МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Стоян В. І.,
Даневич О. С.,
Мац М. Й.

КАЗНАЧЕЙСЬКА СИСТЕМА

Підручник
для студентів, магістрів, аспірантів економічних вузів,
а також спеціалістів з казначейської справи

Тернопіль
ТНЕУ
2014

Затверджено
Міністерством освіти і науки України
як підручник для студентів вищих навчальних закладів
(лист МОН України № 1/11-2641 від 17.02.2014 р.)

Рецензенти: ***Лютий Ігор Олексійович,***
докт. екон. наук, професор, завідувач кафедри фінансів Київського національного університету ім. Т. Шевченка,
Фліссак Ярослав Антонович,
заступник директора Департаменту з питань бюджетної політики Рахункової палати України,
Скибиляк Степан Іванович,
директор Департаменту фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації

Стоян В.І.
Казначейська система: Підручник / В. І. Стоян, О. С. Даневич, М. Й. Мац. – 3-тє вид. змін. й доп. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 868 с.

У підручнику розглядається основне коло питань казначейського обслуговування бюджетних коштів у контексті законодавчих та нормативно-інструктивних документів. Висвітлено сутність та організацію платіжної системи виконання бюджетів, обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами та видатками органами казначейства, облік та звітність про виконання бюджетів, організацію контролю у системі казначейства.

Підручник знайомить з історичними аспектами становлення та розвитку національного казначейства, його структурою та функціональними повноваженнями. Значна увага приділяється також висвітленню зарубіжного досвіду функціонування інституту казначейства, питанням управління державним боргом.

Підручник розрахований на студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів.

© Стоян В.І., Даневич О.С., Мац М.Й., 2014.
© Тернопільський національний економічний університет, 2014.

Світлій пам'яті
ректора
Тернопільського національного
економічного університету
С. І. Юрія
присвячується

ЗМІСТ

Передмова ... 11

Частина І. БЮДЖЕТ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ ... 13

Розділ 1. Бюджет і бюджетна система України ... 14

1.1. Передумови становлення та розвиток бюджетного устрою в Україні ... 14
1.2. Сутність та призначення бюджету ... 19
1.3. Бюджетна система України та принципи її побудови ... 27
1.4. Загальна характеристика державних доходів ... 32
1.5. Склад та структура доходів місцевих бюджетів ... 39
1.6. Характеристика видатків бюджетів ... 47
1.7. Принципи розмежування видатків між бюджетами ... 51
Висновки до розділу ... 57
Контрольні запитання ... 58

Розділ 2. Бюджетна політика держави ... 59

2.1. Загальна характеристика бюджетної політики як механізму макроекономічного регулювання ... 59
2.2. Бюджетне планування та прогнозування як інструменти управління бюджетною системою ... 66
2.2.1. Бюджетне планування як особлива сфера бюджетної діяльності держави ... 66
2.2.2. Бюджетне прогнозування як інструмент фінансового управління ... 72
2.3. Бюджетне регулювання соціально-економічних процесів ... 75
2.4. Регулювання міжбюджетних відносин ... 80
Висновки до розділу ... 91
Контрольні запитання ... 92

Розділ 3. Бюджетний процес в Україні ... 93

3.1. Загальна характеристика бюджетного процесу ... 93
3.2. Організація бюджетного процесу на загальнодержавному рівні ... 95
3.2.1. Складання проекту державного бюджету ... 95
3.2.2. Розгляд та затвердження державного бюджету ... 99
3.2.3. Виконання державного бюджету ... 103
3.2.4. Внесення змін до закону про Державний бюджет України ... 111
3.2.5. Бухгалтерський облік і звітність про виконання державного бюджету ... 113
3.3. Організація бюджетного процесу на місцевому рівні ... 115
3.3.1. Порядок складання, розгляду і затвердження місцевих бюджетів ... 115
3.3.2. Виконання місцевих бюджетів ... 118
3.3.3. Звітність про виконання місцевих бюджетів ... 122
Висновки до розділу ... 123
Контрольні запитання ... 124

Розділ 4. Учасники бюджетного процесу та їх повноваження ... 125

4.1. Суб'єкти управління бюджетною системою ... 127
4.2. Органи оперативного управління бюджетними коштами ... 130
4.3. Бюджетні повноваження органів казначейства ... 136

4.4. Органи грошово-кредитного регулювання ... 138
4.5. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів ... 141
4.5.1. Головні розпорядники бюджетних коштів та їх основні функції ... 141
4.5.2. Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня ... 143
4.6. Розмежування повноважень між учасниками бюджетного процесу ... 145
4.7. Відповідальність учасників бюджетного процесу за бюджетні правопорушення ... 154
Висновки до розділу ... 159
Контрольні запитання ... 160

Розділ 5. Бюджетна класифікація ... 161

5.1. Сутність та призначення бюджетної класифікації ... 161
5.2. Класифікація доходів бюджету ... 163
5.3. Класифікація видатків та кредитування бюджету ... 168
5.4. Класифікація фінансування бюджету ... 180
5.5. Класифікація боргу ... 182
Висновки до розділу ... 184
Контрольні запитання ... 184

Частина ІІ. ОСНОВИ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СПРАВИ ... 185

Розділ 6. Становлення та розвиток казначейської справи ... 186

6.1. Історичні умови започаткування інституту казначейства ... 186
6.2. Передумови створення казначейської системи касового виконання бюджету в Україні ... 199
6.3. Становлення та розвиток казначейської системи України ... 209
Висновки до розділу ... 218
Контрольні запитання ... 221

Розділ 7. Організаційні основи та бюджетні повноваження органів державної казначейської служби України ... 222

7.1. Організаційна структура казначейської системи України ... 222
7.2. Завдання та функції органів казначейства ... 228
Висновки до розділу ... 232
Контрольні запитання ... 233

Розділ 8. Казначейство України як орган оперативного управління ... 234

8.1. Управління фінансовими ресурсами в системі казначейства ... 234
8.2. Єдиний казначейський рахунок та його значення для виконання бюджетів ... 239
8.3. Стан та перспективи розвитку єдиного казначейського рахунку ... 244
8.4. Управління єдиним казначейським рахунком ... 250
8.5. Характеристика рахунків, які відкриваються в органах казначейства ... 253
8.6. Відкриття рахунків в органах казначейства ... 255
8.6.1. Відкриття бюджетних рахунків для зарахування надходжень ... 255
8.6.2. Відкриття бюджетних рахунків для операцій клієнтів з бюджетним коштами ... 256
8.5.3. Відкриття небюджетних рахунків ... 257
8.7. Порядок відкриття та закриття рахунків ... 258
8.8. Проведення операцій на реєстраційних рахунках ... 263
8.9. Проведення операцій на спеціальних реєстраційних рахунках ... 265
8.10. Порядок кодування та аналітичні параметри рахунків ... 269
Висновки до розділу ... 271
Контрольні запитання ... 273

Розділ 9. Платіжна система виконання бюджетів ... 274

9.1. Поняття платіжних систем ... 274
9.2. Внутрішня платіжна система казначейства ... 279
9.3. Система електронних платежів Національного банку України ... 282
9.3.1. Загальна характеристика системи електронних платежів ... 282
9.3.2. Електронні платіжні документи в СЕП НБУ ... 286
9.3.3. Технологічна структура системи електронних платежів ... 288

9.3.4 Обмін інформацією в он-лайновому режимі ... 291
9.3.5. Виконання платежів та обмін технологічною інформацією у файловому режимі ... 292
9.3.6. "Нічні" файли В ... 294
9.3.7. Участь Казначейства в системі електронних платежів НБУ ... 295
9.4. Технологічна модель функціонування платіжної системи казначейства ... 296
9.4.1. Порядок здійснення розрахунків за єдиним казначейським рахунком ... 296
9.4.2. Технологічна обробка платежів казначейства в СЕП ... 299
Висновки до розділу ... 302
Контрольні запитання ... 304

Частина III. КАЗНАЧЕЙСЬКЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТІВ, ДЕРЖАВНИХ ЦІЛЬОВИХ ФОНДІВ, БОРГУ ... 305

Розділ 10. Казначейське обслуговування бюджетів за доходами ... 306

10.1. Учасники процесу виконання бюджетів за доходами, їх повноваження ... 306
10.2. Порядок обслуговування бюджетів за доходами ... 309
10.2.1. Відкриття та забезпечення функціонування рахунків для зарахування надходжень до бюджетів ... 310
10.2.2. Зарахування платежів на бюджетні рахунки за надходженнями ... 311
10.2.3. Повернення помилково та надмірно зарахованих до бюджетів платежів ... 313
10.2.4. Відшкодування платникам податку на додану вартість ... 318
10.2.5. Розподіл доходів бюджету за встановленими нормативами відрахувань ... 320
10.2.6. Облік доходів бюджетів та складання звітності про надходження коштів до бюджетів ... 322
10.2.7. Аналіз виконання бюджетів за доходами та мобілізація додаткових надходжень до бюджетів ... 324
10.3. Організація роботи з обслуговування бюджетів за доходами ... 326
10.4. Операції з виконання дохідної частини державного бюджету ... 327
10.4.1. Операції за надходженнями до загального фонду державного бюджету ... 327
10.4.2. Операції за надходженнями від повернення до загального фонду державного бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів ... 331
10.4.3. Операції за надходженнями до спеціального фонду державного бюджету ... 333
10.4.4. Операції за надходженнями від повернення до спеціального фонду державного бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредит ... 334
10.4.5. Операції за платежами, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами державного бюджету ... 337
10.4.6. Операції за платежами до бюджету, які розподіляються між державним та місцевими бюджетами ... 339
10.4.7. Операції за коштами, тимчасово віднесеними до доходів державного бюджету, що підлягають розподілу ... 342
10.4.8. Операції з іншими платежами, які тимчасово віднесені до доходів державного бюджету ... 345
10.4.9. Операції за власними надходженнями бюджетних установ ... 345
10.4.10. Операції із зарахування до державного бюджету платежів в іноземній валюті ... 347
10.5. Зарахування платежів, що справляються митними органами ... 347
10.6. Організація казначейського обслуговування місцевих бюджетів за доходами ... 351
10.6.1. Організація роботи органів казначейства з обслуговування місцевих бюджетів за доходами ... 351

10.6.2. Проведення операцій з платежами до місцевих бюджетів ... 355
Висновки до розділу ... 366
Контрольні запитання ... 367
Розділ 11. Казначейське обслуговування бюджетів за видатками ... 369
11.1. Порядок обслуговування бюджетів за видатками ... 369
11.2. Обслуговування державного бюджету за видатками ... 370
11.2.1. Формування бази даних мережі розпорядників бюджетних коштів ... 371
11.2.2. Порядок складання, затвердження та виконання паспортів бюджетних програм, формування звіту про їх виконання ... 375
11.2.3. Організація роботи щодо доведення обсягів бюджетних асигнувань ... 378
11.2.4. Оформлення змін планових показників, що виникають у процесі виконання державного бюджету ... 381
11.2.5. Складання і виконання кошторисів бюджетних установ ... 383
11.2.6. Облік та консолідація інформації за зобов'язаннями розпорядників і одержувачів бюджетних коштів ... 388
11.2.7. Порядок відкриття бюджетних асигнувань ... 394
11.2.8. Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів ... 401
11.3. Особливості обслуговування місцевих бюджетів за видатками ... 409
11.3.1. Основні положення казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками ... 409
11.3.2. Організація роботи щодо обслуговування місцевих бюджетів за видатками ... 410
11.3.3. Оформлення змін, що виникають у процесі виконання місцевих бюджетів ... 414
11.3.4. Порядок перерахування коштів на здійснення видатків ... 415
11.3.5. Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів ... 417
11.4. Перерахування міжбюджетних трансфертів ... 418
11.5. Операції за взаємними розрахунками ... 429
11.6. Здійснення операцій з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету ... 431
11.7. Бюджетні запозичення ... 432
11.8. Здійснення депозитних операцій з коштами місцевих бюджетів ... 437
11.9. Облік та складання звітності про виконання бюджетів за видатками ... 440
Висновки до розділу ... 441
Контрольні запитання ... 444
Розділ 12. Казначейське обслуговування державних цільових фондів ... 445
12.1. Характеристика державних цільових фондів ... 445
12.2. Джерела формування та напрямки використання коштів фондів соціального страхування ... 447
12.3. Адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціального страхування ... 451
12.4. Зарахування коштів єдиного соціального внеску ... 453
12.5. Здійснення видатків фондами соціального страхування ... 458
12.5.1. Здійснення соціальних виплат платникам страхових внесків ... 459
12.5.2. Утримання центрального апарату та територіальних органів фондів ... 460
12.6. Казначейське обслуговування коштів від приватизації державного майна ... 463
12.7. Казначейське обслуговування Фонду соціального захисту інвалідів ... 466
Висновки до розділу ... 469
Контрольні запитання ... 471
Розділ 13. Управління державним боргом ... 472
13.1. Економічна сутність і причини виникнення державного боргу ... 472
13.2. Порядок відображення операцій за борговими зобов'язаннями держави ... 475

13.3. Особливості управління державним боргом ... 479
13.3.1. Принципи та методи управління державним боргом ... 479
13.3.2. Управління внутрішнім державним боргом ... 486
13.3.3. Управління зовнішнім державним боргом ... 489
13.4. Порядок здійснення платежів з погашення та обслуговування державного боргу ... 493
13.5. Взаємовідносини України з міжнародними фінансовими інституціями ... 495
13.6. Напрями розвитку взаємодії України з міжнародними фінансовими інститутами ... 498
Висновки до розділу ... 501
Контрольні запитання ... 502

Частина IV. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЗВІТНІСТЬ І КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ КАЗНАЧЕЙСТВА ... 503

Розділ 14. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення виконання бюджетів ... 504

14.1. Облікова політика казначейства ... 504
14.2. Система бухгалтерського обліку виконання бюджетів ... 507
14.3. Організація бухгалтерського обліку в органах ... 511
14.4. План рахунків як спосіб відображення в обліку операцій з виконання бюджетів ... 515
14.5. Структура плану рахунків ... 517
14.6. Призначення та побудова рахунків ... 519
14.7. Відображення операцій з виконання бюджетів на рахунках бухгалтерського обліку ... 523
14.8. Бухгалтерський облік операцій з виконання бюджетів за доходами ... 526
14.8.1. Організація бухгалтерського обліку виконання бюджетів за доходами ... 526
14.8.2. Порядок відображення операцій з виконання загального фонду державного та місцевих бюджетів за доходами ... 527
14.8.3. Порядок відображення операцій з виконання спеціального фонду державного та місцевих бюджетів за доходами ... 531
14.9. Бухгалтерський облік операцій з виконання бюджетів за видатками ... 536
14.9.1. Організація бухгалтерського обліку виконання бюджетів за видатками ... 536
14.9.2. Порядок відображення операцій з виконання загального фонду державного та місцевих бюджетів за видатками ... 537
14.9.3. Порядок відображення операцій з виконання спеціального фонду державного та місцевих бюджетів за видатками ... 547
14.10. Облік операцій з надання позик місцевим бюджетам ... 554
14.11. Відображення в обліку результатів виконання бюджетів ... 556
Висновки до розділу ... 559
Контрольні запитання ... 560

Розділ 15. Звітність про виконання бюджетів ... 562

15.1. Характеристика звітності про виконання бюджетів ... 562
15.2. Вимоги до підготовки та надання форм фінансової звітності ... 565
15.3. Складання та подання звітності бюджетними установами ... 567
15.3.1. Загальний порядок формування звітності бюджетними установами ... 567
15.3.2. Склад фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів ... 569
15.3.3. Порядок заповнення форм фінансової та бюджетної звітності ... 572
15.4. Складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів органами державного казначейства ... 577
15.4.1. Загальний порядок складання та подання звітності органами казначейства ... 577

15.4.2. Склад і порядок заповнення бюджетної звітності про виконання державного бюджету ... 578
15.4.3. Фінансова звітність про виконання державного бюджету ... 581
15.4.4. Склад і порядок заповнення фінансової звітності про виконання місцевих бюджетів ... 583
15.4.5. Склад і порядок заповнення бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів ... 585
15.5. Терміни подання та порядок розгляду звітності про виконання бюджетів ... 588
Висновки до розділу ... 593
Контрольні запитання ... 594

Розділ 16. Контроль у системі казначейства ... 595

16.1. Зміст і призначення фінансового контролю ... 595
16.2. Види, форми та методи фінансового контролю ... 597
16.3. Органи державного фінансового контролю, їх функції ... 605
16.4. Проблеми і напрями вдосконалення діяльності органів державного фінансового контролю ... 610
16.5. Організація фінансового контролю у системі казначейства ... 614
16.5.1. Сутність та призначення казначейського контролю ... 614
16.5.2. Контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету ... 619
16.5.3. Здійснення контролю при обслуговуванні видаткової частини бюджетів ... 620
16.5.4. Контроль за веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності ... 628
16.6. Внутрішній аудит та контроль у системі казначейства ... 630
16.6.1. Загальна характеристика державного внутрішнього фінансового контролю ... 630
16.6.2. Діяльність структурних підрозділів внутрішнього аудиту ... 632
16.6.3. Проведення внутрішнього аудиту в органах казначейства ... 634
16.6.4. Оцінка якості внутрішнього аудиту ... 642
16.6.5. Вдосконалення внутрішнього аудиту й контролю в системі казначейства ... 644
16.7. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю ... 646
Висновки до розділу ... 651
Контрольні запитання ... 652

Частина V. ІНФОРМАЦІЙНО-ТЕХНІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СИСТЕМИ ... 653

Розділ 17. Організація автоматизованої інформаційної системи казначейства ... 654

17.1. Необхідність створення та поняття інформаційних систем ... 654
17.2. Особливості організації автоматизованих інформаційних систем у казначействі ... 658
17.3. Структура та складові автоматизованих інформаційних систем ... 660
17.3.1. Функціональна складова автоматизованої інформаційної системи ... 660
17.3.2. Забезпечувальна складова автоматизованої інформаційної системи ... 667
17.3.3. Взаємодія функціональної та забезпечувальної складових автоматизованої інформаційної системи ... 675
17.4. Організація роботи автоматизованої інформаційної системи органів казначейства ... 676
17.5. Автоматизація процесу казначейського обслуговування бюджетних коштів ... 679
17.5.1. Характеристика програмно-технічних засобів казначейства ... 679
17.5.2. Технологія обробки інформації в АБС "БАРС-Millennium" ... 684
17.5.3. Технологія обробки інформації в АБС "БАРС-Millennium" WEB-інтерфейс ... 688
17.5.4. Механізм обслуговування бюджетів за видатками в АС "Є-Казна" ... 691

17.6. Організація контролю за використанням бюджетних коштів за умови функціонування автоматизованої системи ... 704
17.7. Телекомунікаційна система казначейства ... 707
17.8. Захист інформації в системі казначейства ... 718
Висновки до розділу ... 724
Контрольні запитання ... 726

Частина VI. КАЗНАЧЕЙСЬКІ СИСТЕМИ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН ... 727

Розділ 18. Зарубіжний досвід касового виконання бюджету ... 728

18.1. Загальна характеристика зарубіжних казначейських систем ... 728
18.2. Міжнародні організації казначейських служб ... 731
18.3. Федеральне казначейство Російської Федерації ... 734
18.3.1. Бюджетна система Російської Федерації та принципи її побудови ... 734
18.3.2. Організаційна структура та функції Федерального казначейства Росії ... 737
18.3.3. Організація виконання бюджету ... 740
18.3.4. Казначейське обслуговування федерального бюджету за доходами ... 741
18.3.5. Організація казначейського обслуговування федерального бюджету за видатками ... 743
18.4. Касове виконання бюджетів у Франції ... 745
18.4.1. Бюджетна система Франції ... 745
18.4.2. Бюджетний процес на загальнодержавному рівні ... 747
18.4.3. Повноваження Казначейства Франції в процесі виконання бюджету ... 749
18.4.4. Розмежування повноважень між розпорядниками кредитів і бухгалтерами ... 752
18.4.5. Бюджетні повноваження державних бухгалтерів ... 753
18.4.6. Політика фінансової децентралізації ... 755
18.4.7. Організація бюджетного процесу на місцевому рівні ... 759
18.4.8. Структура казначейської системи ... 764
18.4.9. Рахунки казначейства ... 766
18.4.10. Казначейські операції ... 768
18.4.11. Підбір кадрів та управління персоналом у системі казначейства ... 769
18.5. Державне казначейство США ... 771
18.5.1. Бюджетний процес та розмежування повноважень між його учасниками ... 771
18.5.2. Участь державного казначейства у бюджетному процесі ... 773
18.5.3. Організаційна структура казначейства ... 775
18.6. Державне казначейство Великобританії ... 776
18.6.1. Склад і структура бюджетної системи ... 776
18.6.2. Організація бюджетного процесу ... 778
18.6.3. Участь казначейства у бюджетному процесі ... 778
18.7. Виконання бюджету у Німеччині ... 780
18.7.1. Склад та структура бюджетної системи ... 780
18.7.2. Організація бюджетного процесу ... 782
Висновки до розділу ... 783
Контрольні запитання ... 784

ФІНАНСОВИЙ СЛОВНИК КАЗНАЧЕЯ ... 785

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ... 812

ДОДАТКИ ... 835

ПЕРЕДМОВА

Суверенність України вимагає створення та успішного функціонування цілісної фінансової системи, однією із центральних ланок якої виступає Державна казначейська служба. Саме ця структура повинна забезпечити інтереси держави у ринкових умовах господарювання, слугувати нормам та ідеалам правового суспільства.

Функціонування казначейської системи дозволяє на підставі чітко визначених обсягів реальних потреб найбільш раціонально проводити оптимізацію бюджетних потоків, забезпечити безперервне фінансування учасників бюджетних відносин, зробити процес виконання бюджету прозорим та ефективним. За допомогою казначейського механізму обслуговування бюджетних коштів досягається максимально ефективне використання державних фінансів в інтересах усіх членів суспільства.

Запровадження казначейської системи касового виконання державного та місцевих бюджетів, переведення на казначейське обслуговування державних цільових фондів закономірно породило потребу у підготовці висококваліфікованих фахівців, які мають глибокі теоретичні знання та практичні навички з казначейської справи.

Разом з тим, підготовка фахівців, обізнаних із механізмом функціонування системи казначейства, казначейським обслуговуванням бюджетних коштів та державних цільових фондів, здатних творчо підходити до розв'язання складних завдань у сфері управління фінансовими ресурсами держави, ускладнюється дефіцитом навчальної, методичної та наукової літератури. Тому перевидання підручника, який би враховував процеси, що відбуваються в національній системі вищої освіти, специфіку перехідного періоду вітчизняної економіки, зміни, що відбуваються у законодавстві, є вкрай необхідним та своєчасним.

Зміцнення державності України, входження її у цивілізоване світове співтовариство неможливі без структурної реформи національної системи вищої освіти, спрямованої на забезпечення мобільності, працевлаштування та конкурентоспроможності фахівців. Україна чітко визначила орієнтир на входження в освітній і науковий простір Європи через ідеї Болонського процесу.

Перед фінансовою наукою стоять серйозні завдання підготовки фахівців для роботи у державних структурах в ринкових умовах. Знання теоретичних закономірностей вітчизняного та закордонного досвіду функціонування казначейської системи, а також чинної нормативної бази, яка регламентує бюджетний процес в Україні, дозволить ефективно виконувати службові обов'язки, покладені на фінансистів. Саме з цією метою і написаний підручник.

Підручник "Казначейська система" є доповненим, перероблеиим та заново написаним змістом, виходячи з багатогранної діяльності органів казначейства та відповідних напрацювань як теоретиків, так і практиків. Згідно з науковою логікою підручник на початку розкриває базові поняття, теоретичні постулати та законодавчо-нормативні основи. В подальшому характер змісту направлений на практичні основи життєдіяльності казначейської системи держави. Автори роботи намагалися представити цілісну концепцію функціонування відповідної державної структури.

Логіка тексту побудована таким чином, щоб дати читачам всестороннє уявлення про історичні витоки і сучасний стан казначейської справи, місце та роль казначейства у бюджетному процесі. У логічній послідовності у контексті законодавчо-нормативних та інструктивних матеріалів розглядається коло питань касового виконання державного і місцевих бюджетів, обслуговування державних цільових фондів та боргових зобов'язань держави органами казначейства.

Засвоєння матеріалу, наведеного у підручнику, дозволить краще зрозуміти сутність та призначення національного казначейства, принципи його організації та виконувані функції. Разом з тим, автори намагалися доступно викласти актуальні проблеми казначейської системи касового виконання бюджетів сьогодення, сформувати у студентів практичні навички та вміння щодо проведення операцій з бюджетними коштами.

Автори сподіваються, що викладений матеріал допоможе читачам опанувати основи функціонування національного казначейства, сформувати у майбутніх фахівців належний рівень знань для ефективного застосування у їх подальшій практичній діяльності, прийняття ними виважених рішень у сфері бюджетних правовідносин та щиро бажають їм успіху в царині державних фінансів.

При підготовці нової редакції підручника враховані зміни, що відбулися у чинному законодавстві з казначейської діяльності станом на 01.02.2014 року. Оскільки у законодавчо-нормативному забезпеченні органів державної казначейської служби відбуваються стрімкі зміни, це вимагає систематичної копіткої праці над навчальною та науковою літературою, законодавчими та нормативними документами.

Автори висловлюють вдячність працівникам Головного управління Державної казначейської служби України у Тернопільській області за вагому консультаційну підтримку, забезпечення нормативно-законодавчими матеріалами, що регламентують діяльність органів казначейства, та сприяння у написанні підручника.

З вдячністю будуть прийняті всі зауваження й побажання щодо змісту підручника та методики викладу матеріалу.

Частина І

БЮДЖЕТ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ

Розділ 1 **Бюджет і бюджетна система України**

Розділ 2 **Бюджетна політика держави**

Розділ 3 **Бюджетний процес в Україні**

Розділ 4 **Учасники бюджетного процесу та їх повноваження**

Розділ 5 **Бюджетна класифікація**

РОЗДІЛ 1

БЮДЖЕТ І БЮДЖЕТНА СИСТЕМА УКРАЇНИ

1.1. Передумови становлення та розвиток бюджетного устрою в Україні

Основи формування бюджету мають глибокі історичні корені. Ще в перших державних утвореннях – грецьких містах-державах Ольвії та Боспорському царстві у 4–2 ст. до н.е. – стягувалось мито та різні види податків.

У середньовічній Європі з населення стягували земельний і подушний податки. Підданих примушували також виконувати будівельні роботи, нести сторожову службу, здійснювати гужові перевезення. Феодали та духівництво повністю або частково звільнялися від сплати податків. У VIII ст. подушно-земельний податок було замінено рентою, яка могла бути відробітковою, натуральною чи грошовою.

У Київській Русі, яка проіснувала з 882 до 1240 року, доходи казни складалися в основному з данини населення. Основними платниками данини були землероби, оскільки її платили від плуга, рала чи диму (оселі селянина). Найчастіше данину сплачували натурою – хутром, медом, зерном, худобою, а також грішми.

Окрім данини, важливим джерелом державних доходів було мито на державних кордонах, а також торгове мито. Зростання останнього пов'язане зі значним розвитком у IX–X століттях внутрішньої та зовнішньої торгівлі, збільшенням обсягів торгових операцій.

Ще одним джерелом поповнення державної скарбниці були збори та штрафи, призначені судами за різні провини. Закони надавали перевагу грошовим виплатам за вчинений злочин над смертною карою. При цьому судові та адміністративні урядовці на своє утримання брали певні проценти від суми встановлених податків та зборів.

Поширеним явищем у Київській Русі було також встановлення натуральних повинностей, а саме: будівництво доріг та мостів, робота на греблях тощо.

Для збирання данини, податків та контролю за виконанням повинностей з'являються особливі княжі агенти – митники, городники, мостники, метальники тощо. Зібрані агентами гроші зосереджувалися у державній скарбниці, звідки задовольнялися як особисті потреби князя та його сім'ї, так і загальнодержавні потреби. А для введення нових податків чи повинностей видавалися окремі укази.

Розвиток фінансових відносин та системи оподаткування на українських землях, які входили до складу Речі Посполитової та Великого князівства Литовського закономірно відбувався під впливом і на основі законів цих держав. У XV–XVI століттях у Литовському князівстві запроваджується оподаткування дворищ, яке включало кілька дворів і налічувало 70–80 осіб. У Польській державі справлялися податки на млини, корчми, рудники та з осіб, які займалися різними видами діяльності. Се-

ляни платили податок з лану у розмірі від 12 до 30 грошів, а також десятину – на користь церкви. Жителі міст сплачували податок з рухомого і нерухомого майна, так званий шос, у розмірі чотирьох відсотків від суми оціненого майна (або 2 гроша з кожної гривні вартості майна). Для утримання найманого війська сплачувалися так звані "стації", причому вони вносились як продуктами, так і грішми (або кварта як четверта частина доходів від королівських маєтків). На початку XVII ст. замість ланового і шоса було введено подимне – податок з будинків у розмірі від 1/2 до 3 польських злотих. Запроваджувались також державні торгові мита: евекта – за вивіз товарів в розмірі 2-4% від їх вартості та індукта – за ввіз товарів в розмірі 4% від вартості товарів.

Особливо успішного розвитку державні фінанси набули у роки Запорізької Січі (кінець XV ст. по 1775 р.). Саме у цей час фінансові установи досягають достатньо високого рівня розвитку та формуються під впливом європейських тенденцій.

Оподаткуванню підлягали окремі види господарської діяльності незалежно від платоспроможності платника. При цьому об'єктом оподаткування виступав не фактичний дохід платника, а середній за певних умов.

Важливими джерелами доходів державного скарбу був "димовий" податок, "військовий оклад", які стягувалися з козаків, підданих січового товариства, так званих "сиднів" і "посполитів". Значні надходження давали домени, тобто доходи від промислової експлуатації рибальських і мисливських угідь, земель і хуторів, а пізніше регалії, як форма одержання доходу з тих видів господарської діяльності держави, котрі мають монопольне становище і не допускають конкуренції.

У доходах скарбу чималу частку займало царське "жалованье" польського та російського уряду та різноманітні воєнні трофеї. Окрім цього, для задоволення суспільних потреб виконувались натуральні повинності, проводились безоплатні роботи. Козаки-січовики, як військові люди, оподаткуванню не підлягали. Їхній внесок до державного скарбу оцінювався особистою військовою службою. За особливі заслуги у козацькій службі, по старості або через низькі доходи у Січі застосовувалися податкові пільги у вигляді повного або часткового звільнення від сплати податків.

Державні фінанси Гетьманщини як автономного політичного утворення на території Лівобережної України (кінець XVII ст. до 1783 р.) сформувались відповідно до наявних соціально-економічних та політичних умов із врахуванням досвіду їх використання у Польщі, Литві та Росії. Під керівництвом Б. Хмельницького (1648–1657 рр.) вдалося зосередити значні кошти у державному скарбі, що дозволяло успішно вести військові кампанії та проводити активну зовнішню політику.

За гетьманства І. Мазепи було зроблено спробу реформування системи оподаткування з метою послаблення податкового тиску. Універсалом 1691 року землевласникам заборонялося накладати на селян надмірно великі повинності й побори. У 1710 році були проголошені "Пакти й Конституція прав і вольностей Запорізького війська". Конституцією відокремлювався державний скарб від особистих коштів гетьмана і передавався у розпорядження генерального підскарбія.

Слід відмітити, що за Гетьманщини не було чітко визначеного бюджетного і фінансового права, суворого обліку і звітності державних доходів. Витрати держави значно перевищували доходи. Серед розмаїття податків, що справлялися у той час, переважали податки на промисли та споживання.

З ліквідацією у 1764 році Гетьманщини Україна вступила у фінансові відносини з Росією, для яких характерним було: безконтрольність у витрачанні державних

коштів, бюджетний дефіцит, зростання державного боргу, невпорядкованість бюджетно-кошторисної справи.

Перші згадки про загальні кошториси державних доходів і видатків та кошторисів окремих міст датовані 1645 роком. І лише з 1803 року після створення Міністерства фінансів на підставі кошторисів міністерств почали складати розпис доходів і витрат. Разом з тим, бюджетна діяльність характеризувалася надзвичайною секретністю і безконтрольністю, що породжувало неймовірне марнотратство у використанні державних коштів та зловживання посадових осіб. На відміну від європейських держав того часу в Росії державний бюджет не мав сили закону та не публікувався.

За цих умов імператор Олександр І доручив графу М. Сперанському скласти бюджетний розпис на 1810 рік і сформувати основні принципи бюджетного законодавства. Найбільш актуальні фінансово-бюджетні проблеми та шляхи їх розв'язання знайшли відображення у відомій праці М. Сперанського "План фінансів". Для санації фінансів Росії він пропонував, зокрема: надати бюджету силу закону; забезпечити гласність процесів затвердження та виконання бюджету; встановити відповідність між доходами та видатками держави, збільшивши для цього податки та раціонально використовуючи бюджетні кошти.

Майже всі положення "Плану фінансів" були реалізовані на практиці. Однак втілення передбачених заходів дало лише тимчасовий результат. Особливо важко уряду було відмовитися від покриття видатків бюджету шляхом випуску боргових цінних паперів та паперових грошей.

На основі ґрунтовного вивчення бюджетної справи країн Західної Європи у 1862 році Міністерством фінансів було затверджено "Правила складання, розгляду, затвердження та виконання державного розпису". Згодом до Правил було внесено доповнення, яке передбачало суворе дотримання розподілу доходів і витрат на параграфи і статті.

Фінансова реформа 1862 року докорінно змінила організацію бюджетної справи в Росії. Бюджет післяреформеної Росії будувався на принципах єдності бюджету, єдності каси, гласності та контролю за витрачанням державних коштів і характеризувався постійним зростанням його обсягів. Складання кошторисів для всіх відомств здійснювалось за єдиною методикою з обов'язковим обґрунтуванням необхідності тих чи інших статей витрат, спеціалізацією витрат на основними напрямками, порівняння кошторисних показників зі звітними даними минулих років.

Значні надходження до державного бюджету давали прямі податки, які на початку XX століття включали поземельний, державний промисловий податок і збір з доходів від грошових капіталів, а з 1917 року і подоходний податок. Зростала фіскальна роль непрямих податків, питома вага яких становили 60% дохідної частини. Серед непрямих податків переважали акцизи, митні доходи і кошти, що надходили від державної винної монополії.

Тимчасовий уряд, що прийшов до влади після падіння царизму, проводив фінансову політику, спрямовану на мобілізацію коштів для фінансування зростаючих військових видатків, а також досягнення компромісів в оподаткуванні населення.

Україна на початку 1917 року не мала власних податків, грошової та банківської систем, а тому фінансово залежала від Росії. Уряд Центральної Ради намагався унезалежнити фінанси України від фінансів Росії, сформувавши свою власну фінансову систему.

Фінансова програма більшовиків передбачала проведення наступних заходів: організацію робітничого фінансового контролю, централізацію банківської справи, припинення емісії паперових грошей, відмову від сплати державних позик, реформування податкової системи. Перший бюджет був затверджений у березні 1918 року зі значним бюджетним дефіцитом, який покривався в основному емісією грошей.

У роки громадянської війни та іноземної військової інтервенції (1918–1920 рр.) фінансова політика держави була направлена на забезпечення концентрації фінансових ресурсів у державному бюджеті, правильний їх розподіл та ефективне використання.

У червні 1918 року урядом Павла Скоропадського (29 квітня 1918 р. – 14 грудня 1918 р.) було ухвалено Правила та порядок розгляду державного бюджету і фінансових кошторисів на 1918 рік. Формування бюджету було завданням Бюджетової комісії, створеної у складі Міністерства фінансів. Основна частина кошторисів відомств надійшла до Бюджетової комісії лише наприкінці вересня, і відтоді розпочався процес розгляду і формування бюджету на наступний рік. 24 січня 1919 р. Директорія на чолі з Винниченком і Петлюрою затвердила державний бюджет Української народної Республіки на 1919 рік. Однак зведений бюджет Української держави у ті часи був радше зведенням кошторисів за державними доходами та видатками. Бюджет визначав також можливий дефіцит, який насправді був значно більший і покривався за рахунок випуску білетів державної скарбниці та емісією державних знаків.

З утворенням у грудні 1922 року Союзу РСР бюджетна система була представлена союзним бюджетом і державними бюджетами союзних республік; у складі останніх виділялися місцеві бюджети. Такий бюджетний устрій був зафіксований у першій Конституції СРСР 1924 року і корінним чином змінений тільки у 1991 році. Особливе значення у цей період надавалось взаємовідносинам між союзним бюджетом і бюджетами союзних республік. Не всі союзні республіки мали достатньо джерел доходів для збалансування своїх бюджетів. Тому для закріплення за союзними республіками дохідних джерел, достатніх для покриття видатків, було переглянуто бюджетне законодавство.

Основними джерелами доходів державного бюджету були надходження від народного господарства та залучення коштів населення, які поступали через систему оподаткування та добровільні платежі населення. Основна частина видатків бюджету направлялася на фінансування народного господарства, головним чином на капітальні вкладення у нові основні засоби, фінансову допомогу колгоспам, соціально-культурні заходи, оборону.

Формування бюджетної системи СРСР завершилось у 1938 році, коли місцеві бюджети і бюджет соціального страхування були офіційно включені до складу єдиного державного бюджету. Через державний бюджет перерозподілялось понад 60% усіх фінансових ресурсів держави. Уряд послідовно проводив політику централізованого управління та планування народного господарства, що негативно відображалося на формуванні господарського механізму та розвитку товарно-грошових відносин.

У роки Великої вітчизняної війни через призупинення господарської діяльності на великих територіях значно зменшились надходження до державного бюджету. А тому були внесені суттєві зміни в діючу систему оподаткування: переглянуто став-

ки сільськогосподарського податку; посилено диференціацію ставок подоходного податку, змінено порядок його стягування; відмінено культжитлозбір. Для збільшення доходів місцевих бюджетів в якості обов'язкових платежів було введено: податок із забудови, земельна рента, разовий збір на колгоспних ринках. Місцевим органам влади на своїй території у містах дозволялося вводити збір з власників худоби.

Значна частина коштів для ведення війни була отримана у вигляді податків та добровільних внесків населення, державних внутрішніх позик, доходів від грошово-речових лотерей. Якщо до війни податки з населення у доходах бюджету складали біля 5%, то у воєнні роки вони зросли до 13%.

У післявоєнні роки основним завдання державного бюджету була ліквідація наслідків війни й відновлення зруйнованого господарства. З відбудовою промислових підприємств зростала частка надходжень до бюджету від податку з обороту й відрахувань від прибутку, що дозволило дещо зменшити частку податків з населення. Основна частка державних видатків направлялася на капітальні вкладення у народногосподарський комплекс, приріст оборотних коштів, капітальний ремонт міського житлового фонду й операційні видатки, а також на зміцнення обороноздатності держави, збільшення державних резервів і запасів, соціально-культурні заходи.

Фінансове господарство держави у 70-ті роки характеризувалося певним розладом, що спричинило негативний вплив на стан державного бюджету. Частка державного бюджету у фінансових ресурсах держави помітно знизилась. Основною причиною цього було зменшення частки поступлень до бюджету від прибутку, податку з обороту, відрахувань на соціальне страхування та зростання питомої ваги ресурсів, не пов'язаних безпосередньо з бюджетом, перш за все амортизації. Збільшення частки амортизаційних відрахувань у складі фінансових ресурсів пов'язане не тільки зі швидким зростанням основних засобів, їх переоцінкою та зміною норм амортизаційних відрахувань, а й з такими негативними факторами, як зменшення фондовіддачі та рівня рентабельності у народному господарстві.

Для вдосконалення господарського механізму у 80-ті роки почали широко запроваджувати принципи госпрозрахунку та самофінансування. Підприємства вносили до бюджету плату за виробничі фонди, трудові й природні ресурси, проводили відрахування від прибутку чи доходу. При цьому свідомо занижувались планові зобов'язання. Разом з тим висока ступінь бюджетного перерозподілу ресурсів послаблювала госпрозрахункові стимули підвищення ефективності виробництва, породжувала намагання жити за рахунок держави. За цих умов важко було збалансувати інтереси підприємства та держави. Все це підривало стабільність та збалансованість бюджету, який на початок 90-х років супроводжувався значним дефіцитом. Бюджетний дефіцит негативно впливав на економіку, підривав стійкість грошового обігу, породжував інфляційні процеси в економіці.

У часи Радянського Союзу бюджет України виконував підпорядковану роль у розподільчих процесах. Як незалежна держава Україна лише у 1991 р. затвердила Закон "Про Державний бюджет України на 1992 рік". З прийняттям цього закону термін "республіканський бюджет" перестають вживати, а в нормативно-правових документах появляється нове поняття "Державний бюджет України". Однак у цьому законі ще залишалося більшість принципів побудови бюджетної системи і організації міжбюджетних відносин, що були характерні для бюджетної системи СРСР.

Економічна ситуація, що склалася в Україні в умовах переходу до ринкових методів господарювання, вимагала проведення принципово нової фінансово-бюджетної політики, метою якої стала стабілізація державних фінансів і скорочення дефіциту бюджету. Для ефективного управління фінансовими ресурсами держави, підвищення оперативності у фінансуванні державних програм, посилення контролю за надходженнями, цільовим та раціональним використанням бюджетних коштів у 1995 році було створено новий фінансовий інститут – Державне казначейство України.

Значним кроком в удосконаленні бюджетної системи України стало прийняття у 1995 році закону "Про бюджетну систему України". У законі було детально регламентовано бюджетний процес, здійснено розмежування доходів і видатків між ланками бюджетної системи. Подальший розвиток бюджетної системи знайшов своє втілення у прийнятому в травні 1997 року закону "Про місцеве самоврядування в Україні". У цьому законі знайшли ширше відображення основні положення Конституції щодо організації бюджетної системи та міжбюджетних відносин.

Разом з тим недосконаліть бюджетних розрахунків, які не враховували реального балансу фінансових ресурсів держави, функціональна відособленість бюджетної політики від невідкладних завдань розвитку реальної економіки обмежували можливості відтворювальних процесів у державі. У кінці 90-х років розпочинається реформування бюджетної системи України. Нові засади бюджетної системи, її структура, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства знайшли відображення у Бюджетному кодексі України, затвердженому 21.06 2001 року.

08.07.2010 року було прийнято новий Бюджетний кодекс України за № 2456-VI, який регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргів.

В умовах формування та подальшого розвитку в Україні ринкових методів ведення економіки бюджетна система функціонує відповідно до принципів, визначених Бюджетним кодексом, а бюджет виступає важливим фактором макроекономічної стабільності й зростання, основою створення сприятливого фінансового середовища для стрімкого розвитку ринкових відносин, важливим інструментом реалізації державної політики.

1.2. Сутність та призначення бюджету

Центральною ланкою системи державних фінансів, за допомогою якої держава здійснює вплив на економічний і соціальний розвиток, є бюджет. Поняття "бюджет" (з англійської budget) перекладається як "торба", "гаманець", "мішок з грошима".

В економічній літературі бюджет як складне і багатогранне суспільне явище розглядається з різних точок зору, що розкривають його економічну сутність (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика бюджету

Бюджет як	Характеристика
економічна категорія	є сукупністю фінансово-економічних відносин, які складаються у суспільстві в процесі формування, розподілу та використання централізованого фонду грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування.
основний фінансовий план формування та використання фінансових ресурсів	для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади та місцевого самоврядування упродовж бюджетного періоду, що має силу закону
централізований фонд грошових коштів держави	виражає економічні відносини держави у процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту, і формується на різних рівнях адміністративно-територіального поділу для забезпечення виконання функцій відповідних органів державної та місцевої влади
грошове вираження збалансованого розпису доходів і видатків	у якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації

Бюджет як фінансовий план державних витрат і джерел їхнього покриття відіграє важливу роль у діяльності держави. Він визначає її можливості й пріоритети розвитку, її роль і форми реалізації закріплених за нею функцій. Це ефективний регулятор економіки, що відображає обсяги необхідних державі фінансових ресурсів, визначає конкретні напрями використання коштів, спрямовує фінансову діяльність держави.

Особливістю бюджету як фінансового плану є те, що він має силу закону. Законодавчий характер бюджету забезпечує належні умови для контролю за використанням бюджетних коштів і посиленням його впливу на ефективність суспільного виробництва.

Бюджет як централізований фонд фінансових ресурсів держави характеризує річну суму коштів, що проходять через цей фонд. Щоденно до нього надходять кошти і проводиться фінансування видатків. На величину бюджетного фонду впливає стан та рівень розвитку економіки, ступінь виконання державою соціально-економічних завдань, масштаби структурних зрушень в економіці, методи господарювання тощо.

Бюджет як документ, в якому подається розпис доходів і видатків держави, адміністративно-територіальної одиниці (області, району, міста, села), підприємства, установи за певний період виступає як цифрове вираження плану ведення державного господарства за певний проміжок часу, що затверджується у формі закону.

Враховуючи всю складність і багатогранність бюджету як економічної категорії можна окреслити його *призначення,* яке полягає у формуванні централізованого фонду фінансових ресурсів держави та його використанні на задоволення найважливіших на даному етапі розвитку потреб суспільного відтворення. З його допомогою створюються необхідні умови для реалізації соціальних програм, стимулювання науково-технічного прогресу, забезпечення збереження навколишнього середо-

вища, підтримки обороноздатності держави, фінансування затрат по зовнішньоекономічній діяльності, задоволення інших суспільних потреб.

Сутність бюджету та реалізація його суспільного призначення як економічної категорії виражається через виконувані ним функції. Оскільки бюджетні відносини є складовою частиною фінансових відносин, то їм притаманна грошова форма та основні функції фінансів. Відтак бюджет виконує дві основні ***функції***: *розподільчу та контрольну* (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Основні функції бюджету

Розподільча функція проявляється у процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу (у кризових ситуаціях – частини національного багатства) та дозволяє сконцентрувати фінансові ресурси у розпорядженні держави та використовувати їх на задоволення загальнодержавних потреб. Через систему розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів здійснюється структурна перебудова економіки виходячи з пріоритетних напрямів розвитку галузей народного господарства, забезпечується адресний соціальний захист населення. Механізм дії розподільчої функції включає в себе кілька стадій: *первинний розподіл, перерозподіл, вторинний розподіл.*

Первинний розподіл передбачає розподіл заново створеної вартості й формування первинних доходів суб'єктів, зайнятих у створенні валового національного продукту. На цій стадії виручка підприємства від реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг направляється на покриття матеріальних витрат, оплату праці працівників, утворення амортизаційного фонду тощо. Потім підприємство сплачує податки до бюджету, робить внески до державних цільових фондів. При цьому первинними доходами виступають: у юридичних осіб – *прибуток*, у фізичних осіб – *заробітна плата*, у держави – *частина прибутку державного сектора та надходження від державного майна, угідь, ресурсів.*

Перерозподіл раніше розподіленої вартості полягає у створенні й використанні централізованих фондів. За рівнем централізації розрізняють: *загальнодержавні* – включають бюджет і фонди цільового призначення; *відомчі* – фонди, що створюють міністерства і відомства; *корпоративні* – передбачають централізацію частини доходів структурних підрозділів у корпоративних об'єднаннях.

Необхідність перерозподілу зумовлена:

- ✓ міжгалузевим і територіальним перерозподілом коштів в інтересах ефективного і раціонального використання доходів і нагромаджень підприємств і організацій;
- ✓ потребою перерозподілу доходів між різними соціальними групами населення;
- ✓ потребою утримання невиробничої сфери суспільства;
- ✓ забезпеченням держави фінансовими ресурсами для виконання покладених на неї функцій.

Вторинний розподіл – це формування первинних доходів фізичних осіб, які зайняті у бюджетній сфері. Він властивий тим суб'єктам розподільчих процесів, які не беруть участі у первинному розподілі. При цьому юридичним особам проводяться асигнування з бюджету, виділяються кошти з фондів цільового призначення, а також галузевих і корпоративних фондів; фізичні особи формують свої доходи шляхом виплати заробітної плати у бюджетній сфері та отримання безоплатних послуг.

Як похідною від розподільчої деякі науковці виділяють регулюючу функцію, яка пов'язана з втручанням держави через бюджет на відтворювальні процеси у суспільстві. Бюджет є ефективним інструментом регулювання темпів і пропорцій розвитку економіки держави в цілому й окремих регіонів, зокрема. Бюджетне регулювання охоплює всі форми впливу держави на проведення бюджетної політики, починаючи від прийняття закону про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет аж до їх застосуваннями органами державної та місцевої влади й управління.

Контрольна функція характеризується здатністю кількісно відображати економічні процеси, що виникають при розподілі й перерозподілі валового внутрішнього продукту й національного доходу. Суть контрольної функції бюджету полягає в тому, що вона дозволяє знати наскільки своєчасно і у повному обсязі фінансові ресурси надходять у розпорядження держави та як раціонально й ефективно вони використовуються. Свідоме використання контрольної функції у практичній діяльності знаходить свій прояв у фінансовому контролі. Необхідність контролю випливає з протиречивого характеру фінансових відносин, оскільки кожний суб'єкт прагне отримати якомога більше. А тому в процесі розподілу валового внутрішнього продукту необхідний постійний всеохоплюючий контроль. Він охоплює всі аспекти діяльності держави, юридичних і фізичних осіб з метою забезпечення динамічного розвитку економіки, прискорення науково-технічного прогресу, раціонального використання фінансових ресурсів держави, скорочення невиробничих витрат.

Бюджетний кодекс (ст. 13) передбачає поділ державного бюджету на загальний і спеціальний фонди, що має забезпечити прозору систему залучення джерел доходів і визначення раціональних напрямів їх витрачання. Доходи загального фонду державного бюджету (загальні доходи) призначені для забезпечення фінансовими ресурсами загальних видатків і не мають цільового спрямовування. Доходи спеціального фонду державного бюджету (спеціальні доходи) включають доходи, призначені для використання на конкретні цілі передбачені законодавством (рис. 1.2).

Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються Бюджетним кодексом та законом про Державний бюджет України.

Підставою для рішення відповідної ради про створення спеціального фонду у складі місцевого бюджету може бути виключно Бюджетний кодекс та закон про Державний бюджет України.

Передача коштів між загальним і спеціальним фондами бюджету дозволяється тільки в межах бюджетних призначень шляхом внесення змін до закону про державний бюджет чи рішення відповідної ради.

Платежі за рахунок спеціального фонду здійснюються в межах коштів, що надійшли до цього фонду на відповідну мету.

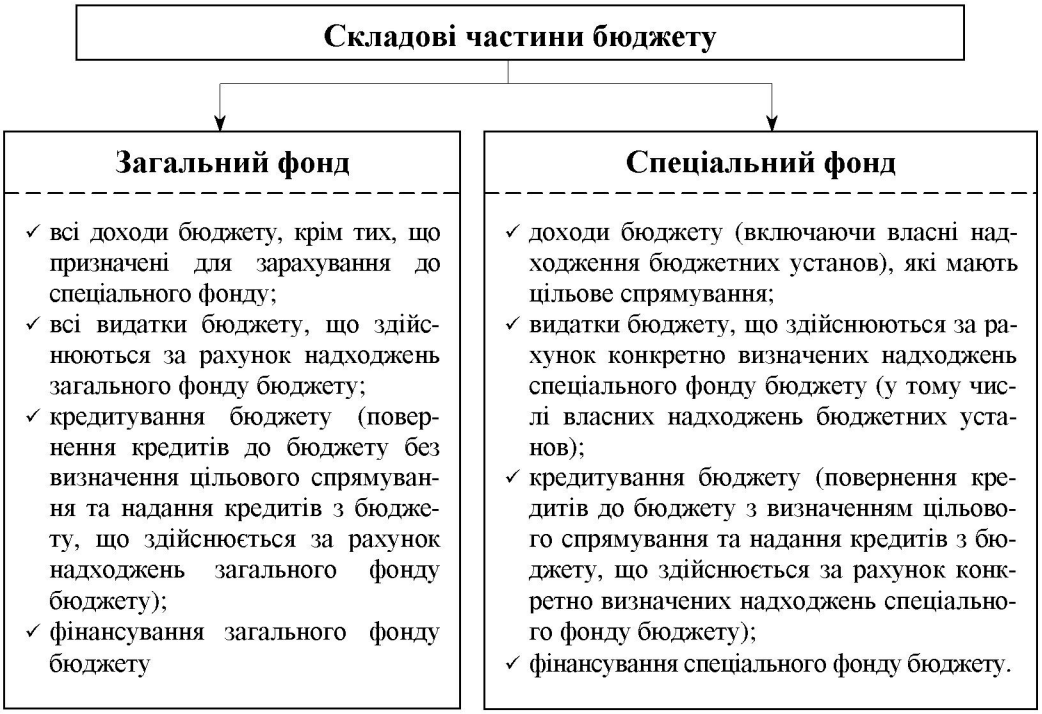


Рис. 1.2. Складові частини загального та спеціального фондів бюджету

Якщо розглядати структуру доходів державного бюджету за 2009–2012 роки, то статистика свідчить, що в Україні обсяги надходжень до загального та спеціального фондів державного бюджету у загальній структурі доходів щороку збільшуються (рис. 1.3).

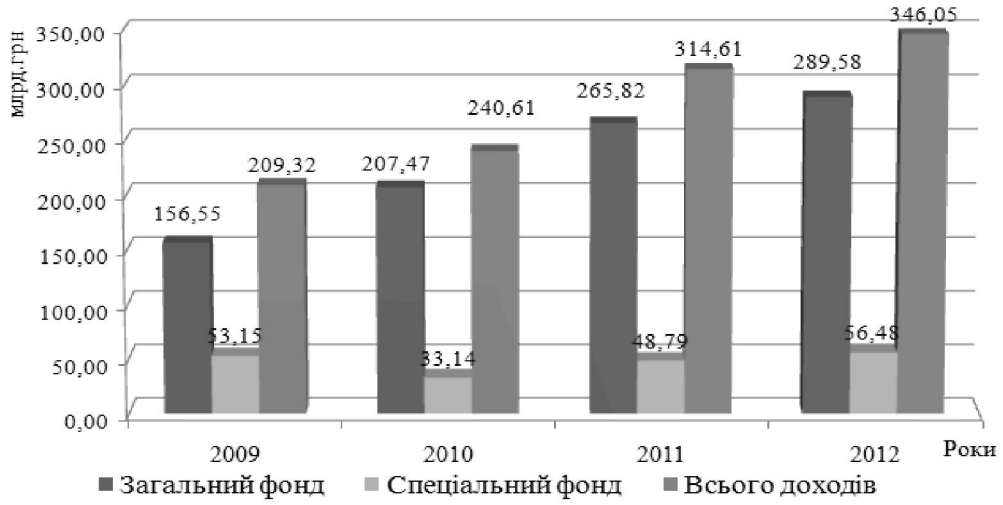


Рис. 1.3. Структура доходів державного бюджету в розрізі загального та спеціального фондів у 2009–2012 рр.

Складено на основі звітів про виконання Державного та місцевих бюджетів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

У процесі формування та використання централізованого грошового фонду держави, призначеного для виконання економічних, соціальних, управлінських, зовнішньоекономічних та інших функцій держави виникають економічні відносини між:

- ✓ державою і підприємницькими структурами щодо мобілізації доходів і фінансування з бюджету;
- ✓ державою і населенням у процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту;
- ✓ між ланками бюджетної системи при бюджетному регулюванні.

Виходячи з цього ***суб'єктами розподільчих та перерозподільчих відносин*** у суспільстві є держава (в особі органів державної влади та місцевого самоврядування), підприємницькі структури та населення (юридичні та фізичні особи). Необхідні державі фінансові ресурси для виконання нею своїх функцій вона може акумулювати таким чином:

- ✓ заробляти як власник засобів виробництва;
- ✓ отримувати від природних ресурсів, які знаходяться в її власності;
- ✓ мобілізувати шляхом перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб.

Об'єктом розподілу виступає валовий внутрішній продукт і національне багатство. Власне необхідність перерозподілу валового внутрішнього продукту між галузями діяльності, територіями держави через нерівномірність їхнього розвитку, окремими верствами населення з метою підтримки найменш захищених категорій тощо зумовила об'єктивність бюджету держави. Оптимальне узгодження інтересів суб'єктів перерозподілу сприяє зростанню об'єкта перерозподілу, а виникнення протиріч інтересів призводить до зменшення обсягу валового внутрішнього продукту.

Валовий внутрішній продукт (ВВП) є узагальнюючим макроекономічним показником, який відображає сукупну вартість кінцевих продуктів і послуг, вироблених у державі за певний проміжок часу (як правило, за рік), у поточних ринкових цінах без урахування сальдо платіжного балансу. Вартість проміжних продуктів виробництва (сировини, електроенергії, напівфабрикатів, комплектуючих деталей тощо), які надходять від інших підприємств і використовуються у виробництві кінцевої продукції, до ВВП не включаються. Рух вартості створеного ВВП відображається у грошових потоках, що циркулюють між окремими суб'єктами фінансових відносин і пов'язані з формуванням їх доходів та здійсненням видатків[1].

Динаміка доходів і видатків державного, місцевих і зведеного бюджетів України та їх питома вага у валовому внутрішньому продукті наведена у таблиці 1.2.

Порівняння динаміки державних доходів і видатків в Україні та різних державах світу показує, що їхня питома вага у валовому внутрішньому продукті має тенденцію до зростання. Зростання частки державних доходів і видатків у валовому внутрішньому продукті підтверджує роль і значення бюджету у макроекономічному зростанні держави, є необхідною передумовою та засобом здійснення відтворювальних процесів. Визначити вплив бюджету на соціально-економічний розвиток суспільства, підтримку малозабезпечених верств населення дозволяє розрахунок частки валового внутрішнього продукту на душу населення. Обсяг валового внутрішнього продукту та його частка на душу населення в різних державах різна.

[1] Слід розрізняти також такі економічні категорії як валовий національний продукт, валовий суспільний продукт, національний дохід. Тлумачення цих понять дається у словнику, який розміщений у кінці підручника.

Таблиця 1.2

Питома вага доходів і видатків державного та місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України та ВВП

Показники	Роки															
	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012	
	млрд. грн.	*% ВВП*	*млрд. грн.*	*% ВВП*	*млрд. грн.*	*% ВВП*	*млрд. грн.*	*% ВВП*	*млрд. грн.*	*% ВВП*	*млрд. грн.*	*% ВВП*	*млрд. грн.*	*% ВВП*	*млрд. грн.*	*% ВВП*
Державний бюджет																
доходи	**103,9**	**23,5**	**131,9**	**24,3**	**161,6**	**22,4**	**224,0**	**23,6**	**202,0**	**22,1**	**234,0**	**21,6**	**311,9**	**23,95**	**344,71**	**24,47**
відсотків до зведеного бюджету	77,4		76,8		73,5		75,2		74,0		74,4		78,3		77,37	
видатки	**89,6**	**20,3**	**103,0**	**18,9**	**129,6**	**18,0**	**182,4**	**19,2**	**180,3**	**19,7**	**225,8**	**20,9**	**238,6**	**18,32**	**271,22**	**19,25**
відсотків до зведеного бюджету	63,2		58,7		57,3		59,0		58,6		59,8		57,2		55,08	
Місцеві бюджети																
доходи	**30,3**	**6,9**	**39,9**	**7,3**	**58,3**	**8,1**	**73,9**	**7,8**	**71,0**	**7,8**	**80,5**	**7,5**	**86,7**	**6,66**	**100,81**	**7,15**
відсотків до зведеного бюджету	22,6		23,2		26,5		24,8		26,0		25,6		21,7		22,63	
видатки	**52,1**	**11,8**	**72,3**	**13,3**	**96,5**	**13,4**	**126,8**	**13,4**	**127,1**	**13,9**	**152,0**	**14,0**	**178,3**	**13,69**	**221,23**	**15,70**
відсотків до зведеного бюджету	36,8		41,3		42,7		41,0		41,4		40,2		42,8		44,92	
Зведений бюджет																
доходи	**134,2**	**30,4**	**171,8**	**31,6**	**219,9**	**30,5**	**297,9**	**31,4**	**273,0**	**29,9**	**314,5**	**29,1**	**398,6**	**30,6**	**445,52**	**31,62**
видатки*	**141,7**	**32,1**	**175,3**	**32,2**	**226,1**	**31,4**	**309,2**	**32,6**	**307,4**	**33,6**	**377,8**	**34,9**	**416,9**	**32,01**	**492,45**	**34.95**
дефіцит "–,, профіцит "+,,	**-7,5**		**-3,5**		**-6,2**		**11,3**		**-34,4**		**-63.3**		**-18,3**		**-46,93**	

* Не включаючи кредитування за вирахуванням погашення (доходи) Дані за 2010 рік наведено з урахуванням по спеціальному фонду Державного бюджету України випуску облігацій внутрішньої державної позики (ОВДП) для погашення заборгованості минулих років з відшкодування ПДВ у сумі 16,4 млрд. грн.

Складено за даними Статистичного щорічника України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/druk/katalog/kat_u/publ1_u.htm та звітів про виконання Державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua

Найвищою, як правило, вона є у державах з розвинутою ринковою економікою. Про динаміку частки ВВП на душу населення у розвинутих державах світу та в Україні свідчать дані, наведені на рисунку 1.4. і таблиці 1.3.

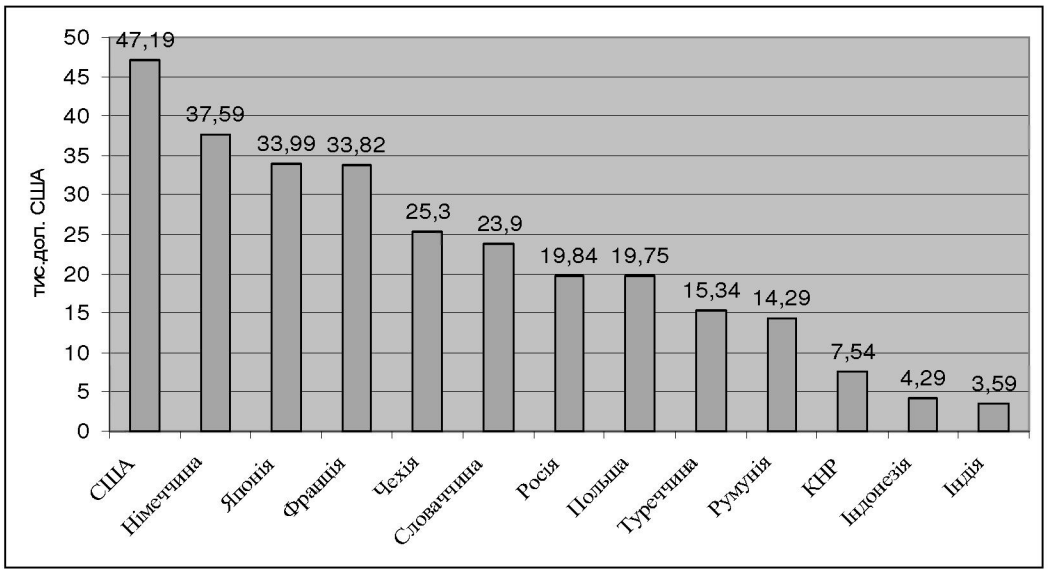


Рис. 1.4. ВВП на душу населення у країнах світу у 2010 році

Таблиця 1.3

Валовий внутрішній продукт у розрахунку на одну особу в Україні за 2005–2012 рр.

Показники	Роки							
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
ВВП номінальний, *млрд. грн.*	441,45	544,15	720,73	948,06	913,35	1082,58	1302,08	1408,89
Кількість наявного населення (на поч. року), *млн. осіб*	47,28	46,93	46,65	46,37	46,14	45,96	45,78	45,63
Частка ВВП на душу населення, *тис. грн.*	9,34	11,59	15,45	20,45	19,80	23,55	28,44	30,88

Складено за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

Держава покликана забезпечити економічно ефективне задоволення потреб своїх громадян у суспільних благах в таких галузях як освіта, охорона здоров'я, культура, транспорт і зв'язок, енергетика, комунальне господарство. Демократично зорієнтована держава повинна забезпечити суспільству конкретні економічні блага з необхідною ефективністю виробництва цих благ. Це досягається за допомогою різноманітних фінансових інструментів, найуніверсальнішими з яких є: податки і неподаткові платежі до бюджету; державні видатки та виробничі (експлуатаційні) видатки бюджетних установ; доходи і видатки позабюджетних фондів та державних підприємств й організацій.

За допомогою цих інструментів сучасна держава намагається стабілізувати економіку, максимально наблизити її до стану найбільш повної зайнятості з низьким рівнем інфляції, стимулювати розвиток пріоритетних галузей економіки, поліпшити можливості функціонування й розвитку ринку. В умовах функціонування ринкових відносин бюджет стає важливим інструментом фінансової підтримки процесів роздержавлення й демонополізації галузей народного господарства, забезпечення соціального захисту населення.

1.3. Бюджетна система України та принципи її побудови

Важливим інструментом макроекономічного регулювання, за допомогою якого здійснюється безперервний процес формування, розподілу і використання фондів грошових коштів для соціально-економічного розвитку суспільства, є бюджетна система. Залежно від особливостей державного устрою та адміністративно-територіального поділу країни структура та принципи побудови бюджетних систем різних країн значно відрізняються. Так, в унітарних державах у наявності дворівнева бюджетна система, яка включає державний та місцеві бюджети. У державах із федеративним устроєм бюджетна система має три і більше рівнів – федеральний бюджет, бюджети адміністративних одиниць, що входять до складу федерації, та місцеві бюджети.

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу *бюджетна система України* – сукупність державного та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного й адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права. Правову основу бюджетної системи становлять Конституція України, Бюджетний кодекс, а також ухвалені на їх основі закони та інші підзаконні акти. Економічну основу – соціально-економічний і науково-технічний потенціал держави. Структура бюджетної системи України наведена на рисунку 1.5.

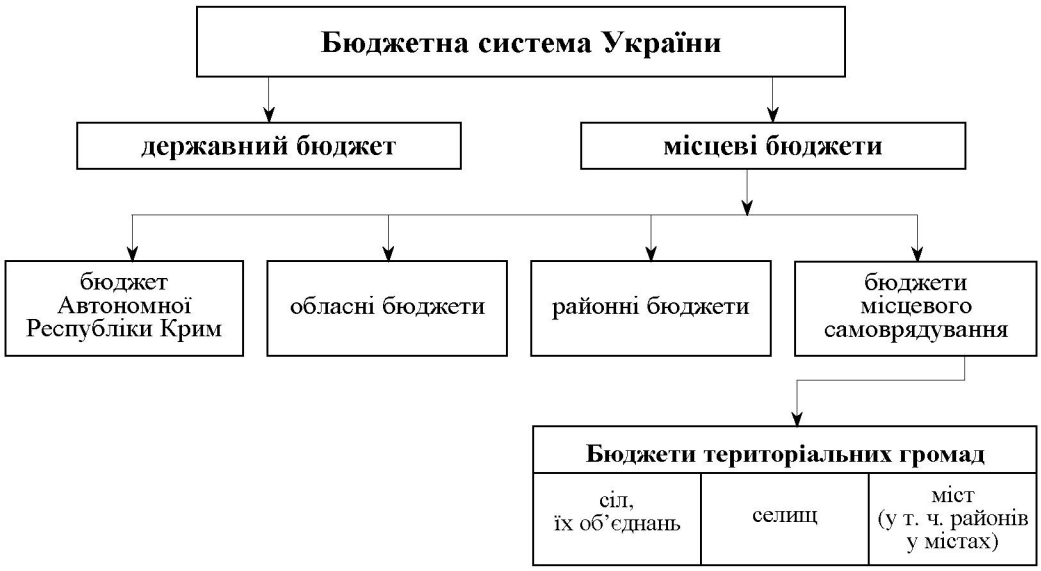


Рис. 1.5. Схема організації бюджетної системи України

Складено на основі ст. 5 Бюджетного кодексу України.

Провідне місце у бюджетній системі України належить *державному бюджету* – централізованому фонду фінансових ресурсів держави, що використовується для виконання покладених на неї функцій. За допомогою державного бюджету здійснюється регулюючий вплив на процес розширеного суспільного відтворення та формування ринкових відносин в економіці. З нього проводиться фінансування витрат на здійснення державних заходів у сфері господарського та культурного будівництва, на оборону, утримання центральних органів державної влади та державного управління, підтримання сприятливого соціального клімату в державі. В умовах ринкової економіки на основі перерозподілу фінансових ресурсів через державний бюджет забезпечується вирівнювання бюджетної забезпеченості адміністративно-територіальних утворень.

У процесі реформування бюджетної системи суттєво зростає роль найчисельнішої та найголовнішої її ланки *місцевих бюджетів*. Вони відображають обумовлену адміністративним поділом і бюджетним устроєм держави сферу фінансово-економічних відносин, пов'язаних із формуванням, розподілом і використанням централізованих фондів грошових коштів, які являються фінансовою базою органів місцевого самоврядування та вирішальним фактором соціально-економічного розвитку регіонів. Велика питома вага місцевих бюджетів у перерозподілі валового внутрішнього продукту, та у зведеному бюджеті свідчить про участь місцевого самоврядування у розв'язанні актуальних проблем розвитку суспільства (див. табл. 1.2). Разом з іншими ланками бюджетної системи місцеві бюджети є важливим інструментом реалізації на практиці програми соціально-економічного розвитку як регіонів, так і держави в цілому.

Структура місцевих бюджетів України наведена у додатку 1. Вона відображає особливості адміністративно-територіального поділу та специфіку функціонування інституту місцевого самоврядування. Місцеве самоврядування законом "Про місцеве самоврядування в Україні" від 21 травня 1997 року тлумачиться як гарантоване державою право та реальна здатність територіальної громади самостійно вирішувати питання місцевого значення. З огляду на це до місцевих бюджетів належать бюджет автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування. Бюджетами місцевого самоврядування визнаються бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у місах) (ст. 5 Бюджетного кодексу).

У бюджетній практиці досить часто зустрічаються такі співзвучні поняття як "бюджет області" та "обласний бюджет", "бюджет району" та "районний бюджет". Ці, здавалось би на перший погляд подібні за назвою поняття, насправді наповнені різним змістом і тому їх необхідно чітко розмежовувати.

Відповідно до закону "Про місцеве самоврядування в Україні" крім бюджетів сіл, селищ, міст та районів у містах окремо функціонують районні й обласні бюджети, які затверджуються районними та обласними радами і призначені для забезпечення спільних інтересів територіальних громад відповідного району чи області. За рахунок районних та обласних бюджетів фінансуються, як правило, ті бюджетні установи, які надають послуги населенню відповідного району або області, утримуються комунальні об'єкти, що перебувають у спільній власності територіальних громад району або області, фінансується виконання спільних проектів загальнорайонного або загальнообласного значення, проводяться видатки з метою забезпечення фінансового вирівнювання місцевих бюджетів нижчого рівня, здійснюються

інші заходи, спрямовані на задоволення спільних потреб та інтересів територіальних громад. Згідно з Законом та Бюджетним кодексом України кожен з місцевих бюджетів є самостійним, тобто самостійно розробляється, затверджується і виконується та не входить до складу інших бюджетів.

Однак з метою забезпечення ефективного, гармонійного та збалансованого розвитку територій постійно виникає необхідність оперувати даними про обсяги та динаміку показників усіх бюджетів району чи області загалом. У зв'язку з цим, у Бюджетному кодексі визначено поняття "зведеного бюджету", під яким розуміється сукупність показників бюджетів, що використовуються для аналізу і прогнозування економічного та соціального розвитку як держави в цілому, так і окремих її регіонів (ст. 6 Бюджетного кодексу).

Так, Зведений бюджет України включає показники Державного бюджету України, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та зведених бюджетів областей, міст Києва та Севастополя.

Зведений бюджет Автономної Республіки Крим включає показники бюджету АРК, зведених бюджетів її районів та бюджетів міст республіканського АРК значення.

Зведений бюджет області (бюджет області) не є ланкою бюджетної системи, а лише сукупністю показників обласного бюджету, зведених бюджетів районів і бюджетів міст обласного значення цієї області, що застосовуються з метою аналізу та прогнозування регіонального розвитку.

Аналогічно зведений бюджет району (бюджет району), не маючи незалежного правового статусу, включає показники районного бюджету, бюджетів міст районного значення, селищних та сільських бюджетів цього району для забезпечення аналізу й прогнозування соціально-економічного розвитку району.

Зведений бюджет міста з районним поділом включає показники міського бюджету та бюджетів районів, що входять до його складу. Якщо місту або району у місті адміністративно підпорядковані інші міста, селища чи села, зведений бюджет міста або району в місті включає показники бюджетів цих адміністративних одиниць. Показники бюджетів об'єднань територіальних громад, що створюються згідно із законом "Про місцеве самоврядування в Україні", включаються до відповідних зведених бюджетів.

Схематично структуру зведеного бюджету України як сукупність усіх бюджетів, що входять до складу бюджетної системи, наведено на рисунку 1.6.

Слід відмітити, що зведений бюджет не має правового навантаження. Проте його показники широко використовуються для аналізу процесів формування та використання фінансових ресурсів держави, прогнозування її економічного та соціального розвитку, а також здійснення міжнародних порівнянь та в статистичних цілях. Динаміка показників зведеного бюджету наведена у таблиці 1.4.

Статтею 95 Конституції України передбачено, що бюджетна система України будується на засадах справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Тому важливою структурною характеристикою бюджетної системи держави є ступінь її централізації. Показниками централізації (децентралізації) бюджетної системи є частка трансфертів бюджету з центрального уряду в бюджети місцевих органів влади та ступінь фінансової автономії місцевих бюджетів від центрального бюджету (див. табл. 1.2).

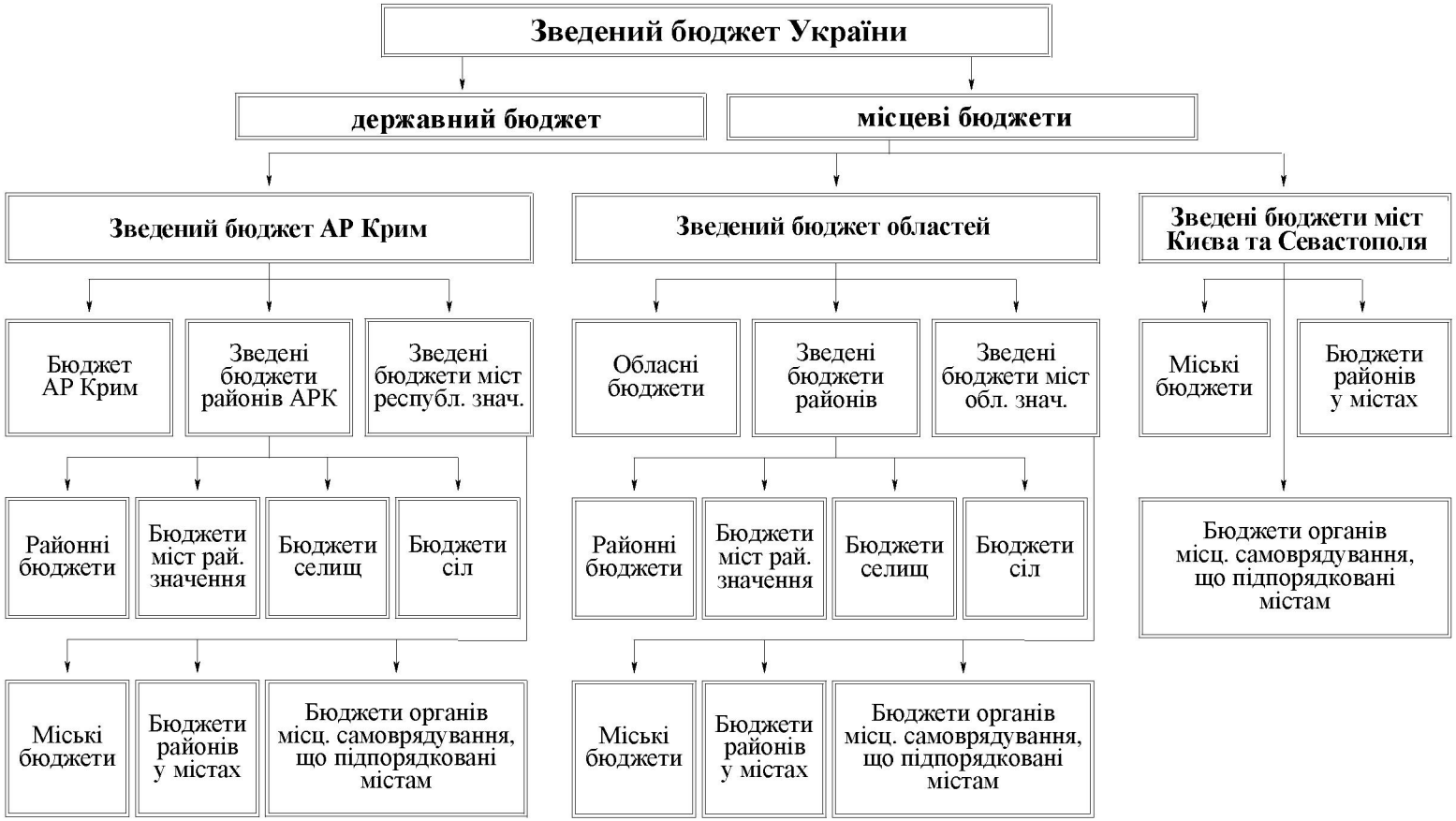


Рис. 1.6. Структура зведеного бюджету України

Складена на основі ст. 6 Бюджетного кодексу України.

Таблиця 1.4

Динаміка показників зведеного бюджету за 2006-2012 рр*

Показники	Роки													
	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012	
	млрд. грн.	*%*	*млрд. грн.*	*%*	*млрд. грн.*	*%*	*млрд. грн.*	*%*	*млрд. грн.*	*%*	*млрд. грн.*	*%*	*млрд. грн.*	*%*
Доходи	**171,8**	**100**	**219,9**	**100**	**297,9**	**100**	**273,0**	**100**	**314,5**	**100**	**398,55**	**100**	**445,52**	**100**
Податкові надходження	125,7	73,21	161,3	73,35	227,2	76,27	208,1	76,23	234,4	74,53	334,69	83,97	360,56	80,93
Неподаткові находження	40,5	23,59	48,6	22,10	60,5	20,31	58,4	21,39	73,8	23,47	60,00	15,05	80,92	18,16
Доходи від операцій з капіталом	3,2	1,86	6,3	2,86	6,7	2,25	3,7	1,36	3,1	0,99	2,35	0,58	2,99	0,67
Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	0,2	0,12	0,1	0,05	0,14	0,05	0,65	0,24	0,31	0,10	0,48	0,12	0,22	0,05
Цільові фонди	2,1	1,22	3,6	1,64	3,3	1,11	2,2	0,81	2,8	0,89	1,03	0,25	0,83	0,19
Видатки	**175,3**	**100**	**226,1**	**100**	**309,2**	**100**	**307,4**	**100**	**377,8**	**100**	**416,85**	**100**	**492,45**	**100**
Загальнодержавні функції	19,9	11,34	24,3	10,68	30,8	9,87	33,2	10,70	44,9	11,84	49,87	11,96	54,59	11,08
Економічна діяльність	27,3	15,56	40,5	17,79	51,3	16,44	39,8	12,83	43,8	11,55	57,12	13,70	62,38	12,67
Охорона здоров'я	19,7	11,23	26,7	11,73	33,6	10,77	36,6	11,80	44,7	11,79	48,96	11,74	58,45	11,87
Освіта	33,8	19,26	44,3	19,46	61,0	19,55	66,8	21,53	79,8	21,04	86,25	20,69	101,56	20,62
Соціальний захист та соціальне забезпечення	41,4	23,59	48,5	21,31	74,1	23,75	78,8	25,40	104,5	27,56	105,43	25,29	125,31	26,45
Інші видатки	33,2	19,03	41,8	19,02	58,4	19,62	52,2	17,73	60,1	16,22	69,22	16,60	90,16	18,31
Дефіцит "–" Профіцит "+"	**-3,5**		**-6,2**		**-11,3**		**-34,4**		**-63,3**		**18,30**		**-46,93**	

Складено за даними Статистичного щорічника України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/druk/katalog/kat_u/publ1_u.htm та звітів про виконання Державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

Важливо встановити оптимальний рівень централізації бюджетних коштів. З одного боку, він має надійно забезпечувати загальнонаціональні інтереси. Адже недостатність коштів у центральних органах влади й управління підриває їх фінансову, а відтак і політичну спроможність, звужує можливості впливу на соціально-економічні процеси у державі, що негативно позначається на фінансовому становищі держави в цілому. З іншого боку, фінансових ресурсів має бути достатньо, щоб місцеві органи влади могли забезпечити відносну фінансову незалежність і автономність регіонів. Динаміка питомої ваги державного та місцевих бюджетів у дохідній та видатковій частинах зведеного бюджету наведена на рисунках 1.7 та 1.8.

Структура та принципи побудови бюджетної системи, взаємозв'язок між окремими її ланками, правові основи функціонування бюджетів, процедурні сторони формування й використання бюджетних коштів визначаються *бюджетним устроєм*.

Бюджетний устрій визначається формою державного устрою та адміністративно-територіального поділу країни, чинними законодавчими актами, роллю бюджетів у суспільному відтворенні та соціальних процесах.

Бюджетний устрій України відповідає унітарному устрою держави та принципу самостійності й консолідації бюджетів адміністративно-територіальних утворень.

В основу бюджетного устрою України відповідно до ст. 7 Бюджетного кодексу покладено принципи, наведені у таблиці 1.5.

Важливим принципом бюджетної системи є *відповідальність учасників бюджетного процесу*: кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за вчинені ним бюджетні правопорушення.

Принципи побудови бюджетної системи, що знайшли своє відображення у Бюджетному кодексі, на сучасному етапі економічного розвитку реалізуються в основному через функціонування казначейської системи обслуговування бюджетів.

1.4. Загальна характеристика державних доходів

Одним з найважливіших факторів фінансових можливостей держави є доходи, які вона акумулює з різноманітних джерел, а також їх склад і структура. Тому, складовою частиною фінансової діяльності держави є мобілізація державних доходів. Будучи проявом змісту фінансів державні доходи спричиняють значний вплив на процеси, що відбуваються в економіці та соціальній сфері, суттєво змінюючи їх динаміку та спрямованість.

Державні доходи – це сукупність різних видів грошових надходжень до фондів держави, що використовуються для виконання нею своїх завдань і функцій.

Держава може акумулювати доходи до бюджету та цільових фондів з різноманітних джерел, які можна згрупувати за окремими ознаками. Основними фінансовими інструментами формування доходів держави є:

- ✓ *плата (за що?)* передбачає певну еквівалентність взаємовідносин між державою та платниками. Такі відносини формуються на основі прав власності держави на землю і ресурси, які надаються у користування. Плата вноситься як за рахунок включення у собівартість, так і з прибутку, що визначається механізмом її стягнення. Надходження від державного сектора зазвичай незначні, оскільки держава працює у непривабливих для приватного бізнесу сферах, і її діяльність спрямована на задоволення суспільних потреб, а не отримання прибутку. Якщо держава втрачає право власника, то вона втрачає також ці доходи;

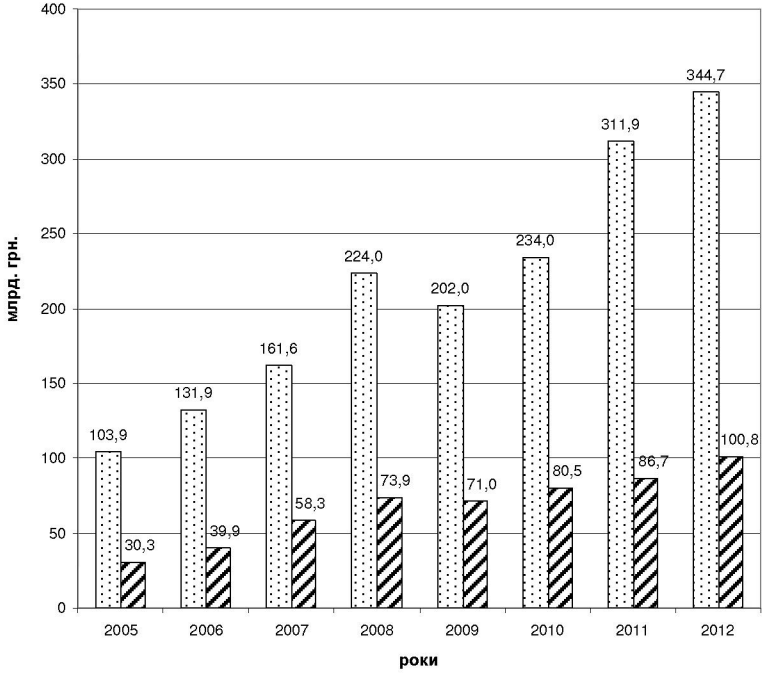


Рис. 1.7. Структура доходів зведеного бюджету України

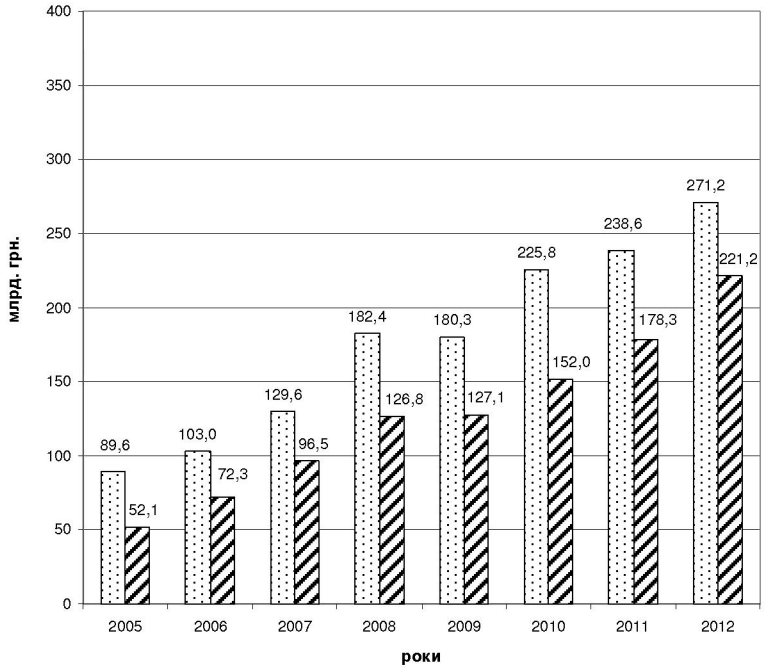


Рис. 1.8. Структура видатків зведеного бюджету України

⊡ державний бюджет ◪ місцеві бюджети

Складено за даними Статистичного щорічника України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/druk/katalog/kat_u/publ1_u.htm.

Таблиця 1.5

Принципи бюджетної системи України

Принципи	Характерні ознаки
єдності бюджетної системи	забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності
збалансованості	регламентує положення, згідно з яким повноваження на здійснення видатків бюджету повинно відповідати обсягу надходжень до бюджету на відповідний бюджетний період
самостійності	забезпечується закріпленням за бюджетами відповідних джерел доходів і правом відповідних органів державної влади та місцевого самоврядування визначення напрямів використання коштів відповідно до чинного законодавства;
повноти	означає, що всі надходження до бюджетів та видатки бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, та органів місцевого самоврядування підлягають включенню до складу бюджетів в обов'язковому порядку та в повному обсязі;
обґрунтованості	передбачає формування бюджету на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку держави та розрахунках надходжень до бюджету і видатків бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик і правил;
ефективності	полягає в тому, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу повинні виходити з необхідності досягнення заданих результатів при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;
субсидіарності	означає, що розподіл видів видатків між державним та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами повинен ґрунтуватися на максимально можливому наближенні надання суспільних послуг до їх безпосереднього споживача;
цільового використання бюджетних коштів	передбачає, що бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями;
справедливості й неупередженості	означає, що бюджетна система будується на засадах справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;
публічності та прозорості	передбачає висвітлення засобами масової інформації показників бюджетів і звітів про їхнє виконання, які затверджується відповідними радами;

- ✓ *відрахування (на що?, від чого?)* проводяться за встановленими нормативами та передбачають, як правило, цільове призначення платежів. Це, зокрема, надходження до спеціального фонду бюджету та внески до державних цільових фондів. Фінансування заходів, на які здійснюються відрахування, повинно узгоджуватися з обсягами надходжень;
- ✓ *податки (для чого?)* як плата суспільства державі за виконання нею певних функцій, як відрахування частини валового внутрішнього продукту на суспільні цілі та потреби. Податки є одним із найважливіших важелів впливу держави на економіку. З їх допомогою формується основна частка централізованих грошових потоків, визначаються пропорції розподілу валового внутрішнього продукту, темпи нагромадження, здійснюється вплив на платоспроможний попит населення, рівень його добробуту тощо;
- ✓ *залучення позик* (тимчасово вільних грошових коштів юридичних осіб, заощаджень населення, іноземного капіталу) (*з яких джерел? на які цілі?)* означає формування доходів держави шляхом продажу на фінансовому ринку державних облігацій, отримання державних позик від іноземних держав чи міжнародних фінансово-кредитних організацій на умовах платності, поворотності, строковості. Частка надходжень до бюджету за рахунок залучення позик через недостатню дієвість фінансового ринку є незначною;
- ✓ *гранти, дарунки* як прояв доброї волі юридичних і фізичних осіб, міжнародних організацій на безповоротній і безплатній основі.

Державні доходи за порядком їх формування поділяються на**:**

- ✓ *централізовані* – кошти, які залишаються у розпорядженні держави в процесі розподілу валового внутрішнього продукту, та спрямовуються на формування централізованих грошових фондів – державного та місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України та інших;
- ✓ *децентралізовані* – це доходи, які залишаються у розпорядженні державних підприємств, установ, організацій при розподілі та перерозподілі валового внутрішнього продукту і формуються, головним чином, за рахунок їх прибутку. Основою для їхнього формування є доходи і прибутки державних підприємств, установ, організацій, населення.

Центральне місце у системі доходів держави займають доходи бюджету. Безпосередньо за їхньою допомогою мобілізується основна частка фінансових ресурсів, які необхідні для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

Доходи бюджету (згідно зі статтею 2 Бюджетного кодексу України) – податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротні основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)". Слід зазначити, що бюджетні доходи – поняття більш вужче ніж державні доходи, оскільки останні включають також доходи державних цільових фондів.

Крім того, Бюджетним кодексом окремо визначається поняття надходжень бюджету, під якими слід розуміти доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету,

кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів.

Доходи бюджетів формуються за рахунок надходжень від сплати фізичними і юридичними особами податків, зборів та інших обов'язкових платежів, надходжень з інших джерел, встановлених чинним законодавством. Основними джерелами формування бюджетного фонду можуть бути:

- ✓ податкові поступлення, які повністю або частково надходять до бюджету відповідно до законодавства;
- ✓ доходи від приватизації державної і комунальної власності;
- ✓ надходження від внутрішніх і зовнішніх позик (залучення тимчасово вільних грошових коштів юридичних осіб, заощаджень населення, іноземного капіталу);
- ✓ доходи у вигляді фінансової допомоги та перерахувань на безповоротній основі;
- ✓ орендна плата від державних майнових цінностей;
- ✓ дивіденди, одержані від цінних паперів, що належать державі тощо.

Склад і структура бюджетних доходів нерозривно пов'язані з обсягами валового внутрішнього продукту і національного доходу та визначаються фінансовою політикою держави на конкретному етапі її розвитку. Відповідно до ст. 29 Бюджетного кодексу до доходів Державного бюджету України включаються доходи бюджету, за винятком тих, що згідно зі статтями 64, 66, 69 та 71 Кодексу закріплені за місцевими бюджетами.

До доходів загального фонду державного бюджету належать:

- ✓ податок на прибуток підприємств (крім податку на прибуток підприємств комунальної власності);
- ✓ податок на додану вартість;
- ✓ 50 відсотків збору за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення;
- ✓ 50 відсотків збору за спеціальне водокористування (крім збору за спеціальне водокористування місцевого значення);
- ✓ 50 відсотків платежів за користування надрами загальнодержавного значення;
- ✓ збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету (крім частини збору, що зараховується до спеціального фонду згідно із законом про Державний бюджет України;
- ✓ акцизний збір із вироблених в Україні товарів (крім збору, визначеного у частині першій статті 66 цього Кодексу, та збору, що зараховується до спеціального фонду згідно із законом про Державний бюджет України);
- ✓ акцизний збір із ввезених на територію України товарів (крім збору, що зараховується до спеціального фонду згідно із законом про Державний бюджет України);
- ✓ плата за ліцензії на певні види господарської діяльності (крім плати за ліцензії, визначеної у частині першій статті 64 та у частинах першій і другій статті 66 цього Кодексу);
- ✓ ввізне мито (крім мита, що зараховується до спеціального фонду згідно із законом про Державний бюджет України);
- ✓ вивізне мито;

- ✓ кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів; – інші доходи, які у встановленому порядку зараховуються до загального фонду державного бюджету.

Джерелами формування спеціального фонду Державного бюджету України в частині доходів є:

- ✓ акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) в частині нафтопродуктів і транспортних засобів;
- ✓ акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в частині нафтопродуктів і транспортних засобів;
- ✓ ввізне мито на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них;
- ✓ екологічний податок, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк;
- ✓ судовий збір;
- ✓ плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні;
- ✓ 30 відсотків грошових стягнень за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища внаслідок господарської та іншої діяльності;
- ✓ збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження;
- ✓ власні надходження бюджетних установ (у тому числі наукових установ Національної академії наук України і галузевих академій наук), що утримуються за рахунок державного бюджету;
- ✓ надходження від реалізації матеріальних цінностей державного резерву;
- ✓ надходження в рамках програм допомоги Європейського Союзу;
- ✓ інші доходи, визначені законом про Державний бюджет України.

Якщо Законом встановлено новий вид доходу державного бюджету, його зарахування до загального чи спеціального фонду визначається законом про Державний бюджет України на період до внесення відповідних змін до Кодексу.

Відповідно до ст. 9 Бюджетного кодексу доходи бюджету класифікуються за такими розділами:

- ✓ податкові надходження;
- ✓ неподаткові надходження;
- ✓ доходи від операцій з капіталом;
- ✓ трансферти.

У класифікації доходів бюджету виділяють таку категорію, як державні цільові фонди. Зокрема, це фонди, створені відповідно до законів України, які формуються за рахунок визначених законами України податків, зборів (обов'язкових платежів) юридичних осіб незалежно від форм власності та фізичних осіб.

Дані про обсяги та структуру доходів державного бюджету в розрізі бюджетної класифікації наведено у таблиці 1.6.

Основна частка доходів Державного бюджету України формується за допомогою податків. Серед податкових надходжень найбільшу питому вагу займають: податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств, акцизний збір із вироблених в Україні товарів. Питома вага податкових надходжень до державного бюджету наведена у таблиці 1.7.

Таблиця 1.6

Структура доходів Державного бюджету України за 2009–2012 роки

Показники	2009 рік		2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %
Податкові надходження	148,92	71,02	166,87	69,35	261,60	83,15	274,72	79,39
Неподаткові надходження	50,68	24,17	65,07	27,04	49,09	15,60	68,29	19,73
Доходи від операцій з капіталом	1,06	0,51	0,59	0,25	0,52	0,17	1,23	0,36
Цільові фонди	0,63	0,30	1,16	0,48	0,21	0,07	0,25	0,07
Офіційні трансферти	7,77	3,71	6,62	2,75	2,72	0,86	1,34	0,39
Від урядів зарубіж. країн та міжнар. організацій	0,64	0,31	0,31	0,13	0,48	0,15	0,22	0,06
Всього доходів	**209,70**	**100,0**	**240,62**	**100,0**	**314,62**	**100,0**	**346,05**	**100,0**

Складено на основі звітів про виконання Державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

Таблиця 1.7

Динаміка податкових надходжень у структурі доходів державного бюджету

Показники	2009 рік		2010 рік		20011 рік		2012 рік	
	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %
Податкові надходження	**148,92**	**100,0**	**166,87**	**100,0**	**261,60**	**100,0**	**274,72**	**100,0**
Податок на прибуток	32,57	21,87	39,97	23,95	54,74	20,93	55,35	20,15
Податок на додану вартість	84,60	56,81	86,32	51,73	130,09	49,73	138,83	50,54
Акцизний податок із вироблених в Україні товарів	17,59	11,81	23,02	13,80	25,19	9,63	27,42	9,98
Акцизний податок із ввезених на територію України товарів	3,69	2,48	4,60	2,76	7,82	2,99	9,77	3,56
Ввізне мито	6,33	4,25	8,57	5,14	10,46	4,00	12,99	4,73
Інші податкові надходження	4,14	2,78	4,39	2,63	33,30	12,73	30,36	11,05

Складено на основі звітів про виконання Державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

Принципи мобілізації грошових коштів, склад і структура доходів бюджету значною мірою залежать від форм і методів господарювання, а також соціально-економічних завдань, які вирішуються суспільством на даному етапі його розвитку. Перехід до ринкових засад ведення економіки вимагає змін у системі формування доходів бюджету, вдосконалення управління цим процесом.

1.5. Склад та структура доходів місцевих бюджетів

Місцеві бюджети відповідно до Бюджетного кодексу (ст. 63) містять надходження і витрати на виконання повноважень органів влади Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій або органів місцевого самоврядування. Ці надходження і витрати складають єдиний баланс відповідного бюджету.

Принцип збалансованості є одним із основоположних принципів функціонування бюджетної системи і полягає в тому, що повноваження на здійснення витрат повинні відповідати обсягам надходжень до відповідних бюджетів за відповідний бюджетний період. З цих позицій проблему формування місцевих бюджетів слід розглядати у двох аспектах:

- ✓ *по-перше*, як організаційну форму мобілізації та передачі у розпорядження органів місцевої влади та самоврядування частини фінансових ресурсів, що є основою їх фінансової бази та вирішальним фактором регіонального розвитку;
- ✓ *по-друге*, як систему фінансових відносин, що складаються між місцевими та державним бюджетами, а також між окремими місцевими бюджетами для забезпечення реалізації на практиці економічного та соціального розвитку як регіонів, так і держави в цілому.

Принципи самостійності та фінансової незалежності будуть витримані, якщо кожна ланка бюджетної системи матиме чітко визначену законом дохідну базу, а взаємовідносини між рівнями бюджетів будуватимуться з урахуванням специфіки і перспектив соціально-економічного розвитку регіонів.

Як окрема економічна категорія доходи місцевих бюджетів виражають сферу економічних відносин суспільства, яка пов'язана з формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів місцевого та регіонального рівня і використовуються місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування для забезпечення поточних і перспективних завдань розвитку відповідних адміністративно-територіальних одиниць.

Про питому вагу доходів місцевих бюджетів у дохідній частині зведеного бюджету України свідчать дані, наведені у таблиці 1.8.

Таблиця 1.8

Доходи зведеного бюджету України у розрізі видів бюджетів
(без урахування міжбюджетних трансфертів)

(млрд. грн.)

Види бюджетів	2009 рік		2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%
Державний бюджет	201,93	73,98	233,99	74,40	311,90	78,26	344,71	77,37
Місцеві бюджети	71,04	26,02	80,52	25,60	86,65	21,74	100,81	22,63
Зведений бюджет	272,97	100,0	314,51	100,0	398,55	100,0	445,52	100,0

Складено на основі звітів про виконання Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

Доходи місцевих бюджетів мають відповідну законодавчу базу, основу якої складають Конституція України, Податковий кодекс, Бюджетний кодекс, Закон України "Про місцеве самоврядування в Україні", закон про державний бюджет, рішення про місцевий бюджет, інші нормативно-правові акти.

Основними джерелами дохідної бази місцевих бюджетів є власні доходи та доходи від закріплених за відповідними місцевими бюджетами згідно з визначеним законом порядком загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Доходи місцевих бюджетів поділяються на такі, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, а також доходи, що не враховуються при визначення обсягів міжбюджетних трансфертів. Зовнішні джерела включають дотації, субвенції та запозичення.

Таким чином, основу дохідної бази місцевих бюджетів складають:

- ✓ *власні доходи* – доходи, які формуються згідно з рішенням відповідного органу місцевого самоврядування на підвідомчій йому території. До власних доходів належать місцеві податки і збори; обов'язкові платежі, що встановлюються місцевими органами влади; доходи комунальних підприємств; доходи від оренди та реалізації майна, що перебуває в комунальній власності тощо;
- ✓ *закріплені доходи* – доходи, які повністю або певною частиною на довгостроковій основі закріплюються за тим чи іншим місцевим бюджетом;
- ✓ *міжбюджетні трансферти* з державного або інших місцевих бюджетів.

Крім того, у дохідній частині місцевих бюджетів починаючи з 1998 року окремо виділяються доходи, необхідні для виконання власних повноважень, і доходи, необхідні для забезпечення виконання делегованих законом про державний бюджет повноважень органів місцевої влади.

Починаючи з 2000 року всі доходи місцевих бюджетів поділяються також на доходи загального та спеціального фонду. Останні мають цільове призначення й використовуються для здійснення спеціальних, конкретно визначених видів видатків з місцевих бюджетів.

Донедавна однією з невід'ємних складових системи доходів місцевих бюджетів вважалися регульовані доходи – доходи, які з метою збалансування місцевих бюджетів надходили до цих бюджетів у формі відрахувань від загальнодержавних податків або платежів за нормативами, затвердженими у визначеному законом порядку. До 2002 року регульовані доходи були одним з найважливіших інструментів вітчизняної системи міжбюджетних відносин.

Із прийняттям Бюджетного кодексу та проведенням міжбюджетної реформи в Україні здійснено чіткий розподіл доходів між державним та місцевими бюджетами, а також між рівнями місцевих бюджетів. Крім того, сформовано та забезпечено ефективне функціонування системи міжбюджетних трансфертів, завдяки якій припинено дію механізмів щорічного встановлення відрахувань до місцевих бюджетів від регульованих доходів. У зв'язку з цим, поняття "регульовані доходи" втратило нині свій сенс і практично є вилученим з вітчизняної бюджетної практики.

Дані про обсяги та структуру доходів місцевих бюджетів у розрізі бюджетної класифікації наведено у таблиці 1.9.

Таблиця 1.9

Структура доходів місцевих бюджетів

Доходи	2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Податкові надходження	67,58	42,40	73,09	40,26	85,85	38,11
Неподаткові надходження	8,77	5,50	10,92	6,02	12,64	5,61
Доходи від операцій з капіталом	2,56	1,61	1,83	1,01	1,75	0,78
Цільові фонди	1,61	1,00	0,82	0,45	0,57	0,25
Офіційні трансферти	78,88	49,49	94,87	52,26	124,46	55,25
Всього доходів	**159,40**	**100,00**	**181,53**	**100,00**	**225,27**	**100,00**

Складено на основі звітів про виконання місцевих бюджетів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

Вони свідчать про значну питому вагу в загальній сумі доходів місцевих бюджетів податкових надходжень та офіційних трансфертів від органів державного управління. Останніми роками спостерігається стабільна тенденція до зростання частки міжбюджетних трансфертів у загальній сумі доходів місцевих бюджетів. Це негативно позначається на фінансовій самостійності органів місцевого самоврядування, не стимулює їх вишукувати додаткові джерела надходжень, раціонально витрачати бюджетні кошти.

Що стосується податкових надходжень, то вони мають найбільшу питому вагу в структурі доходів місцевих бюджетів. Проте у їх динаміці відслідковується тенденція до поступово зменшення. Найбільшу питому вагу в загальній сумі податкових находжень займають податок на доходи фізичних осіб (до 2004 року – прибутковий податок з громадян) та плата за землю. Структура податкових надходжень до місцевих бюджетів наведена у таблиці 1.10.

Таблиця 1.10

Питома вага податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів

Доходи	2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Податкові надходження	**67,58**	**100,0**	**73,09**	**100,0**	**85,85**	**100,0**
Податок на доходи фізичних осіб	51,03	75,51	54,06	73,96	61,07	71,14
Податок на прибуток підприємств	0,39	0,58	0,36	0,49	0,44	0,51
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	0,70	1,04	0,91	1,25	1,24	1,44
Плата за землю	9,54	14,12	10,70	14,64	12,58	14,65
Місцеві податки і збори	0,82	1,20	2,50	3,42	5,46	6,37
Інші надходження	5,10	7,55	4,56	6,24	5,06	5,89

Складено на основі звітів про виконання місцевих бюджетів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

Склад джерел доходів, що закріплюються за бюджетом АР Крим, обласними, районними бюджетами та бюджетами місцевого самоврядування визначається Бюджетним кодексом. Відповідно до статей 64–69 Бюджетного кодексу до місцевих бюджетів зараховуються такі надходження:

***До доходів, що закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування та враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, належать такі податки, збори та інші обов'язкові платежі*:**

1) податок з доходів фізичних осіб:

- ✓ до доходів бюджету міста Києва зараховується 50 відсотків, міста і Севастополя 100 відсотків загального обсягу даного податку, що справляється на території цих міст;
- ✓ до доходів бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення зараховується 75 відсотків від загального обсягу податку, що справляється на території цих міст;
- ✓ до доходів бюджетів міст районного значення, селищ, сіл та їх об'єднань зараховується 25 відсотків від загального обсягу податку, що справляється на цій території;

2) 50 відсотків збору за спеціальне використання лісових ресурсів в частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування, що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя;

3) 50 відсотків збору за спеціальне використання води (крім збору за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення), що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя користувачами води за місцем її забору;

4) 50 відсотків плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату), що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя;

5) плата за використання інших природних ресурсів, що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя;

6) реєстраційний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, що справляється виконавчими органами відповідних місцевих рад;

7) державне мито в частині, що належить відповідним бюджетам.

Для забезпечення реалізації спільних соціально-економічних і культурних програм територіальних громад доходи бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, формуються за рахунок:

1) 25 відсотків податку з доходів фізичних осіб, що справляється на відповідній території;

2) 50 відсотків збору за спеціальне використання лісових ресурсів в частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування;

3) 50 відсотків збору за спеціальне використання води (крім збору за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення), що зараховується до бюджету АРК та обласних бюджетів користувачами води за місцем її забору;

4) 50 відсотків плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату);

5) плата за використання інших природних ресурсів;

6) акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), що сплачується платниками, до доходів бюджету Автономної Республіки Крим;

7) плата за надані в оренду ставки, що знаходяться в басейнах річок загальнодержавного значення.

Для забезпечення реалізації спільних соціально-економічних і культурних програм територіальних громад доходи районних бюджетів, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, формуються за рахунок:

1) 50 відсотків податку на доходи фізичних осіб, що справляється на території сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення;

2) реєстраційний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, що справляється відповідними районними державними адміністраціями.

До доходів загального фонду місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, належать:

- ✓ податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності.
- ✓ плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення;
- ✓ плата за землю, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування;
- ✓ місцеві податки і збори (крім єдиного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), що зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування;
- ✓ фіксований сільськогосподарський податок, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування;
- ✓ частина чистого прибутку (доходу) комунальних унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до бюджету, відповідними місцевими радами;
- ✓ плата за розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів (крім коштів, отриманих вищими та професійно-технічними навчальними закладами від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право);
- ✓ плата за ліцензії та сертифікати, що зараховується до бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, міських бюджетів міст Києва та Севастополя ліцензіатами за місцем здійснення діяльності;
- ✓ штрафні санкції за порушення законодавства про патентування;
- ✓ адміністративні штрафи, що накладаються місцевими органами виконавчої влади та виконавчими органами місцевих рад або утвореними ними в установленому порядку адміністративними комісіями;
- ✓ надходження від орендної плати за користування майновим комплексом та іншим майном, що перебуває в комунальній власності;
- ✓ плата за надані в оренду водні об'єкти місцевого значення;
- ✓ концесійні платежі щодо об'єктів комунальної власності;
- ✓ кошти, отримані від надання учасниками процедури закупівель забезпечення їх пропозиції конкурсних торгів у частині здійснення закупівель за рахунок коштів місцевих бюджетів;
- ✓ кошти, отримані від учасника – переможця процедури закупівлі під час укладання договору про закупівлю як забезпечення виконання цього договору, які

не підлягають поверненню учаснику-переможцю, в частині здійснення закупівель за рахунок коштів місцевих бюджетів;

- ✓ 80 відсотків коштів, отриманих підприємствами, установами та організаціями, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів, за здані у вигляді брухту і відходів золото, платину, метали платинової групи, дорогоцінне каміння, і 50 відсотків коштів, отриманих цими підприємствами, установами та організаціями за здане у вигляді брухту і відходів срібло;
- ✓ кошти від реалізації безхазяйного майна (у тому числі такого, від якого відмовився власник або отримувач), знахідок, спадкового майна (у разі відсутності спадкоємців за заповітом і за законом, усунення їх від права на спадкування, неприйняття ними спадщини, а також відмови від її прийняття), майна, одержаного територіальною громадою в порядку спадкування чи дарування, а також валютних цінностей і грошових коштів, власники яких невідомі;
- ✓ інші доходи, що підлягають зарахуванню до місцевих бюджетів відповідно до законодавства та є такими, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів.

До надходжень спеціального фонду місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, належать:

- ✓ надходження бюджету розвитку місцевих бюджетів (визначені в частині першій статті 71 Бюджетного кодексу);
- ✓ збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- ✓ субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах;
- ✓ збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності в частині провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах;
- ✓ кошти від відшкодування втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва;
- ✓ концесійні платежі щодо об'єктів комунальної власності (які мають цільове спрямування згідно із законом);
- ✓ 70 відсотків грошових стягнень за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища внаслідок господарської та іншої діяльності;
- ✓ відрахування 10 відсотків вартості питної води суб'єктами підприємницької діяльності, які здійснюють реалізацію питної води через системи централізованого водопостачання з відхиленням від відповідних стандартів, що зараховуються до бюджетів міст, селищ та сіл;
- ✓ власні надходження бюджетних установ, що утримуються за рахунок відповідного місцевого бюджету;
- ✓ 35 відсотків екологічного податку (крім податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк);
- ✓ цільові та добровільні внески підприємств, установ, організацій та громадян до республіканського Автономної Республіки Крим та місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища;

- ✓ надходження до цільових фондів, утворених Верховною Радою Автономної Республіки Крим та місцевими радами;
- ✓ субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження;
- ✓ інші субвенції, що надаються з інших бюджетів за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду таких бюджетів;
- ✓ повернення кредитів, наданих з місцевих бюджетів індивідуальним сільським забудовникам;
- ✓ повернення кредитів, наданих з місцевих бюджетів молодим сім'ям та одиноким молодим громадянам на будівництво (реконструкцію) та придбання житла, а також пеня і відсотки за користування ними;
- ✓ інші надходження, визначені законом про Державний бюджет України.

Перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування та відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів визначає Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відповідно до положень Кодексу до місцевих податків і зборів належать:

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки сплачують фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості. Базою оподаткування є житлова площа об'єкта житлової нерухомості. Ставки податку встановлюються сільською, селищною або міською радою в таких розмірах за 1 кв. метр житлової площі об'єкта житлової нерухомості:

- ✓ для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 кв. метрів, та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 кв. метрів, ставки податку не можуть перевищувати 1 відсоток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року;
- ✓ для квартир, житлова площа яких перевищує 240 кв. метрів, та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 кв. метрів, ставка податку становить 2,7 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

Єдиний податок. Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, а також ставки єдиного податку (встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки) визначаються ст. 291–300 Податкового кодексу

Збір за місця для паркування транспортних засобів сплачують юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у

розмірі від 0,03 до 0,15 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності сплачують суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), їх відокремлені підрозділи, які отримують в установленому цією статтею порядку торгові патенти та провадять такі види підприємницької діяльності:

- ✓ торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
- ✓ діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;
- ✓ торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;
- ✓ діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей).

Бази оподаткування та ставки збору визначаються ст. 267 податкового кодексу України окремо для кожного виду підприємницької діяльності.

Туристичний збір сплачують громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Базою справляння є вартість усього періоду проживання (ночівлі) (в готелях, кемпінгах,мотелях тощо) за вирахуванням податку на додану вартість. Ставка встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 відсотка до бази справляння збору

Частка місцевих податків і зборів в структурі доходів місцевих бюджетів України є низькою (див. табл. 1.10). Як наслідок місцеві податки і збори не відіграють нині належної ролі у процесі наповнення дохідної частини місцевих бюджетів, а відтак на виконують повною мірою покладені на них функції. Крім того, впродовж останніх років спостерігається зменшення частки місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів України, що розцінюється як негативна тенденція.

Натомість аналіз зарубіжного досвіду дозволяє відмітити, що роль місцевих податків у розвинених країнах світу останнім часом зростає, що пов'язано, передусім, із зростанням обсягу та складності завдань, які вирішуються на місцевому рівні. Певну роль у цьому відіграли й вимоги Європейської хартії місцевого самоврядування, якими передбачено, що частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування повинна надходити у вигляді місцевих податків і зборів. Так, у Франції стягується більше 50 різноманітних видів місцевих податків, в Італії – понад 70, у Бельгії – близько ста. Сума надходжень від місцевих податків у цих країнах складає від 30 до 60%, у США – 65%. У деяких країнах місцевій владі відкривається доступ до більш ефективних податкових джерел. Зокрема, оподаткування доходів компаній на користь місцевих органів влади в провінціях Канади коливається від 3% до 17%. В США оподаткування індивідуальних доходів штатами знаходиться на рівні 7%. У Данії місцевий прибутковий податок дає біля 2/3, а в Норвегії – 93% всіх місцевих податкових надходжень.

Тому, одним із найважливіших завдань, які необхідно вирішити для вдосконалення вітчизняної системи формування дохідної частини місцевих бюджетів, має стати збільшення частки власних доходів бюджетів, і, насамперед, – за рахунок підвищення фіскальної ролі місцевих податків і зборів як невід'ємної складової фінансової незалежності місцевої влади.

1.6. Характеристика видатків бюджетів

Видатки бюджету уособлюють економічні відносини, які виникають у зв'язку з розподілом централізованого фонду грошових коштів держави і його використанням за цільовим призначенням. Формою прояву цих відносин є конкретні види видатків, різноманітність яких обумовлюється дією низки факторів: адміністративно-територіальним устроєм держави, рівнем її соціально-економічного розвитку, виконуваними функціями тощо. Вплив цих факторів й визначає систему видатків бюджету на певному етапі суспільного розвитку та напрями їх витрачання.

За своїм матеріально-речовим змістом видатки бюджету є грошовими коштами, які направляються на фінансове забезпечення завдань і функцій держави й місцевого самоврядування. За рахунок цих коштів держава забезпечує розвиток базових галузей економіки, фінансує заходи у соціальній сфері, а також направляє значні кошти в інвестиційну діяльність на розширене відтворення суспільного виробництва.

Нові умови господарювання вимагають певного коригування напрямів спрямування бюджетних коштів. Важливого значення набувають державні інвестиції у прогресивні галузі економіки для забезпечення стратегічних напрямів її розвитку, створення необхідної виробничої інфраструктури. Видатки бюджетів на розвиток економіки повинні спрямовуватися, передусім, на стабілізацію економіки, створення необхідних умов для зростання економічного потенціалу держави.

Соціально зорієнтована бюджетна політика сучасної держави передбачає також соціальне спрямування видатків бюджету. Пріоритетними завданнями держави, при цьому, є забезпечення соціальних гарантій і соціального захисту громадян.

Зважаючи на роль і значення видатків бюджету у соціально-економічному житті, а також раціоналізації бюджетного процесу у державі потрібно з'ясувати їх економічну сутність, розглянути склад та структуру.

Визначення економічної категорії "видатки бюджету" дається у Бюджетному кодексі, де зазначено, що: ***видатки бюджету*** – це кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. 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 (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування;

У Кодексі наводиться також термін ***витрати бюджету***, під якими слід розуміти видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

Слід також розрізняти поняття "касові видатки" і "фактичні видатки". Такий поділ зумовлений двоїстим характером видатків бюджетних установ: грошові кошти, перераховані суб'єктам господарської діяльності, які поставили розпорядникам бюджетних коштів матеріали, складають суму видатків бюджету; для бюджетної установи – це зміна складу активів (грошові кошти на рахунках – матеріали на складі) без здійснення реальних видатків.

Касовими видатками вважаються виплати, здійснені з реєстраційних чи спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів підприємствам, організаціям, установам або перераховані за їх дорученням на видатки, передбачені бюджетом. Касові видатки відображаються в обліку в момент отримання готівкових коштів або перерахування коштів з рахунка установи. При-

кладом касових видатків може бути отримання бюджетною установою готівки з реєстраційних рахунків, відкритих в органі казначейства для виплати заробітної плати, перераховані кошти з рахунка лікарні постачальнику за медикаменти тощо.

Фактичні видатки – це дійсні кінцеві видатки установи, оформлені відповідними документами, включаючи видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою. Наприклад, сума нарахованої заробітної плати, вартість медикаментів, витрачених на лікування хворих. Фактичні видатки відображаються в обліку методом нарахувань, за яким запис операції відбувається в момент її здійснення згідно з підтвердними документами (накладними, актами виконаних робіт, рахунками-фактурами тощо).

На практиці здійснення касових і фактичних видатків не завжди збігається в часі. Наприклад, фактичні видатки за КЕКВ 2110 "Оплата праці", 2120 "Нарахування на оплату праці", 2610 "Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)", як правило, випереджають касові. Це пов'язано з тим, що нарахування заробітної плати, стипендії та єдиного внеску до фондів соціального страхування здійснюється раніше, ніж саме перерахування коштів. Касові видатки відповідатимуть фактичним при придбанні основних засобів, оскільки їхня вартість відразу списується на фактичні видатки, а також якщо отримані кошти витрачені відповідно до кошторису за прямим призначенням (видатки на електроенергію, газ, телефон, поточний ремонт тощо). Прикладом, коли касові видатки випереджають фактичні, є придбання бюджетною установою бензину, канцелярських і господарських товарів, медикаментів, продуктів харчування. У цьому випадку спочатку здійснюється оплата по рахунку (касові видатки) та оприбуткування цінностей, а потім проводиться списання коштів (фактичні видатки).

Залежно від економічного змісту видатки бюджету поділяються на *поточні та видатки розвитку*. Їх групування здійснюється за економічною класифікацією видатків бюджету.

До *поточних видатків бюджетів* належать видатки, які забезпечують поточне функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, бюджетних установ та організацій: видатки на товари і послуги, виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями, субсидії та поточні трансферти підприємствам і населенню.

Видатки розвитку (або капітальні видатки) – це видатки, що спрямовуються на реалізацію програм соціально-економічного розвитку, пов'язаних зі здійсненням інвестиційної та інноваційної діяльності, а також на фінансування субвенцій та інших видатків, пов'язаних з розширеним відтворенням. Це, зокрема: фінансування капітальних вкладень виробничого і невиробничого призначення; фінансування структурної перебудови економіки; кошти, що надаються як бюджетні позички на інвестиційні цілі юридичним особам; видатки, при здійсненні яких створюється або збільшується майно, що знаходиться у власності держави або органів місцевого самоврядування тощо.

Динаміка і структура видатків державного та місцевих бюджетів в розрізі економічної класифікації видатків наведена у таблицях 1.11 та 1.12.

Як видно з таблиць, понад 90% видатків у загальній структурі видатків як державного, так і місцевих бюджетів займають поточні видатки. Найбільшу питому вагу у поточних видатках державного бюджету займають субсидії і поточні трансферти, у видатках місцевих бюджетів – видатки на товари і послуги. Структура капітальних видатків теж дещо відрізняється: у видаткові частині державного бюджету переважають капітальні трансферти, у місцевих бюджетах – придбання основного капіталу.

Таблиця 1.11

Структура видатків державного бюджету за економічною бюджетною класифікацією

Видатки	2010рік		2011 рік		2012 рік	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Всього видатків	**303,59**	**100,00**	**333,46**	**100,00**	**395,68**	**100,00**
Поточні видатки	**282,53**	**93,06**	**302,18**	**90,62**	**366,18**	**92,54**
Видатки на товари і послуги	100,24	35,48	111,29	36,83	125,42	34,25
Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями	16,64	5,89	24,59	8,14	25,75	7,03
Субсидії і поточні трансферти	165,65	58,63	166,30	55,03	215,01	58,72
Капітальні видатки	**21,06**	**6,94**	**31,28**	**9,38**	**29,50**	**7,46**
Придбання основного капіталу	5,19	24,64	7,16	22,89	9,00	30,51
Створення державних запасів і резервів	0,57	2,71	0,44	1,41	0,23	0,78
Придбання землі і нематеріальних активів	0,19	0,90	0,22	0,70	0,30	1,02
Капітальні трансферти	15,11	71,75	23,46	75,00	19,97	67,69

Складено на основі звітів про виконання Державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

Таблиця 1.12

Структура видатків місцевих бюджетів за економічною бюджетною класифікацією

Видатки	2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Всього видатків	**159,76**	**100,00**	**180,99**	**100,00**	**222,58**	**100,00**
Поточні видатки	**146,50**	**91,70**	**163,59**	**90,39**	**206,36**	**92,71**
Видатки на товари і послуги	102,55	70,00	112,42	68,72	136,55	66,17
Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями	0,92	0,63	1,04	0,64	1,25	0,61
Субсидії і поточні трансферти	43,03	29,37	50,13	30,64	68,56	33,22
Капітальні видатки	**13,26**	**8,30**	**17,40**	**9,61**	**16,22**	**7,29**
Придбання основного капіталу	9,66	72,85	13,01	74,77	12,21	75,28
Придбання землі і нематеріальних активів	0,02	0,15	0,06	0,34	0,03	0,18
Капітальні трансферти	3,58	27,00	4,33	24,89	3,98	24,54

Складено на основі звітів про виконання місцевих бюджетів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

Відповідно до ст. 82 Бюджетного кодексу України видатки бюджетів поділяються на:

1) видатки на забезпечення конституційного ладу, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші передбачені Бюджетним кодексом видатки, які не можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню Ці видатки здійснюються за рахунок коштів державного бюджету;

2) видатки, які визначаються функціями держави і можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності;

3) видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим і місцевого самоврядування, які мають місцевий характер і визначені законами України.

Останні два види видатків здійснюються за рахунок коштів місцевих бюджетів, у тому числі трансфертів з державного бюджету.

Держава може передати Раді міністрів Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування право на здійснення видатків лише за умови відповідної передачі фінансових ресурсів у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) або їх частки, а також трансфертів з державного бюджету.

Динаміка і структура видатків державного та місцевих бюджетів в розрізі функціональної класифікації та кредитування бюджету наведена у таблицях 1.13 та 1.14.

За наведеними у таблицях даних можна зробити висновки щодо пріоритетних напрямків фінансування з державного та місцевих бюджетів. У видатковій частині як державного, так і місцевих бюджетів переважають видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення. Велику частку складають видатки на освіту, охорону здоров'я, що свідчить про соціальну спрямованість бюджету.

Таблиця 1.13

Структура видатків державного бюджету за функціональною класифікацією та кредитування бюджету

Видатки	2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Загальнодержавні функції	34,69	11,43	40,00	12,00	44,01	11,12
Економічна діяльність	36,03	11,87	44,77	13,43	49,40	12,48
Громадський порядок, безпека та судова влада	28,57	9,41	32,42	9,72	36,47	9,22
Охорона здоров'я	8,76	2,89	10,22	3,06	11,36	2,87
Освіта	28,81	9,49	27,23	8,17	30,24	7,64
Соціальний захист та соціальне забезпечення	69,31	22,82	63,54	19,05	75,25	19,02
Інші статті видатків	19,65	6,47	20,40	6,12	24,49	6,19
Разом видатків	**225,82**	**74,38**	**238,58**	**71,54**	**271,22**	**68,55**
Міжбюджетні трансферти	77,77	25,62	94,88	28,46	124,46	31,45
Всього видатків	**303,59**	**100,00**	**333,46**	**100,00**	**395,68**	**100,00**

Таблиця 1.14

Структура видатків місцевих бюджетів за функціональною класифікацією та кредитування бюджету

Видатки	2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Загальнодержавні функції	10,21	6,44	9,88	5,46	10,58	4,75
Економічна діяльність	7,80	4,92	12,35	6,82	12,98	5,83
Житлово-комунальне господарство	4,59	2,89	8,35	4,61	19,68	8,84
Охорона здоров'я	35,99	22,69	38,74	21,40	47,09	21,16
Освіта	51,02	32,16	59,02	32,61	71,32	32,04
Соціальний захист та соціальне забезпечення	35,22	22,20	41,89	23,14	50,05	22,49
Духовний та фізичний розвиток	6,36	4,01	6,92	3,82	8,15	3,66
Інші статті видатків	0,83	0,52	1,12	0,62	1,38	0,62
Разом видатків	**152,02**	**95,83**	**178,27**	**98,50**	**221,23**	**99,40**
Міжбюджетні трансферти	6,62	4,17	2,72	1,50	1,34	0,60
Всього видатків	**158,64**	**100,00**	**180,99**	**100,00**	**222,57**	**100,00**

Складено на основі звітів про виконання Державного та місцевих бюджетів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua.

1.7. Принципи розмежування видатків між бюджетами

Для забезпечення стабільного та науково обґрунтованого порядку здійснення видатків важливо дотримуватися принципів їх розмежування між бюджетами. Чіткий розподіл видатків між державним та місцевими бюджетами, а також між окремими ланками місцевих бюджетів значно посилить відповідальність органів влади за раціональний розподіл видатків, своєчасність і якість їх надання. Крім цього розмежування повноважень на здійснення видатків дозволить проводити співставлення видаткових потреб місцевих бюджетів, що є необхідним для формульного визначення обсягів трансфертів.

Ситуацію, яка мала місце до прийняття Бюджетного кодексу, коли з державного бюджету утримувалися дитячі садки, а з місцевих бюджетів фінансувалися органи податкової служби, суди та інші установи, що мали утримуватися державою, не можна вважати ефективною і дієвою. Такий порядок не відповідав принципам місцевого самоврядування та не сприяв раціональному витрачанню бюджетних коштів.

Для всіх рівнів бюджетів повинні бути чітко визначені види видатків та необхідні ресурси для їх здійснення. Це зумовлено, передусім:

- ✓ необхідністю забезпеченням цільового й ефективного витрачання бюджетних коштів;
- ✓ наявністю достатньо великої кількості місцевих бюджетів, видатки яких повинні бути розмежовані;
- ✓ розширенням повноважень і, відповідно, збільшенням переліку видатків місцевих бюджетів;

- ✓ відокремленням видатків, пов'язаних з виконанням власних і делегованих повноважень;
- ✓ усуненням дублювання у фінансуванні видатків з бюджетів різних видів;
- ✓ забезпеченням стабільності у розподілі видатків місцевих бюджетів тощо.

Відповідно до статті 87 Бюджетного кодексу до *видатків, що здійснюються з державного бюджету,* належать видатки на:

1) державне управління;
2) судову владу;
3) міжнародну діяльність;
4) фундаментальні та прикладні дослідження і сприяння науково-технічному прогресу державного значення, міжнародні наукові та інформаційні зв'язки державного значення;
5) національну оборону (крім заходів та робіт з мобілізаційної підготовки місцевого значення);
6) правоохоронну діяльність, забезпечення безпеки держави та цивільний захист населення та територій;
7) освіту;
8) охорону здоров'я;
9) соціальний захист та соціальне забезпечення;
10) культуру і мистецтво;
11) державні програми підтримки телебачення, радіомовлення, преси, книговидання, інформаційних агентств;
12) фізичну культуру і спорт;
13) державні програми підтримки регіонального розвитку та пріоритетних галузей економіки;
14) програми реставрації пам'яток архітектури, спорудження (створення) пам'ятників і монументів державного значення;
15) державні програми розвитку транспорту, дорожнього господарства, зв'язку, телекомунікацій та інформатики;
16) державні інвестиційні програми (проекти);
17) державні програми з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки, запобігання виникненню та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха;
18) створення та поповнення державних запасів і резервів;
19) обслуговування державного боргу;
20) проведення виборів у випадках, передбачених законом, та всеукраїнських референдумів;
21) інші програми, які мають виключно державне значення.

Таке спрямування видатків з державного бюджету пов'язане з виконанням державою найважливіших для суспільного відтворення та добробуту населення функцій. Це, передусім, забезпечення конституційного ладу держави, державної цілісності та суверенітету, охорони здоров'я та соціального захисту населення.

Основоположні принципи розмежування видатків між бюджетами, що забезпечують оптимальний розподіл бюджетних коштів, законодавчо закріплені у Бюджетному кодексі. Відповідно до ст. 86 Кодексу розмежування видатків між місцевими бюджетами здійснюється на основі принципу субсидіарності з урахуванням критеріїв повноти надання гарантованих послуг та наближення їх до безпосереднього

споживача. Відповідно до цих критеріїв види видатків поділяються на три групи (табл. 1.15).

Таблиця 1.15

Критерії розмежування видів видатків між місцевими бюджетами

Група видатків	Напрями використання
Перша група	видатки на функціонування бюджетних установ та реалізацію заходів, які забезпечують необхідне першочергове надання гарантованих послуг і які розташовані найближче до споживачів. Ці видатки здійснюються з бюджетів сіл, їх об'єднань, селищ, міст.
Друга група	видатки на функціонування бюджетних установ та реалізацію заходів, які забезпечують надання основних гарантованих послуг для всіх громадян України. Видатки цієї групи здійснюються з бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення, а також районних бюджетів.
Третя група	видатки на функціонування бюджетних установ та реалізацію заходів, які забезпечують гарантовані послуги для окремих категорій громадян, або реалізацію програм, потреба в яких має місце в усіх регіонах України. Такі видатки здійснюються з бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів.
З бюджетів міст Києва та Севастополя здійснюються видатки всіх трьох груп	

Розмежування видатків між рівнями місцевих бюджетів із врахуванням принципу субсидіарності регламентується статтями 88–91 Бюджетного кодексу.

До видатків, що здійснюються з бюджетів сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення та враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, належать видатки на:

1) органи місцевого самоврядування сіл, селищ, міст районного значення;

2) освіту:

- ✓ дошкільну освіту;
- ✓ загальну середню освіту (навчально-виховні комплекси "дошкільний навчальний заклад – загальноосвітній навчальний заклад", "загальноосвітній навчальний заклад – дошкільний навчальний заклад" за умови, що загальноосвітній навчальний заклад – I ступеня);

3) сільські, селищні та міські палаци і будинки культури, клуби, центри дозвілля, інші клубні заклади та бібліотеки.

До видатків, що здійснюються з районних бюджетів та бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим і обласного значення та враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, належать видатки на:

1) державне управління (органи місцевого самоврядування міст республіканського АРК, обласного, районного значення;

2) освіту:

- ✓ дошкільну освіту (у містах республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення);
- ✓ загальну середню освіту: загальноосвітні навчальні заклади, ліцеї (ліцеї-інтернати), гімназії (гімназії-інтернати), колегіуми (колегіуми-інтернати), ве-

чірні (змінні) школи); навчально-виховні комплекси "дошкільний навчальний заклад – загальноосвітній навчальний заклад", "загальноосвітній навчальний заклад – дошкільний навчальний заклад";

- ✓ навчальні заклади для громадян, які потребують соціальної допомоги та реабілітації: загальноосвітні школи-інтернати, загальноосвітні навчальні заклади для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, дитячі будинки, навчально-реабілітаційні центри, дитячі будинки сімейного типу та прийомні сім'ї;
- ✓ вищу освіту (на оплату послуг з підготовки фахівців, наукових та науково-педагогічних кадрів у вищих навчальних закладах I-IV рівнів акредитації державної та комунальної власності відповідно до програм соціально-економічного розвитку регіонів);
- ✓ позашкільну освіту (заходи районного значення з позашкільної роботи з дітьми);

3) охорону здоров'я:

- ✓ первинну медико-санітарну, амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу;
- ✓ програми медико-санітарної освіти (міські та районні центри здоров'я і заходи з санітарної освіти);

4) соціальний захист та соціальне забезпечення;

5) державні культурно-освітні та театрально-видовищні програми;

6) державні програми розвитку фізичної культури і спорту.

До видатків, що здійснюються з бюджету Автономної Республіки Крим і обласних бюджетів та враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, належать видатки на:

1) державне управління: представницьку і виконавчу владу Автономної Республіки Крим, обласні ради;

2) освіту:

- ✓ загальну середню освіту для громадян, які потребують соціальної допомоги та реабілітації: спеціальні загальноосвітні навчальні заклади для дітей, які потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку, загальноосвітні санаторні школи-інтернати; загальноосвітні школи-інтернати, загальноосвітні навчальні заклади для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, дитячі будинки, навчально-реабілітаційні центри;
- ✓ професійно-технічну освіту (на оплату послуг з підготовки кваліфікованих робітників на умовах державного замовлення у професійно-технічних навчальних закладах державної та комунальної власності, видатки на що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів у державному бюджеті);
- ✓ вищу освіту (на оплату послуг з підготовки фахівців, наукових та науково-педагогічних кадрів на умовах регіонального замовлення у вищих навчальних закладах комунальної власності, а також на умовах державного замовлення у вищих навчальних закладах державної власності за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України);
- ✓ післядипломну освіту (на оплату послуг з підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів на умовах регіонального замовлення);
- ✓ позашкільну освіту (заходи республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення з позашкільної роботи з дітьми);

3) охорону здоров'я:

- ✓ консультативну амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу (лікарні республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення),

центри екстреної медичної допомоги та медицини катастроф, станції екстреної (швидкої) медичної допомоги;
- ✓ спеціалізовану амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу;
- ✓ санаторно-курортну допомогу (санаторії для хворих на туберкульоз, санаторії для дітей та підлітків, санаторії медичної реабілітації);
- ✓ інші державні програми медичної та санітарної допомоги (медико-соціальні експертні комісії, бюро судмедекспертизи, центри медичної статистики, бази спецмедпостачання, центри здоров'я і заходи санітарної освіти, регіональні заходи з реалізації державних програм, інші програми і заходи);

4) соціальний захист та соціальне забезпечення;

5) культуру і мистецтво: державні культурно-освітні та театрально-видовищні програми;

6) фізичну культуру і спорт: державні програми з розвитку фізичної культури, спорту, фізкультурно-спортивної реабілітації інвалідів.

До видатків місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, належать видатки на:

1) місцеву пожежну охорону;

2) позашкільну освіту;

3) соціальний захист та соціальне забезпечення:
- ✓ програми місцевого значення стосовно дітей, молоді, жінок, сім'ї;
- ✓ місцеві програми соціального захисту окремих категорій населення;
- ✓ програми соціального захисту малозабезпеченої категорії учнів професійно-технічних навчальних закладів;
- ✓ центри обліку та заклади соціального захисту для бездомних осіб, центри соціальної адаптації осіб, звільнених з установ виконання покарань;
- ✓ компенсаційні виплати за пільговий проїзд окремих категорій громадян;
- ✓ компенсації фізичним особам, які надають соціальні послуги громадянам похилого віку, інвалідам, дітям-інвалідам, хворим, які не здатні до самообслуговування і потребують сторонньої допомоги;
- ✓ надання ветеранським організаціям фінансової підтримки та кредитування;

4) відшкодування різниці між розміром ціни (тарифу) на житлово-комунальні послуги, що затверджувалися або погоджувалися рішенням місцевого органу виконавчої влади та органу місцевого самоврядування, та розміром економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво (надання);

5) місцеві програми розвитку житлово-комунального господарства та благоустрою населених пунктів;

6) культурно-мистецькі програми місцевого значення, в тому числі зоопарки загальнодержавного значення комунальної власності;

7) програми підтримки кінематографії та засобів масової інформації місцевого значення;

8) місцеві програми з розвитку фізичної культури і спорту;

9) типове проектування, реставрацію та охорону пам'яток архітектури місцевого значення;

10) транспорт, дорожнє господарство:
- ✓ регулювання цін (тарифів) на перевезення пасажирів у пасажирському транспорті за рішенням місцевого органу виконавчої влади та органу місцевого самоврядування відповідно до наданих повноважень;

- ✓ експлуатацію дорожньої системи місцевого значення (у тому числі роботи, що проводяться спеціалізованими монтажно-експлуатаційними підрозділами);
- ✓ будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання доріг місцевого значення;

11) заходи з організації рятування на водах;

12) обслуговування місцевого боргу;

13) програми природоохоронних заходів місцевого значення;

14) управління комунальним майном;

15) регулювання земельних відносин;

16) заходи у сфері захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру в межах повноважень, встановлених законом;

17) заходи та роботи з мобілізаційної підготовки місцевого значення;

18) проведення місцевих виборів у випадках, передбачених законом, та республіканських АР Крим і місцевих референдумів;

19) членські внески до асоціацій органів місцевого самоврядування та їх добровільних об'єднань;

20) підвищення кваліфікації депутатів місцевих рад;

21) інші програми, пов'язані з виконанням власних повноважень, затверджені Верховною Радою АР Крим, відповідною місцевою радою згідно із законом.

Вищенаведені видатки місцевих бюджетів є такими, що не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів. До видатків місцевих бюджетів, які не враховуються при визначенні обсягів трансфертів, належать, передусім, видатки на підтримку та розвиток комунальної інфраструктури населених пунктів, бюджетних програм та заходів місцевого значення (упорядкуванням житлового фонду, ремонт і утриманням доріг тощо).

Основним джерелом фінансового забезпечення цієї групи видатків є доходи, що не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів (так званий кошик 2). Тому рівень благоустрою, комунальних послуг і власних соціальних програм на конкретній території залежить від нарощування таких доходів.

Отже, з місцевих бюджетів здійснюються видатки, що мають місцевий характер, і джерелами фінансування яких є закріплені доходи, які враховуються та не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів.

Разом з тим з місцевих бюджетів проводяться видатки, що є функціями держави, але для більш ефективного їх виконання передані органам місцевого самоврядування. Це, зокрема, видатки на виконання державних програм соціального захисту: пільги ветеранам війни і праці, допомога сім'ям з дітьми, компенсаційні виплати за пільговий проїзд окремих категорій громадян тощо.

Відповідно до статті 102 Бюджетного кодексу видатки місцевих бюджетів на виконання державних програм соціального захисту фінансуються за рахунок субвенцій з державного бюджету.

Бюджетний кодекс забезпечує також механізм урегулювання стосунків бюджетів місцевого самоврядування різних рівнів. Так, органи місцевого самоврядування міст районного значення, сіл та селищ можуть укладати між собою угоди про надання послуг, пов'язаних із виконанням власних видаткових повноважень, з передачею коштів до відповідного бюджету у вигляді міжбюджетного трансферту. Об'єднання бюджетних коштів для фінансування спільних програм дає змогу більш ефективно реалізувати суспільно необхідні заходи.

Висновки до розділу

- Бюджет є центральною ланкою системи державних фінансів, що активно впливає на всі стадії суспільного відтворення. Це складне та багатогранне суспільне явище слід розглядати як економічну категорію, план формування та використання фінансових ресурсів, централізований фонд фінансових ресурсів, а також документ, у якому подається розпис доходів і видатків.
- Сутність бюджету та реалізація його суспільного призначення як економічної категорії виражається через виконувані ним функції. Основними функціями бюджету є: розподільча – проявляється у процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу та дозволяє сконцентрувати фінансові ресурси у розпорядженні держави й використовувати їх на задоволення загальнодержавних потреб; контрольна – характеризується здатністю кількісно відображати економічні процеси, що виникають при розподілі і перерозподілі валового внутрішнього продукту і національного доходу; регулююча – пов'язана з втручанням держави через державний бюджет на відтворювальні процеси у суспільстві.
- У процесі формування та використання централізованого грошового фонду, призначеного для виконання економічних, соціальних, управлінських, зовнішньоекономічних та інших функцій держави, виникають економічні відносини між: державою і підприємницькими структурами щодо мобілізації доходів і фінансування з бюджету; державою і населенням у процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту; між ланками бюджетної системи при бюджетному регулюванні. Виходячи з цього, суб'єктами розподільчих та перерозподільчих відносин у суспільстві є держава, юридичні та фізичні особи. Об'єктом розподілу виступає валовий внутрішній продукт.
- Значний вплив на процеси, що відбуваються в соціально-економічній сфері, спричиняють державні доходи та видатки. Тому мобілізація доходів з різноманітних джерел та раціональне використання видатків є важливою складовою фінансової діяльності держави. Основним джерелом формування доходів є податки, збори, інші обов'язкові платежі, які сплачуються юридичними та фізичними особами. Видатки здійснюються на виконання основних функцій та заходів, окреслених законом про державний бюджет або рішенням про місцевий бюджет.
- Бюджетна система держави є важливим інструментом макроекономічного регулювання, за допомогою якого здійснюється безперервний процес формування, розподілу і використання фондів грошових коштів для соціально-економічного розвитку суспільства. В Україні бюджетна система складається з державного та місцевих бюджетів. Сукупність усіх бюджетів, що входять до складу бюджетної системи України, складає зведений бюджет.
- Структура та принципи побудови бюджетної системи, взаємозв'язок між окремими її ланками, правові основи функціонування бюджетів, процедурні сторони формування й використання бюджетних коштів визначаються бюджетним устроєм. На бюджетний устрій визначальний вплив спричиняють: державний устрій, адміністративно-територіальний поділ країни, чинні законодавчі акти, а також роль бюджету у суспільному відтворенні та соціальних процесах.
- Бюджетний устрій України відповідає унітарному устрою держави та принципу самостійності й консолідації бюджетів адміністративно-територіальних утворень. Важливими принципами побудови бюджетного устрою в Україні є: принцип єдності бюджетної системи, збалансованості, самостійності, повноти, обґрунтова-

ності, ефективності, справедливості й неупередженості, цільового використання бюджетних коштів, відповідальності учасників бюджетного процесу.

- Організаційному оформленню бюджету як законодавчого документа та фінансового плану держави передував складний і тривалий процес становлення державних фінансів, розробка дієвих методів мобілізації фінансових ресурсів і раціональних напрямів використання бюджетних коштів. Свої витоки бюджет бере ще з 4–2 ст. до н. е., коли були створені перші міста-держави – Ольвія та Боспорське царство. З того часу механізм наповнення державної скарбниці та порядок використання бюджетних коштів постійно вдосконалювався та набував свого подальшого розвитку у роки Київської Русі, Запорізької Січі, Гетьманщини, радянської доби.
- Нині бюджет сприймається як важливий інструмент макроекономічного регулювання, що забезпечує безперервний процес формування, розподілу та використання фондів грошових коштів для соціально-економічного розвитку суспільства. Якісно новим витком у вдосконаленні бюджетної системи держави стало створення нового фінансового інституту у вигляді казначейства, функціонування якого дозволило підвищити ефективність управління фінансовими ресурсами, посилити контроль за надходженнями, цільовим та раціональним використанням бюджетних коштів.

Контрольні запитання

1. Яке призначення бюджету в економіці держави?
2. Дайте визначення бюджету як економічної категорії.
3. У чому полягає роль бюджету як основного фінансового плану держави?
4. Охарактеризуйте бюджет як централізований фонд фінансових ресурсів.
5. Охарактеризуйте складові частини бюджету – загальний і спеціальний фонди.
6. Дайте визначення доходів бюджету, охарактеризуйте їх склад та структуру.
7. Опишіть склад та структуру доходів місцевих бюджетів
8. Охарактеризуйте склад видатків державного та місцевих бюджетів.
9. За якими принципами здійснюється розмежування видатків між бюджетами?
10. Поясніть роль бюджету в макроекономічному регулюванні.
11. Яким чином через бюджет здійснюється регулюючий вплив на економіку й соціальну сферу?
12. Хто виступає суб'єктами та що є об'єктом розподільчих та перерозподільчих відносин у суспільстві?
13. Назвіть та дайте характеристику основних функцій бюджету.
14. Чим зумовлена необхідність перерозподільчих процесів в економіці?
15. Що таке бюджетна система держави і яка її структура в Україні?
16. На яких принципах грунтується бюджетний устрій України?
17. У чому полягає принцип самостійності бюджетів, та як він реалізується на практиці?
18. Назвіть основні етапи становлення та розвитку бюджетної системи.
19. З яких джерел формувалися доходи військової скарбниці у роки козацької доби?
20. Охарактеризуйте бюджетний устрій за Гетьманщини.
21. Дайте характеристику етапів становлення та розвитку бюджетної системи СРСР.
22. Які заходи приймалися для мобілізації доходів бюджету у роки Великої вітчизняної війни?
23. Що характерно для розвитку бюджетної системи України у роки державної незалежності?

РОЗДІЛ 2

БЮДЖЕТНА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ

2.1. Загальна характеристика бюджетної політики як механізму макроекономічного регулювання

Успіх ринкових реформ, які нині відбуваються в Україні, вирішальною мірою залежить від державного управління фінансами. Вся система управління фінансами базується на фінансовій політиці держави, та її важливій складовій – бюджетній політиці.

Бюджетна політика держави – сукупність форм, методів і напрямів впливу державних органів влади та місцевого самоврядування на бюджетні відносини для ефективного функціонування та подальшого розвитку бюджетної системи.

Бюджетна політика як складова фінансової політики держави є важливим інструментом впливу суб'єкта розподільчих відносин (органів державної влади та місцевого самоврядування) на об'єкт розподілу (валовий внутрішній продукт) для досягнення конкретних цілей стабілізації та розвитку економіки держави. Схематично процес взаємодії всіх складових бюджетної політики можна зобразити у вигляді рисунка 2.1.

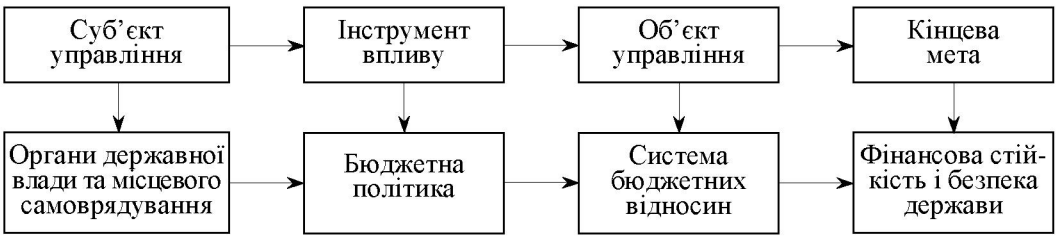


Рис. 2.1. Схема взаємодії складових елементів бюджетної політики

У процесі взаємодії всіх елементів досягається основна *мета бюджетної політики* держави – найбільш повна мобілізація фінансових ресурсів та оптимальний їх розподіл між галузями економіки, територіями та соціальними верствами населення для задоволення потреб розвитку суспільства. На цій основі має забезпечуватися стійке зростання економічного потенціалу держави, підвищення її міжнародної конкурентоспроможності.

Бюджетна політика як складова фінансової політики держави проявляється у:

- ✓ системі форм і методів мобілізації фінансових ресурсів та їх розподілу між окремими регіонами і галузями економіки;

- ✓ складі та структурі доходів і видатків держави та адміністративно-територіальних одиниць;
- ✓ механізмі збалансованості бюджетів усіх рівнів;
- ✓ встановленні оптимального рівня централізації бюджетних коштів;
- ✓ управлінні внутрішнім і зовнішнім державним боргом, стабілізації його оптимального співвідношення до ВВП;
- ✓ забезпеченні допустимого рівня дефіциту бюджету (у співвідношенні до ВВП) та визначенні шляхів його покриття;
- ✓ досягненні макроекономічної збалансованості;
- ✓ сприянні розвитку виробництва, підтриманні підприємницької активності та підвищення рівня зайнятості населення тощо.

Бюджетна політика держави як механізм макроекономічного регулювання включає *стратегію і тактику управління*.

Бюджетна стратегія спрямована на розробку бюджетного механізму, який покликаний розв'язувати перспективні завдання. Вона спрямована, перш за все, на розробку цільових програм соціально-економічного розвитку, для реалізації яких потрібен час та значні фінансові ресурси держави. Прикладом стратегічних завдань і, відповідно, їх фінансового забезпечення є: забезпечення макроекономічної збалансованості, подолання спаду виробництва та інфляційних процесів в економіці тощо.

Бюджетна тактика спрямована на розв'язання завдань конкретного етапу розвитку держави, оперативного маніпулювання бюджетними ресурсами і зміни способів організації бюджетних відносин. Завдання фінансової тактики полягає у виборі оптимальних рішень у даній ситуації, наприклад, бюджетне регулювання фінансових ресурсів держави.

Стратегія і тактика бюджетної політики знаходять свої відображення в нормативно-правових та методичних й інструктивних документах. Так, стаття 92 Конституції України гласить, що державний бюджет і бюджетна система України встановлюються виключно законами України.

Добре продумана та прозора нормативно-правова база сприяє ефективному виконанню бюджетів та розв'язанню проблем, які виникають упродовж бюджетного періоду. Законодавче регулювання бюджетних відносин забезпечується спеціальними законами, основними серед яких є:

- ✓ Конституція України – визначає загальні засади побудови та функціонування бюджетної системи;
- ✓ Бюджетний кодекс України – регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляд звітів про їх виконання, а також контроль за виконанням державного та місцевих бюджетів. Кодексом визначаються засади бюджетної системи України, її структура, принципи побудови, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин, відповідальність за порушення бюджетного законодавства;
- ✓ Закон України про державний бюджет – встановлює склад доходів та видатків бюджету, обсяг та джерела фінансування державного боргу, взаємовідносини між державним та місцевими бюджетами;
- ✓ інші нормативно-правові акти органів державної влади та місцевого самоврядування.

Бюджетна політика є динамічним процесом, який постійно змінюється і коригується з урахуванням вимог часу. При цьому бюджетна політика повинна враховувати:

- ✓ вимоги об'єктивних економічних законів розвитку суспільства;
- ✓ конкретні історичні умови, закономірності та специфіку розвитку суспільства;
- ✓ надбання попередніх етапів економічного розвитку, а також зарубіжний досвід;
- ✓ реальні політичні, економічні та фінансові можливості держави;
- ✓ комплексний підхід щодо розробки заходів, пов'язаних із вдосконаленням фінансових відносин;
- ✓ вплив внутрішніх та зовнішніх факторів на відтворювальні процеси у суспільстві.

Значний вплив на бюджетну політику держави спричиняють зовнішні та внутрішні чинники. До зовнішніх можна віднести: залежність держави від економічних взаємовідносин з іншими державами щодо поставок сировини, матеріалів, обміну технологіями; експортних можливостей самої держави; її інтеграції до світового економічного співтовариства. Серед внутрішніх факторів, які суттєво впливають на бюджетну політику, можна виділити: форму власності на засоби виробництва, структуру та стан розвитку економіки, соціальний склад та рівень добробуту населення, організацію грошового обігу, стабільність національної грошової одиниці тощо.

Держави з ринковою економікою, розвиненими демократичними засадами суспільного життя спрямовують свою бюджетну політику на створення сприятливих фінансових умов для розвитку пріоритетних галузей виробництва, які мають вирішальне значення для задоволення потреб населення. Напрями бюджетної політики у кожному конкретному випадку, в кожній окремо взятій державі у різні періоди можуть змінюватися.

Для України в умовах загострення демографічної ситуації, погіршення екологічного середовища на сучасному етапі її розвитку важливим є забезпечення достатності коштів для проведення витрат на фінансування заходів щодо соціального захисту багатодітних і малозабезпечених громадян, а також громадян, що потерпіли внаслідок аварії на Чорнобильській АЕС, прискореного розвитку агропромислового комплексу, забезпечення конверсії військового комплексу тощо.

Особливістю бюджетної політики на сучасному етапі є формування бюджету за програмно-цільовим методом, що дозволило перейти від постатейного контролю за виконанням бюджету до контролю за досягненням кінцевого результату. Основні відмінності постатейного методу формування бюджету порівняно з програмно-цільовим наведено у таблиці 2.1.

Концептуальні засади програмно-цільового методу закладені в Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, розробленій відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів від 14.09.2002 р. № 538-р.

Суть програмно-цільового методу полягає в тому, що всі видатки державного бюджету повинні здійснюватися за програмами, що мають конкретну мету, завдання та критерії їхньої оцінки. Особливістю методу є те, що процес формування бюджету починається із зосередження уваги спершу на результатах, яких необхідно досягти, а вже потім – на ресурсах, потрібних для досягнення заданих результатів.

Таблиця 2.1

Відмінності між постатейним підходом до формування бюджету та програмно-цільовим методом[1]

№ п/п	Постатейний підхід	Програмно-цільовий метод
1.	Бюджет затверджується у розрізі бюджетних функцій (за функціональною ознакою)	Бюджет затверджується за програмами та підпрограмами
2.	Бюджет формується за принципом – "утримання бюджетних організацій"	Принцип формування бюджету – "зосередженість на результатах"
3.	Планування бюджету лише на наступний бюджетний рік	Стратегічний підхід та планування бюджету на перспективу
4.	Відсутність належного обґрунтування видатків бюджету при його підготовці, аналізі та прийнятті відповідних рішень	Якісно новий підхід до обґрунтування бюджету, його аналізу та прийняття бюджетних рішень
5.	Нівелювання відповідальності при витрачанні бюджетних коштів	Посилення відповідальності при виконанні програм
6.	Непрозоре витрачання бюджетних коштів	Забезпечення прозорого витрачання бюджетних коштів

Характерними ознаками програмно-цільового методу є:

- ✓ зосередженість на результатах, які мають бути досягнуті внаслідок виконання програм;
- ✓ можливість оцінки наслідків бюджетних рішень у процесі їх прийняття;
- ✓ посилення відповідальності за витрачання бюджетних коштів;
- ✓ можливість проведення ґрунтовного аналізу витрат бюджетних коштів на основі показників результативності;
- ✓ забезпечення прозорості бюджетного процесу.

За допомогою програмно-цільового методу можна провести зіставлення обсягу фінансування бюджетної програми (витрат) із кінцевими результатами, що очікуються від її виконання. Відповідно до цього визначення, можна окреслити основні ознаки бюджетного процесу, що здійснюється з використанням положень програмно-цільового методу (табл. 2.2).

Використання програмно-цільового методу передбачає складання програмного бюджету, основними складовими елементами якого є:

Функція – більш широка програмна класифікація напрямів діяльності уряду на загальнодержавному рівні для досягнення заданих цілей.

Підфункція – складова загальнодержавної функції, яка описує сукупність програм.

Програма – систематизована сукупність напрямів діяльності, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонується і здійснюється розпорядником бюджетних коштів відповідно до наданих йому функцій.

Підпрограма – складова програми, спрямована на виконання частини програми. Може містити проекти або сукупність споріднених напрямів діяльності, чітко визначені завдання, що мають вимірюватися ключовими показниками результативності.

---

[1] Бюджетний процес і міжбюджетні відносини на рівні місцевих бюджетів району : навч. посібник / С. І. Мельник, В. Серск, С. Б. Ільїних. – К. : Міленіум, 2003.

Таблиця 2.2

Принципи організації бюджетного процесу з використанням програмно-цільового методу

Принципи	Характеристика
середньострокове планування	для забезпечення сталого соціально-економічного розвитку процес бюджетного планування не обмежується однорічною перспективою – бюджетні показники розраховуються на декілька наступних за плановим прогнозних років
зосередження на результатах	перенесення акцента з утримання наявної мережі бюджетних установ на результати їх діяльності. Забезпечення оптимального співвідношення бюджетних видатків із досягнутими результатами.
відповідальність	за кожним учасником бюджетного процесу закріплено повноваження щодо ефективного витрачання бюджетних коштів. Кожен учасник несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу.
прозорість бюджетного процесу	залучення громадськості до участі в бюджетному процесі шляхом підготовки та проведення громадських слухань з питань діяльності місцевого самоврядування та бюджету

Складено на основі ст. 20 Бюджетного кодексу України.

Проект – сукупність напрямів діяльності у підпрограмі; містить інформацію про конкретну діяльність, що вимірюється в часі за допомогою детальних показників результативності. На рівні проекту складається калькуляція програми або визначаються статті видатків за економічною класифікацією.

Основна суть бюджетної програми має знайти своє втілення у її *назві*, яка має бути чітко сформульованою, лаконічною та зрозумілою для широкого загалу.

Найважливішим при формуванні бюджетних програм є визначення головної мети та завдань на поточний і наступні роки.

Мета бюджетної програми відображає законодавчо визначені цілі або загальний кінцевий результат, на досягнення якого спрямована бюджетна програма.

Завдання програми – конкретні цілі або результати, яких необхідно досягти в результаті виконання бюджетної програми упродовж бюджетного періоду і які можна оцінити за допомогою показників результативності.

Одним із елементів складання бюджетної програми є *визначення напрямів діяльності* як сукупності конкретних дій, що мають забезпечити досягнення мети в результаті виконання бюджетної програми.

Здійснення видатків на основі бюджетних програм передбачає визначення конкретних виконавців, які безпосередньо відповідають за виконання програм. *Відповідальними виконавцями* бюджетних програм можуть бути:

- ✓ головні розпорядники бюджетних коштів – за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується їх апаратом;
- ✓ розпорядники коштів нижчого рівня та одержувачі коштів державного бюджету, які виконують бюджетні програми в системі головного розпорядника коштів.

Відповідального виконавця визначає головний розпорядник за погодженням із фінансовим органом у процесі формування проекту державного бюджету на наступний рік.

Важливе значення для планування бюджетних програм має розробка показників результативності, що характеризують успішність виконання програми.

Виділяють такі типи показників результативності:

- ✓ *показники затрат або вхідних ресурсів* – визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми (наприклад, кількість штатних одиниць, кількість установ тощо);
- ✓ *показники обсягу робіт* – показують обсяг робіт, який має бути виконаний у процесі реалізації програми (наприклад, довжина трубопроводу, який планується спорудити, кількість хворих, який передбачається обслужити);
- ✓ *показники продукту (обсяг виконаних робіт)* – використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей. Показниками продукту, зокрема, є кількість споживачів товарів (робіт, послуг) вироблених у процесі виконання бюджетної програми (наприклад, кількість підготовлених спеціалістів, вилікуваних хворих, відвідувачів бібліотек, музеїв тощо);
- ✓ *показники ефективності (рентабельності)* – визначаються як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості. Ці показники визначають вартість (у грошах або робочих годинах) одиниці продукції, витрати ресурсів на одиницю показника продукту (наприклад, кількість студентів на одного викладача, вартість підготовки одного студента);
- ✓ *показники якості (або отримані ефекти від виконання програми)* – відображають ступінь якості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг). Вони показують користь від здійснення заходів бюджетної програми (наприклад, зниження захворюваності на туберкульоз на 2% порівняно з минулим періодом)[2].

Застосування показників результативності дає змогу чітко бачити віддачу від використаних бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів і витрат; підтвердити необхідність бюджетних програм та їх відповідність поставленій меті, а також порівнювати результати виконання аналогічних програм у динаміці за роками в розрізі головних розпорядників, що, зрештою, дозволить відбирати найефективніші бюджетні програми при розподілі обмежених бюджетних ресурсів.

Бюджетні програми, що довели свою успішність можуть розраховувати на більші бюджетні призначення у наступні бюджетні періоди. Це створює стимули до більш ефективного та гнучкого управління програмами. Структура програмного бюджету наведена на рисунку 2.2.

Невід'ємним компонентом формування бюджету є аналіз бюджетних програм. Він проводиться з метою покращення процесу прийняття рішень та розподілу бюджетних ресурсів шляхом надання відповідної інформації про наслідки здійснюваної політики та впровадження бюджетних програм.

Важливим фактором для формування показників проекту бюджету на наступний рік є аналіз і оцінка виконання бюджету. Аналізуючи надходження до доходної частини бюджету, а також здійснення видатків на затверджені програми, можна відстежувати основні тенденції виконання запланованих показників щодо обсягів доходів і видатків у бюджеті поточного року.

---

[2] A Brief Guide for Performance Measurement in Local Goverment. Rutgers, The State University of New Jersey Campus at Newark, 1997.

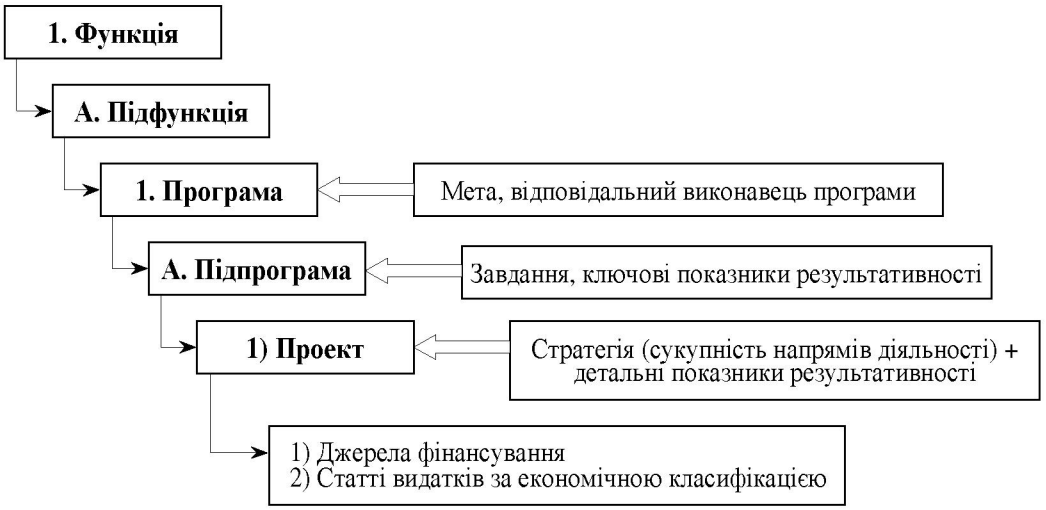


Рис. 2.2. Структура коду класифікації по програмному бюджету[3]

У процесі аналізу визначають перелік проблемних питань, що їх бюджетний фахівець повинен дослідити при розгляді програм та напрямів діяльності. Комбінація та доцільність питань залежать від специфіки кожної окремої бюджетної програми. Кінцевим результатом аналізу є низка рекомендацій щодо обсягу видатків на виконання програми або управління програмою. Вони можуть надаватися у формі аналітичного огляду бюджету разом із супровідними матеріалами, такими як таблиці вартості програми у довгостроковому вимірі та рекомендації.

Таким чином, програмно-цільовий метод є доволі перспективним методом бюджетування, поширеним у розвинутих державах, який дає можливість більш раціонально та ефективно управляти бюджетними ресурсами й приймати виважені рішення щодо використання бюджетних коштів.

Запорукою успіху бюджетної політики є її прозорість, відкритість і зрозумілість як для органів державної влади і місцевого самоврядування, так і для населення держави, її публічна підтримка. Лише за умови чітко налагодженої централізованої координації державної бюджетної політики на всіх рівнях можна досягти збалансованості фінансових ресурсів й ефективно управляти ними, здійснюючи поточний контроль за дотриманням фінансової дисципліни.

У кінцевому результаті бюджетна політика, яка опирається на об'єктивні економічні закони суспільного розвитку, враховує конкретні історичні умови, закономірності та специфіку розвитку суспільства, реальні політичні, економічні та фінансові можливості держави, призведе до економічного зростання на засадах соціальної справедливості, підвищення фінансової стійкості і незалежності держави. Цього можна досягти шляхом забезпечення допустимого рівня дефіциту бюджету, стабілізації національної грошової одиниці, подолання інфляційних процесів, зменшення зовнішнього та внутрішнього державних боргів, ефективного управління міжбюджетними відносинами.

Бюджетна політика держави буде дієвою, якщо вона опиратиметься на добре організоване бюджетне планування та прогнозування.

---

[3] A Brief Guide for Performance Measurement in Local Goverment. Rutgers, The State University of New Jersey Campus at Newark, 1997.

2.2. Бюджетне планування та прогнозування як інструменти управління бюджетною системою

2.2.1. Бюджетне планування як особлива сфера бюджетної діяльності держави

У бюджетному процесі значну роль відіграє бюджетне планування, оскільки від обґрунтованого й достовірного визначення планових показників бюджету залежить якість його виконання.

Бюджетне планування – це комплекс організаційно-технічних, методичних і методологічних заходів на таких стадіях бюджетного процесу як складання, розгляд і затвердження бюджетів для визначення обсягів і джерел формування та напрямів використання бюджетних ресурсів держави з метою забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку суспільства.

Бюджетне планування є складовою загальнодержавного економічного планування і займає центральне місце у фінансовому плануванні. Від рівня збалансованості бюджету на стадії планування, точності економічних і соціальних прогнозів залежить стабільність функціонування бюджетної сфери і рівень виконання програм упродовж майбутнього бюджетного періоду.

Держава використовує бюджетне планування для забезпечення ефективного функціонування бюджетної системи. Воно має такі специфічні ***особливості***:

- ✓ *об'єктом бюджетного планування* виступають бюджетні ресурси держави;
- ✓ *суб'єктами* – органи державної влади й управління та місцевого самоврядування;
- ✓ *предметною галуззю (сферою застосування) бюджетного планування* є бюджетні відносини, що виникають у процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту та пов'язані з формуванням і використання фінансових ресурсів держави на всіх стадіях відтворювальних процесів;
- ✓ у процесі бюджетного планування забезпечуються необхідні фінансові пропорції згідно з прогнозами економічного і соціального розвитку, встановлюються безпосередні зв'язки підприємств і організацій різних форм власності з бюджетом на плановий період;
- ✓ за допомогою бюджетного планування створюється належна фінансова база, визначаються параметри та конкретні механізми реалізації програм соціального захисту населення;
- ✓ бюджетне планування ґрунтується на грошовій оцінці бюджету, що дозволяє визначати найефективніші варіанти фінансового забезпечення прогнозних показників соціально-економічного розвитку;
- ✓ бюджетне планування є дієвим інструментом бюджетної політики держави.

Ефективне використання бюджетного планування у суспільстві залежить від якості виконання ***завдань***, що стоять перед ним на всіх стадіях бюджетного процесу. Найважливішими серед них є:

- ✓ формування найважливіших суспільних пропорцій розвитку економіки на плановий період;
- ✓ визначення раціональних шляхів бюджетного забезпечення передбачуваного рівня соціально-економічного розвитку на основі ефективного використання наявних у суспільстві ресурсів;

- ✓ виявлення резервів у галузях економіки і спрямування їх на виконання плану економічного і соціального розвитку;
- ✓ встановлення раціональних форм мобілізації грошових надходжень за окремими джерелами та формування доходів бюджетів з урахуванням резервів їх збільшення;
- ✓ раціональний розподіл видатків державного бюджету між окремими ланками бюджетної системи та збалансування бюджетів нижчого рівня.

Кінцевим результатом процесу бюджетного планування є сукупність рішень і бюджетних показників у вигляді державного та зведеного бюджетів з врахуванням змін, що відбулися або очікуються у бюджетній сфері.

Організація бюджетного планування буде ефективною, якщо в неї закладатимуться науково обґрунтовані принципи. До них належать такі основні ***принципи бюджетного планування***:

- ✓ комплексний підхід до основних параметрів економічного і соціального розвитку у тісному взаємозв'язку з наявними бюджетними можливостями;
- ✓ органічний зв'язок бюджетного планування з планами соціально-економічного розвитку держави та регіонів, між прогнозними та поточними бюджетними планами;
- ✓ демократизація бюджетних відносин, тобто під час планування необхідно враховувати оптимальні зв'язки між державним і місцевими бюджетами, а також між ланками місцевих бюджетів;
- ✓ пріоритетне значення бюджетного планування у всій сукупності фінансових планів;
- ✓ наукове обґрунтування планів, що передбачає реальність прогнозних розрахунків, їхню економічну обґрунтованість;
- ✓ застосування єдиної методології щодо проведення бюджетних розрахунків;
- ✓ раціональне визначення джерел мобілізації бюджетних ресурсів і оптимальний їх перерозподіл через ланки бюджетної системи;
- ✓ створення необхідних резервів для забезпечення безперервності бюджетного процесу;
- ✓ директивність та обов'язковість виконання показників бюджету всіма суб'єктами бюджетних відносин.

Опираючись на зазначені принципи, бюджетне планування забезпечує належне функціонування бюджетної системи та проведення дієвої бюджетної політики відповідно до економічної ситуації на кожному конкретному етапі розвитку суспільства.

Залежно від суб'єктів та рівнів бюджетного планування розрізняють: зведене, територіальне та адресне планування.

Зведене бюджетне планування здійснюється на стадії складання проектів бюджетів з метою забезпечення їхнього збалансування. На цьому етапі визначаються основні напрями роботи, форми та методи мобілізації бюджетних ресурсів, здійснюється взаємоузгодження основних макропоказників економічного і соціального розвитку. Незважаючи на те, що зведені бюджети не мають правового навантаження, їхні показники широко використовуються для аналізу процесів формування та використання фінансових ресурсів держави, визначення обсягів регулюючих доходів та міжбюджетних трансфертів. Для цього проводять комплексні розрахунки за показниками валового внутрішнього продукту та національного доходу, визнача-

ють рівень надходжень до бюджету та державних цільових фондів, мінімальний рівень соціальних потреб тощо. В умовах адміністративної реформи, розширення бюджетних прав органів місцевого самоврядування роль зведеного бюджетного планування зменшується.

Територіальне бюджетне планування передбачає складання та забезпечення виконання представницькими та виконавчими органами влади на локальному рівні відповідних місцевих бюджетів, що є їхньою фінансовою базою і забезпечують їхню фінансову незалежність. Окрім того показники даних бюджетів можуть використовуватися для визначення середньої фінансової забезпеченості відповідних адміністративно-територіальних одиниць. Роль територіального бюджетного планування значно посилюється, що пов'язано з суттєвим розширенням владних повноважень органів місцевого самоврядування та зміцнення їхньої фінансової бази.

Адресне бюджетне планування полягає в узгодженні та ув'язці конкретних показників бюджетів з показниками фінансових планів суб'єктів господарювання. Адресність бюджетного планування забезпечується, з одного боку, централізацією бюджетного планування за принципом доведення показників зверху вниз, з другого боку, – тісним зв'язком та узгодженістю показників бюджету з показниками фінансових планів головних розпорядників бюджетних коштів.

Кінцевим результатом процесу бюджетного планування є сукупність рішень і бюджетних показників у вигляді державного, місцевих та зведеного бюджетів. Оптимальні управлінські рішення, які приймаються на всіх етапах бюджетного процесу, мають базуватися на якісній і кількісній оцінках умов і чинників, що впливають або діють у бюджетній сфері і поза нею, враховувати зміни, які вже відбулися або очікуються.

Тому у процесі бюджетного планування важливо правильно вибрати методи планування. Вони є тими інструментами, за допомогою яких держава оптимізує бюджетні потоки у суспільстві. У бюджетному плануванні використовуються наступні види **методів** (рис. 2.3):

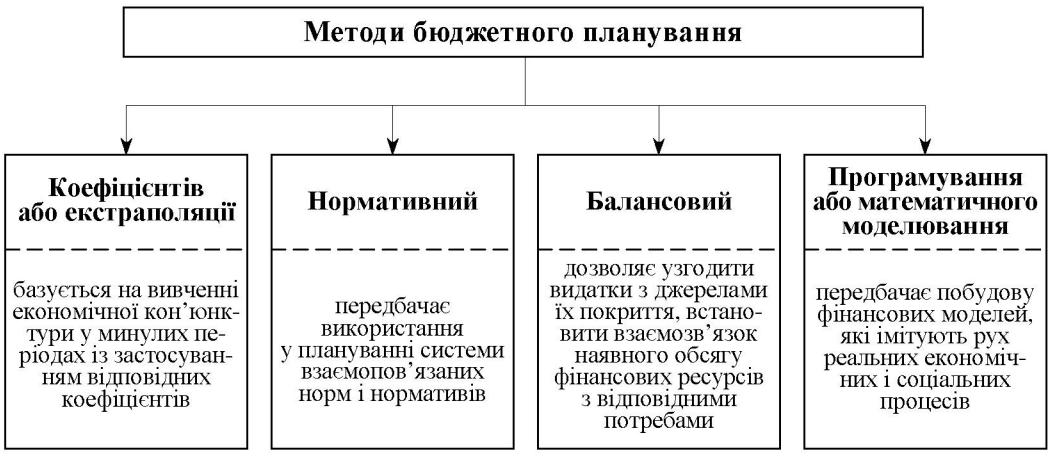


Рис. 2.3. Методи бюджетного планування

Метод коефіцієнтів базується на вивченні економічної кон'юнктури у минулих періодах і застосуванні відповідних коефіцієнтів (наприклад, індексів інфляції) до

фактичних результатів виконання бюджетів. Досягнуті у минулі періоди показники коригуються за допомогою відповідних коефіцієнтів, які враховують зміни, що передбачаються у плановому періоді. Цей метод є доволі простим у використанні. Однак, йому притаманні суттєві недоліки – разом з коефіцієнтами, які використовуються при плануванні фінансових показників, на наступний період переносяться всі недоліки, що мали місце у минулому, а також не вишукуються внутрішні резерви та можливості економії бюджетних коштів.

Нормативний метод передбачає використання у плануванні системи взаємопов'язаних норм і нормативів. Нормативний метод застосовується, зокрема, у плануванні бюджетних доходів і витрат. Він спроможний відносно об'єктивно оцінити можливості наповнення бюджетів та потреби бюджетних установ у ресурсах і створити умови для їх ефективного та ощадливого використання.

Останнім часом нормативний метод використовується для визначення мінімальної бюджетної забезпеченості на одного жителя як критерія оцінки бюджетних потреб регіонів. Так, відповідно до закону "Про місцеве самоврядування в Україні" мінімальні розміри місцевих бюджетів визначаються на основі нормативів бюджетної забезпеченості на одного жителя з урахуванням економічного, соціального, природного та екологічного стану відповідних територій, виходячи із законодавчо визначеного рівня мінімальних соціальних потреб.

Нормативний метод буде ефективнішим за умови, якщо норми і нормативи будуть науково обґрунтованими, прогресивними (тобто зорієнтованими на кращий досвід), відносно стабільними. З огляду на зміни умов соціально-економічного розвитку держави, розвиток науково-технічного прогресу, враховуючи закон постійно зростаючих потреб населення, нормативи повинні час від часу переглядатися. Норми і нормативи мають формуватися на основі єдиного методологічного підходу незалежно від рівнів управління. Це, в свою чергу, дасть змогу виявляти бюджетні резерви, сприятиме економії бюджетних коштів.

Балансовий метод дозволяє узгодити видатки з джерелами їхнього покриття, встановити взаємозв'язок наявного обсягу фінансових ресурсів у державі з відповідними потребами. Попередня практика свідчить про недостатню увагу до цього методу, що проявлялось у необґрунтованому завищенні бюджетних видатків, наданні дотацій збитковим підприємствам. Широке використання балансового методу у сучасних умовах дозволяє виявити дефіцит фінансових ресурсів у масштабах держави, ефективно й обґрунтовано перерозподіляти фінансові ресурси між різними ланками бюджетної системи.

Метод програмування або математичного моделювання передбачає побудову фінансових моделей, що імітують рух реальних економічних і соціальних процесів. Починаючи з 2003 року для формування реальних і збалансованих бюджетів та забезпечення їх касового виконання згідно з бюджетними розписами в автоматизованому режимі використовують програмно-цільовий метод формування бюджету. Він успішно використовується при фінансуванні державних програм економічного і соціального розвитку і дає можливість забезпечити прозорість й обґрунтованість конкретних напрямів видатків бюджету, підвищити ефективність їх витрачання розпорядниками бюджетних коштів, а отже посилити дієвість управління державними фінансами.

Застосування цього методу ґрунтується на програмно-цільовому підході, в основі якого закладені чітко сформульовані цілі і засоби їх досягнення. Він передбачає:

- ✓ встановлення пріоритетів державних видатків за напрямами витрачання з належним соціально-економічним обґрунтуванням необхідності цих витрат;
- ✓ забезпечення раціонального витрачання фінансових ресурсів;
- ✓ фінансування тих суспільних послуг, які найбільшою мірою відповідають потребам громади і характеризуються якісними показниками соціальної ефективності при заданих ресурсних обмеженнях;
- ✓ призупинення фінансування згідно з вибором альтернативного варіанту.

Перспективним методом планування, а також виконання і контролю за виконанням бюджету у світовій практиці є бюджетування, орієнтоване на результати (БОР) і комплексне середньострокове планування видатків бюджету. Цей метод забезпечує розподіл бюджетних ресурсів за цілями, задачами і функціями держави з врахуванням пріоритетів державної політики та кінцевих результатів використання бюджетних коштів.

Метод бюджетування, орієнтованого на результати, дозволяє співставляти затрати і результати, вибирати найбільш оптимальні шляхи використання бюджетних коштів, оцінювати ступінь досягнення запланованих результатів і їх якість. Основоположним принципом методу є забезпечення взаємозв'язку між виділеними бюджетними ресурсами та очікуваними результатами від їх використання.

Програми, які розробляються відповідно до принципів методу бюджетування, орієнтованого на результати, повинні містити обґрунтування очікуваних результатів від їх реалізації, а також систему показників для вимірювання результатів реалізації програм. Це дозволить проводити:

- ✓ попередню оцінку програм на етапі узгодження проекту бюджету;
- ✓ моніторинг ступеня досягнення намічених цілей і запланованих результатів в процесі реалізації програми;
- ✓ оцінку ефективності реалізації програм.

Запровадження методу бюджетування, орієнтованого на результати, є тривалим процесом і повинно розглядатися в єдиному комплексі з питаннями вдосконалення державного управління.

Особливого значення нині набуває ***стратегічне планування***, яке передбачає розробку стратегії заходів та механізмів їх реалізації для визначення та прогнозування довго- та середньострокових цілей. Для досягнення поставлених цілей окреслюються напрямки діяльності державних органів, виходячи з фінансових можливостей на даному етапі економічного розвитку. Це в основному визначається у вигляді програмних та прогнозних документів органів влади: Програми діяльності Кабінету Міністрів України, Державної програми економічного і соціального розвитку на середньостроковий період. Основними програмними документами, які окреслюють економічну і соціальну політику уряду, а також бюджетну стратегію на середньострокову та довгострокову перспективу України є:

- ✓ Указ Президента України "Про Стратегію економічного і соціального розвитку України "Шляхом європейської інтеграції на 2004–2015 роки";
- ✓ Програма економічних реформ на 2010–2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава".

Програмою передбачається:

- ✓ *Стабілізація дефіциту й державного боргу через:*
  - посилення фінансової й фіскальної дисципліни;

- прийняття Закону "Про державний борг", що визначить основні терміни, принципи й механізми управління державним боргом та інструменти державних запозичень;

✓ *Підвищення ефективності державних видатків шляхом:*
- підвищення якості капітального бюджетування;
- підвищення прозорості державних фінансів;

✓ *Поліпшення управління державними фінансами через:*
- запровадження середньострокового планування;
- комплексне використання програмно-цільового методу (ПЦМ) бюджетування для бюджетів усіх рівнів;
- приведення внутрішнього аудиту у відповідність до стандартів ЄС;
- запровадження інтегрованої комплексної системи управління державними фінансами, поліпшення відповідних інформаційних систем;
- посилення ролі Міністерства фінансів щодо контролю за органами, що займаються доходами і видатками;
- запровадження ефективного моніторингу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектора;
- здійснення інвентаризації об'єктів державної власності.

На основі вищезазначених стратегічних прогнозних документів розробляються Основні напрями бюджетної політики на відповідний бюджетний період, які мають містити пропозиції уряду щодо основних параметрів бюджетної політики.

У бюджетному плануванні беруть участь Кабінет Міністрів, відповідні комітети Верховної Ради, міністерства та відомства, наукові установи, громадські організації, а також міжнародні фінансові інституції та зарубіжні консультанти.

Бюджетне планування ґрунтується на нормативній базі, яка визначається відповідним правовим забезпеченням. Основними юридичними документами, які регулюють процес бюджетного планування є:

✓ Конституція України, де визначено концептуальні підходи до вирішення бюджетних питань;

✓ Бюджетний кодекс, в якому чітко окреслено стадії бюджетного процесу на державному і місцевому рівнях та механізм його протікання; міжбюджетні відносини; розмежування видатків між бюджетами; передбачено повноваження органів влади у процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів; відповідальність за порушення бюджетного законодавства тощо;

✓ закони України, що регулюють окремі питання з планування бюджетів;

✓ щорічне Послання Президента України до Верховної Ради як затверджене Конституцією право Президента звертатися з посланням Про основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період. Послання окреслює макроекономічний прогноз розвитку держави на наступний бюджетний рік, який базується на розробленому урядом цільовому сценарії економічного зростання у середньостроковій перспективі;

✓ укази Президента, які регламентують окремі поточні питання, що мають державну вагу, і повинні підтримуватись державою;

✓ постанови і розпорядження Кабінету Міністрів, що регламентують реалізацію бюджетної політики держави та регулюють міжбюджетні відносини. Наприклад, Кабінет Міністрів затверджує формулу розподілу міжбюджетних транс-

фертів і встановлює порядок їх перерахування, визначає порядок здійснення видатків місцевими бюджетами за рахунок субвенцій із державного бюджету;
- ✓ інші законодавчі документи державних і місцевих органів влади: накази, інструкції міністерств і відомств, бюджетна класифікація тощо.

Бюджетний кодекс (ст. 27) передбачає процедуру експертизи законодавчих документів, які впливають на дохідну та видаткову частини бюджетів. Тому кожен законопроект, внесений до Верховної Ради України, упродовж п'яти днів направляється до Кабінету Міністрів України для здійснення експертизи щодо його впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини. Кабінет Міністрів України у двотижневий строк з дня отримання законопроекту подає до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету експертний висновок, підготовлений Міністерством фінансів України за участю інших заінтересованих центральних органів виконавчої влади. Експертний висновок до законопроекту має містити інформацію щодо повноти та достовірності даних, викладених у фінансово-економічному обґрунтуванні, впливу законопроекту на показники бюджету (з обов'язковим визначенням вартісної величини такого впливу), можливостей фінансового забезпечення у відповідному бюджетному періоді, відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини, та пропозиції щодо його розгляду. Закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.

2.2.2. Бюджетне прогнозування як інструмент фінансового управління

Складанню основного фінансового плану держави передує бюджетне прогнозування. В умовах поступової стабілізації фінансової системи, структурної перебудови економіки бюджетний процес став більш відкритим. Задовго до початку планового бюджетного року Міністерством фінансів оприлюднюються прогнозні показники зведеного бюджету. Це дає можливість здійснити відповідні розрахунки, перевірити статистичні показники та фактичні дані за попередні періоди й на цій основі спрогнозувати майбутні бюджетні показники.

Бюджетне прогнозування – визначення вірогідних показників доходів і видатків бюджету на перспективу. Це науково-аналітична стадія розробки стратегічного бюджету, в процесі якої формується концепція, шляхи її вирішення й основні цілі, які мають бути досягнуті.

Бюджетне прогнозування є важливим інструментом фінансового управління, що дає можливість передбачити майбутній фінансовий вплив поточної політики, економічних тенденцій та ймовірностей. Реальні переваги, які надає органам державної влади і місцевого самоврядування бюджетне прогнозування, полягають у наступному:
- ✓ пов'язує політику і бюджет для досягнення довгострокових планів;
- ✓ прогнозує фінансову ситуацію і залишає час для запобігання несприятливим подіям;
- ✓ поліпшує якість прийняття фінансових рішень;
- ✓ дозволяє визначати альтернативні шляхи розв'язання наявних проблем;
- ✓ дозволяє краще оцінити бюджетні пропозиції та прийняти відповідні рішення;

- ✓ сприяє відкритості управління і прозорості прийняття рішень.

Метою бюджетного прогнозування є оцінка та визначення найвірогідніших варіантів формування ресурсів бюджету та напрямів їх використання з урахуванням пріоритетів і цілей розвитку економіки.

Прогнози можуть бути коротко- (до 3-х років), середньо- (3–5 роки) і довготерміновими (5–10 років). Дедалі більше органи державної влади та місцевого самоврядування складають довгострокові прогнози. Однією з переваг довгострокового прогнозування є можливість за допомогою відносно незначних зусиль уникнути відчутних проблем у близькому майбутньому (наприклад, якщо треба зменшити видатки, то чим більше часу є для цього, тим менш помітним буде скорочення). Іншою відчутною перевагою такого прогнозування є те, що воно дає можливість вжити певних заходів, наприклад, підвищити ставки податків або якось інакше запобігти зниженню доходів, і планувати розв'язання окремих проблем поетапно.

Разом з тим, довгострокові прогнози слід робити дуже обережно, повністю усвідомлюючи припущення, на яких вони базуються. В умовах стрімкого зростання динамізму суспільного життя, нестабільного економічного розвитку доволі складно спрогнозувати реалістичний бюджет з великою точністю на віддалену перспективу. Якщо джерело доходу чутливо реагує на зовнішні зміни, аналітик, який складає прогноз, має покладатися на свою обізнаність та уважно стежити за змінним економічним середовищем.

На точність прогнозних розрахунків бюджетних показників впливають здебільшого такі фактори, як: значення бюджетних показників у базовому (попередньому) періоді; величина й динаміка заданих параметрів розвитку економіки у прогнозованому періоді; якісні характеристики моделі для розрахунку показників. За умов нестабільності економічного розвитку, кризових явищ в економіці у бюджетному прогнозуванні потрібно враховувати показники темпів (рівня) інфляції, обмінного курсу національної валюти, державного боргу та їхні зміни у прогнозованому періоді.

Прогнозування показників бюджету здійснюється у такій послідовності:

- ✓ визначення цілей та відповідно завдань для досягнення поставлених цілей, кінцевою метою яких є підвищення добробуту населення;
- ✓ збір, опрацювання та аналіз інформації про стан соціально-економічного розвитку держави, його оцінка;
- ✓ вибір моделі прогнозування;
- ✓ підготовка рекомендацій для прийняття оптимальних рішень у бюджетній сфері;
- ✓ оцінка можливих наслідків прийнятих рішень;
- ✓ розробка рекомендацій для оптимізації рішень, що приймаються за даними прогнозних розрахунків.

Організація бюджетного прогнозування базується на використанні певних ***принципів***, основним серед яких є:

- ✓ *принцип наукової обґрунтованості* означає, що прогнозування базується на системних знаннях про закономірності розвитку бюджетної системи; враховує реалії економічного, політичного, соціального життя держави, вітчизняний і світовий досвід; а також використовує систему наукових методів і методик;
- ✓ *принцип багатоваріантності або альтернативності* пов'язаний з необхідністю розробки кількох варіантів можливих напрямків соціально-економічного

розвитку держави, який відбувається в межах певних закономірностей, зумовлених дією непередбачуваних чинників. При цьому важливо з маси можливих варіантів вибрати найкращий, встановити критерії його оптимальності;

- ✓ *принцип цілеспрямованості* пов'язаний з тим, що в процесі бюджетного прогнозування визначаються тенденції й закономірності розвитку бюджетної системи для розв'язання конкретних суспільних завдань, підвищення добробуту населення;
- ✓ *принцип адекватності* означає, що прогноз повинен достатньо точно і повно відображати реальні соціально-економічні процеси, що відбуваються у суспільстві.

Бюджетне прогнозування передбачає використання різних **методів** (рис. 2.4):

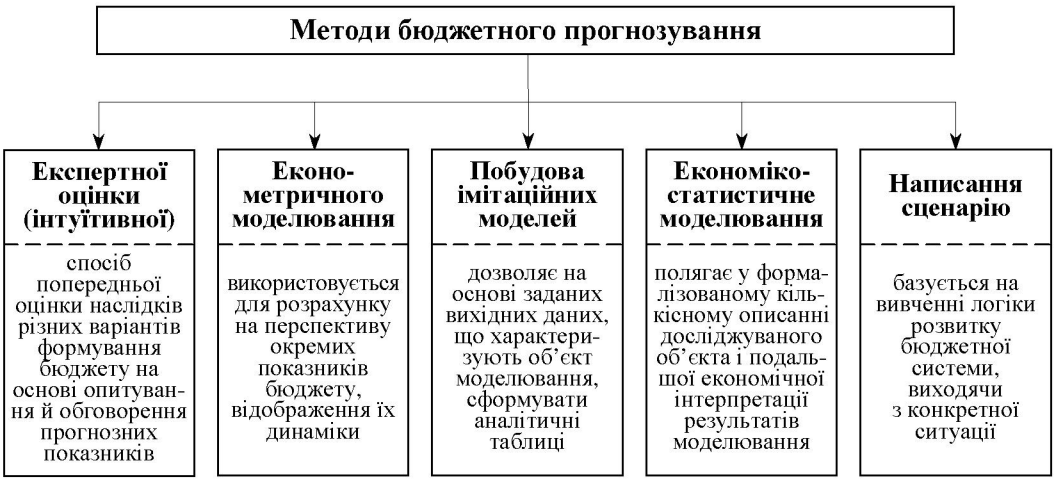


Рис. 2.4. Характеристика методів бюджетного прогнозування

Метод експертної оцінки (інтуїтивний метод) – спосіб попередньої оцінки наслідків різних варіантів формування бюджету на основі опитування й обговорення прогнозованих його показників, а також узгодження й узагальнення суджень фахівців (експертів) щодо майбутнього соціально-економічного розвитку держави. Використання методу опитування експертів із залученням фахівців різного профілю – юристів, економістів, математиків, соціологів, кібернетиків – підвищує рівень об'єктивності оцінки в процесі бюджетного прогнозування. Разом з тим, не зважаючи на багатоплановість та всебічну компетенцію групи експертів, цей метод прогнозування не є достатньо ефективним через вплив суб'єктивних чинників в процесі експертних обговорень.

Метод економетричного моделювання використовується для розрахунку на перспективу окремих показників бюджету, а також бюджетних нормативів, відображення динаміки бюджетних показників залежно від факторів, що на них впливають. Економетричний підхід дозволяє одночасно відображати у моделі вплив багатьох факторів з урахуванням їх взаємовпливу, не допускаючи при цьому суперечностей у системі прогнозованих показників.

Побудова імітаційних моделей можлива лише на основі врахування знань експертів і відповідної технології використання моделей. У процесі побудови імітаційних моделей експерту забезпечується можливість у діалозі з комп'ютером виби-

рати параметри бюджетних норм і нормативів, задавати вихідні дані (параметри) для характеристики об'єкта моделювання і за результатами розрахунків сформувати аналітичні таблиці. У бюджетній сфері імітаційний метод застосується з метою:

- ✓ докладного вивчення процесу касового виконання бюджету, встановлення значень основних показників і характеристик, які служать для оцінки ефективності бюджетної системи;
- ✓ оптимізації системи касового виконання бюджету, яка полягає у визначенні набору значень його параметрів і конкретної структури, за якої раніше обраний критерій ефективності бюджетної системи приймає екстремальне значення;
- ✓ вибір оптимальної стратегії управління бюджетними потоками, тобто такої сукупності зовнішніх впливів, застосування яких дасть максимальний ефект.

Економіко-статистичне моделювання полягає у формалізованому кількісному описанні досліджуваного об'єкта і подальшої економічної інтерпретації результатів моделювання. В умовах невизначеності й неповноти інформації з метою наближеного уявлення невизначених величин будують самокоригуючі економіко-статистичні моделі.

Метод написання сценарію базується на визначенні логіки розвитку бюджетної системи, виходячи з конкретної ситуації, породженої соціально-економічними, політичними, демографічними, науково-технічними та іншими факторами.

Так, на розробленому урядом цільовому сценарії економічного зростання у середньостроковій перспективі базується щорічне Послання Президента України до Верховної Ради Про основні напрями бюджетної, де окреслюється макроекономічний прогноз розвитку держави на наступний бюджетний рік.

Для прогнозування розвитку подій у бюджетній сфері у її взаємозв'язку з навколишнім середовищем і врахуванням впливу макроекономічних чинників крім розробки прогнозів щодо розвитку бюджетної сфери необхідні ще прогнози розвитку економічної і фінансової сфер держави в цілому, а також правовий і політичний прогнози. Це сприятиме раціональному управлінню бюджетним процесом і бюджетною системою, надасть можливість заглянути у майбутнє розвитку бюджетної сфери з більш системних позицій.

2.3. Бюджетне регулювання соціально-економічних процесів

Сучасний економічний світ – світ змішаної економіки, де для розв'язання соціальних й економічних проблем успішно використовуються як інструменти ринкового механізму, так і державне втручання. "Дві складові – ринок і держава, – зазначають П. Самуельсон і У. Нордхаус, – необхідні для стійкого функціонування економіки. Управляти сучасною економікою без них – однаково, що аплодувати однією рукою"[4]. Адже "…справедливий і ефективний ринок, – підкреслює американський учений Р. Клітгаард, – не створюється сам по собі, а являється, зокрема, продуктом або результатом розумного законодавства, державної політики й забезпечення інформації"[5].

На прямий зв'язок між ростом добробуту населення і зусиллями як з боку держави, так і зі сторони ринкового механізму вказував відомий німецький економіст

[4] Samuelson P, Nordhaus W. Economics. – 14.th.ed. 1992. – P. 48.
[5] Экономическая реформа сегодня. – 1993. – № 1.

Л. Ерхард, теоретик і організатор господарської реформи у Федеративній Республіці Німеччині, що увійшла в історію як "німецьке чудо". "…Економічне процвітання тісно пов'язане з долею держави, як і навпаки – визнання кожного уряду і кожної держави безпосередньо пов'язане з успіхом чи невдачею їх економічної політики"[6].

У сучасні світовій практиці для розв'язання соціальних і економічних проблем успішно використовують як державне втручання, так і інструменти ринкового механізму. Досвід розвинутих країн показує, що майже 70% економіки самоуправляється і регулюється безпосередньо виробниками на основі добре відлагодженої правової бази. Решта господарської системи різними методами регулює держава.

За образним висловлюванням нобелівського лауреата В.Леонтьєва, щоб народногосподарський корабель набрав швидкості і не збився з курсу, потрібні вітрила приватного підприємництва й корма загальнонаціональної економічної стратегії. "І питання, власне, полягає в тому, – відзначає шведський учений К. Еклунд, – яка ступінь регулювання ринку була би бажаною"[7]. Адже надмірне чи навпаки недостатнє втручання держави у суспільне життя може призводити як до ефективного використання державних фінансів як регулятора соціально-економічного життя, так і до згортання сфери їх дії.

Будь-яка економіка розвивається нерівномірно, циклічно. Коливанням піддаються обсяги виробництва, валовий внутрішній продукт, рівень безробіття, темпи інфляції тощо. Це вимагає не послаблення, а зміцнення ролі державного сектора.

Роль держави в економічному відтворенні різноманітна й багатопланова. Це, зокрема:

- ✓ *забезпечення загальних умов життєдіяльності і правової основи реалізації економічних рішень* через досягнення безпеки суспільства, встановлення і підтримку правового режиму, спрямованого на захист прав власності і вільного розвитку особистості, підтримку й розвиток ефективної конкуренції;
- ✓ *проведення стабілізаційних заходів* шляхом врегулювання темпів економічного зростання, рівня інфляції й зайнятості, стимулювання прогресивних зрушень в галузевій і регіональній структурі економіки, підтримки зовнішньоекономічної рівноваги й курсу національної валюти;
- ✓ *здійснення соціально орієнтованого перерозподілу ресурсів*. Держава повинна організувати виробництво потрібних суспільству благ, яким не займається приватний сектор, гарантувати мінімальний рівень заробітної плати, пенсій, допомоги соціально незахищеним громадянам тощо.

Держава наділена також широкими можливостями для економічного втручання з метою прискорення або уповільнення ринкових процесів чи спрямування їх у потрібне русло через систему фінансового регулювання. Для цього вона має могутній арсенал засобів, як державні інвестиції, податкова, бюджетна й амортизаційна політика тощо. З їх допомогою створюється конкретний механізм впливу на економіку. "Але при цьому, – відмічає В. Родіонова, державі слід пам'ятати, що втручання в економіку має об'єктивно обумовлені межі; надмірне втручання може призвести до послаблення економічних стимулів, зниження ефективності функціонування всього ринкового механізму"[8].

---

[6] Эрхард Л. Благосостояние для всех. Пер. с нем. – М.: Начала-Пресс, 1991. – С. 17–18.

[7] Эклунд К. Эффективная экономика. Шведская модель. Пер. со швед. – М.: Экономика, 1991. – С. 79.

[8] Финансы / Под ред. проф. В. Родионовой. – М.: Финансы и статистика, 1992. – С. 46.

Необхідність і масштаби державного втручання в економічні процеси, подальше зростання регулюючої ролі держави значною мірою обмежуються своєрідною економічною межею (критичною точкою) "переливання" доходів приватних суб'єктів до доходів держави. Теоретична думка розвинутих країн світу активно й небезуспішно спрямовує уряди своїх держав у напрямку скорочення державного впливу на всі сфери суспільного життя, оскільки там цю критичну точку вже досягнуто. Інші перспективи у країн, які знаходяться на перехідному етапі до ринкової економіки. У цих державах роль державного фінансового регулювання повинна зростати паралельно зі становленням і розвитком ринкових відносин, оскільки економічна "межа" буде досягнута ще не скоро.

Таким чином, особливість сучасних підходів до державного фінансового регулювання економіки полягає у наступному:

- ✓ Необхідними атрибутами ефективно функціонуючої економіки є ринковий механізм і державне регулювання економіки, які розглядаються у діалектичній єдності. Оптимальне поєднання переваг ефективно функціонуючого ринкового механізму і державного регулювання дозволяє вирішувати основні соціально-економічні проблеми суспільства.
- ✓ У стабільній економіці основним регулятором суспільного життя виступає ринковий механізм, а державне регулювання виконує допоміжну роль. Воно має забезпечити нормальні умови для функціонування ринку та вирішувати завдання, які не під силу ринковому механізму.
- ✓ Існує межа державного втручання у суспільні процеси: надмірна активність держави може супроводжуватися негативними тенденціями і наслідками. Держава повинна втручатися у макроекономічні процеси там і тоді, де і коли ринковий механізм неспроможний розв'язувати соціально-економічні проблеми.
- ✓ Макроекономічне регулювання має враховувати національні особливості та рівень розвитку економіки держави, а також узгоджувати інтереси різних суб'єктів процесу суспільного відтворення.

Як показує світовий досвід, держава в усі часи тією чи іншою мірою втручалася в економічні процеси. Але економічна роль держави у різні періоди була неоднаковою. В окремі періоди суспільного розвитку фінансовим та грошово-кредитним важелям макроекономічного регулювання відводилась неоднакова роль. Пріоритетним було, то регулювання економіки через систему податків і державних витрат, то регулювання руху виробничого циклу через грошово-кредитну сферу. Застосування тих чи інших методів визначалося перед усім тим, якої економічної доктрини дотримувалися лідери політичних партій, що приходили до влади, або які течії та школи економічної думки брали верх у той чи інший момент історії.

Держава неспроможна цілком і повністю контролювати економіку. Але вона має достатньо важелів впливу на процеси економічного і соціального розвитку. Через використання своїх фінансів держава може збалансувати сукупний попит із сукупною пропозицією і, таким чином, досягти бажаної економічної рівноваги.

Набутий вітчизняний та світовий досвід показує, що втручання держави в економічне життя суспільства здійснюється за допомогою різноманітних фінансових інструментів, основними з яких є:

- ✓ податки і неподаткові платежі до бюджету;
- ✓ видатки з бюджету на фінансування суспільних потреб;

- ✓ фінансові пільги і санкції;
- ✓ міжбюджетні трансферти, що використовуються для збалансування бюджетів, фінансового вирівнювання територій;
- ✓ доходи і видатки цільових фондів;
- ✓ державне мито.

Одні з них діють у процесі вилучення частини доходів – податки і внески до цільових фондів. Інші впливають шляхом збільшення доходів – банківські позики і бюджетні субвенції. При цьому дія фінансових інструментів може носити як загальний для всіх суб'єктів характер на основі єдиного рівня оподаткування, кредитування та фінансування, так і індивідуальний – на основі диференційованого підходу. На практиці переважає індивідуальний підхід щодо використання фінансових інструментів. Саме він є основою забезпечення збалансування інтересів і суперечностей у суспільстві, визначальним елементом здійснення державної фінансової політики.

Характерним для наведених фінансових інструментів є те, що вони забезпечують вплив на макро- і мікропоказники тільки через зміну комплексної політики управління доходами і витратами бюджету, тобто охоплюють сферу бюджетного регулювання.

Бюджетне регулювання соціально-економічних процесів – організована державою діяльність щодо використання всіх аспектів фінансових відносин з приводу формування та використання бюджетних коштів з метою коригування процесів суспільного відтворення.

Основне завдання, яке вирішується у процесі бюджетного регулювання, пов'язане із встановленням оптимальних пропорцій розподілу валового внутрішнього продукту, що забезпечують максимально можливе задоволення потреб суспільства як на макро-, так і на мікрорівні. Це вимагає узгодження та найбільш оптимального поєднання особистих, колективних і суспільних інтересів та відображає фінансовий аспект проблеми поєднання системи державного впливу з ефективно функціонуючим ринковим механізмом.

В усі часи економістами приділялася значна увага питанням макроекономічного регулювання з використанням державних фінансів. Основним стабілізуючим фактором суспільного відтворення розглядався бюджет. Маневруючи різницею між доходами і видатками бюджету залежно від конкретних економічних умов держава цілеспрямовано впливала на обсяг сукупного попиту, а через нього на величину пропозиції.

Таким чином, через зміцнення державних фінансів шляхом мобілізації додаткових доходів і скорочення державних видатків досягалася макроекономічна стабілізація у суспільстві. Разом із проведенням інших заходів це мало сприяти процесам прискореного економічного зростання.

Система управління видатками формувалася упродовж тривалого періоду часу, відображаючи завдання держави на різних етапах її розвитку. Традиційно управління державними видатками розглядалося як система контролю за правильністю витрачання бюджетних коштів. З часом вплив на зміст управління видатками справили економічні труднощі, завдання в цьому напрямі розширювались і ускладнювались.

З нинішніх позицій виважений підхід до управління державними видатками потребує комплексного підходу. Таке управління починається з етапу складання бю-

джету і закінчується формуванням звітності про використання бюджетних коштів. Бюджет сприймається як основний важіль економічного планування, макроекономічної стабільності й зростання. Його складання відбувається у тісному взаємозв'язку з макроекономічним прогнозуванням.

Ефективне управління державними видатками спричиняє суттєвий вплив на розміри і структуру сукупного попиту. Так, видатки держави на соціально-культурні заходи є свого роду інвестиціями у підготовку кваліфікованої робочої сили, а отже, стратегічною мірою зменшення витрат виробництва і підтримки підприємницької сфери. Через надання соціальних субсидій забезпечується стійкий платоспроможний попит населення в частині спожитих ним благ. Суттєвих змін ринкова кон'юнктура набуває і в процесі реалізації інших державних функцій, зокрема, при субсидуванні і кредитуванні промислових підприємств, сільського господарства, створення і поліпшення об'єктів інфраструктури, погашенні і виплаті процентів по державних боргах.

Лише за умови продуктивного використання державні видатки будуть спричиняти позитивний вплив на сукупний попит. Якщо у державних видатках велику питому вагу займають витрати на обслуговування боргових зобов'язань держави, національну оборону вони будуть збільшувати тільки фіктивний суспільний попит, що в кінцевому рахунку неминуче призведе до кризового стану (світовій практиці відомо багато таких прикладів, зокрема, інфляція, що охопила весь світ у 70-ті – 80-ті роки минулого століття, фінансові кризи у серпні 1998 року, другій половині 2008 року).

Участь держави у відтворювальних процесах забезпечується значною мірою через використання фондів грошових коштів, які мобілізуються з різноманітних джерел. Можливість регулювати загальновиробничі показники через маніпулювання обсягами і складом державних доходів можна пояснити наступними об'єктивними передумовами:

- ✓ одержавлення частини ресурсів, якими володіють юридичні особи, і які використовуються ними для оплати свої поточних витрат та інвестування, зменшує рівень доходності цих суб'єктів та змінює структуру сукупного споживання;
- ✓ вилучення частини доходу дозволяє коригувати ступінь соціальної диференціації і встановлювати межі необґрунтовано низької або високої ефективності виробництва.

Регулювання макроекономічних показників за допомогою державних доходів досягається:

- ✓ по-перше, шляхом надання певних пільг малозабезпеченим прошаркам населення, а також збитковим і низькорентабельним підприємствам;
- ✓ по-друге, через відчуження частини надто високих доходів, коли трудова винагорода або майно, яке передається в порядку успадкування або дарування забезпечують формування доходів у значно більших розмірах, ніж це необхідно для створення нормальних умов життєдіяльності.

Різноманітність видів доходів і механізмів їх вилучення надають державі можливість цілеспрямовано регулювати попит на певні товари і послуги, вибирати найоптимальніші технології, продукцію імпорту тощо.

Як відомо, в більшості сучасних держав основна маса централізованих грошових потоків формується за допомогою податків. Єдиним змістом і виправданням

податків у демократичному суспільстві вважається максимальне задоволення попиту платників податків на суспільні блага та визнаних громадянами даної держави принципів перерозподілу доходів.

Податки є одним із найважливіших важелів впливу держави на економіку. З їх допомогою визначаються темпи нагромадження й пропорції розподілу валового внутрішнього продукту, здійснюється вплив на платоспроможний попит населення, рівень його добробуту тощо. Тому питання податкової політики завжди знаходиться в центрі уваги парламенту й уряду. Здійснювана в Україні податкова реформа має за мету стимулювати вітчизняного виробника та посилення податкової і платіжної дисципліни, а також своєчасного надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджету.

Кожний із конкретних видів податків спричиняє регулюючий вплив на окрему сферу діяльності. Так, звільнення від податків або надання значних податкових пільг госпрозрахунковим організаціям соціально-культурної сфери може сприяти зростанню культурно-освітнього потенціалу суспільства. Посилення соціальної орієнтації в оподаткуванні доходів і майна населення (зменшення податкової бази і ставок податків для багатодітних сімей, інвалідів, ветеранів) рівнозначне за сутністю збільшенню державних витрат на відповідні цілі, слугує посиленню соціальної стабільності у суспільстві. Високі ставки оподаткування доходів підприємств робить вигідним підвищення капіталомісткості виробництва, тоді як ріст податків на майно підприємств підштовхує господарюючі суб'єкти до зменшення частки майнових об'єктів.

Важливим елементом макроекономічного регулювання є державне мито. Воно дозволяє регулювати доступність юридичних послуг для тих чи інших осіб, зацікавлених у здійсненні угод. Митні тарифи впливають на конкурентоспроможність національних і зарубіжних виробників. Їх підвищення призводить до подорожчання товарів і зменшення зовнішньоторгового обороту. При зниженні та відміні митних тарифів створюються сприятливі умови для розширення зовнішньої торгівлі, затримки росту цін, загострення конкуренції як на внутрішньому, так і на світовому ринках.

Лише в комплексі з іншими формами державного впливу на суспільне відтворення (рівень митних тарифів, цін на продукцію державних підприємств, валютний курс, обсяг і структуру грошової маси, адміністративно-законодавчу діяльність) бюджетне регулювання може забезпечити позитивні тенденції у динаміці основних макроекономічних показників. Обов'язковою умовою позитивного ефекту є політична стабільність у державі та добре продумана й виважена економічна стратегія економічного розвитку.

2.4. Регулювання міжбюджетних відносин

Дієвість державних фінансів у макроекономічному регулюванні, економічне зростання суспільства на засадах соціальної справедливості значною мірою визначаються організацією міжбюджетних відносин у державі.

Міжбюджетні відносини – це відносини між державою, Автономною Республікою Крим та територіальними громадами щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією та законами України (ст. 81 Бюджетного кодексу).

Система міджбюджетних відносин в Україні формувалась хаотично й непередбачувано, що значною мірою позначалось на ефективності прогнозування та управління бюджетними коштами. Від старої системи вона успадкувала низку проблем, що вимагають нагального вирішення.

Найсуттєвішою проблемою, породженою старою системою, була незацікавленість місцевих органів влади у збільшенні частки власних надходжень. Це пов'язано з тим, що приріст фактичних доходів зараховувався до бази обрахунку трансфертів на наступний рік і призводив до їх відповідного зменшення. Будь-яке збільшення місцевих надходжень, або заходи щодо зменшення видатків зводились нанівець зменшенням частки регулюючих податкових надходжень або трансфертів.

Тому, основна частка доходів місцевих бюджетів формувалася за рахунок відрахувань від загальнодержавних податків і зборів, нормативи яких щорічно змінювались. Щорічні зміни нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і зборів, що спрямовуються до місцевих бюджетів, не стимулювали місцеві органи влади до збільшення надходжень. Відсутність стимулів до нарощування дохідної бази бюджетів на місцевому рівні спричиняла негативний вплив на ефективність функціонування системи міжбюджетного фінансування.

До недоліків системи слід також віднести порядок розподілу міжбюджетних трансфертів між державним і місцевими бюджетами, а також між рівнями місцевих бюджетів. Процес щорічного розподілу дотацій місцевим бюджетам був непрозорим і відбувався на основі суб'єктивних оцінок розривів між прогнозованими обсягами доходів та видатків бюджетів. Така практика спонукала місцеві бюджети до нарощування обсягів надходжень до позабюджетних фондів, утримання неефективної соціальної інфраструктури, яка фінансувалася з бюджету, накопичення кредиторської заборгованості.

Місцеві органи практично не впливали на формування бюджету, не несли відповідальності за його виконання. А тому не були зацікавлені у застосуванні ефективних технологій надання бюджетних послуг.

В основі організації ефективної системи міжбюджетних відносин лежить чітке визначення кола обов'язків органів влади різних рівнів та ефективність виконання ними своїх функціональних повноважень. Однак, система органів влади в Україні передбачає більшу централізацію, ніж це допускається ступенем незалежності, наданим місцевим органам влади.

Тому важливим кроком до зміцнення системи міжбюджетних відносин має стати досягнення консенсусу в питаннях визначення кола обов'язків для кожного рівня влади та пов'язаного з ним ступеня відповідальності. Відповідальність органів влади певного рівня слід привести у відповідність з їхніми правами щодо прийняття рішень.

Неузгодженість бюджетного законодавства, часті зміни й доповнення, що вносяться до нього, не сприяють ефективному функціонування бюджетної системи, не забезпечують прозорості бюджетного процесу. Для зміцнення правової та інституційної бази міжбюджетних відносин потрібно переглянути чинні нормативно-законодавчі акт і привести їх у відповідність між собою. Формування науково обґрунтованого та узгодженого правового поля є запорукою для формування в Україні дієвої системи міжбюджетних відносин.

Концептуальні засади міжбюджетних відносин закладені у Бюджетному кодексі. Це:

- ✓ затвердження процедури послідовного ухвалення рішень у бюджетному процесі з чітко окресленими повноваженнями для посадових осіб, які відповідають за формування та використання бюджетних коштів;
- ✓ встановлення чітких правил формування місцевих бюджетів (як самостійність формування власних бюджетів, заборона створення позабюджетних фондів органами державної влади та місцевого самоврядування);
- ✓ розмежування видатків між рівнями бюджетної системи, зміцнення власної дохідної бази територіальних громад, запровадження нової системи вирівнювання, формульний підхід до обрахунку міжбюджетних трансфертів, що враховує потребу як у видатках певного бюджету, так і спроможність цього бюджету залучати ті чи інші доходи;
- ✓ стимулювання збільшення надходжень та ефективного використання бюджетних коштів (визначення доходів і видатків місцевих бюджетів, що враховуються та не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів);
- ✓ створення ефективного механізму державних і місцевих запозичень, обслуговування державного боргу з метою зміцнення дохідної бази державного та місцевих бюджетів, а також мінімізація їхніх втрат;
- ✓ організація дієвого фінансового контролю за виконанням державного та місцевих бюджетів, використанням коштів цих бюджетів. Розмежування компетенції органів державного фінансового контролю та організація їх ефективної взаємодії;
- ✓ створення умов для підвищення відповідальності органів державної влади та місцевого самоврядування за формування і виконання бюджету (публічність прийнятих рішень, залучення громадськості до бюджетного процесу).

Бюджетний кодекс визначає нову систему міжбюджетних відносин на основі подальшої децентралізації функцій і повноважень між різними рівнями органів влади та наближення суспільних послуг до місця їх безпосереднього споживання.

Розвинуті країни світу упродовж останніх десятиріч успішно проводять політику децентралізації управління. Там децентралізація розглядається як ефективний інструмент, що застосовується для реорганізації органів влади з метою надання державних послуг у найбільш ефективний спосіб. Країни, що розвиваються, впроваджують децентралізацію органів влади, щоб позбутися макроекономічної нестабільності, неефективності у наданні державних послуг, а також прискорити процес економічного зростання.

З ратифікацією у 1996 році Європейської хартії місцевого самоврядування Україна теж пішла по незворотному шляху децентралізації владних повноважень. Основна ідея децентралізації полягала у тому, щоб закріпити права і свободи органів місцевого самоврядування, надати їм можливість самостійно вирішувати питання місцевого значення.

Принцип місцевого самоуправління, проголошений Європейською хартією місцевого самоврядування, знайшов відображення у Конституції та законодавстві держави. Відповідно до статті 140 Конституції місцеве самоврядування в Україні здійснюється територіальною громадою як безпосередньо, так і через органи місцевого самоврядування: сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи. Органами місцевого самоврядування, що представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ та міст, є районні та обласні ради.

Подальший розвиток та конкретизація положень Конституції про місцеве самоврядування, знайшли своє втілення у прийнятому 21 травня 1997 р. за № 280/97-ВР законі "Про місцеве самоврядування в Україні" зі змінами та доповненнями, яким були значно розширені права адміністративно-територіальних одиниць.

Відчутним кроком уперед на теренах місцевої демократії було затвердження у 2001 році Бюджетного кодексу, який закріпив принципи справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між бюджетами різних рівнів, максимально можливого наближення надання суспільних послуг до їх безпосереднього споживача, встановив прозору й об'єктивну процедуру міжбюджетних відносин, визначив формульний порядок розрахунку дотацій вирівнювання. Саме ці принципи лягли в основу реформи міжбюджетних відносин в Україні, основною метою регулювання яких було забезпечення відповідності між повноваженнями на здійснення видатків та бюджетними ресурсами, які повинні забезпечувати виконання цих завдань.

Основоположні принципи організації міжбюджетних трансфертів знайшли подальший розвиток в положеннях Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Таким чином, було створено науково обґрунтовану достатньо виважену нормативно-правову базу для реалізації принципів місцевої демократії. Реалізація на практиці концептуальних положень політики децентралізації, окреслених чинним законодавством в рамках Європейської хартії місцевого самоврядування, крім функціональних повноважень територіальних органів, суттєвою мірою посилила їх вагомість та значимість.

Разом з тим процес фінансової децентралізації в Україні ще далекий до завершення. Потребує вирішення низка проблем, що мають місце. В першу чергу це стосується питання фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування, а також відповідності чинного законодавства світовим стандартам, зокрема Європейській хартії місцевого самоврядування. Для того, щоб раціонально розподіляти доходи між ланками бюджетної системи, забезпечуючи необхідними фінансовими ресурсами ті бюджети, котрі їх потребують, а також заходи загальнодержавного значення, органи місцевої влади повинні мати достатній рівень фінансування.

Відповідно до концептуальних положень Європейської хартії місцевого самоврядування, які визначають організацію місцевих фінансів, місцева влада має право на свої власні адекватні фінансові ресурси, якими вона може вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень, і обсяг яких повинен відповідати функціям, які виконують органи місцевої влади. Порядок формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування повинен бути гнучким і забезпечувати відповідність наявних ресурсів зростанню вартості виконання завдань місцевої влади [ст. 9 Хартії].

Матеріальною та фінансовою основою місцевого самоврядування є рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, що є у комунальній власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їхньої спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад [ст. 16 закону "Про місцеве самоврядування в Україні"].

Практика показує, що вирішальне значення для забезпечення матеріальної й фінансової основи місцевого самоврядування у більшості випадків мають доходи місцевих бюджетів. Це пояснюється тим, що об'єкти комунальної, а також спільної власності переважно належать до невиробничої сфери. А, відтак, вони є неприбут-

ковими організаціями, і, як правило, утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Вагомим джерелом бюджетних надходжень місцевого самоврядування, що дозволяє забезпечити відносну фінансову незалежність і автономність регіонів, є місцеві податки та збори. Органи місцевого самоврядування відповідно до Податкового кодексу можуть встановлювати місцеві податки і збори, які зараховуються до відповідних місцевих бюджетів (ст. 69 "Про місцеве самоврядування").

В Україні ця ланка фінансової децентралізації ще достатньо слабка та є прерогативою податкової реформи. Через нерівномірне розміщення природного ресурсного потенціалу та продуктивних сил адміністративно-територіальні утворення мають різну податкову базу та фінансовий потенціал. Тому проблема фінансового забезпечення розвитку територій певною мірою властива всім регіонам.

Слід зазначити, що у країнах з розвинутою ринковою економікою розширення повноважень органів місцевого самоврядування, збільшення питомої ваги регіону у загальній сумі державних доходів, як правило, супроводжується адекватним збільшенням бази їх фінансового забезпечення. У державах з трансформаційною економікою таке співвідношення не завжди витримується, що позбавляє місцеві органи влади стимулів для збільшення доходів, і, відповідно, загострює проблему нестачі коштів не тільки на місцевому, а й на загальнодержавному рівнях.

Успішне проведення децентралізації управління вимагає подальшого розвитку й вдосконалення механізму фінансової підтримки місцевого самоврядування з боку держави. Участь держави у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування гарантовано Конституцією України (ст. 142).

Держава надає фінансову допомогу органам місцевого самоврядування через доведення їм міжбюджетних трансфертів. *Міжбюджетні трансферти* – це кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого (ст. 2 Бюджетного кодексу). Характерною особливістю системи трансфертів, що впливає на всю систему міжбюджетних відносин, є її передбачуваність та стимули, які вона створює для всіх рівнів управління.

За рахунок трансфертів формується значна частина доходів місцевих бюджетів зарубіжних країн: у Румунії – 79%, Болгарії – 78%, Великобританії – 77%, Угорщині – 66%, Нідерландах – 60%. В окремих країнах трансферти складають значно меншу питому вагу у доходах місцевих бюджетів: у Швеції – 19%, Данії – 24%, Франції – 25%, Австрії – 35%[9].

Динаміка частки міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів України наведена у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка частки міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів України

Роки	**1993**	**1994**	**1995**	**1996**	**1997**	**1998**	**1999**	**2000**	**2001**	**2002**
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Частка трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів, %	11,0	15,9	13,8	10,8	20,4	14,9	18,3	23,4	29,0	31,2

[9] Бюджетний процес і міжбюджетні відносини на рівні місцевих бюджетів району. Навч. посібник/ С.І. Мельник, В. Серск, С.Б. Ільїних. – К.: Міленіум, 2003.

Продовження табл. 2.3

Роки	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
А	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Частка трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів, %	34,2	42,5	43,53	47,47	45,49	46,26	47,21	49,49	52,26	55,25

Як видно з таблиці, останніми роками спостерігається неухильна тенденція до зростання частки міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів. Це негативно позначається на фінансовій самостійності органів місцевого самоврядування, не стимулює їх вишукувати додаткові джерела надходжень, раціонально витрачати бюджетні кошти.

Бюджетний кодекс (ст. 96) передбачає використання наступних видів трансфертів:

1) дотація вирівнювання – міжбюджетний трансферт на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує;

2) субвенція – міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному тим органом, який прийняв рішення про надання субвенції. Розрізняють субвенції на:

а) здійснення програм соціального захисту;

б) компенсацію втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень внаслідок надання пільг, встановлених державою;

в) виконання інвестиційних проектів.

3) кошти, що передаються до державного бюджету та місцевих бюджетів з інших бюджетів;

4) додаткові дотації.

В умовах, коли пріоритетними напрямами державної бюджетної політики є соціальний захист, держава передбачає цільові субвенції на фінансування програм соціального захисту. Субвенції передаються з державного бюджету бюджетам міст Києві та Севастополя, АР Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст обласного значення та районам. Для підтримки незахищених верств населення уряд послідовно проводить стратегію заміни системи пільг на адресну допомогу населенню. Запровадження адресної грошової допомоги населенню забезпечить реалізацію конституційного права на соціальний захист.

У випадку виникнення втрат, спричинених прийняттям рішень органами центральної влади у частині доходів, що забезпечують фінансування власних видаткових повноважень органу місцевого самоврядування, місцевим бюджетам надаються компенсації. Необхідність компенсації державою втрат органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішень органів державної влади передбачено ст. 142 Конституції. У такий спосіб держава забезпечує місцевим органам фінансові компенсації, призначені для покриття втрат доходів, спричинених встановленими податковими пільгами чи звільненнями від слати податків. Компенсації у формі цільових субвенцій надаються місцевим бюджетам незалежно від того, чи вони отримують дотацію з державного бюджету, чи здійснюють перерахування коштів до державного бюджету.

Цільові субвенції на інвестиційні цілі надаються бюджетам Києва, Севастополя, обласним бюджетам та республіканському бюджету АР Крим. Ці субвенції можуть

далі розподілятися між органами місцевого самоврядування, оскільки в багатьох випадках вплив інвестицій не обмежується певною територією Право на подальший розподіл цільових коштів належить Верховній Раді АРК та обласним радам, що певною мірою підкреслює провідну роль обласного рівня в інвестиційному розвитку територій.

Субвенції з державного бюджету на виконання інвестиційних проектів надаються на засадах конкуренції між бюджетами місцевого самоврядування та передбачають фінансову участь бюджету – отримувача субвенції у здійсненні програми чи проекту. Пріоритетне право на отримання субвенцій на виконання інвестиційних проектів мають ті органи місцевого самоврядування, у яких середньорічний фактичний обсяг видатків на утримання бюджетних установ за три останні бюджетні періоди менший за обсяг, визначений згідно з фінансовими нормативами бюджетної забезпеченості.

Система нецільових міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам спрямовується на вирівнювання бюджетної забезпеченості бюджетів місцевого самоврядування. Таким чином створюються стимули для проведення на місцевому рівні бюджетної політики, спрямованої на підвищення ефективності використання бюджетних коштів та посилення рівня відповідальності органів місцевого самоврядування.

Надання дотацій вирівнювання має на меті усунути наслідки міжрегіональної неоднаковості податкоспроможності й забезпечити кожному органу місцевого самоврядування можливість надавати соціальні послуги на приблизно однаковому рівні за однакових ставок оподаткування. Оскільки дотації вирівнювання не прив'язані до фінансування конкретних видатків, то вони працюють на вирівнювання видаткового потенціалу різних органів місцевого самоврядування на рівні області, міста та району.

Надання органам місцевого самоврядування фінансової допомоги з боку держави у вигляді дотацій сприятиме посиленню самостійності адміністративно-територіальних одиниць. На відміну від субвенцій, які мають цільовий характер, отриманими дотаціями місцеві органи влади можуть вільно розпоряджатися на свій розсуд.

Обсяг дотацій вирівнювання та субвенцій окремо для різних рівнів бюджетів, а також коштів, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів затверджується у законі про державний бюджет на відповідний бюджетний період. Порядок і умови їх надання визначаються Кабінетом Міністрів України. Основні засади надання субвенцій визначаються окремим законодавчим документом.

Важливим кроком на шляху до зміцнення системи трансфертів є визначення цілей, яких вона має досягти, а також джерел фонду бюджетних трансфертів та способів їх розподілу.

Джерелами виплати бюджетних трансфертів можуть бути:

- ✓ відрахування частки надходжень від одного або кількох податків, що сплачуються до державного бюджету;
- ✓ щорічні асигнування з державного бюджету.

Найстабільнішим джерелом бюджетних трансфертів вважається те, що прив'язане до доходів бюджету. У розвинутих країнах із стабільною економікою бюджетні трансферти надаються у вигляді бюджетних дотацій (Федеративна Республіка Німеччини, Франція, Польща). Країни з перехідною економікою не в змозі

забезпечити стабільне джерело бюджетних трансфертів. Тому перевагу віддають бюджетним асигнуванням, обсяг яких залежить від можливостей бюджету та політичного фактора.

Розподіл обсягу міжбюджетних трансфертів визначається на основі формули. При цьому розмір міжбюджетного трансферта за кожним окремим бюджетом визначається як різниця між розрахунковим обсягом видатків (*Vi*) та прогнозним показником обсягу доходів (кошика доходів), що акумулюються на території (*Di*) із застосуванням коефіцієнта вирівнювання (*ai*):

$$Ti = ai\ (Vi - Di).$$

Якщо прогнозний обсяг видатків місцевого бюджету перевищує прогнозний обсяг доходів, то ця різниця покривається за рахунок дотації вирівнювання з державного бюджету.

У разі, якщо місцевий бюджет має перевищення доходів над плановими видатковими потребами, здійснюється негативний трансферт (вилучення) до державного бюджету, обсяг якого визначається за цією самою формулою.

У формулі розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів (дотації вирівнювання та коштів, що передаються до районного бюджету) між районним бюджетом та бюджетами сіл, селищ, міст районного значення, та їх об'єднань можуть використовуватися додаткові параметри. При цьому застосовуються коефіцієнти пофакторного впливу, що визначають питому вагу кожного фактора у загальному обсязі видатків бюджетів місцевого самоврядування, але їх сумарне значення не може бути більшим за 0,5.

Формула розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів розроблена на виконання вимог Бюджетного кодексу і повинна враховувати:

- ✓ фінансові нормативи бюджетної забезпеченості та коригуючі коефіцієнти до них;
- ✓ кількість мешканців та кількість споживачів соціальних послуг;
- ✓ індекс відносної податкоспроможності відповідно міста чи району;
- ✓ прогнозний показник кошика доходів бюджетів місцевого самоврядування;
- ✓ коефіцієнт вирівнювання (ст. 98 Бюджетного кодексу).

Використання для розподілу міжбюджетних трансфертів фінансових нормативів бюджетної забезпеченості стало значним кроком на шляху до адекватного забезпечення місцевого самоврядування коштами у більш справедливий і менш викривлений спосіб.

Фінансовий норматив визначається шляхом ділення загального обсягу фінансових ресурсів, що спрямовуються на реалізацію бюджетних програм, на кількість мешканців чи споживачів соціальних послуг. Загальний обсяг фінансових ресурсів, що спрямовується на виконання бюджетних програм місцевими бюджетами, розподіляється між видами видатків відповідно до пріоритетів бюджетної політики держави.

При розрахунку фінансового нормативу бюджетної забезпеченості може передбачатися обсяг нерозподілених видатків, який об'єднує види видатків на ті повноваження, встановлення нормативів по яких є недоцільним.

Фінансові нормативи бюджетної забезпеченості для місцевих бюджетів коригуються коефіцієнтами, що враховують відмінності у вартості надання соціальних послуг залежно від:

- ✓ кількості населення та споживачів соціальних послуг, які визначаються за офіційними звітними показниками;
- ✓ соціально-економічних, демографічних, кліматичних, екологічних та інших особливостей адміністративно-територіальних одиниць.

Обсяг кошика доходів відповідного бюджету визначається шляхом застосування індексу відносної податкоспроможності відповідного бюджету на основі даних про фактичне виконання бюджету за три останні бюджетні періоди. Цей показник відображає рівень податкового потенціалу окремого бюджету відносно інших місцевих бюджетів.

Індекс податкоспроможності бюджетів місцевого самоврядування визначається як відношення середньодушового кошика доходів, які враховуються при визначенні обсягу трансфертів бюджету, до аналогічного кошика в середньому по Україні. При визначенні індексу відносної податкоспроможності кошик доходів місцевого самоврядування збільшується на суму втрат у доходах, що виникли внаслідок надання пільг платникам податків.

Після того, як індекси відносної податкоспроможності визначено, їх не можна переглядати частіше, ніж раз на три роки, що певною мірою стимулюватиме органи місцевого самоврядування до нарощування доходів.

Важливим етапом роботи у розподілі міжбюджетних трансфертів є розрахунок прогнозних обсягів доходів і видатків, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів по кожному окремому місцевому бюджету.

Прогнозний показник видатків, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, визначається множенням кількості мешканців чи споживачів соціальних послуг на відповідний фінансовий норматив бюджетної забезпеченості із застосуванням коригуючих коефіцієнтів по кожному окремому бюджету.

Для фінансування видатків, що обраховуються за нормативами бюджетної забезпеченості, призначається кошик джерел доходів бюджетів територіальних громад. *Кошик доходів* бюджетів місцевого самоврядування – це податки і збори (обов'язкові платежі), що закріплені Кодексом на постійній основі за бюджетами місцевого самоврядування та враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів (ст. 2 Бюджетного кодексу).

Прогнозований показник кошика доходів відповідного бюджету визначається із застосуванням індексу відносної податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці (бюджету міста чи району) на основі даних про фактичні надходження податків і зборів за три останні бюджетні періоди.

Структуру доходів кошика формують, передусім, податки та збори, що стягуються за місцем проживання платників податків. При цьому повинен витримуватися один із кардинальних принципів публічних фінансів: податки, які сплачуються місцевими жителями, повинні використовуватися, бодай частково, для фінансування суспільних послуг, що надаються громадянам даної території. Номенклатура цих податків має відповідати міжнародній практиці і засвідчувати тісний взаємозв'язок між величиною та місцем сплати податку та рівнем послуг, що їх отримує за ці кошти платник податку.

Місцеві платники податків значно більшою мірою схильні цікавитися видатковими рішеннями місцевої влади і відстежувати їх, якщо вони знають, що фінансування видатків здійснюється головним чином коштами сплачуваних ними податків. Тому, кожен орган місцевого самоврядування повинен мати доступ до набору до-

ходів, зібраних в межах відповідної адміністративно-територіальної одиниці, обсяг яких може виявитися достатнім або недостатнім для фінансування делегованих видаткових повноважень. Ті місцеві бюджети, які не спроможні забезпечити фінансування видатків бюджетів власними ресурсами, отримують трансферти.

Зважаючи на те, що обсяг трансферту місцевому бюджету визначається на основі об'єктивної оцінки видаткових потреб та дохідної спроможності, органи місцевого самоврядування мають можливість відслідкувати правильність нарахування належного їм трансферту. Це дозволить сформувати у керівника місцевих органів влади чітке уявлення про загальний обсяг ресурсів, які будуть у їх розпорядженні упродовж кількох наступних років, оскільки формула тривалий час не зазнаватиме структурних змін.

Використання формульного розрахунку обсягів міжбюджетних трансфертів закріплює одну з найважливіших цілей Бюджетного кодексу: забезпечення органам місцевого самоврядування у середньостроковій перспективі стабільної бюджетної ситуації, без якої неможливо належним чином управляти територіями.

Формула створює також значні стимули до заощадження видатків і мобілізації додаткових доходів, оскільки показник розрахункової видаткової потреби опирається на розрахунок видаткових нормативів, а розрахункова доходоспроможність залежить від ефективності та потенціалу дохідної бази. Водночас, зусилля місцевого самоврядування, спрямовані на заощадження видатків або нарощення бази оподаткування не позначаються на дотації, обчисленій за формулою, бо вона сприймається як одноразовий платіж.

Формула має певний елемент гнучкості, що дозволяє забезпечити оптимальний рівень вирівнювання. До обчисленого за формулою обсягу дотації вирівнювання та коштів, що передаються до державного бюджету, застосовується *коефіцієнт вирівнювання*, який визначається в межах від 0,60 до одиниці. Він є свого роду премію тим місцевим органам влади, які приклали значних зусиль до наповнення дохідних джерел місцевих бюджетів. Діапазон ступеня вирівнювання від 0,6 до 1,0 дозволяє місцевим бюджетам за згодою уповноважених органів залишити собі більшу частку кошика доходів, зменшивши обсяг трансферту, який вони мають переказати до державного бюджету, керуючись при цьому політичними та економічними міркуваннями.

Схема формування та розподілу міжбюджетних трансфертів відповідно до Положень Бюджетного кодексу наведена на рисунку 2.5.

Для подальшого зміцнення системи місцевих фінансів необхідно здійснити широкий спектр заходів, спрямованих на проведення політики децентралізації владних повноважень в Україні та автономію вітчизняного місцевого самоврядування. Концептуальні засади політики фінансової децентралізації мають формуватися з врахуванням позитивного багаторічного зарубіжного й набутого вітчизняного досвідів у сфері міжбюджетних відносин, а також національних особливостей функціонування інституту місцевого самоврядування.

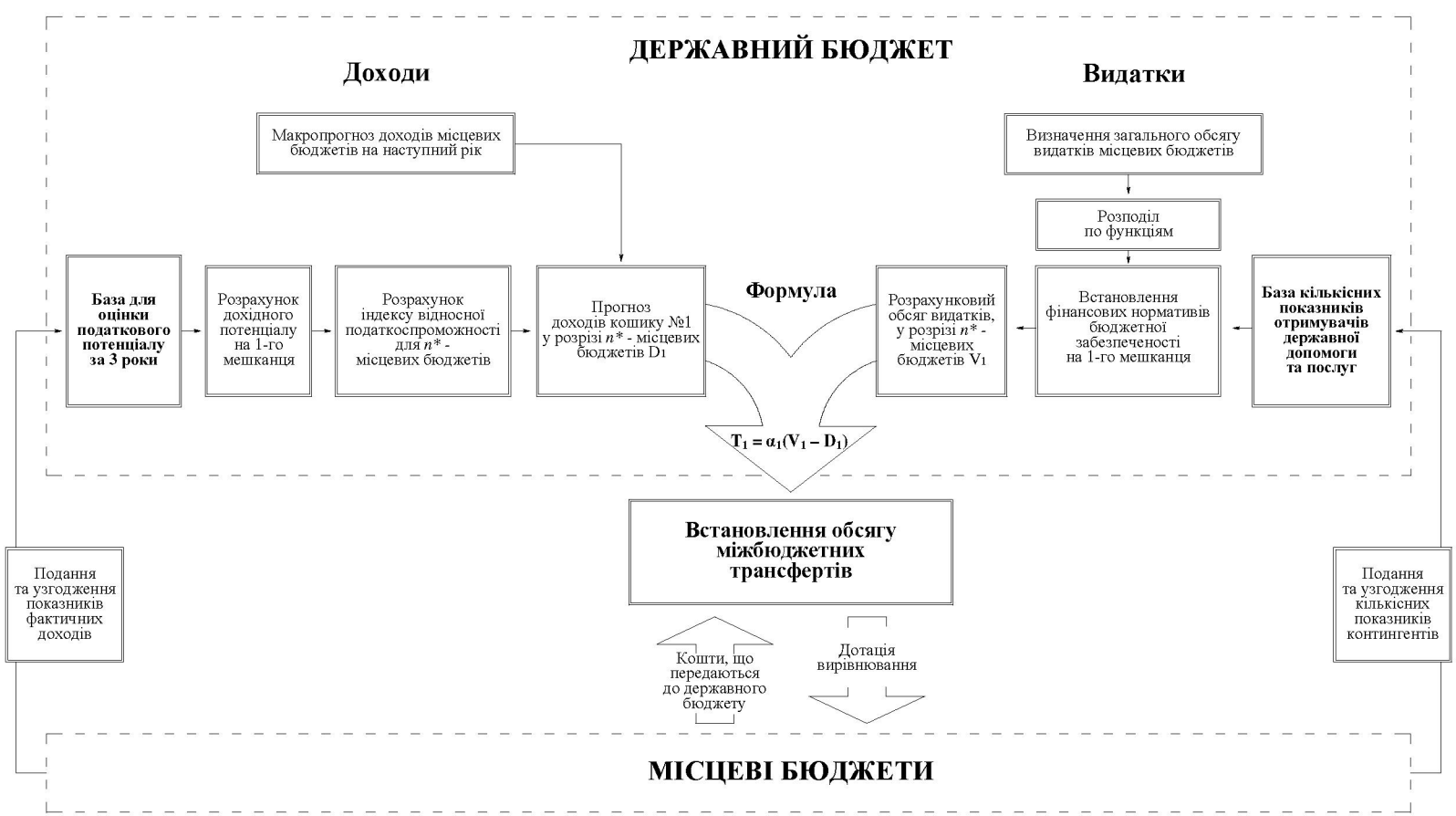


Рис. 2.5. Формування міжбюджетних трансфертів

* Місцеві бюджети з яких здійснюються вилучення коштів до державного бюджету. Встановлюються законом про державний бюджет на відповідний рік.

Висновки до розділу

- З метою забезпечення найбільш повної мобілізації фінансових ресурсів й оптимального їх розподілу між галузями економіки, територіями та соціальними верствами населення для задоволення потреб розвитку суспільства держава має проводити дієву бюджетну політику.
- Основною метою бюджетної політики, яка опирається на об'єктивні економічні закони суспільного розвитку, враховує конкретні історичні умови, закономірності та специфіку розвитку суспільства, реальні політичні, економічні та фінансові можливості держави є економічне зростання на засадах соціальної справедливості, підвищення фінансової стійкості і незалежності держави.
- Особливістю бюджетної політики на сучасному етапі є формування бюджету за програмно-цільовим методом, що дозволило перейти від постатейного контролю за виконанням бюджету до контролю за досягненням кінцевого результату. Суть методу полягає в тому, що всі видатки державного бюджету повинні здійснюватися за програмами, що мають конкретну мету, завдання та критерії їхньої оцінки.
- Програмно-цільовий метод є доволі перспективним методом бюджетування, поширеним у розвинутих державах, який дає можливість більш раціонально та ефективно управляти бюджетними ресурсами й приймати виважені рішення щодо використання бюджетних коштів.
- Важливими інструментами управління бюджетною системою є бюджетне планування та прогнозування, оскільки від правильного визначення планових та прогнозних показників бюджету залежить якість його виконання. Використання цих інструментів на всіх стадіях бюджетного процесу дає можливість визначати найвірогідніші варіанти формування ресурсів бюджету і напрями використання цих ресурсів з урахуванням пріоритетів і цілей розвитку економіки.
- Макроекономічна стабілізація у державі досягається за допомогою бюджетного регулювання соціально-економічних процесів. Через зміну комплексної політики управління доходами і витратами бюджету держава спричиняє суттєвий вплив на макро- і мікропоказники суспільного виробництва з метою коригування процесів суспільного відтворення.
- У процесі бюджетного регулювання встановлюються оптимальні пропорції розподілу валового внутрішнього продукту, що забезпечують максимально можливе задоволення потреб суспільства як на макро-, так і на мікрорівні. Це вимагає узгодження та найбільш оптимального поєднання особистих, колективних і суспільних інтересів та відображає фінансовий аспект проблеми поєднання системи державного впливу з ефективно функціонуючим ринковим механізмом.
- Дієвість державних фінансів у макроекономічному регулюванні, економічне зростання суспільства на засадах соціальної справедливості значною мірою визначаються організацією міжбюджетних відносин у державі. Концептуальні засади міжбюджетних відносин закладені у Бюджетному кодексі, який закріпив принципи справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між бюджетами різних рівнів, максимально можливого наближення надання суспільних послуг до їх безпосереднього споживача.
- Саме ці принципи лягли в основу реформи міжбюджетних відносин в Україні, основною метою регулювання яких було забезпечення відповідності між повноваженнями на здійснення видатків та бюджетними ресурсами, які повинні забезпечувати виконання цих завдань.

- Вдосконалення системи міжбюджетних відносин має відбуватися на основі подальшої децентралізації функцій і повноважень між різними рівнями органів влади та наближення суспільних послуг до місця їх безпосереднього споживання. Успішне проведення децентралізації управління вимагає подальшого розвитку й вдосконалення механізму фінансової підтримки місцевого самоврядування з боку держави.

Контрольні запитання

1. Які концептуальні засади бюджетної політики держави на сучасному етапі?
2. Охарактеризуйте стратегію і тактику як складові бюджетної політики.
3. Які чинники спричиняють вплив на бюджетну політику держави?
4. Охарактеризуйте основні елементи програмно-цільового методу формування бюджету.
5. Що таке бюджетне планування та які його принципи та завдання?
6. Дайте характеристику бюджетному прогнозуванню.
7. На яких принципах базується бюджетне прогнозування?
8. Які методи використовуються у бюджетному плануванні та прогнозуванні?
9. Охарактеризуйте основні принципи використання програмно-цільового методу.
10. Які переваги застосування програмно-цільового методу порівняно з постатейним підходом до формування бюджету?
11. У чому полягає особливість сучасних підходів до бюджетного регулювання?
12. Наведіть приклади бюджетного регулювання за допомогою державних доходів і видатків.
13. Охарактеризуйте мету та концептуальні засади реформування міжбюджетних відносин в Україні.
14. Які види міжбюджетних трансфертів передбачені чинним законодавством?
15. Яким чином забезпечується розподіл обсягів міжбюджетних трансфертів?
16. Які переваги формульного підходу до розрахунку міжбюджетних трансфертів?
17. У чому полягає сутність та особливості фінансової децентралізації на сучасному етапі розвитку держави?

РОЗДІЛ 3

БЮДЖЕТНИЙ ПРОЦЕС В УКРАЇНІ

3.1. Загальна характеристика бюджетного процесу

Бюджетний процес – регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства (ст. 2 Бюджетного кодексу України).

Повний цикл бюджетного процесу, тобто період з початку складання проекту бюджету до затвердження звіту про його виконання триває понад два роки. Бюджет складається на рік. Цей термін вважається *бюджетним періодом*. В Україні бюджетний період для всіх бюджетів співпадає з календарним роком і триває з 1 січня по 31 грудня кожного року.

Неприйняття Верховною Радою закону про Державний бюджет України до 1 січня не є підставою для встановлення іншого бюджетного періоду. Лише за особливих обставин відповідно до ст.96 Конституції України бюджетний період може бути іншим.

Згідно зі ст. 3 Бюджетного кодексу особливими обставинами, за яких Державний бюджет України може бути прийнятий на інший бюджетний період, є:

- ✓ введення воєнного стану;
- ✓ оголошення надзвичайного стану в Україні.

У разі затвердження Державного бюджету України на інший бюджетний період місцеві бюджети мають бути затверджені на такий самий період.

Організація бюджетного процесу в Україні здійснюється відповідно до Конституції України, Бюджетного кодексу та інших нормативно-правових актів центральних та місцевих органів виконавчої влади.

Бюджетний кодекс (стаття 19) визначає чотири *стадії бюджетного процесу*:

1) складання проектів бюджетів;

2) розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України, (рішення про місцевий бюджет);

3) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);

4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства.

Стадії бюджетного процесу відбуваються послідовно. На кожній стадії вирішуються питання, які не можуть бути вирішені в інший час. Так, питання регулювання міжбюджетних відносин обговорюються і вирішуються на стадії складання бюджету, а остаточне затвердження здійснюється на стадії затвердження бюджету.

Основним *завданням бюджетного процесу* є забезпечення своєчасного та повного надходження до державної скарбниці фінансових ресурсів в обсягах, достатніх для реалізації цільових державних програм, пов'язаних з піднесенням економіки, проведенням її структурної перебудови та розв'язанням соціальних проблем, з одного боку, раціонального та цільового використання мобілізованих бюджетних коштів, з другого. Важливим завданням є складання прогнозу державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, що має на меті забезпечити пропорційність і збалансованість окреслених на перспективу великомасштабних програм соціально-економічного розвитку.

Виконання зазначених завдань потрібно здійснювати у напрямку забезпечення максимальної збалансованості бюджетів усіх рівнів. Відповідно розв'язується проблема бюджетного дефіциту шляхом вишукування резервів його ліквідації, а у разі неможливості – джерел фінансування.

Для виконання завдань бюджетного процесу потрібно дотримуватись таких *принципів*:

- ✓ оцінити потреби, пріоритети та можливості учасників бюджетного процесу;
- ✓ розробити управлінські стратегії для досягнення цілей;
- ✓ забезпечити зв'язок між загальними цілями та прийнятими рішеннями;
- ✓ спрямувати бюджетні рішення на виконання пріоритетних соціальних програм та забезпечити їх ефективність;
- ✓ розробити бюджет, який дозволить досягнути поставлені цілі зважаючи на обмежені фінансові ресурси;
- ✓ постійно оцінювати бюджетну програму щодо її економічної та соціальної ефективності.

Бюджетний процес має бути спрямований не тільки на збалансування доходів і видатків одного року, але й стратегічним за змістом. Він повинен охоплювати стратегічний та оперативний фінансові плани з розподілу ресурсів відповідно до встановлених цілей і пріоритетів. Добре організований бюджетний процес виходить за межі традиційної концепції постатейного контролю видатків, стимулюючи діяльність учасників бюджетного процесу щодо вдосконалення ефективності і продуктивності програм.

Управління бюджетним процесом повинно ґрунтуватися на знанні об'єктивних економічних законів розвитку суспільства, закономірностей розподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу між державою і суб'єктами господарювання, державою і населенням, галузями економіки і територіями, враховуючи рівень економіки держави на певному історичному етапі її розвитку.

3.2. Організація бюджетного процесу на загальнодержавному рівні

3.2.1. Складання проекту державного бюджету

Складання бюджету передбачає визначення та аналіз ресурсів, необхідних для реалізації програм і, відповідно, досягнення поставлених цілей та оцінку очікуваних результатів. В умовах обмеженості бюджетних ресурсів першочерговим завданням стає визначення пріоритетів при розподілі бюджетних ресурсів, виявлення джерел фінансування витрат і контроль за цільовим та ефективним використанням коштів. Досягнення цих завдань можливе при застосуванні програмно-цільового методу формування бюджету.

Застосування програмно-цільового методу при складанні бюджету не лише кардинально змінило ідеологію бюджетного процесу, а й дало змогу підвищити його ефективність, тому що:

- ✓ процес формування бюджету починається із зосередження уваги на результатах, яких має досягти державний сектор;
- ✓ а потім – на ресурсах, необхідних для досягнення цих результатів.

Програмно-цільовий метод бюджетування є важливим інструментом управління бюджетними коштами у середньостроковій перспективі для поліпшення якості надання державних послуг, особливо в умовах обмеженості бюджетних ресурсів та необхідності ефективного й результативного використання коштів державного бюджету.

Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі передбачає складання прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди складає Міністерство фінансів України за участю Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, Національного банку України, а також головних розпорядників коштів державного бюджету.

Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди ґрунтується на Програмі діяльності Кабінету Міністрів України, прогнозних та програмних документах економічного та соціального розвитку, державних цільових програмах. Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди включає індикативні прогнозні показники:

1) основних макропоказників економічного і соціального розвитку України (із зазначенням показників номінального і реального обсягу валового внутрішнього продукту, індексів споживчих цін та цін виробників, офіційного обмінного курсу гривні у середньому за рік та на кінець року, прибутку підприємств, фонду оплати праці, рівня безробіття, експорту та імпорту товарів і послуг, а також інших показників, які застосовуються при складанні проекту бюджету);

2) зведеного бюджету України за основними видами доходів, фінансування, видатків і кредитування;

3) державного бюджету за основними видами доходів, фінансування, видатків і кредитування;

4) державного боргу та гарантованого державою боргу, що визначаються з урахуванням стратегії управління державним боргом;

5) за бюджетними програмами, які забезпечують упродовж кількох років виконання інвестиційних програм (проектів), у тому числі тих, що здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій;

6) взаємовідносин державного бюджету з місцевими бюджетами.

Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди подається до Верховної Ради України разом з проектом закону про Державний бюджет України, уточнюється на підставі прийнятого закону та схвалюється Кабінетом Міністрів України у місячний термін з дня опублікування закону про Державний бюджет України.

Для вироблення узгоджених дій у забезпеченні реалізації стратегії економічного і соціального розвитку країни, формування бюджетних показників на наступний бюджетний рік Міністерство фінансів України разом з іншими центральними органами виконавчої влади розробляє проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, у якому відповідно до цілей економічної політики визначається бюджетна політика держави на наступний фінансовий рік та пріоритетні завдання.

Для більш реального прагматичного визначення Основних напрямів бюджетної політики Національний банк України подає Президенту України, Верховній Раді та Кабінету Міністрів України:

- ✓ до 15 березня року, що передує плановому, – прогнозні монетарні показники на наступний рік;
- ✓ до 1 квітня – інформацію про розрахунок частини прогнозованого прибутку до розподілу поточного року, яка підлягатиме перерахуванню до державного бюджету;
- ✓ до 1 вересня – інформацію про розрахунок частини прогнозованого прибутку до розподілу наступного року, яка підлягатиме перерахуванню до державного бюджету,

які використовуються для складання проекту закону про Державний бюджет України.

До 20 березня року, що передує плановому, проект Основних напрямів бюджетної політики подається на розгляд до Кабінету Міністрів України. Кабінет Міністрів України не пізніше 1 квітня року, що передує плановому, розглядає та схвалює проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період і у триденний строк подає до Верховної Ради України. Розгляд Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний рік відбувається за спеціальною процедурою, що визначена Регламентом Верховної Ради. З доповіддю про Основні напрями бюджетної політики виступає Прем'єр-міністр України або, за його дорученням, Міністр фінансів України. Результат розгляду не повинен порушувати законодавчо визначений виключний перелік питань, які мають міститися в Основних напрямах бюджетної політики:

- ✓ основні прогнозні макропоказники економічного і соціального розвитку (із зазначенням показників номінального і реального обсягу валового внутрішнього продукту, індексів споживчих цін та цін виробників, офіційного обмінного курсу гривні у середньому за рік та на кінець року, рівня безробіття);
- ✓ основні завдання бюджетної політики, зокрема граничний обсяг дефіциту (профіциту) державного бюджету, частка прогнозного річного обсягу ВВП,

що перерозподіляється через зведений бюджет України; граничний обсяг державного боргу, встановлення розміру мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму та рівня його забезпечення;

- ✓ пріоритетні завдання податкової політики;
- ✓ реалізація пріоритетних державних (цільових) програм;
- ✓ взаємовідносини державного бюджету з місцевими бюджетами, включаючи обґрунтування питомої ваги місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України;
- ✓ інші питання, необхідні для складання проекту закону про державний бюджет.

Верховна Рада приймає постанову про схвалення або взяття до відома Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період не пізніше 1 червня року, що передує плановому, або першого наступного за цією датою дня пленарних засідань Верховної Ради.

На основі положень соціально-економічної та фінансової політики на поточний рік, на середньо- та довгострокову перспективу Міністерство фінансів України організовує розробку державного бюджету на плановий рік. Для забезпечення якісної підготовки проекту бюджету Міністерство фінансів розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів. Інструкції можуть запроваджувати організаційні, фінансові та інші обмеження, яких зобов'язані дотримуватися усі розпорядники бюджетних коштів у процесі підготовки бюджетних запитів.

Відповідно до вимог інструкції з підготовки бюджетних запитів головні розпорядники коштів державного бюджету забезпечують складання запитів для подання Міністерству фінансів з урахуванням звітів про виконання паспортів бюджетних програм, а також висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю, за дотриманням бюджетного законодавства, у терміни та порядку, встановлені Міністерством фінансів.

Бюджетні запити повинні містити всю необхідну інформацію для аналізу показників проекту державного бюджету. На цьому етапі головний розпорядник коштів на підставі плану своєї діяльності на коротко-та середньостроковий періоди більш чітко розподіляє людські, матеріальні та інші ресурси, необхідні для виконання певної програми, визначає їх вартісну оцінку, і приводить у відповідність до можливостей бюджету.

Обсяг видатків на відповідну бюджетну програму визначається виходячи з результатів роботи головного розпорядника у минулих та поточному роках, оцінки плану його діяльності на коротко-та середньостроковий періоди щодо відповідності програмним та прогнозним документам Уряду, очікуваних результатів реалізації програми на плановий та наступні роки, та граничного обсягу видатків головного розпорядника, доведеного Міністерством фінансів.

Розроблені та подані в установленому порядку бюджетні запити головних розпорядників коштів на будь-якому етапі складання і розгляду проекту Державного бюджету України аналізуються Міністерством фінансів на предмет їх відповідності меті, пріоритетності, а також ефективності використання коштів. Під час цієї роботи відбувається активний обмін даними, пропозиціями, оцінками між відповідними структурними підрозділами і службами Міністерства фінансів та головних розпорядників бюджетних коштів. При цьому враховуються перспективи економічного

зростання, рівень споживчих цін та цін виробників, дотримання фінансових норм і нормативів. Також вишукуються можливості розширення дохідної бази бюджетних установ, забезпечення ефективнішого витрачання державних коштів.

На основі результатів аналізу бюджетних запитів, звітів про виконання паспортів бюджетних програм, висновків про результати контрольних заходів щодо дотримання бюджетного законодавства Міністерство фінансів України приймає рішення про включення бюджетного запиту до проекту Державного бюджету України перед поданням його на розгляд Кабінету Міністрів. Під час підготовки проекту Державного бюджету Міністерство фінансів вживає заходів щодо усунення розбіжностей з головними розпорядниками бюджетних коштів.

Проект закону про Державний бюджет України подається Кабінету Міністрів України, який приймає постанову про схвалення проекту закону та подає його разом із відповідними матеріалами Верховній Раді та Президенту України не пізніше 15 вересня року, що передує плановому.

Разом із проектом закону про Державний бюджет України, схваленим Кабінетом Міністрів України, подається пояснювальна записка, яка має містити:

- ✓ інформацію про економічне становище держави та основні прогнозні макропоказники економічного і соціального розвитку України на наступний бюджетний період, покладені в основу проекту Державного бюджету України;
- ✓ оцінку надходжень бюджету, що пропонуються для забезпечення фінансовими ресурсами витрат бюджету;
- ✓ пояснення до основних положень проекту Державного бюджету України та проекту закону про Державний бюджет України, включаючи аналіз пропонованих обсягів видатків та кредитування за бюджетною класифікацією;
- ✓ інформацію щодо врахування Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;
- ✓ аналітичні дані, розрахунки з обґрунтуванням особливостей міжбюджетних взаємовідносин;
- ✓ інформацію щодо обсягів державного боргу, в тому числі за типом боргового зобов'язання, графіка його погашення, обсягів та умов запозичень;
- ✓ інформацію про мету, завдання та очікувані результати, яких кожний головний розпорядник коштів державного бюджету передбачає досягти при виконанні бюджетних програм;
- ✓ обґрунтування розрахунку вартісної величини прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період;
- ✓ розрахунки обсягу компенсації за рахунок коштів державного бюджету втрат суб'єктів господарювання внаслідок регулювання цін і тарифів на окремі види продукції, товарів і послуг.

Крім того, до проекту закону про Державний бюджет України необхідно подати:

- ✓ прогнозні показники зведеного бюджету України (включаючи оцінку державного та місцевих бюджетів) відповідно до бюджетної класифікації, а також зведений баланс фінансових ресурсів України;
- ✓ перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів бюджету від їх надання;
- ✓ переліки та обсяги коштів за державними цільовими програмами, які включено головними розпорядниками коштів державного бюджету до бюджетних програм, передбачених у проекті закону про Державний бюджет України;

- ✓ зведення та структура державних боргових і гарантійних зобов'язань на поточний і наступний бюджетні періоди до повного погашення таких зобов'язань, включаючи суми на обслуговування державного боргу;
- ✓ план державних запозичень на наступний бюджетний період, а також перелік інвестиційних програм (проектів), під які можуть надаватися державні гарантії у наступному бюджетному періоді;
- ✓ прогноз Державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди;
- ✓ доповідь про хід виконання Державного бюджету України у поточному бюджетному періоді;
- ✓ пояснення головних розпорядників бюджетних коштів до проекту Державного бюджету України на підставі бюджетних запитів;
- ✓ інші матеріали, обсяг і форму яких визначає Кабінет Міністрів України.

Проект закону про Державний бюджет України згідно зі ст.28 Бюджетного кодексу підлягає обов'язковій публікації в газеті "Урядовий кур'єр" не пізніше ніж через сім днів після його подання Верховній Раді України.

3.2.2. Розгляд та затвердження державного бюджету

Розгляд та затвердження Державного бюджету України відбувається у Верховній Раді за спеціальною процедурою, визначеною регламентом Ради. Ця стадія бюджетного процесу передбачає серію парламентських засідань щодо розгляду проекту закону про державний бюджет України у трьох читаннях та процедури його прийняття.

Не пізніше ніж через п'ять днів після подання Кабінетом Міністрів України проекту закону про Державний бюджет України до Верховної Ради Міністр фінансів представляє його на її пленарному засіданні. Голова Комітету Верховної Ради з питань бюджету доповідає про відповідність проекту закону вимогам Бюджетного кодексу та Основним напрямам бюджетної політики на наступний бюджетний період.

За результатами обговорення проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік Верховна Рада може прийняти рішення про схвалення і прийняття його до розгляду або вмотивоване рішення про його відхилення у разі невідповідності цим документам.

У разі відхилення проекту закону про Державний бюджет України Кабінет Міністрів зобов'язаний у 7-денний строк з дня набрання чинності рішенням про його відхилення подати проект закону на повторне представлення з урахуванням пропозицій Верховної Ради або обґрунтуванням їх відхилення.

Після прийняття Верховною Радою до розгляду проекту закону про Державний бюджет України не пізніше 1 жовтня (6 жовтня, якщо проект бюджету був прийнятий до розгляду після повторного подання) року, що передує плановому, проект закону розглядається народними депутатами, а також у комітетах, депутатських фракціях та групах Верховної Ради. Комітети Верховної ради формують свої пропозиції до проекту закону і передають їх до Комітету Верховної Ради з питань бюджету.

Пропозиції народних депутатів, комітетів не пізніше 15 жовтня (20 жовтня, якщо проект закону був прийнятий до розгляду після повторного подання) розглядаються Комітетом з питань бюджету спільно з уповноваженими представниками Кабінету Міністрів та за участі ініціаторів внесення пропозицій. За результатами роз-

гляду проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік Комітет з питань бюджету готує висновки і пропозиції, порівняльну таблицю. Порівняльна таблиця, проект постанови Верховної Ради, висновки і пропозиції комітету та супровідні документи надаються народним депутатам не пізніш як за п'ять днів до розгляду Парламентом проекту закону у першому читанні.

Верховна Ради приймає проект закону про Державний бюджет України у першому читанні не пізніше 20 жовтня (25 жовтня, якщо проект бюджету був прийнятий до розгляду після повторного читання) року, що передує плановому.

Перше читання проекту закону про Державний бюджет України починається з доповіді Голови комітету Верховної Ради з питань бюджету щодо висновків та пропозицій до законопроекту та результатів його розгляду. В обговоренні беруть участь представники комітетів, депутатських фракцій та груп, народні депутати, представники Кабінету Міністрів та Рахункової палати.

Висновки та пропозиції до проекту закону про Державний бюджет України голосуються в цілому та вважаються прийнятими, а проект закону прийнятим у першому читанні, якщо на їх підтримку проголосувала більшість народних депутатів від конституційного складу Верховної Ради. Схвалені Парламентом висновки та пропозиції комітету з питань бюджету набувають статусу Бюджетних висновків Верховної Ради.

Якщо Верховною Радою не прийнято позитивного рішення на підтримку висновків і пропозицій до проекту закону в цілому, проводиться постатейне голосування. У разі, якщо під час постатейного голосування пропозицій показники бюджету, які містить підготовлений до першого читання проект закону про Державний бюджет України на наступний рік, залишаються збалансованими, Верховна Рада може прийняти рішення про прийняття його за основу в першому читанні.

Після прийняття проекту закону про Державний бюджет України у першому читанні Кабінет Міністрів у двотижневий термін, але не пізніше 3 листопада (8 листопада, якщо проект бюджету був прийнятий до розгляду після повторного подання) подає до Комітету з питань бюджету проект закону, доопрацьований відповідно до Бюджетних висновків Верховної Ради, і порівняльну таблицю щодо їх врахування з вмотивованими поясненнями щодо неврахованих пропозицій. Упродовж трьох днів після внесення проекту закону до другого читання Комітет з питань бюджету готує висновок щодо пропозицій та поправок, запропонованих до другого читання Кабінетом Міністрів України, з відповідним обґрунтуванням щодо них.

Розгляд проекту закону про Державний бюджет України у другому читанні розпочинається з доповіді Міністра фінансів щодо доопрацьованого з урахуванням Бюджетних висновків Верховної Ради проекту закону. Слово для виступу надається також голові Комітету з питань бюджету щодо врахування бюджетних висновків та представникам депутатських фракцій. Після закінчення виступів переходять до постатейного голосування поданого на друге читання проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік. За результатами голосування проекту закону Верховною Радою може бути прийнято рішення про прийняття його в другому читанні або направлення до Кабінету Міністрів України для підготовки на повторне друге читання.

Під час розгляду в другому читанні проекту закону Верховна Рада затверджує загальний обсяг дефіциту (профіциту), доходів і видатків державного бюджету, розмір мінімальної заробітної плати та рівень забезпечення прожиткового мінімуму

на наступний бюджетний період, обсяг міжбюджетних трансфертів та інші положення, необхідні для формування місцевих бюджетів.

Не прийняті під час голосування в другому читанні статті проекту закону переносяться на розгляд у третьому читанні.

Після прийняття проекту закону у другому читанні Комітет з питань бюджету не пізніше 25 листопада року, що передує плановому, готує його до третього читання з урахуванням пропозицій, підтриманих Верховною Радою у другому читанні. Комітет готує висновки і пропозиції щодо розбіжностей у визначенні доходів, видатків, а також дефіциту бюджету, які виникли в результаті внесення змін до проекту закону в другому читанні, і готує порівняльну таблицю. Після прийняття проекту закону у другому читанні внесення до нього нових пропозицій та поправок не допускається, їх розгляд не проводиться.

Третє читання проекту закону про Державний бюджет України починається з доповіді Голови Комітету Верховної Ради з питань бюджету та співдоповіді Міністра фінансів щодо:

1) висновків стосовно тих статей законопроекту, які були змінені після врахування при підготовці до третього читання, не прийнятих у другому читанні статей проекту закону, і врахування яких призвело до необхідності внесення змін до інших статей проекту закону, прийнятих у другому читанні;

2) пропозицій комітету з питань бюджету стосовно уточнення статей проекту закону, до яких пропонується внести зміни з метою збалансування доходів і видатків для досягнення затвердженого дефіциту бюджету на наступний рік.

Після цього проводиться голосування по пропозиціях Комітету Верховної Ради з питань бюджету щодо статей проекту закону, які не були прийняті у другому читанні, та по проекту закону в цілому.

У разі якщо рішення про схвалення закону про Державний бюджет України із запропонованими пропозиціями Комітету Верховної Ради з питань бюджету в цілому не прийнято, проводиться голосування по кожній пропозиції.

У разі неприйняття проекту закону у цілому, цей проект за рішенням Верховної Ради направляється на повторне третє читання з визначенням строків його наступного розгляду на пленарному засіданні. Якщо таке рішення не прийнято, проект закону вважається відхиленим. У такому випадку, а також у разі неприйняття зазначеного законопроекту у повторному третьому читанні, Верховна Рада приймає рішення (з установленням строків) щодо підготовки Кабінетом Міністрів нового проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік.

Якщо деякі показники Закону про Державний бюджет України змінені порівняно з проектом закону, поданим Кабінетом Міністрів до Верховної Ради на розгляд у першому читанні, Кабінет Міністрів упродовж трьох днів з дня прийняття Верховною Радою даного закону подає Президенту України обґрунтування і розрахунки щодо бюджетних показників закону.

Кабінет Міністрів зобов'язаний у тижневий термін подати Верховній Раді зміни до показників, зазначених у законі, та оновлених відповідно до пропозицій Президента України додатки до нього, у випадку, якщо Президент повернув до Верховної Ради для повторного розгляду закон про державний бюджет із вмотивованими і сформульованими пропозиціями.

Законом про Державний бюджет України визначаються:

- ✓ загальна сума доходів, видатків та кредитування державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди);
- ✓ граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) державного бюджету у відповідному бюджетному періоді та державного боргу на кінець відповідного бюджетного періоду, граничний обсяг надання державних гарантій, а також повноваження щодо цих гарантій;
- ✓ доходи та фінансування державного бюджету за бюджетною класифікацією, що відображаються у додатках до закону;
- ✓ бюджетні призначення головним розпорядникам коштів державного бюджету за бюджетною класифікацією з обов'язковим виділенням видатків на споживання та видатків розвитку (у додатках до закону);
- ✓ бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів (у додатках до закону);
- ✓ розмір оборотного залишку коштів державного бюджету;
- ✓ розмір мінімальної заробітної плати на відповідний бюджетний період;
- ✓ розмір прожиткового мінімуму у розрахунку на місяць на одну особу, а також окремо для основних соціальних і демографічних груп населення та рівень забезпечення прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період;
- ✓ перелік кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів) із зазначенням кредиторів, загальних обсягів кредитів та обсягів їх залучення в розрізі бюджетних програм (у додатку до закону);
- ✓ додаткові положення, що регламентують процес виконання бюджету.

У законі про Державний бюджет відображаються видатки та кредитування за головними розпорядниками коштів державного бюджету. Вони повинні бути деталізовані за програмною, групами функціональної, окремими категоріями економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету. Це здійснюється для підвищення ефективності аналізу фінансування витрат за їхніми напрямами, співставлення кошторисних витрат за однотипними установами, статистичної обробки бюджетних показників, в процесі якої відслідковується динаміка і тенденції розвитку показників, розробляються прогнози щодо розвитку бюджетних відносин. Такий поділ створює умови для порівнянності показників державного та місцевих бюджетів, полегшує розгляд бюджетів і їх економічний аналіз, спрощує контроль за виконанням бюджету, своєчасністю і повнотою акумуляції коштів, використанням їх за цільовим призначенням.

Якщо до початку нового бюджетного року не набрав чинності закон про Державний бюджет України Уряд змушений базуватися на показниках попереднього бюджетного періоду по доходах, видатках і кредитуванню бюджету. У такому випадку Кабінет Міністрів має право здійснювати витрати відповідно до таких вимог:

- ✓ витрати державного бюджету можуть здійснюватися лише на бюджетні програми, бюджетні призначення щодо яких встановлені законом про Державний бюджет України на попередній бюджетний період та одночасно передбачені у проекті закону про державний бюджет на наступний бюджетний період, поданому Кабінетом Міністрів до Верховної Ради, за якими повністю зберігаються цільові обмеження;
- ✓ щомісячні бюджетні асигнування загального фонду державного бюджету сумарно не можуть перевищувати 1/12 обсягу бюджетних призначень, визначених законом про Державний бюджет на попередній бюджетний період (крім

випадків, передбачених ч. 6 ст. 16 та ч. 4 ст. 23 Кодексу, а також п. 4 і 5 ч. 2 ст. 41).

До набрання чинності законом про Державний бюджет України на поточний бюджетний період:

1) забороняється із загального фонду державного бюджету здійснювати витрати в частині капітальних видатків та надання кредитів з бюджету, крім капітальних видатків, пов'язаних із ліквідацією аварій на об'єктах соціально-культурної сфери, житлового господарства, систем тепло-, енерго-, газо-, водопостачання та водовідведення, а також витрат, пов'язаних із введенням воєнного чи надзвичайного стану, оголошенням окремих місцевостей зонами надзвичайної екологічної ситуації та виділенням коштів з резервного фонду державного бюджету;

2) державні запозичення можуть здійснюватися в обсязі, що не перевищує обсяг витрат на погашення державного боргу у відповідний період, а державні гарантії не надаються;

3) діють норми закону про державний бюджет на попередній бюджетний період, крім норм, якими визначені загальні показники державного бюджету, бюджетні призначення головним розпорядникам коштів державного бюджету і обсяги трансфертів між державним та місцевими бюджетами;

4) соціальні стандарти та гарантії, у тому числі прожитковий мінімум, рівень його забезпечення, мінімальна заробітна плата, надання пільг, компенсацій і гарантій населенню у поточному бюджетному періоді застосовуються у розмірах та на умовах, що діяли у грудні попереднього бюджетного періоду;

5) перерахування дотацій вирівнювання з державного бюджету місцевим бюджетам та коштів, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів, здійснюється відповідно до обсягів, визначених у проекті закону про державний бюджет, поданому Кабінетом Міністрів до Верховної Ради.

Такий підхід упереджує відхилення від обраної стратегії соціально-економічного розвитку й убезпечує від виникнення додаткових диспропорцій.

Бюджетним кодексом (статтями 32-41) чітко встановлюються граничні терміни прийняття відповідних рішень учасниками бюджетного процесу в процесі складання, розгляду та прийняття закону про Державний бюджет України (табл. 3.1).

3.2.3. Виконання державного бюджету

Наступним етапом після складання і затвердження державного бюджету є виконання бюджету та контроль за його перебігом.

Під виконанням бюджетів слід розуміти забезпечення своєчасного і повного надходження запланованих доходів у цілому і за кожним джерелом, а також своєчасного, повного і безперервного фінансування передбачених бюджетами заходів. Виконання бюджету має за мету забезпечити поступлення доходів і фінансування видатків в межах затверджених бюджетів.

Організацію виконання державного бюджету забезпечують органи виконавчої влади. Так, Кабінет Міністрів України забезпечує та відповідає за виконання бюджету (п. 6 ст. 116 Конституції та ст. 21 Закону України "Про Кабінет Міністрів України" від 26.05.2008 р.). Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики з виконання державного бюджету, спрямовується, координується та контролюється теж Кабінетом Міністрів.

Таблиця 3.1

Бюджетний процес на загальнодержавному рівні

Стадії бюджетного процесу	Заходи	Виконавці	Терміни
1	2	3	4
1. Складання проекту державного бюджету	Розрахунок основних макроекономічних показників для формування параметрів бюджету (макропоказників економічного й соціального розвитку держави)	Міністерство економічного розвитку та торгівлі України	на початку року
	Розробка проекту основних засад грошово-кредитної політики та кошторису доходів і видатків НБУ на наступний бюджетний період	Національний банк України	до 1 квітня
	Розробка і подання до Верховної Ради України Основних напрямів бюджетної політики	Міністерство фінансів України, Кабінет Міністрів України	за 4 робочих дні до парламентських слухань
	Парламентські слухання з питань бюджетної політики на наступний бюджетний період	Прем'єр-міністр або міністр фінансів	до 1 червня
	Прийняття постанови про схвалення Основних напрямів бюджетної політики	Верховна Рада України	до 1 червня
	Формування та подання до Міністерства фінансів бюджетних запитів	головні розпорядники бюджетних коштів	встановлює Міністерство фінансів України
	Підготовка та подання до Кабінету Міністрів проекту закону про державний бюджет	Міністерство фінансів України	до 15 серпня
	Прийняття постанови щодо схвалення проекту Закону та подання його до Верховної Ради	Кабінет Міністрів України	до 15 вересня
	Публікація в газеті "Урядовий кур'єр" проекту закону про державний бюджет	Міністерство фінансів України	не пізніше 7 днів після подання до Верховної Ради України
2. Розгляд та прийняття закону про державний бюджет	Представлення проекту закону на пленарному засіданні Верховної Ради	Міністерство фінансів України	не пізніше 5 днів після подання до Верховної Ради України
	Доповідь про відповідність проекту закону про державний бюджет вимогам Бюджетного кодексу, Основним напрямам бюджетної політики, іншим юридичним актам	Голова комітету Верховної Ради України з питань бюджету	– // –
	Розгляд проекту закону в комітетах, депутатських фракціях, групах Верховної Ради та подання пропозицій до Комітету з питань бюджету	народні депутати	до 1 жовтня (6 жовтня після повторного подання)
	Розгляд пропозицій народних депутатів, комітетів до проекту закону про державний бюджет, підготовка висновків і пропозицій до нього	Комітет Верховної Ради з питань бюджету спільно з представниками Кабінету Міністрів	не пізніше 15 жовтня (до 20 жовтня після повторного подання)

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
	Обговорення висновків і пропозицій до проекту закону	представники комітетів Верховної Ради, Кабінету Міністрів, Рахункової палати, депутатських фракцій і груп, народні депутати	у період до першого читання проекту закону
	Прийняття проекту закону у першому читанні	Верховна Рада України	до 20 жовтня (25 жовтня після повторного читання)
	Подання доопрацьованого проекту закону Верховній Раді на друге читання	Кабінет Міністрів України	не пізніше 3 листопада (до 8 листопада після повторного подання)
	Розгляд проекту закону у другому читанні	Верховна Рада України	до 20 листопада
	Винесення проекту закону про державний бюджет на третє читання	Комітет Верховної Ради з питань бюджету	до 25 листопада
	Прийняття закону про Державний бюджет України	Верховна Рада України	до 1 грудня
	Підписання закону про Державний бюджет України	Президент України	у двотижневий термін після його схвалення
	Опублікування закону в "Урядовому кур'єрі" та інших офіційних виданнях	Міністерство фінансів України	після підписання Президентом України
3. Виконання бюджету	Затвердження бюджетного розпису відповідно до бюджетних призначень, установлених у законі про державний бюджет	Міністр фінансів України	у місячний термін після набрання чинності законом
	Виконання державного бюджету	Кабінет Міністрів України	упродовж бюджетного періоду
	Загальна організація та управління виконанням бюджету, координація діяльності учасників бюджетного процесу	Міністерство фінансів України	– // –
	Здійснення операцій з коштами державного бюджету, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджету	Державна казначейська служба України	– // –
	Прогнозування та аналіз доходів бюджету	Міністерство фінансів України	– // –
	Забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження доходів до державного бюджету	Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету	– // –
	Здійснення видатків	Головні розпорядники бюджетних коштів	– // –
	Внесення змін до закону про державний бюджет	Верховна Рада за пропозиціями Кабінету Міністрів та Міністерства фінансів України	у разі необхідності
Підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього	Закриття бюджетних рахунків, відкритих в органах казначейства	Державна казначейська служба України	не пізніше 31 грудня поточного або останнього дня іншого бюджетного періоду
	Подання річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України Верховній Раді, Рахунковій палаті, Президенту України	Кабінет Міністрів України	до 1 квітня року, наступного за звітним
	Підготовка висновків щодо використання коштів бюджету	Рахункова палата України	у двотижневий термін після подання звіту
	Розгляд і прийняття рішення щодо звіту про виконання державного бюджету	Верховна Рада України	у двотижневий термін з дня отримання висновків Рахункової палати

Загальну організацію та управління виконанням державного бюджету, координацію діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету здійснює Міністерство фінансів України.

Контроль за виконанням державного бюджету здійснює Верховна Рада України, Рахункова палата, Державна фінансова інспекція, інші органи, наділені контрольними повноваженнями.

Згідно зі статтею 43 Бюджетного кодексу України Державна казначейська служба України при виконанні державного і місцевих бюджетів забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів, що передбачає:

1) розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;

2) контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;

3) ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

4) здійснення інших операцій з бюджетними коштами.

Державний бюджет України виконується за розписом. Відповідно до Бюджетного кодексу, *розпис бюджету* – це документ, в якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації.

Бюджетний розпис є оперативним планом виконання державного бюджету, на підставі якого відкриваються асигнування головним розпорядникам бюджетних коштів, перераховуються кошти місцевим бюджетам, тобто здійснюється весь процес перерахування коштів і оплати рахунків, а також контроль за виконанням бюджету.

Розпис складається в розрізі головних розпорядників коштів за програмною та повною економічною класифікацією видатків відповідно до бюджетних призначень, установлених у законі про Державний бюджет України. Згідно зі ст. 44 Бюджетного кодексу він затверджується Міністром фінансів у місячний термін з дня прийняття закону про державний бюджет.

Порядок складання і виконання бюджетного розпису визначає Інструкція про складання і виконання розпису Державного бюджету України, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 57. Згідно з Інструкцією розпис Державного бюджету України на відповідний рік включає:

- ✓ *розпис доходів державного бюджету*, який поділяється на річний розпис доходів загального і спеціального фондів державного бюджету та помісячний розпис доходів загального фонду державного бюджету;
- ✓ *розпис фінансування державного бюджету*, що поділяється на річний розпис фінансування загального і спеціального фондів державного бюджету за типом боргового зобов'язання та помісячний розпис фінансування загального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання;
- ✓ *розпис асигнувань державного бюджету* (за винятком надання кредитів з державного бюджету), що поділяється на річний розпис асигнувань державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) та помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету);

- ✓ *розпис повернення кредитів до державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету (розпис кредитування),* що поділяється на річний розпис повернення кредитів до державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету, помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду державного бюджету та надання кредитів із загального фонду державного бюджету;
- ✓ *річний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень; помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету* (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків).

Зупинимось детальніше на характеристиці порядку складання розпису асигнувань державного бюджету, оскільки саме на його підставі здійснюються видатки з бюджету.

Річний розпис асигнувань державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) – це розпис асигнувань загального і спеціального фондів державного бюджету на рік у розрізі головних розпорядників коштів за програмною класифікацією видатків та кредитування й повною економічною класифікацією видатків бюджету без розподілу за періодами року.

Помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) – це розпис асигнувань загального фонду державного бюджету на рік за місяцями в розрізі головних розпорядників за програмною класифікацією видатків та кредитування й скороченою економічною класифікацією видатків бюджету[1].

Формування розпису починається зі складання розпису доходів, розпису фінансування та розпису повернення кредитів до державного бюджету структурними підрозділами Міністерства фінансів за участю головних розпорядників бюджетних коштів. При цьому повинні враховуватися необхідність забезпечення своєчасності і повноти платежів з погашення основної суми державного боргу, можливості щодо обсягів і термінів залучення державних запозичень, графіки проведення приватизації державного майна, а також потреби помісячних касових розривів загального фонду державного бюджету.

На основі складених розписів доходів, фінансування та кредитування Департамент державного бюджету Міністерства фінансів розраховує граничні помісячні обсяги асигнувань та надання кредитів із загального фонду державного бюджету. Відповідні структурні підрозділи Міністерства фінансів визначають головним розпорядникам помісячні обсяги асигнувань загального фонду в розрізі бюджетних програм або в цілому головному розпоряднику за тими бюджетним програмами, які належать до компетенції даного підрозділу, та разом з лімітними довідками надають їх Департаменту державного бюджету, який зводить отримані дані, та складає узагальнену лімітну довідку за кожним головним розпорядником. Кожному головному розпоряднику бюджетних коштів доводиться узагальнена лімітна довідка з визначенням помісячних обсягів асигнувань.

---

[1] Скорочена економічна класифікація видатків бюджету включає: оплату праці (код 2110), нарахування на плату праці (код 2120), медикаменти та перев'язувальні матеріали (код 2220), продукти харчування (код 2230), оплату комунальних послуг та енергоносіїв (код 2270), дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм (2281), окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку (2282), соціальне забезпечення (код 2700). Решта економічних кодів видатків відображаються загальною сумою за кодом 5000 "Інші видатки".

Головні розпорядники за участю розпорядників нижчого рівня згідно з отриманими лімітними довідками уточнюють проекти кошторисів, складають проекти планів асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету та планів надання кредитів із загального фонду бюджету. Зведені проекти цих документів подають відповідним структурним підрозділам Міністерства фінансів для перевірки їх відповідності показникам лімітних довідок.

Структурні підрозділи Міністерства фінансів відстежують підготовку головними розпорядниками матеріалів до розпису, забезпечують своєчасне подання цих матеріалів до Міністерства, аналізують зазначені матеріали, вносять при необхідності до них корективи і подають Департамент державного бюджету Міністерства фінансів свої пропозиції щодо включення їх до розпису. Департамент зводить отримані від структурних підрозділів Міністерства матеріали, вносить за необхідності корективи і подає розпис на затвердження Міністру фінансів.

Оригінал затвердженого розпису державного бюджету передається до Державної казначейської служби України для здійснення контролю за відповідністю розподілених бюджетних асигнувань по розпорядниках коштів нижчого рівня та затверджених кошторисів бюджетних установ. Одна копія розпису передається до Рахункової палати та Комітету Верховної Ради України з питань бюджету з подальшим інформуванням про внесені до нього зміни, зумовлені внесенням змін до закону про державний бюджет, інша – залишається в Міністерстві фінансів.

Якщо розпис на наступний рік не затверджено в установлений законодавством термін, то в обов'язковому порядку складається тимчасовий розпис на відповідний період наступного року.

Міністерство фінансів України упродовж бюджетного періоду забезпечує відповідність розпису державного бюджету встановленим бюджетним призначенням.

Бюджетне призначення – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), що має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування (ст. 2 Бюджетного кодексу).

Бюджетні призначення встановлюються законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет. Якщо в процесі виконання бюджету зміна обставин вимагає менших асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів, Міністр фінансів (керівник місцевого фінансового органу) приймає рішення про приведення у відповідність бюджетного призначення державного (місцевого) бюджету.

Кабінет Міністрів України (Рада Міністрів АР Крим, місцева державна адміністрація, виконавчий орган відповідної ради) у двотижневий термін подає до Верховної Ради України (Верховної Ради АР Крим, відповідної ради) пропозиції про приведення у відповідність бюджетних призначень державного (місцевого) бюджету.

Пропозиції про внесення змін до бюджетних призначень подаються та розглядаються у порядку, встановленому для подання пропозицій до проекту бюджету. Видатки відповідно до внесених у бюджетні призначення змін здійснюються лише після набрання чинності відповідним (рішенням відповідної ради), яким внесено такі зміни.

Усі бюджетні призначення втрачають чинність після закінчення бюджетного періоду, за винятком тих випадків, коли окремим законом передбачені багаторічні бюджетні призначення.

Виконати бюджет за доходами означає мобілізувати надходження податків, зборів (обов'язкових платежів) і розподілити їх за рівнями бюджетної системи відповідно до чинного законодавства.

Прогнозування та аналіз доходів бюджету здійснює Міністерство фінансів України. Воно має виключне право погодження рішень центрального податкового органу про надання розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань на термін, що виходить за межі одного бюджетного року, стосовно загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів).

Бухгалтерський облік усіх надходжень в розрізі видів доходів веде Державна казначейська служба України. За поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, вона також здійснює повернення коштів, що були помилково або надмірно зараховані до бюджету.

Органи, що контролюють справляння надходжень до бюджету, забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження до державного бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів. Тобто органи державної влади та місцевого самоврядування уповноважені здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), інших надходжень бюджету (п. 39 ст. 2 Кодексу).

Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям та виконавчим органам міських (міст республіканського АРК та обласного значення) рад делеговано повноваження стосовно координації діяльності відповідних органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету, з виконання визначених для територій показників доходів бюджету.

Податки, збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету. Ці надходження визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок.

Забороняється проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України.

Виконати бюджет за видатками означає профінансувати видатки, передбачені в бюджеті, відповідно до бюджетного розпису.

Стадіями виконання бюджету за видатками та кредитуванням відповідно до ст. 46 Бюджетного кодексу визнаються:

- ✓ встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;
- ✓ затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порядків використання бюджетних коштів;
- ✓ взяття бюджетних зобов'язань;
- ✓ отримання товарів, робіт, послуг;
- ✓ здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- ✓ використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм;
- ✓ повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету).

На основі затвердженого Міністерством фінансів України розпису бюджету розпорядникам бюджетних коштів встановлюються обсяги бюджетних асигнувань. Затверджений розпис бюджету надається Державній казначейській службі України для здійснення контролю за процесом розподілу бюджетних асигнувань головними розпорядниками коштів, доведення до розпорядників коштів нижчого рівня бюджетних асигнувань та змін до них.

Казначейство доводить витяги з розпису бюджету до головних розпорядників коштів державного бюджету, які проводять розподіл бюджетних асигнувань по розпорядниках нижчого рівня відповідно до обсягів, встановлених бюджетним розписом. Розпорядники бюджетних коштів на підставі доведених їм витягів з розписів формують та подають відповідному органу казначейства кошториси та плани асигнувань. Органи державної казначейської служби здійснюють контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису бюджету.

В межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання. Одержувач бюджетних коштів бере бюджетні зобов'язання на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі розпорядника бюджетних коштів, до мережі якого він належить.

Розпорядники коштів мають право брати бюджетні зобов'язання за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом, за спеціальним фондом бюджету в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду та бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом, виходячи з потреби виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року і з урахуванням необхідності здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих періодів.

Казначейство здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань, розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету.

Після поставки товарів, здійснення робіт, надання послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання розпорядник бюджетних коштів приймає рішення про їх оплату. Підставою для здійснення видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів є платіжні доручення, підготовлені власниками рахунків, та відповідні документи, які підтверджують цільове направлення коштів (договори на закупівлю товарів, робіт і послуг, акти виконаних робіт, звіти про результати здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, листи-погодження у випадках, передбачених законодавством, накладні, товарно-транспортні накладні та рахунки до них, рахунки-фактури, трудові угоди, заявки на перерахування коштів на карткові рахунки тощо). За дорученням розпорядників коштів орган казначейства здійснює платежі на користь постачальника товарів (робіт, послуг).у разі наявності:

- ✓ відповідного бюджетного зобов'язання для платежу у бухгалтерському обліку виконання бюджету;
- ✓ затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- ✓ у розпорядників бюджетних коштів невикористаних бюджетних асигнувань.

У разі надання кредитів з бюджету у позичальників виникає заборгованість перед бюджетом, з якого були надані кошти на умовах повернення. Суб'єктами, які здійснюють державне кредитування та забезпечують повернення сум кредитів, є передусім Міністерство фінансів України (фінансові управління), а також розпорядники та

одержувачі бюджетних коштів. Державне казначейство України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Заборгованість у позичальників виникає перед бюджетом зважаючи на те, що кошти, які перераховуються їм розпорядниками бюджетних коштів згідно з договорами бюджетного кредитування, є бюджетними. Кошти надаються позичальникам із загального або спеціального фонду бюджету згідно з бюджетними призначеннями та відповідно до затвердженої бюджетної програми.

З моменту надання кредитів з бюджету на суму отриманих коштів права кредитора та право вимагати від позичальника повернення таких кредитів до бюджету у повному обсязі переходять до держави (Автономної Республіки Крим, територіальної громади). Розпорядники бюджетних коштів, уповноважені на укладання договорів кредитування з бюджету та надання коштів з бюджетів, здійснюють цю діяльність із ввіреними їм коштами в межах наданої їм бюджетної компетенції.

Органи Державної податкової служби України визначені такими, що контролюють справляння надходжень до бюджету, стягнення простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (АРК, територіальною громадою) за кредитами з бюджету. Незважаючи на те, що повернення кредитів до бюджету визначається однією зі стадій виконання бюджету за видатками та кредитуванням, кошти, що надходять до бюджету в результаті повернення кредитів, є доходами бюджету.

3.2.4. Внесення змін до закону про Державний бюджет України

У бюджетній практиці планові показники, що лежать в основі сформованого бюджету, як правило, відрізняються від фактичного їх значення. Тому до закону про Державний бюджет України можуть вноситися зміни. Зміни вносяться у випадках виникнення відхилення оцінки основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку та надходжень до бюджету від прогнозу, врахованого при затвердженні державного бюджету на відповідний бюджетний період, а також зміни структури витрат державного бюджету та в інших випадках, передбачених Бюджетним кодексом.

З набранням чинності законом про Державний бюджет України, Міністерство фінансів на підставі опрацювання й аналізу звітності, що надходить до нього від суб'єктів бюджетних правовідносин, виявляє відхилення оцінки основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України та надходжень до бюджету від прогнозу, врахованого при затвердженні державного бюджету.

Кабінет Міністрів України здійснює щоквартальну оцінку відповідності основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України показникам, врахованим при затвердженні Державного бюджету України на відповідний бюджетний період.

Міністерство фінансів та Державна казначейська служба здійснюють щомісячну оцінку відповідності надходжень державного бюджету показникам, встановленим Державним бюджетом України. Проведення помісячної оцінки відповідності прогнозу надходжень доходів бюджету і фінансування видатків показникам, затвердженим законом про державний бюджет, забезпечується функціонуванням єдиного казначейського рахунка.

Виявлення відхилень оцінки основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України та надходжень до бюджету від прогнозу, врахо-

ваного при затвердженні Державного бюджету України на відповідний бюджетний період або зміни структури витрат бюджету, дає можливість внести зміни у затверджений Верховною Радою України Закон про Державний бюджет, який уже набрав чинності. Зміни до закону про Державний бюджет України подаються у формі проекту закону про внесення змін до закону про Державний бюджет України.

Факт перевиконання дохідної частини державного бюджету визнається за результатами офіційних висновків Рахункової палати та Міністерства фінансів щодо виконання бюджету за підсумками трьох кварталів у разі перевищення показників доходів, врахованих у розписі державного бюджету на відповідний період, більше ніж на 15 відсотків. Висновки подаються Комітету Верховної Ради з питань бюджету до 15 жовтня поточного року. Суми перевищення одержаних надходжень над запланованими дають можливість використати їх на фінансування потреб, які не могли бути заплановані раніше. При цьому надходження державного бюджету, що перевищують враховані у Законі про Державний бюджет України відповідні показники, спрямовуються на реалізацію пріоритетних інвестиційних програм (проектів), схвалених у встановленому законодавством порядку, та здійснення заходів, пов'язаних із проведенням соціальних реформ.

Кабінет Міністрів упродовж двох тижнів з дня оголошення зазначених офіційних висновків зобов'язаний подати Верховній Раді відповідний проект закону про внесення змін до закону про Державний бюджет України.

Внесення змін і доповнень здійснюється у загальному порядку, визначеному Регламентом Верховної Ради України. Парламент має прийняти закон про внесення змін до закону про Державний бюджет України, щоб профінансувати додаткові видатки і врахувати можливість збільшення обсягу дохідної частини в проекті бюджету, який розробляється на майбутній бюджетний період.

Статтею 95 Конституції України встановлено, що будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби визначаються виключно законом про державний бюджет. Держава встановлює розмір і цільове спрямування видатків, умови кредитування бюджету, але разом з тим прагне до збалансованості бюджету. Якщо за результатами місячного звіту про виконання загального фонду державного бюджету виявиться, що отриманих надходжень з урахуванням граничного обсягу дефіциту (профіциту) недостатньо для фінансування затверджених видатків, Міністр фінансів з метою забезпечення збалансованості надходжень та витрат державного бюджету з дотриманням граничного обсягу дефіциту (профіциту), може вносити зміни до розпису Державного бюджету України за загальним фондом.

Якщо за результатами квартального звіту про виконання державного бюджету має місце недоотримання доходів загального фонду бюджету більше ніж на 15 відсотків від суми, передбаченої бюджетним розписом на відповідний період, Міністерство фінансів готує пропозиції про внесення змін до державного бюджету. Кабінет Міністрів розглядає пропозиції і подає Верховній Раді України розроблений на їх основі проект закону про зміни до Закону про Державний бюджет не пізніше двох тижнів з дня подання пропозицій Міністерством фінансів. Кабінет Міністрів України не має права на прийняття рішень щодо скорочення видатків (секвестр)[1].

[1] Секвестр (від лат. seqvestro – ставлю зовні, віддаляю) – скорочення витрат при виконанні окремих статей або державного бюджету в цілому, обумовлюється різними причинами: прорахунками при складанні бюджету, виникненням форс-мажорних обставин тощо.

До прийняття Верховною Радою закону про внесення змін до Закону про Державний бюджет щодо скорочення видатків і кредитування бюджету видатки проводяться з урахуванням скорочень, встановлених Міністерством фінансів

У процесі виконання бюджету, в першу чергу, здійснюються видатки за захищеними статтями. ***Захищеними статтями видатків бюджету*** визнаються видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при проведенні скорочення затверджених бюджетних призначень. Захищені видатки не підлягають зміні при виконанні бюджету, навіть у разі збільшення дефіциту, яке обов'язково спричинить скорочення видатків, затверджених у державному або місцевому бюджеті.

Перелік захищених видатків загального фонду державного бюджету за економічною структурою видатків визначається статтею 55 Бюджетного кодексу, а саме:

- ✓ оплата праці працівників бюджетних установ;
- ✓ нарахування на заробітну плату;
- ✓ придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів;
- ✓ забезпечення продуктами харчування;
- ✓ оплата комунальних послуг та енергоносіїв;
- ✓ обслуговування державного боргу;
- ✓ поточні трансферти населенню;
- ✓ поточні трансферти місцевим бюджетам;
- ✓ підготовка кадрів вищими навчальними закладами I–IV рівнів акредитації;
- ✓ забезпечення інвалідів технічними та іншими засобами реабілітації, виробами медичного призначення для індивідуального користування;
- ✓ фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки;
- ✓ роботи та заходи, що здійснюються на виконання Загальнодержавної програми зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему, та роботи з посилення бар'єрних функцій зони відчуження;
- ✓ компенсацію процентів, сплачуваних банкам та/або іншим фінансовим установам за кредитами, отриманими громадянами на будівництво (реконструкцію) чи придбання житла.

3.2.5. Бухгалтерський облік і звітність про виконання державного бюджету

Бухгалтерський облік виконання бюджетів є основою інформаційної системи органів казначейства, за допомогою якої здійснені операції відображаються за відповідними рахунками в автоматизованому режимі. Бухгалтерський облік виконання державного бюджету ґрунтується на таких основних засадах:

- ✓ сума доходів важлива переважно тією мірою, якою вона є джерелом покриття видатків;
- ✓ з метою додержання принципу цільового використання бюджетних коштів їх використання передбачається тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями;
- ✓ застосовується касовий метод виконання бюджету, коли облік доходів та витрат здійснюється у момент їх надходження (сплати), а не у момент їх виникнення.

На основі даних бухгалтерського обліку складається звітність про виконання державного бюджету (кошторисів бюджетних установ), яка являє собою систему згрупованих показників, що формують загальні уявлення про стан процесу виконання державного та місцевих бюджетів України.

Державна казначейська служба України веде бухгалтерський облік і складає звітність про виконання державного та місцевих бюджетів. Вона забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій та надання користувачам інформації про стан активів та зобов'язань, результати виконання бюджетів та їх змін.

Розпорядники бюджетних коштів відповідно до єдиної методики звітності складають та подають до відповідних органів казначейства детальні звіти, що містять бухгалтерські баланси, дані про виконання кошторисів, результати діяльності та іншу інформацію. Органи казначейства складають та подають до відповідних органів фінансову звітність про надходження та використання бюджетних коштів, рух грошових коштів, бюджетну заборгованість та інші звіти.

Зведені показники звітів про виконання бюджету подаються головними управліннями казначейства до Державної казначейської служби України. Казначейство узагальнює отриману інформацію та подає Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України звіти про виконання закону про державний бюджет:

- ✓ місячний – не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним;
- ✓ квартальний – не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу;

Річний звіт про виконання державного бюджету подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним.

Рахункова палата упродовж двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України готує та подає до Верховної Ради висновки про виконання закону з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та вдосконалення бюджетного процесу загалом.

На пленарному засіданні Верховної Ради річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України за попередній рік розглядається не пізніше як у двотижневий строк з дня отримання висновку Рахункової палати про використання коштів державного бюджету. Під час розгляду річного звіту про виконання закону про державний бюджет заслуховуються доповідь Міністра фінансів України, співдоповіді Голови Рахункової палати та Голови Комітету Верховної Ради з питань бюджету.

За результатами розгляду Верховна Рада України приймає постанову щодо звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

З метою дотримання принципу публічності та прозорості бюджетної системи здійснюється публічне представлення та публікація інформації про виконання Державного бюджету України Квартальна та річна звітність про виконання державного бюджету розміщується на офіційному сайті Державної казначейської служби. Відповідно до ст. 28 Бюджетного кодексу України інформація про виконання бюджету підлягає обов'язковій публікації не пізніше 1 березня року, що настає за звітним, в газетах "Голос України" та "Урядовий кур'єр".

3.3. Організація бюджетного процесу на місцевому рівні

3.3.1. Порядок складання, розгляду і затвердження місцевих бюджетів

Процес складання місцевих бюджетів розпочинається до подання проекту закону про державний бюджет на відповідний рік до Верховної Ради України на розгляд у першому читанні. Упродовж цього часу місцеві органи влади та самоврядування проводять аналіз виконання місцевих бюджетів за попередні бюджетні періоди, консультації з Міністерством фінансів, Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету та іншими центральними органами виконавчої влади, розробляють і доводять до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів та здійснюють прогнозні розрахунки до проекту місцевого бюджету. Підґрунтям для здійснення необхідних розрахунків є Бюджетна декларація, ухвалена Кабінетом Міністрів та затверджена Верховною Радою України, а також вказівки Міністерства фінансів щодо особливостей складання розрахунків до проектів бюджетів на наступний період з урахуванням прогнозних макропоказників (рівень споживчих цін, мінімальна заробітна плата, прожитковий мінімум, зростання цін і тарифів на енергоносії тощо).

Для формування місцевих бюджетів особливе значення мають пропозиції Основних напрямів бюджетної політики щодо:

- ✓ питомої ваги обсягу міжбюджетних трансфертів у видатках державного бюджету і коефіцієнта вирівнювання для місцевих бюджетів;
- ✓ взаємовідносин державного бюджету з місцевими бюджетами в наступному бюджетному періоді;
- ✓ змін до законодавства, прийняття яких є необхідним для реалізації бюджетної політики держави;
- ✓ переліку захищених статей видатків бюджету.

Організація складання проектів республіканського бюджету АР Крим і відповідних місцевих бюджетів покладена на Раду Міністрів АР Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад. Відповідно до статті 75 Бюджетного кодексу Міністерство фінансів України після парламентських слухань з питань бюджетної політики доводить їм інформацію про особливості складання розрахунків до проектів бюджетів на наступний бюджетний період. Водночас ці органи зобов'язані надавати необхідну інформацію: Міністерству фінансів України – для проведення розрахунків міжбюджетних трансфертів та інших показників; Верховній Раді України – для перевірки достовірності цих розрахунків.

Місцеві фінансові органи згідно з типовою формою бюджетних запитів на виділення асигнувань, визначеною Міністерством фінансів України, та з урахуванням особливостей складання проектів місцевих бюджетів розробляють і доводять до головних розпорядників коштів місцевих бюджетів інструкції з підготовки бюджетних запитів.

Головні розпорядники організовують розроблення, забезпечують своєчасність, достовірність і зміст бюджетних запитів та подають їх місцевим фінансовим органам. У бюджетних запитах зазначається основна інформація, необхідна для аналізу показників проекту місцевого бюджету, згідно з вимогами місцевих фінансових органів.

При формуванні бюджетних запитів головним розпорядникам коштів слід враховувати обмеження щодо капітальних видатків, у зв'язку із першочерговістю фінансування захищених статей бюджетних видатків. При розрахунку граничних обсягів видатків та надання кредитів слід враховувати розмір мінімальної заробітної плати працівникам бюджетних установ, прожитковий мінімум на одну особу, розмір мінімальної (ординарної) академічної стипендії, видатки на забезпечення хворих на діабет препаратами інсуліну і десмопресину, видатки на оплату комунальних послуг та енергоносіїв.

Місцеві фінансові органи на будь-якому етапі складання і розгляду проектів місцевих бюджетів здійснюють аналіз бюджетного запиту з точки зору його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості та ефективності використання бюджетних коштів. За результатами аналізу керівник місцевого фінансового органу приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету.

Виконавчі органи сільських, селищних, міських (міст районного значення) рад, районні державні адміністрації в містах Києві та Севастополі подають відповідно районним чи міським фінансовим органам пропозиції щодо показників проектів відповідних бюджетів.

Після схвалення Кабінетом Міністрів України проекту закону про Державний бюджет України Міністерство фінансів України (у тижневий строк) доводить Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям та виконавчим органам відповідних рад розрахунки прогнозних обсягів міжбюджетних трансфертів, методику їх визначення та інші показники, необхідні для складання проектів місцевих бюджетів, а також пропозиції щодо форми проекту рішення про місцевий бюджет (типова форма рішення).

У тижневий строк з дня прийняття закону про Державний бюджет України у другому читанні Кабінет Міністрів України забезпечує доведення Раді Міністрів АРК, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам відповідних місцевих рад визначених таким законом показників міжбюджетних відносин (у т. ч. обсяги міжбюджетних трансфертів для відповідних бюджетів) і текстових статей, а також організаційно-методологічних вимог щодо складання проектів місцевих бюджетів. У триденний строк з дня отримання таких документів Рада Міністрів АРК, обласні державні адміністрації доводять виконавчим органам міських рад, районним державним адміністраціям відповідні обсяги субвенцій на здійснення державних програм соціального захисту.

На підставі отриманої інформації Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад готують ***проекти рішень про відповідні місцеві бюджети***.

Проект рішення про місцевий бюджет перед його розглядом на сесії Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради схвалюється Радою міністрів АР Крим, місцевою державною адміністрацією чи виконавчим органом відповідної ради. До проекту рішення додається пояснювальна записка, яка згідно зі статтею 76 Бюджетного кодексу має містити:

- ✓ інформацію про соціально-економічний стан відповідної адміністративно-територіальної одиниці і прогноз її розвитку на наступний бюджетний період, покладені в основу проекту місцевого бюджету;

- ✓ оцінку доходів місцевого бюджету з урахуванням втрат доходів у результаті наданих відповідною радою податкових пільг;
- ✓ пояснення до основних положень проекту рішення про місцевий бюджет, включаючи аналіз пропонованих обсягів видатків і кредитування за бюджетною класифікацією. Пояснення включають бюджетні показники за попередній, поточний, наступний бюджетні періоди в розрізі класифікації видатків і кредитування бюджету;
- ✓ обґрунтування особливостей міжбюджетних взаємовідносин та надання субвенцій на виконання інвестиційних програм (проектів);
- ✓ інформацію щодо погашення місцевого боргу, обсягів та умов місцевих запозичень.

Крім того, до проекту рішення про відповідний бюджет необхідно надати:

- ✓ прогноз місцевого бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди;
- ✓ проект показників зведеного бюджету району, міста з районним поділом, міста, що об'єднує бюджети села, селища, міста районного значення;
- ✓ показники витрат місцевого бюджету, необхідні на наступні бюджетні періоди для завершення інвестиційних програм (проектів), що враховані в бюджеті, за умови, якщо реалізація таких програм (проектів) триває більше одного бюджетного періоду;
- ✓ перелік інвестиційних програм (проектів) на плановий бюджетний період та наступні за плановим два бюджетні періоди;
- ✓ інформацію про хід виконання відповідного бюджету у поточному бюджетному періоді;
- ✓ пояснення головних розпорядників бюджетних коштів до проекту відповідного бюджету (подаються до бюджетної комісії відповідної місцевої ради);
- ✓ інші матеріали, обсяг і форму яких визначає Рада міністрів АР Крим, місцева державна адміністрація чи виконавчий орган відповідної місцевої ради.

Розрахунки до проекту місцевого бюджету мають вміщувати детальну оцінку й обґрунтування можливості отримання доходів бюджету з урахуванням втрат доходів місцевого бюджету внаслідок наданих Верховною Радою Автономної Республіки Крим, відповідною місцевою радою податкових пільг, а також доцільності здійснення тих чи інших видатків та кредитування. Соціально-економічний стан відповідної адміністративно-територіальної одиниці та прогноз її розвитку на наступний бюджетний період визначається з урахуванням показників моніторингу розвитку регіонів.

Верховна Рада АР Крим та відповідні місцеві ради при затвердженні місцевих бюджетів повинні враховувати обсяги міжбюджетних трансфертів та інші положення, необхідні для формування місцевих бюджетів, що були затверджені Верховною Радою України при прийнятті проекту закону про Державний бюджет України у другому читанні.

Бюджет Автономної Республіки Крим, обласні і районні бюджети, міські бюджети на наступний бюджетний період ***затверджуються рішенням*** Верховної Ради АР Крим, відповідної обласної, районної чи міської ради не пізніше двотижневого терміну після офіційного опублікування закону про державний бюджет.

Міські (міст районного значення) бюджети, районні у містах (якщо такі створено), селищні та сільські бюджети на наступний бюджетний період затверджуються відповідно рішеннями міської, районної в місті, селищної або сільської ради не пізніше ніж у двотижневий термін після затвердження районного чи міського (міст

Києва і Севастополя, міста республіканського значення АР Крим чи міста обласного значення) бюджету.

Рішення про місцевий бюджет – нормативно-правовий акт Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної місцевої ради, виданий в установленому порядку, що затверджує місцевий бюджет та визначає повноваження відповідно Ради міністрів АР Крим, місцевої державної адміністрації або виконавчого органу місцевого самоврядування здійснювати виконання місцевого бюджету упродовж бюджетного періоду.

До обов'язкових показників і положень, які має містити рішення про місцевий бюджет згідно зі ст.76 Бюджетного кодексу, належать:

1) загальна сума доходів, видатків і кредитування місцевого бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди);

2) граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) місцевого бюджету в наступному бюджетному періоді і місцевого боргу на кінець наступного бюджетного періоду; граничний обсяг надання місцевих гарантій, а також повноваження щодо надання таких гарантій;

3) доходи та фінансування місцевого бюджету за бюджетною класифікацією (у додатку до рішення);

4) бюджетні призначення головним розпорядникам коштів місцевого бюджету за бюджетною класифікацією з обов'язковим виділенням видатків споживання та видатків розвитку (у додатках до рішення);

5) бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів;

6) розмір оборотного залишку коштів місцевого бюджету;

7) додаткові положення, що регламентують процес виконання місцевого бюджету.

У разі необхідності відповідна рада приймає рішення щодо створення резервного фонду місцевого бюджету. Він формується для здійснення непередбачених видатків, що не мають постійного характеру і не могли бути передбачені при складанні проекту бюджету. Згідно зі статтею 24 Бюджетного кодексу резервний фонд бюджету не може перевищувати одного відсотка обсягу видатків загального фонду відповідного бюджету.

Рішення про місцевий бюджет має бути оприлюднене не пізніше десяти днів з дня його прийняття у газетах, визначених відповідними місцевими радами.

Для узгодженості процесу формування місцевих бюджетів, визначення термінів отримання інформації, необхідної для обрахунку обсягів бюджетів і міжбюджетних трансфертів, своєчасного затвердження місцевих бюджетів Бюджетним кодексом (статтями 75–77) визначено терміни їх складання та затвердження (табл. 3.2).

3.3.2. Виконання місцевих бюджетів

Система виконання місцевих бюджетів передбачає використання прийомів та методів оперативного управління і контролю за формуванням і цільовим використанням бюджетних коштів.

Законодавчі положення щодо процесу виконання місцевих бюджетів визначаються статтею 78 Бюджетного кодексу. Нею встановлено, що виконання відповідних місцевих бюджетів забезпечують Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних рад або міські, селищні чи сільські голови (в разі, якщо відповідні виконавчі органи не створені).

Таблиця 3.2

Бюджетний процес на місцевому рівні

Стадії бюджетного процесу	Заходи	Виконавці	Терміни
1	2	3	4
1. Складання проектів місцевих бюджетів	Доведення Раді Міністрів АР Крим, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам відповідних рад інформації про особливості складання розрахунків до проектів бюджетів та її опрацювання останніми	Міністерство фінансів України	До прийняття проекту закону про державний бюджет у першому читанні
	Надання необхідної інформації: Міністерству фінансів України – для проведення розрахунків міжбюджетних трансфертів та інших показників Верховній Раді України – для перевірки достовірності цих розрахунків	Рада Міністрів АР Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних рад	Після прийняття проекту закону про державний бюджет у першому читанні
	Розробка і доведення до головних розпорядників бюджетних коштів інструкцій з підготовки бюджетних запитів	Місцеві фінансові органи	Під час складання проекту рішення про місц. бюджет
	Розробка і надання місцевим фінансовим органам бюджетних запитів	Головні розпорядники бюджетних коштів	Визначається місцевими фінансовими органами
	Аналіз бюджетних запитів з точки зору їх відповідності меті й пріоритетності використання бюджетних коштів	Місцеві фінансові органи	На етапі складання і розгляду проектів місцевих бюджетів
	Прийняття рішення про включення бюджетного запиту до пропозицій проекту місцевого бюджету	Керівники місцевих фінансових органах	На етапі складання проектів місцевих бюджетів
	Подання відповідним районним, міським фінансовим органам пропозицій щодо показників проектів відповідних бюджетів	Викон.органи відповід. рад райдержадміністрації в м.Києві і Севастополі	Після складання обласного бюджету
	Доведення Раді Міністрів АР Крим, місцевим державним адміністраціям і виконавчим органам відповідних рад показників міжбюджетних відносин (у т. ч. обсягів міжбюджетних трансфертів для відповідних бюджетів)	Кабінет Міністрів України	У тижневий термін після прийняття у другому читанні закону про державний бюджет
	Підготовка проектів рішень про відповідні місцеві бюджети	Рада Міністрів АР Крим, місцеві держ. адміністрації, виконавчі органи відповідних рад	У період до прийняття рішення сесії місцевої ради про затвердження відповідного бюджету

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
2. Розгляд та затвердження місцевих бюджетів	Затвердження місцевих бюджетів на наступний бюджетний період	Верховна Рада АР Крим, відповідні обласні районні чи міські ради	Не пізніше двотижневого терміну після офіційного опублікування закону про державний бюджет
3.Виконання бюджету	Затвердження розпису місцевого бюджету	Керівник місцевого фін. органу	Після затвердження місцевого бюджету
	Забезпечення відповідності розпису місцевого бюджету встановленим бюджетним призначенням	Рада Міністрів АР Крим, місцеві державні адміністрації	Упродовж бюджетного періоду
	Загальна організація та управління виконання відповідного місцевого бюджету, координація діяльності учасників бюджетного процесу	Місцеві фінансові органи	– // –
	Розрахунково-касове обслуговування коштів місцевих бюджетів	Територіальні органи казначейства	– // –
	Прогнозування та аналіз доходів відповідного бюджету	Місцевий фінансовий орган	– // –
	Здійснення видатків	Розпорядники бюджетних коштів	– // –
	Внесення змін до рішення про місцевий бюджет	Місцеві фінансові органи, місцеві ради	У разі необхідності
4. Затвердження звітів про виконання бюджетів	Надання територіальним органам казначейства інформації про періодичність, структуру та терміни надання звітності про виконання місцевих бюджетів	Державна казначейська служба України	У терміни, визначені відповідними наказами ДКСУ
	Складання та подання місцевим фінансовим органам балансів і звітів про виконання місцевих бюджетів	Територіальні органи казначейства	– // –
	Подання річного звіту про виконання місцевого бюджету до Верховної Ради АР Крим, відповідної місцевої ради	Рада Міністрів АР Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних рад	У двомісячний термін після завершення відповідного бюджетного періоду (до 1 березня)
	Перевірка звіту про виконання місцевого бюджету	Рахункова палата ВР АР Крим, комісія з питань бюджету відповідної ради	Після складання річного звіту
	Затвердження звіту про виконання місцевого бюджету або прийняття іншого рішення	– // –	Відповідно до графіків сесій місцевої ради

Загальну організацію й управління виконанням відповідного місцевого бюджету, координацію діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету здійснюють місцеві фінансові органи.

Для забезпечення ефективного функціонування органів місцевої влади, місцевих фінансових органів та безперервного фінансування усіх учасників бюджетних відносин на підставі чітко визначених обсягів їх фінансових потреб та оптимізації бюджетних потоків, що зумовлює ефективність процесу виконання місцевих бюджетів, обслуговування місцевих бюджетів здійснюється територіальними органами казначейства за функціями, визначеними статтею 43 Бюджетного кодексу.

Місцевий бюджет виконується за розписом, який затверджується керівником місцевого фінансового органу. До затвердження розпису складається тимчасовий розпис на відповідний період. Керівник місцевого фінансового органу упродовж бюджетного періоду забезпечує відповідність розпису місцевого бюджету встановленим бюджетним призначенням.

Виконання місцевих бюджетів за доходами побудовано на тих самих принципах, що й виконання дохідної частини державного бюджету. Місцевий фінансовий орган за участю органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, у процесі виконання місцевого бюджету за доходами здійснює прогнозування та аналіз доходів відповідного бюджету.

Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження до місцевих бюджетів податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів відповідно до законодавства.

Податки, збори (обов'язкові платежі) та інші доходи визнаються зарахованими до місцевого бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету.

Виконання місцевих бюджетів за видатками та кредитуванням здійснюється наступним чином:

- ✓ відповідно до затвердженого бюджетного розпису відбувається процес доведення бюджетних призначень до розпорядників коштів місцевих бюджетів, що є підставою для затвердження кошторисів бюджетних установ на поточний рік;
- ✓ розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та провадять видатки тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами;
- ✓ після отримання товарів, робіт та послуг відповідно до умов узятого бюджетного зобов'язання розпорядник бюджетних коштів приймає рішення про їх оплату та подає платіжні доручення на здійснення платежу до органу казначейства.

На стадії виконання у разі необхідності можуть вноситися зміни до рішення про місцевий бюджет. Необхідність внесення змін до рішення місцевої ради про бюджет може бути пов'язана як зі зміною умов та показників, що регулюють міжбюджетні відносини, так і факторами, що виникають у процесі виконання відповідного місцевого бюджету.

Рішення про внесення змін до рішення про місцевий бюджет ухвалюється відповідною радою на підставі офіційного висновку місцевого фінансового органу про перевиконання чи недовиконання дохідної частини загального фонду відповідного бюджету, про обсяг залишку коштів загального та спеціального фондів (крім власних надходжень бюджетних установ) відповідного бюджету.

Факт перевиконання дохідної частини загального фонду місцевого бюджету визнається за підсумками першого півріччя та наступних звітних періодів поточного бюджетного періоду на підставі офіційних висновків місцевого фінансового органу за умови перевищення доходів загального фонду місцевого бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів), врахованих у розписі місцевого бюджету на відповідний період, не менше ніж на 5 відсотків. Недоотримання доходів загального фонду місцевого бюджету визнається за підсумками квартального звіту при їх недоотриманні більше ніж на 15 відсотків.

Після набрання чинності законом про Державний бюджет України органам державної влади та їх посадовим особам забороняється приймати рішення, що призводять до виникнення додаткових витрат місцевих бюджетів без визначення джерел коштів, виділених державою для забезпечення цих витрат.

Якщо до початку нового бюджетного періоду не прийнято рішення про місцевий бюджет, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад мають право здійснювати витрати з відповідного бюджету лише на цілі, визначені у рішенні про місцевий бюджет на попередній бюджетний період. При цьому щомісячні бюджетні асигнування не можуть перевищувати 1/12 обсягу бюджетних призначень, встановлених рішенням про місцевий бюджет на попередній бюджетний період.

До прийняття рішення про місцевий бюджет на поточний бюджетний період забороняється здійснювати капітальні видатки та надавати кредити з бюджету, за винятком випадків, пов'язаних з виділенням коштів із резервного фонду відповідного бюджету, а також здійснювати місцеві запозичення та надавати місцеві гарантії.

3.3.3. Звітність про виконання місцевих бюджетів

Звіти про виконання місцевих бюджетів складають територіальні органи казначейства та подають відповідним місцевим фінансовим органам за встановленими правилами та формами. Місцеві фінансові органи за участю органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету, на підставі отриманої від органів казначейства звітності про виконання бюджетів, можуть формувати управлінську звітність для прийняття рішень та здійснення фінансових прогнозів під час планування бюджету.

Зведені показники звітності про виконання бюджетів одночасно подаються органами казначейства Міністерству фінансів АР Крим, фінансовим органам місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних рад.

Квартальний та річний звіти про виконання місцевого бюджету подаються до Верховної Ради АР Крим, відповідної місцевої ради Радою міністрів АР Крим, місцевою державною адміністрацією, виконавчим органом відповідної ради чи міським, селищним, сільським головою (у разі, якщо відповідні виконавчі органи не створені) у двомісячний термін після завершення відповідного бюджетного періоду.

Перевірка річного звіту здійснюється Рахунковою палатою Верховної Ради АР Крим чи комісією з питань бюджету відповідної ради, після чого відповідні ради затверджують звіт про виконання бюджету або приймають інше рішення з цього приводу.

Переведення місцевих бюджетів на казначейське обслуговування дозволило застосувати єдині підходи та вимоги до виконання бюджетів та складання звітності, а відтак створити базу даних про виконання місцевих бюджетів для прийняття управлінських рішень.

Висновки до розділу

- Бюджетним процесом вважається регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду й затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконанням. На всіх стадіях бюджетного процесу проводиться контроль за дотриманням його учасниками бюджетного законодавства.
- Складання бюджету ґрунтується на основних напрямах грошово-кредитної, бюджетної, податкової політики держави в цілому та відповідної території на наступний бюджетний період.
- Парламентські слухання з питань бюджетної політики на наступний бюджетний період відбуваються не пізніше 1 червня або наступного за цією датою дня пленарних засідань Верховної Ради України. За результатами парламентських слухань Верховна Рада приймає постанову про схвалення або взяття до відома Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період.
- Міністерство фінансів України готує проект закону про Державний бюджет України та подає його Кабінету Міністрів України для розгляду. Кабінет Міністрів України приймає постанову щодо схвалення проекту закону про Державний бюджет України та подає його з відповідними матеріалами Верховній Раді України не пізніше 15 вересня року, що передує плановому.
- Наступна стадія передбачає серію парламентських засідань щодо розгляду проекту закону про Державний бюджет України у трьох читаннях та процедури його затвердження. Закон про Державний бюджет України приймається Верховною Радою до 1 грудня року, що передує плановому.
- На стадії виконання державного бюджету забезпечується своєчасне і повне надходження запланованих доходів у цілому і за кожним джерелом, а також своєчасне, повне і безперервне фінансування передбачених бюджетами заходів. Виконання Державного бюджету України забезпечує Кабінет Міністрів України. Загальну організацію та управління, координацію діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету здійснює Міністерство фінансів України.
- Державний бюджет України виконується за розписом, який складається відповідно до бюджетних призначень, установлених у законі про державний бюджет, та затверджується Міністром фінансів України у місячний термін після набрання чинності законом.
- Відповідно до затвердженого бюджетного розпису розпорядники коштів Державного бюджету України одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів. Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та провадять видатки тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами.
- Процес розгляду місцевого бюджету починається з моменту отримання місцевим фінансовим органом бюджетних запитів від головних розпорядників бюджетних коштів. Цей процес завершується, коли місцевий фінансовий орган закінчує розробку остаточних рекомендацій місцевій державній адміністрації, виконавчому органу відповідної ради стосовно бюджету.
- Місцеві бюджети на наступний бюджетний період затверджуються рішеннями відповідних рад не пізніше двотижневого терміну після офіційного опублікування закону про Державний бюджет України. Рішення про місцевий бюджет повинно бути оприлюднене не пізніше десяти днів з дня його прийняття.
- Місцевий бюджет виконується за розписом, який затверджується керівником місцевого фінансового органу. До затвердження розпису складається тимчасовий розпис на відповідний період. Керівник місцевого фінансового органу упродовж

бюджетного періоду забезпечує відповідність розпису місцевого бюджету встановленим бюджетним призначенням.

- Заключною стадією бюджетного процесу є зведення, складання та надання звітності про виконання бюджетів. Періодичність, структура та терміни подання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів визначаються Державною казначейською службою України.
- Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним. Квартальний та річний звіти про виконання місцевого бюджету подаються до Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради у двомісячний строк після завершення відповідного бюджетного періоду.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення бюджетного процесу та охарактеризуйте його стадії.
2. Які нормативно-правові документи регламентують бюджетний процес?
3. Яких принципів потрібно дотримуватись у провадженні бюджетного процесу?
4. На підставі чого і ким вносяться пропозиції до проекту бюджету?
5. Дайте визначення бюджетного запиту, ким він формується?.
6. Що таке бюджетний розпис і ким він затверджується?
7. Що таке бюджетне призначення і якими законодавчими документами воно регламентується?
8. З якою метою створюється резервний фонд бюджету?
9. Дайте визначення бюджетного асигнування та бюджетного зобов'язання.
10. Який порядок складання, розгляду та затвердження Державного бюджету України?
11. Як здійснюється виконання державного бюджету? Хто забезпечує цей процес?
12. Опишіть порядок складання, розгляду і затвердження місцевих бюджетів.
13. Яким чином забезпечується виконання місцевих бюджетів?
14. Що визначається рішенням про місцевий бюджет?
15. Хто забезпечує зведення, складання та надання звітності про виконання бюджетів?

РОЗДІЛ 4

УЧАСНИКИ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ ТА ЇХ ПОВНОВАЖЕННЯ

Учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами (ст. 19 Бюджетного кодексу). Кожен учасник бюджетного процесу діє тільки в межах своїх повноважень і несе відповідальність згідно з чинним законодавством.

На кожній стадії бюджетного процесу задіяні певні учасники, які наділені відповідними повноваженнями. У системі органів, наділених бюджетними повноваженнями, залежно від ролі, місця, функцій та обсягів діяльності можна виділити такі групи учасників:

- ✓ суб'єкти управління бюджетною системою – органи державної влади та місцевого самоврядування, які здійснюють загальне управління бюджетною системою або управління окремими її ланками;
- ✓ органи державної виконавчої влади та виконавчі органи місцевого самоврядування, котрі в межах своєї компетенції здійснюють контроль та оперативне управління бюджетними коштами;
- ✓ органи грошово-кредитного регулювання визначають напрями грошово-кредитної політики, забезпечують ефективне функціонування банківської системи та міжбанківських систем переказу коштів;
- ✓ розпорядники та одержувачі бюджетних коштів забезпечують виконання делегованих їм державними та місцевими органами влади повноважень шляхом встановлення бюджетних призначень, одержання бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань, здійснення видатків;
- ✓ платники податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів забезпечують наповнення державного та місцевих бюджетів шляхом сплати податків, зборів, інших платежів.

Діяльність цих органів повинна бути взаємоузгодженою і спрямованою на реалізацію дієвої бюджетної політики. Структура системи органів, які є учасниками бюджетного процесу, наведена на рисунку 4.1.

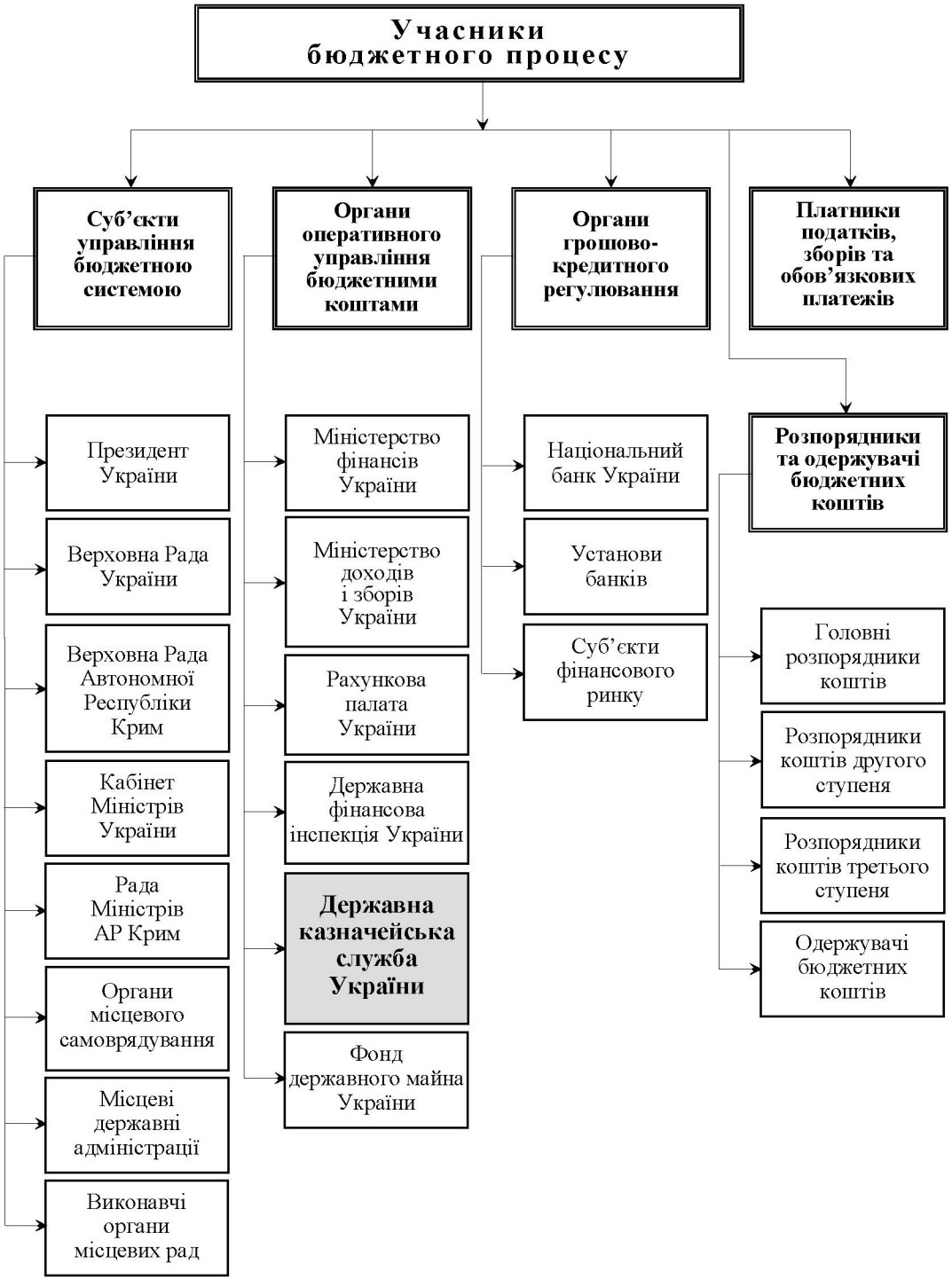


Рис. 4.1. Система учасників бюджетного процесу

4.1. Суб'єкти управління бюджетною системою

Основним завданням органів управління бюджетною системою є формування досконалої бюджетної системи, забезпечення її надійного та ефективного функціонування, досягнення злагодженості у взаємодії окремих сфер і ланок бюджетних відносин. Це досягається чітким розмежуванням функцій і повноважень між учасниками бюджетного процесу.

Президент України як глава держави підписує закон про державний бюджет на відповідний рік, а у разі незгоди з прийнятим Верховною Радою законом накладає вето з наступним поверненням на повторний розгляд до Верховної Ради. В установленому законодавством порядку вносить зміни та доповнення до державного бюджету; видає укази з метою регулювання окремих поточних питань у сфері бюджетних відносин; вносить на розгляд Верховної Ради законопроекти, які стосуються бюджетного процесу. Президент України у щорічних посланнях до Верховної Ради (ст. 106 Конституції) визначає основні напрями соціально-економічного розвитку держави й, зокрема, бюджетної політики на поточний рік та на перспективу.

Уряд повинен діяти в рамках цього послання з метою реалізації основних засад соціально-економічного розвитку суспільства. Як найвища ланка у системі органів виконавчої влади ***Кабінет Міністрів України*** подає на розгляд до Верховної Ради проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, розробляє проекти законів, що регламентують реалізацію бюджетної політики, і подає їх до парламенту на розгляд та прийняття.

Згідно зі ст. 116 Конституції та ст. 32, 47 Бюджетного кодексу Кабінет Міністрів розробляє проект закону про Державний бюджет України, забезпечує його виконання та подає Верховній Раді звіт про виконання закону про державний бюджет.

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

Кабінетом Міністрів приймаються нормативні акти з метою врегулювання окремих сфер та ланок бюджетних відносин на виконання та відповідно до Бюджетного кодексу. До компетенції уряду також входить розробка та забезпечення здійснення загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального й культурного розвитку України.

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

- ✓ розгляд та розробка пропозицій до поданого Кабінетом Міністрів проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, прийняття постанови про його схвалення або взяття до відома;
- ✓ розгляд проекту та прийняття закону про державний бюджет, внесення змін і доповнень до нього;
- ✓ контроль за обґрунтованістю формування та ходом виконання державного бюджету, розгляд та ухвалення рішення щодо звіту про його виконання;

- ✓ прийняття законодавчих актів з питань бюджету, внесення змін до бюджетного законодавства;
- ✓ ратифікація міжнародних договорів та ухвалення рішень про приведення у відповідність до їх положень бюджетного законодавства України;
- ✓ визначення джерел доходів, що спрямовуються до бюджетів;
- ✓ визначення видів і напрямів спрямування видатків з державного бюджету;
- ✓ встановлення обсягів міжбюджетних трансфертів та визначення інших положень, необхідних для формування місцевих бюджетів;
- ✓ здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу.

Свої бюджетні повноваження Верховна Рада реалізує через відповідні комітети. Комітети беруть участь у підготовці до розгляду парламентом проекту закону про державний бюджет, здійсненні контролю за ходом бюджетного процесу, попередньо розглядають звіт про виконання закону про державний бюджет з метою ухвалення відповідного рішення.

Комітет Верховної Ради з питань бюджету забезпечує:

- ✓ розгляд і внесення пропозицій щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний рік;
- ✓ здійснення контролю за відповідністю поданого Кабінетом Міністрів проекту закону про Державний бюджет України Основним напрямам бюджетної політики на наступний бюджетний період та підготовку відповідного висновку;
- ✓ підготовку пропозицій щодо узгодження чинного законодавства з Основними напрямами бюджетної політики на наступний бюджетний період;
- ✓ розгляд проекту закону про державний бюджет;
- ✓ вивчення й узагальнення пропозицій до проекту закону про державний бюджет, інших законопроектів у сфері бюджетної діяльності, підготовку висновків і пропозицій до них;
- ✓ здійснення контролю за відповідністю законопроектів, поданих на розгляд Верховної Ради, бюджетному законодавству, забезпечення підготовки експертного висновку щодо впливу відповідних законопроектів на дохідну та видаткову частини бюджетів;
- ✓ підготовка співдоповіді, з якою виступає Голова комітету, про виконання державного бюджету.

В Автономній Республіці Крим загальне управління державною діяльністю у бюджетній сфері здійснює ***Верховна Рада АР Крим***. Згідно зі ст. 138 Конституції України та відповідно до Бюджетного кодексу України до бюджетних повноважень Верховної Ради АР Крим належать:

- ✓ розгляд проекту та затвердження рішення про бюджет Автономної Республіки Крим;
- ✓ оприлюднення рішень про бюджет АР Крим та періодичних звітів про його виконання;
- ✓ розробка, затвердження та реалізація програм АР Крим з питань соціально-економічного розвитку відповідно до загальнодержавних програм, заслуховування звітів про їх виконання;
- ✓ ухвалення рішень про здійснення запозичень до бюджету АР Крим;

- ✓ прийняття рішень щодо отримання короткотермінових позичок у фінансово-кредитних установах для покриття тимчасових касових розривів бюджету АР Крим;
- ✓ розподіл переданих з державного бюджету коштів у вигляді дотацій і субвенцій між бюджетами міст республіканського значення та районними бюджетами;
- ✓ заслуховування та затвердження звіту про виконання бюджету АР Крим.

Загальне державне управління фінансовою діяльністю на місцевому рівні відповідно до Конституції України (ст. 140–146) та Закону "Про місцеве самоврядування в Україні" від 21 травня 1997 р. за № 280/97-ВР здійснюють ***органи місцевого самоврядування***. До них належать сільські, селищні, міські, районні та обласні ради.

Обласні та районні ради є органами місцевого самоврядування, що представляють спільні інтереси громад відповідних адміністративно-територіальних одиниць. До їх компетенції належить:

- ✓ затвердження обласних і районних бюджетів, внесення змін до них, заслуховування та затвердження звітів про їх виконання;
- ✓ затвердження програм соціально-економічного розвитку відповідних областей, районів та заслуховування звітів про їх виконання;
- ✓ розподіл переданих з державного бюджету коштів у вигляді дотацій і субвенцій між районними бюджетами, бюджетами міст обласного значення, сіл, селищ, міст районного значення.

Обласні та районні ради делегують відповідним державним адміністраціям такі повноваження, як:

- ✓ підготовка та подання на розгляд рад проектів програм соціально-економічного розвитку відповідних районів та областей, цільових програм з інших фінансових питань;
- ✓ внесення пропозицій до програм соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць та загальнодержавних програм суспільного розвитку;
- ✓ забезпечення збалансованого економічного й соціального розвитку відповідних територій, ефективного використання обмежених фінансових ресурсів;
- ✓ підготовка й подання до відповідних органів виконавчої влади фінансових показників і пропозицій до проекту закону про Державний бюджет України.

До компетенції ***сільських, селищних та міських рад*** належить:

- ✓ затвердження бюджетів відповідних адміністративно-територіальних одиниць і здійснення контролю за їх виконанням;
- ✓ заслуховування та затвердження звітів виконавчих органів місцевого самоврядування про виконання відповідних місцевих бюджетів;
- ✓ затвердження програм соціально-економічного та культурного розвитку сіл, селищ і міст, здійснення контролю та заслуховування звітів про їх виконання.

Виконавчу владу в областях і районах, містах Києві і Севастополі здійснюють ***місцеві державні адміністрації***. Згідно з Конституцією України (ст. 118–119), Законом України "Про місцеві державні адміністрації" за № 586-XIV від 09.04.1999 р. та відповідно до Бюджетного кодексу до основних повноважень місцевих державних адміністрацій у сфері фінансів та бюджету належить:

- ✓ забезпечення виконання відповідних обласних, районних та міських (міст Києва та Севастополя) бюджетів, а також державних і регіональних програм соціально-економічного та культурного розвитку;
- ✓ публікація інформації про відповідні місцеві бюджети, в тому числі рішень про бюджети та періодичних звітів про їх виконання;
- ✓ отримання короткотермінових позичок у фінансово-кредитних установах для покриття тимчасових касових розривів, що виникають під час виконання обласних (районних, міських) бюджетів;
- ✓ забезпечення складання та подання на затвердження радами проектів рішень про відповідні місцеві бюджети;
- ✓ подання до відповідних рад квартальних та річного звітів про виконання місцевого бюджету;
- ✓ забезпечення здійснення контролю за відповідністю бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів відповідних адміністративно-територіальних одиниць, бюджетних розписів та кошторисів бюджетних установ.

На території Автономної Республіки Крим бюджетні повноваження, якими наділені обласні державні адміністрації, віднесені до компетенції ***Ради міністрів АР Крим***.

Виконавчі органи сільських, селищних та міських (міст районного значення) рад створюються у випадку, якщо відповідними радами не утворено фінансового органу. У такому випадку вони виконують усі функції, які відповідно до чинного бюджетного законодавства уповноважені здійснювати місцеві фінансові органи.

У процесі виконання відповідних місцевих бюджетів виконавчі органи рад згідно з Бюджетним кодексом та законом "Про місцеве самоврядування в Україні" здійснюють такі функції:

- ✓ складають проект рішення про місцевий бюджет і подають його на затвердження відповідній раді;
- ✓ здійснюють контроль за дотриманням зобов'язань щодо платежів до місцевого бюджету на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності;
- ✓ забезпечують виконання місцевого бюджету;
- ✓ здійснюють фінансування видатків з місцевого бюджету;
- ✓ приймають рішення про виділення коштів з резервного фонду місцевого бюджету та звітують перед відповідними радами про їх використання;
- ✓ забезпечують отримання згідно з рішеннями відповідних рад позичок у фінансово-кредитних установах для покриття тимчасових касових розривів, що виникають при виконанні місцевих бюджетів;
- ✓ звітують про виконання місцевого бюджету перед відповідними радами.

4.2. Органи оперативного управління бюджетними коштами

Центральне місце у системі органів державної виконавчої влади, які здійснюють управління у сфері бюджетних відносин, належить ***Міністерству фінансів України***. Характерною рисою Міністерства фінансів є те, що, відповідно до наданих йому бюджетних повноважень, Міністерство не лише здійснює дії, пов'язані з оперативним управлінням бюджетними коштами, але й має і використовує можливість вливати у межах своєї компетенції на розвиток усієї системи бюджетних відносин.

Правовий статус Міністерства фінансів визначається Конституцією і законами України, указами Президента України, постановами Кабінету Міністрів, а також "Положенням про Міністерство фінансів України", затвердженим Указом Президента від 08.04.2011 р. № 446/2011. Відповідно до чинного законодавства Міністерство фінансів наділене такими бюджетними повноваженнями:

- ✓ розробляє проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;
- ✓ здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету;
- ✓ складає та уточнює прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди;
- ✓ визначає основні організаційно-методичні засади та здійснює керівництво роботою у сфері бюджетного планування;
- ✓ розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів;
- ✓ здійснює оцінку відповідності бюджетному законодавству бюджетних запитів, паспортів бюджетних програм, проектів зведених кошторисів для складання розпису державного бюджету;
- ✓ здійснює аналіз бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, щодо його відповідності меті, пріоритетності та ефективності використання бюджетних коштів;
- ✓ здійснює оцінку виконання результативних показників бюджетних програм та відповідності звітності головних розпорядників бюджетних коштів показникам, установленим законом про Державний бюджет України;
- ✓ складає проект закону про Державний бюджет України та готує відповідні матеріали, що до нього додаються;
- ✓ складає розпис Державного бюджету України згідно з бюджетними призначеннями та вносить зміни до нього, у тому числі в частині міжбюджетних трансфертів у розрізі місцевих бюджетів;
- ✓ затверджує розпис державного бюджету, забезпечує його відповідність бюджетним призначенням та контролює його виконання;
- ✓ разом із головними розпорядниками бюджетних коштів затверджує паспорти бюджетних програм;
- ✓ затверджує лімітні довідки про бюджетні асигнування, що містять бюджетні призначення та їх помісячний розподіл;
- ✓ здійснює загальну організацію та управління виконанням державного бюджету, координує діяльність учасників бюджетного процесу;
- ✓ за дорученням Кабінету Міністрів Міністерство в особі Міністра фінансів здійснює державні внутрішні та зовнішні запозичення, управління державним та гарантованим державою боргом;
- ✓ забезпечує регулювання міжбюджетних відносин між державним та місцевими бюджетами тощо.

Міністерству фінансів підконтрольні та підзвітні місцеві фінансові органи. У процесі адміністративної реформи змінюється структура як центрального апарату Міністерства фінансів, так і системи територіальних фінансових органів.

До складу ***місцевих фінансових органів*** входять територіальні фінансові органи державної виконавчої влади та фінансові органи місцевого самоврядування.

До перших належать Міністерство фінансів АР Крим та фінансові органи місцевих державних адміністрацій. Правовий статус та повноваження фінансових органів місцевих державних адміністрацій визначені Постановою Кабінету Міністрів

України від 20.05. 2013 р. № 348 "Про затвердження Типового положення про структурний підрозділ з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної у мм. Києві та Севастополі державної адміністрації".

Фінансові органи місцевого самоврядування утворюються за рішенням відповідних рад відповідно до ст.11 закону "Про місцеве самоврядування в Україні" від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР. Вони представлені переважно фінансовими управліннями міських рад міст обласного значення. Фінансові органи місцевого самоврядування забезпечують проведення діяльності у сфері фінансів та бюджету, що належить до компетенції місцевих рад.

З метою вдосконалення управління бюджетними коштами Постановою Кабінету Міністрів "Про затвердження рекомендаційних переліків структурних підрозділів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної в мм. Києві та Севастополі державних адміністрацій" від 18.04.2012 р. № 606 затверджено рекомендаційні переліки структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій. Згідно з Постановою види структурних підрозділів (у тому числі з питань фінансів) - департамент, управління, відділ, сектор - та їх статус як юридичних осіб публічного права визначаються головою відповідної обласної (районної) державної адміністрації залежно від ступеня складності завдань.

Структура системи місцевих фінансових органів наведена на рисунку 4.2.

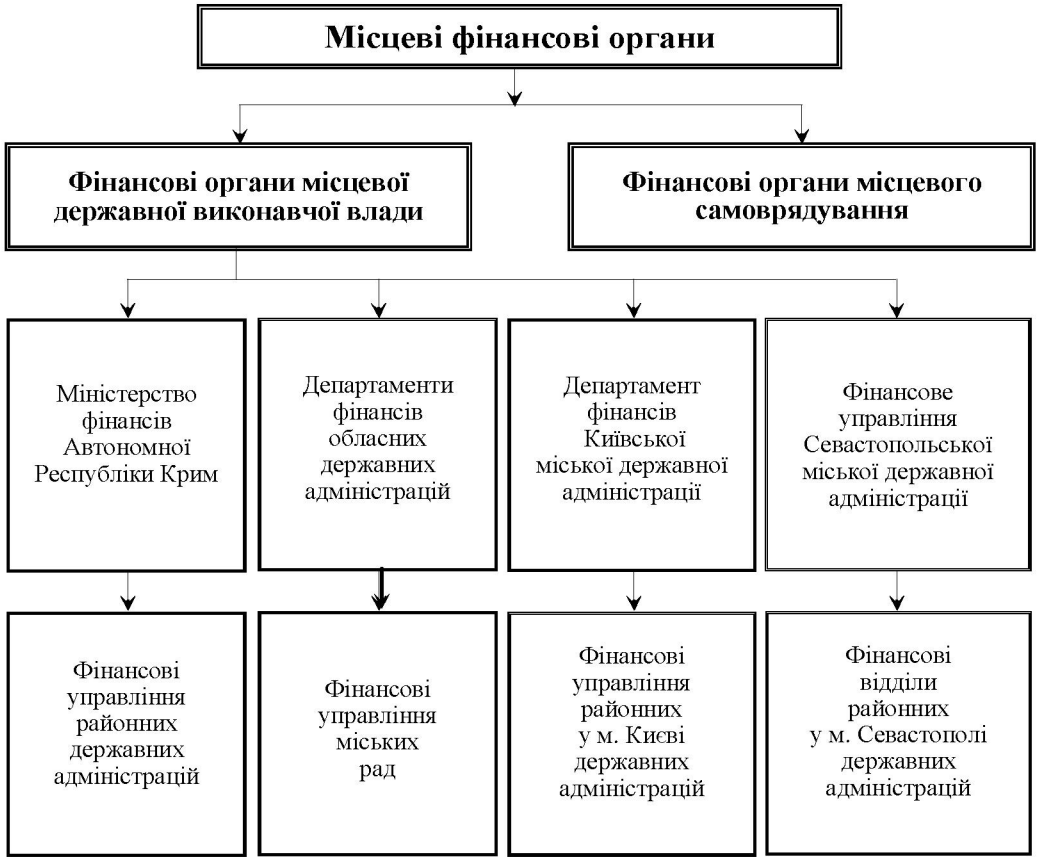


Рис. 4.2. Структура системи місцевих фінансових органів

Фінансові органи місцевої державної виконавчої влади мають систему подвійного підпорядкування. Вертикально вони підпорядковані відповідному вищестоящому фінансовому органу (наприклад, фінансові управління районних державних адміністрацій підпорядковуються департаменту фінансів обласної державної адміністрації). Горизонтально вони підпорядковані місцевим органам влади, тобто входять до складу відповідних державних адміністрацій. Наприклад, директор департаменту фінансів підпорядковується голові обласної державної адміністрації і одночасно по вертикалі – Міністру фінансів; начальник районного фінансового управління – голові районної державної адміністрації і директору департаменту фінансів обласної державної адміністрації.

Місцеві фінансові органи забезпечують складання та виконання місцевих бюджетів, здійснення контролю за цільовим, економним й ефективним використанням бюджетних коштів, створенням належних фінансових умов для виконання функцій місцевими державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування. Розмежування повноважень і функцій між територіальними фінансовими органами здійснюється за регіональним принципом.

Структурний підрозділ з питань фінансів в установленому законодавством порядку та у межах своїх повноважень взаємодіє з іншими структурними підрозділами, апаратом місцевої держадміністрації, органами місцевого самоврядування, територіальними органами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, а також підприємствами, установами та організаціями з метою створення умов для впровадження послідовної та узгодженої діяльності щодо строків, періодичності одержання і передачі інформації, необхідної для належного виконання покладених на нього завдань та здійснення запланованих заходів.

Безпосередню участь у бюджетному процесі приймають ***органи Міністерства доходів і зборів України,*** які є правонаступником Державної податкової та Державної митної служб. Міндоходів України здійснює повноваження безпосередньо та через територіальні органи[1].

До територіальних органів Міндоходів України належать його органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, міжрегіональні територіальні органи (повноваження яких поширюються на кілька адміністративно-територіальних одиниць), митниці, спеціалізовані департаменти та спеціалізовані органи Міндоходів України, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції. Крім цього у складі Міністерства доходів і зборів України та його територіальних органів створено податкову міліцію – спеціальні підрозділи для боротьби з податковими правопорушеннями.

Відповідно до Положення про Міністерство доходів і зборів, затвердженого Указом Президента України від 18.03.2013 р. № 141, основними завданнями Міндоходів України є забезпечення формування та реалізація:

- ✓ єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів;

[1] Згідно з постановою Кабінету міністрів України від 01.03.2014 р. № 67 Міністерство доходів і зборів буде ліквідовано, а Податкова та Митна служби відновлять свою діяльність.

- ✓ державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьба з правопорушеннями при застосуванні законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Міністерство доходів і зборів України відповідно до покладених на нього завдань:

- ✓ визначає єдині методологічні засади складення звітності з податків і зборів, звітності з єдиного внеску та інших питань, що належать до його компетенції;
- ✓ здійснює адміністрування податків і зборів, митних платежів, єдиного внеску;
- ✓ контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларації, розрахунки тощо), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску;
- ✓ здійснює контроль за додержанням податкового і митного законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску;
- ✓ забезпечує достовірність та повноту обліку платників податків та єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;
- ✓ забезпечує ведення обліку податків і зборів, єдиного внеску;
- ✓ здійснює прогнозування та проводить аналіз надходження податків і зборів, інших платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", вивчає вплив макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;
- ✓ надає на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки Міністерству фінансів України пропозиції щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів державного бюджету для складення проекту закону про Державний бюджет України;
- ✓ складає звітність щодо стану розрахунків платників податків і зборів із бюджетом та сплати єдиного внеску, а також інших показників роботи за напрямами його діяльності.

Постійно діючим вищим органом державного фінансового контролю є ***Рахункова палата України***. Вона створена при Верховній Раді, підпорядковується і підзвітна їй. На відміну від державної фінансової інспекції, яка проводить детальний контроль за дотриманням фінансового законодавства, Рахункова палата здійснює контроль дієвості фінансової політики та регулювання макроекономічних процесів.

Організаційно-правовий статус Рахункової палати, функціональні повноваження та порядок їх реалізації передбачено ст. 98 Конституції України та законом "Про Рахункову палату України" за № 315/96-ВР від 11.07.1996 р. із змінами та доповненнями, іншими законодавчими документами.

Основними завданнями Рахункової палати Верховної Ради України є:

- ✓ організація та здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини державного бюджету, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;
- ✓ здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;
- ✓ контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

- ✓ контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;
- ✓ контроль за законністю та своєчасністю руху коштів державного бюджету та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках;
- ✓ аналіз встановлених відхилень від показників державного бюджету та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про удосконалення бюджетного процесу в цілому;
- ✓ виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати законодавством України.

Відповідними повноваженнями у сфері бюджетної діяльності наділені також органи ***державної фінансової інспекції***. До складу Державної фінансової інспекції України входять фінансові інспекції в АР Крим, областях, містах Києві і Севастополі, районах, містах (крім Києва і Севастополя) і районах у містах.

У своїй діяльності Державна фінансова інспекція керується Конституцією України, указами Президента, постановами Кабінету Міністрів, законом "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" за № 2939-XII від 26.01.1993 р. із змінами і доповненнями, Положенням про Державну фінансову інспекцію, затвердженим Указом Президента від 23.04.2011 р. № 499, іншими законодавчими актами.

Відповідно до цих документів органи державної фінансової інспекції проводять аналіз стану додержання фінансової дисципліни та про його результати повідомляють органи виконавчої влади, інші державні органи та органи місцевого самоврядування; проводять контроль за:

- ✓ цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів;
- ✓ цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- ✓ складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- ✓ станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;
- ✓ усуненням виявлених недоліків і порушень.

Органи фінансової інспекції проводять також контроль фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, достовірності обліку і звітності в органах державної виконавчої влади, а також на підприємствах і організаціях, які отримують кошти з бюджетів; розробляють інструктивні та інші нормативні акти з питань проведення ревізій та перевірок, здійснюють інші заходи згідно з законодавством.

Фонд Державного майна України та його територіальні відділення забезпечують перерахування до державного бюджету коштів, одержаних від продажу державного майна та інших надходжень, безпосередньо пов'язаних з процесами роздержавлення та приватизації державного майна; здійснюють контроль за справлянням платежів, пов'язаних із відчуженням або орендою майна, що перебуває у державній власності.

4.3. Бюджетні повноваження органів казначейства

Відповідно до Бюджетного кодексу Державна казначейська служба є однією із учасників бюджетного процесу і наділена широкими бюджетними повноваженнями. Казначейство України необхідно розглядати як специфічну установу, оскільки поряд з суто технічними банківськими функціями – здійснення платежів, обслуговування клієнтів тощо – воно виконує широкий спектр управлінських, контрольних, аналітичних функцій.

Головним призначенням Державної казначейської служби України та її територіальних органів є обслуговування бюджетних коштів і сприяння ефективному управлінню фінансовими ресурсами держави шляхом застосування оптимальних механізмів формування та використання бюджетних коштів.

Органи казначейства забезпечують ефективне управління державними фінансовими активами й зобов'язаннями. До їх відання належить також ведення обліку та складання звітності за операціями з коштами бюджетів усіх рівнів. Оскільки діяльність органів казначейства нерозривно пов'язана зі здійсненням бюджетного процесу, Казначейство нині є однією з найважливіших ланок в системі суб'єктів, які наділені бюджетними повноваженнями.

Органи державної казначейської служби в процесі касового виконання бюджетів за доходами наділені такими повноваженнями:

- ✓ установлюють порядок відкриття та відкривають в головних управліннях та центральному апараті Казначейства рахунки для зарахування податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів; повідомляють реквізити рахунків для зарахування бюджетних надходжень органам державної податкової служби;
- ✓ зараховують до державного та місцевих бюджетів податки, збори, інші обов'язкові платежі;
- ✓ здійснюють розподіл зарахованих до бюджетів платежів відповідно до нормативів відрахувань, затверджених Бюджетним кодексом, законом про державний бюджет на відповідний рік і рішень про місцеві бюджети; перераховують за належністю розподілені кошти;
- ✓ готують розрахункові документи і проводять повернення помилково або надміру сплачених до бюджетів платежів на підставі висновків органів податкової служби, рішень судових органів, інших органів, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою платежів;
- ✓ здійснюють відшкодування податку на додану вартість на підставі висновків органів державної податкової служби та рішень судових органів;
- ✓ забезпечують своєчасне та в повному обсязі зарахування міжбюджетних трансфертів до відповідних бюджетів;
- ✓ ведуть бухгалтерський облік доходів бюджету у розрізі кодів бюджетної класифікації доходів і типів операцій;
- ✓ складають звітність про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами.

У процесі касового виконання бюджету за видатками органи казначейства мають такі повноваження:

- ✓ ведуть мережу розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- ✓ здійснюють оперативне прогнозування та касове планування видатків державного бюджету;
- ✓ відкривають рахунки для операцій з бюджетними коштами розпорядникам і одержувачам коштів бюджету та здійснюють їх розрахунково-касове обслуговування;

- ✓ відкривають рахунки для обліку операцій з фінансування бюджетів, рахунки для здійснення операцій за борговими зобов'язаннями держави та здійснюють їх обслуговування;
- ✓ здійснюють контроль за відповідністю кошторисів бюджетних установ розписам відповідних бюджетів;
- ✓ ведуть облік бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів бюджетних коштів;
- ✓ зараховують на рахунки розпорядників та одержувачів коштів відкриті (виділені) їм бюджетні асигнування;
- ✓ оплачують витрати розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- ✓ здійснюють попередній і поточний контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів;
- ✓ проводять операції щодо перерахування міжбюджетних трансфертів з державного та місцевих бюджетів відповідно до закону про державний бюджет та рішень про відповідні місцеві бюджети;
- ✓ здійснюють безспірне списання коштів з рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів на підставі документів судових органів;
- ✓ призупиняють асигнування та операції з бюджетними коштами, застосовують адміністративні санкції до осіб, винних у бюджетних правопорушеннях;
- ✓ закривають бюджетні рахунки після закінчення бюджетного періоду;
- ✓ ведуть облік та складають звітність за операціями щодо касового виконання бюджетів за видатками.

В основі казначейської системи касового виконання бюджету лежить принцип єдності каси, що передбачає відкриття в органах казначейства бюджетних рахунків, на які зараховуються податки і збори, та з яких здійснюються видатки розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

У режимі реального часу органи казначейства оперують інформацією про рух коштів на бюджетних рахунках. Щодня формується баланс, у якому консолідуються дані про рух коштів на рахунках, відкритих у внутрішній платіжній системі казначейства.

Закумульовані на дохідних рахунках надходження з різноманітних джерел перераховуються на єдиний казначейський рахунок для подальшого здійснення платежів за видатками. Через систему своїх органів Казначейство України перераховує кошти з єдиного казначейського рахунка у межах виділених бюджетних асигнувань та відповідно до затверджених розписів та кошторисів бюджетних установ.

При надходженні коштів до органу казначейства за місцезнаходженням розпорядника бюджетних коштів зарахування здійснюються на реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників та одержувачів коштів. Із зазначених рахунків у межах взятих зобов'язань установами та організаціями органи казначейства здійснюють платежі безпосередньо на користь тих підприємств, організацій, що надали послуги, виконали роботи чи поставили товари розпорядникам або одержувачам бюджетних коштів.

Оплата витрат бюджетних установ та організацій проводиться тільки після здійснення попереднього та поточного контролю. Таким чином забезпечується організація контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів, а відтак ефективне управління державними фінансами.

4.4. Органи грошово-кредитного регулювання

Незважаючи на запровадження казначейської системи, процес виконання бюджетів передбачає участь банківських установ, сукупність яких утворює банківську систему. Економічна теорія і практичний вітчизняний та зарубіжний досвід переконують, що надійна ефективно функціонуюча банківська система є запорукою стабільності та фінансової стійкості держави.

Згідно з законом "Про банки і банківську діяльність" від 07.12.2000 р. за № 2121-III банківська система України має дворівневу структуру і складається з Національного банку та мережі комерційних банків.

Національний банк України підзвітний Верховній Раді та є незалежним у здійсненні своїх повноважень щодо монетарної політики держави. У питаннях грошово-кредитної політики він взаємодіє з урядом, сприяючи реалізації його фінансової політики. Національний банк здійснює чимало повноважень, без яких неможливо забезпечити належне виконання бюджетного процесу, а саме:

- ✓ забезпечує надійне функціонування банківської системи;
- ✓ розробляє Основні засади грошово-кредитної політики;
- ✓ забезпечує функціонування системи електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ), гарантує її надійність і безпеку;
- ✓ організовує, регламентує та бере участь у міжбанківських розрахунках через СЕП НБУ;
- ✓ здійснює обслуговування єдиного казначейського рахунка та проводить міжбанківські платежі за дорученням органів казначейства;
- ✓ визначає порядок та організовує проведення безготівкових розрахунків і операцій з готівковими коштами.

Відповідно до Бюджетного кодексу (ст. 33) Національний банк як орган грошово-кредитного регулювання є учасником бюджетного процесу. Національний банк України подає Президенту України, Верховній Раді України та Кабінету Міністрів України:

- ✓ до 15 березня року, що передує плановому, – прогнозні монетарні показники на наступний рік;
- ✓ до 1 квітня року, що передує плановому, – інформацію про розрахунок частини прогнозованого прибутку до розподілу поточного року, яка підлягатиме перерахуванню до державного бюджету;
- ✓ до 1 вересня року, що передує плановому, – інформацію про розрахунок частини прогнозованого прибутку до розподілу наступного року, яка підлягатиме перерахуванню до державного бюджету.

Зазначені матеріали використовуються для складання проекту закону про Державний бюджет України.

Грошово-кредитна політика Національного банку спрямована на створення передумов для сталого економічного зростання, підтримання високого рівня зайнятості населення та забезпечення стабільності грошової одиниці. Досягнення цих цілей гарантує збереження сприятливих макроекономічних умов розвитку держави, є одним із найважливіших чинників, які дозволяють забезпечити бездефіцитне виконання бюджету.

Відповідно до закону "Про Національний банк України" за № 679-XIV від 20.05.1999 р. Національний банк зобов'язаний зберігати на рахунках Казначейства кошти державного та місцевих бюджетів, державних цільових фондів, а також

уповноважений обслуговувати рахунки органів казначейства без оплати й нарахування відсотків.

З метою визначення основних засад функціонування Казначейства в системі електронних платежів Національним банком спільно з Кабінетом Міністрів прийнято постанову № 1721 від 15.09.1999 р. "Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства". Дана постанова передбачила надання Казначейству України статусу учасника системи електронних платежів НБУ та створення внутрішньої платіжної системи казначейства.

Діюча модель функціонування органів Казначейства заснована на принципах, прийнятних для банківської системи. Вона дозволяє консолідувати бюджетні кошти на єдиному казначейському рахунку, відкритому в Національному банку, і, відповідно, позбавитись ризиків при зберіганні бюджетних коштів.

Національний банк України та його територіальні управління забезпечують відкриття та функціонування окремих технічних рахунків відповідним органам казначейства. Упродовж операційного дня всі проведені органами казначейства міжбанківські операції відображаються на технічному рахунку Казначейства та на відповідних технічних рахунках головних управлінь, відкритих в установах Національного банку.

Обслуговування технічних рахунків органів казначейства здійснюється спеціалізованими підрозділами Національного банку – Центральною розрахунковою палатою та інформаційно-технічними підрозділами регіональних управлінь НБУ. Основним завданням цих структурних підрозділів НБУ є: забезпечення безперебійного та своєчасного обслуговування учасників електронних переказів з метою оптимізації міжбанківських розрахунків, надійного захисту системи електронних платежів від несанкціонованого доступу.

З метою забезпечення функціонування органів казначейства в системі електронних платежів (СЕП НБУ) Національний банк надає їм відповідні програмно-технічні комплекси. Національний банк здійснює захист електронного зв'язку та інформації в системі електронних платежів, створює, зберігає, розподіляє та поновлює ключі криптографічного захисту.

Для ефективного функціонування систем міжбанківських розрахунків Національним банком прийнято відповідні нормативні документи. Зокрема постановою Правління Національного банку України № 320 від 16.08.2006 р. затверджено "Інструкцію про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті, а постановою № 22 від 21.01.2004 р. – Інструкцію про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті.

У бюджетному процесі, крім Національного банку, задіяні також інші ***банківські установи***. Функції установ банків як учасників бюджетного процесу полягають у наступному:

1) приймають від платників готівкою кошти для здійснення розрахунків з державним і місцевими бюджетами за податками та обов'язковими платежами;

2) забезпечують перерахування через систему електронних платежів Національного банку України:

- ✓ сплачених платниками готівкою та в безготівковій формі податків та обов'язкових платежів на рахунки;
- ✓ за дорученням клієнтів банку платежів на рахунки для зарахування власних надходжень бюджетних установ;
- ✓ інших платежів, що підлягають перерахуванню на бюджетні рахунки, відкриті в органах казначейства;

3) здійснюють готівкове обслуговування установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

4) проводять виплату фізичним особам готівкою повернених з бюджету сум надмірно чи помилково сплачених податків та обов'язкових платежів.

Через установи банків платники сплачують до бюджетів податки, збори, інші обов'язкові платежі. Через систему електронних платежів банк на підставі платіжних документів платника перераховує кошти на бюджетні рахунки за надходженнями, відкриті в головних управліннях та центральному апараті Казначейства в розрізі кодів бюджетної класифікації доходів і територій, на яких справляються дані платежі.

Органи казначейства у процесі касового виконання державного та місцевих бюджетів не здійснюють операцій з готівкою. У зв'язку з цим банки забезпечують готівкове обслуговування установ та організацій, які утримуються за рахунок бюджетних коштів.

Банки, які обслуговують платників податків, і установи Національного банку, в яких зосереджено кореспондентські рахунки комерційних банків, виступають посередниками між платниками податків та отримувачами бюджетних коштів, останніми власне є органи казначейства, на ім'я яких відкриваються бюджетні рахунки.

Схема взаємодії органів казначейства і банківських установ в процесі касового виконання бюджетів наведена на рисунку 4.3.



Рис. 4.3. Схема взаємодії органів казначейства і банківських установ у процесі касового виконання бюджетів

Такий розподіл функцій щодо касового виконання бюджетів і державних цільових фондів між казначейською та банківською системами має як певні переваги, так і вади. З одного боку, він дозволяє централізувати всі важелі управління бюджетними коштами в руках головного фінансового агента держави в особі Казначейства, з іншого – суттєвою мірою сприяє послабленню контролю за діяльністю банківських установ та зниженню рівня їх відповідальності при перерахуванні за дорученням клієнтів коштів до бюджетів та цільових фондів. У зв'язку з цим актуальною постає проблема вдосконалення організаційно-правових засад взаємодії між органами казначейства і суб'єктами банківської системи в процесі касового виконання бюджетів.

4.5. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів

Безпосередню участь у бюджетному процесі беруть розпорядники та одержувачі бюджетних коштів. З відповідних бюджетів їм відкриваються (виділяються) асигнування для здійснення передбачених цими бюджетами програм та заходів.

Розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету.

Залежно від ступеня підпорядкованості, обсягу наданих прав, обов'язків і відповідальності розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних та розпорядників нижчого рівня (рис. 4.4).

4.5.1. Головні розпорядники бюджетних коштів та їх основні функції

Головні розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, які отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень. Головними розпорядниками бюджетних коштів згідно зі ст. 22 Бюджетного кодексу можуть бути:

За бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України:

1) установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України та Кабінету Міністрів України, в особі їх керівників;
2) міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, визначені Конституцією України, в особі їх керівників;
3) Конституційний Суд України, Верховний Суд України, вищі спеціалізовані суди в особі їх керівників;
4) Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України та Національна академія мистецтв України в особі їх керівників;
5) інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників.



Рис. 4.4. Система розпорядників бюджетних коштів

За бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим:

1) бюджетні установи, що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим в особі їх керівників;
2) міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників.

За бюджетними призначеннями, визначеними іншими місцевими бюджетами:

1) місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад в особі їх керівників;
2) структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників.

Якщо згідно із законом місцевою радою не створено виконавчий орган, функції головного розпорядника коштів відповідного місцевого бюджету виконує голова такої місцевої ради.

Головні розпорядники коштів державного бюджету затверджуються законом про державний бюджет шляхом встановлення їм бюджетних призначень.

Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішеннями про відповідні місцеві бюджети.

Головні розпорядники бюджетних коштів як учасники бюджетного процесу мають такі повноваження:

- ✓ розробляють плани діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних програм (проектів);
- ✓ організовують та забезпечують на підставі плану діяльності та індикативних прогнозних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подають їх центральному

органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики (місцевому фінансовому органу);

- ✓ отримують бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет); приймають рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, розподіляють та доводять до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань;
- ✓ затверджують кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством;
- ✓ розробляють та затверджують паспорти бюджетних програм і складають звіти про їх виконання, здійснюють аналіз показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- ✓ здійснюють управління бюджетними коштами у межах встановлених їм бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;
- ✓ здійснюють контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії;
- ✓ здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами і витрачанням ними бюджетних коштів;
- ✓ забезпечують організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством.

Головним розпорядникам надано право розподіляти бюджетні кошти між розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, а також використовувати їх на відповідні централізовані заходи у межах свого відомства та на утримання своїх установ.

У випадку, якщо розпорядник, якому бюджетні призначення встановлені безпосередньо законом про державний бюджет або рішенням про відповідний місцевий бюджет, розподіляє кошти підвідомчим бюджетним установам, такий розпорядник коштів вважається головним.

При витрачанні бюджетних коштів на утримання управлінського апарату або на централізовані заходи такі розпорядники є одночасно розпорядниками бюджетних коштів третього ступеня.

4.5.2. Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня

Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня – це бюджетні установи і організації, які у своїй діяльності підпорядковані відповідному вищестоящому розпоряднику, діяльність яких координується через нього. Вони поділяються на розпорядників коштів другого та третього ступенів.

Розпорядниками бюджетних коштів другого ступеня є бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи,

яку вони очолюють, і на розподіл коштів для переказу розпорядникам третього ступеня та безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам. В основному – це установи і організації обласного рівня, що мають підвідомчі структурні підрозділи, як, наприклад: управління статистики, центр сприяння зайнятості населення, податкова служба, фінансова інспекція, головне управління казначейства тощо.

Розпорядники коштів другого ступеня вважаються такими, якщо вони розподіляють і перераховують кошти підвідомчим установам. Якщо ж вони витрачають кошти безпосередньо на утримання свого апарату або на централізовані заходи, то одночасно вважаються розпорядниками коштів третього ступеня.

Розпорядниками коштів третього ступеня є бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл коштів безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам.

Поділ розпорядників бюджетних коштів на ступені залежить від структури управління галуззю економіки чи соціально-культурної сфери, а також від того, з якого бюджету здійснюється відкриття (виділення) асигнувань розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів.

Розпорядники коштів державного бюджету, як правило, поділяються на три ступені, що певною мірою зумовлено адміністративно-територіальним устроєм держави. Наприклад, фінансові органи є бюджетними установами і фінансуються за рахунок державного бюджету. Їх керівники є розпорядниками коштів державного бюджету: Міністр фінансів – головним розпорядником, начальники головних фінансових управлінь – розпорядниками коштів другого ступеня, начальники фінансових управлінь – розпорядниками третього ступеня.

Що стосується розпорядників коштів місцевих бюджетів, то вони в основному поділяються на головних розпорядників та розпорядників коштів третього ступеня. Це обумовлено тим, що місцеві органи управління певною галуззю діляться на дві ланки. Наприклад, видатки на охорону здоров'я здійснюються з районних бюджетів. Відповідно керівник районного управління охорони здоров'я є головним розпорядником коштів місцевого (районного) бюджету, а керівники лікарень – розпорядниками коштів третього ступеня.

На практиці зустрічаються випадки, коли головний розпорядник коштів місцевого бюджету (обласного та районного рівнів) виділяє асигнування розпорядникам другого рівня з послідуючим розподілом ними коштів розпорядникам третього рівня. Наприклад, управління охорони здоров'я, яке є головним розпорядником коштів, виділяє асигнування центральній районній лікарні як розпоряднику коштів другого рівня. Відповідно центральна районна лікарня здійснює розподіл коштів лікарням, які знаходяться на території району та утримуються за рахунок коштів районного бюджету як розпорядникам третього ступеня.

При казначейській формі обслуговування бюджетів для всіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів обов'язковим є здійснення операцій за видатками через органи казначейства. Для цього розпорядникам та одержувачам коштів в органах казначейства відкриваються реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки. Бюджетні кошти використовуються розпорядниками (одержувачами) коштів відповідно до затверджених кошторисами (планами використання) асигнувань.

Одержувачі бюджетних коштів – суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, які не мають статусу бюджетної установи, уповноважені розпоряд-

ником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримують на їх виконання кошти бюджету.

Кошти державного та місцевих бюджетів, які перераховуються одержувачам, надаються їм лише через відповідного головного розпорядника або розпорядника коштів другого рівня. Так, наприклад, кошти державного бюджету одержувачам – сільськогосподарським підприємствам, селянським та фермерським господарствам, що постраждали внаслідок стихійного лиха і розташовані на території певного адміністративного району, можуть перераховуватися безпосередньо головним розпорядником (Міністерство аграрної політики та продовольства України), або через розпорядника другого рівня (департамент агропромислового розвитку).

Одержувачі витрачають бюджетні кошти відповідно до плану використання бюджетних коштів. Типова форма плану використання бюджетних коштів установлюється Міністерством фінансів. У разі потреби на вимогу розпорядника вона може бути доповнена іншими показниками.

4.6. Розмежування повноважень між учасниками бюджетного процесу

На кожній стадії бюджетного процесу задіяні різноманітні органи законодавчої й виконавчої влади, місцевого самоврядування, грошово-кредитного регулювання тощо. Безпосередню участь, зокрема, приймають Верховна Рада, Президент України, Кабінет Міністрів, Рахункова палата, Міністерство фінансів та місцеві фінансові органи, органи місцевої виконавчої влади та самоврядування, органи державної казначейської служби, фінансової інспекції. Певними повноваженнями наділені органи доходів і зборів, суб'єкти банківської системи та інші органи.

Залучення до бюджетного процесу широкого кола учасників вимагає чіткого й ефективного розмежування функціональних повноважень між ними. Дії учасників бюджетного процесу повинні взаємоузгоджуватися, щоб не допустити дублювання функцій і у якнайкращий спосіб забезпечити ефективне протікання бюджетного процесу.

Практика показує, що нині не достатньо чітко визначено місце і роль кожного учасника бюджетного процесу в його цілісній системі, що породжує численні правові колізії, випадки, коли окремі учасники намагаються уникнути відповідальності або перекласти її на іншого суб'єкта. Відсутнє чітке розмежування сфер діяльності, має місце нераціональний розподіл повноважень між окремими учасниками. Зусилля окремих учасників бюджетного процесу досить часто спрямовані лише на розв'язання питань у межах своєї відомчої компетенції. Відсутня єдина інформаційна база, що не дозволяє володіти повною й об'єктивною інформацією та правильно орієнтуватися у протіканні бюджетного процесу всім його учасникам. Все це вимагає вдосконалення взаємодії, консолідації зусиль та координації діяльності учасників бюджетного процесу, що повинно бути законодавчо закріплено.

Слід зазначити, що взаємодія учасників бюджетного процесу на окремих його стадіях охоплює різноманітні напрями їх співпраці, основними з яких є: оперативне прогнозування та касове планування надходжень до бюджетів, забезпечення цільового використання бюджетних коштів і здійснення дієвого контролю за їх раціональним витрачанням, обмін інформацією про виконання бюджетів з метою оперативного втручання у бюджетний процес, підвищення його ефективності. Оскільки

на органи казначейства покладається основна ділянка роботи з касового виконання бюджетів, то логічно буде розглянути аспекти взаємодії та розмежування повноважень між органами казначейства та іншими учасниками бюджетного процесу.

Завдання органів казначейства в процесі виконання бюджетів за доходами тісно переплітаються із завданнями ***органів доходів і зборів.***

Для забезпечення повноти надходження платежів до бюджетів згідно з бюджетною класифікацією доходів органи доходів і зборів до 1 грудня кожного року подають відповідним органам казначейства списки платників податків, які перебувають на податковому обліку. При змінах у списках складу платників податків органи доходів і зборів упродовж двох тижнів від виникнення зазначених змін подають доповнення до первинних списків.

Для зарахування надходжень до державного та місцевих бюджетів Державна казначейська служба України щорічно на початок нового бюджетного періоду централізовано відкриває рахунки. Інформація про реквізити відкритих рахунків для зарахування надходжень до бюджетів надається головними управліннями та управління (відділення) казначейства відповідним територіальним органам доходів і зборів, Державною казначейською службою – Міністерству доходів і зборів.

Важливою формою взаємодії між цими органами є обмін інформацією з питань, що належать до їх компетенції. Щоденно органи казначейства подають відповідним органам доходів і зборів пакет документів про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами: звіти про виконання бюджетів за доходами у розрізі бюджетів за видами надходжень; відомості розподілу платежів, які надійшли до бюджетів; відомості про зарахування та повернення коштів з рахунків для обліку надходжень бюджетів; виписки з рахунків для обліку надходжень бюджетів у вигляді електронного реєстру розрахункових документів.

Щомісячно проводиться звірка доходів за всіма кодами бюджетної класифікації на підставі даних про надходження до державного та місцевих бюджетів та відомостей розподілу коштів. За результатами складаються акти звірки, які разом із звітами про виконання дохідної частини державного та відповідних місцевих бюджетів надсилаються до органів вищого рівня.

Щомісяця органи казначейства надають органам доходів і зборів подання на стягнення заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою. Про вжиті заходи щодо стягнення простроченої заборгованості органи доходів і зборів інформують відповідні органи казначейства з наданням копій документів (постанови, ухвали, рішення суду тощо).

Органи казначейства відповідно до ст. 45 Бюджетного кодексу здійснюють повернення коштів, що були помилково або надміру зараховані до бюджетів, та відшкодовують суми податку на додану вартість. Повернення помилково або надміру сплачених податків здійснюється на підставі заяви платника, відшкодування податку на додану вартість – на підставі декларації, які він подає до органу доходів і зборів за місцем реєстрації. Органи доходів і зборів на основі даних особових рахунків платника готують висновки та направляють їх для виконання відповідним органам казначейства. На підставі отриманих висновків орган казначейства готує платіжні документи на перерахування коштів.

Схема взаємодії органів казначейства і доходів і зборів у процесі виконання бюджетів наведена на рисунку 4.5.

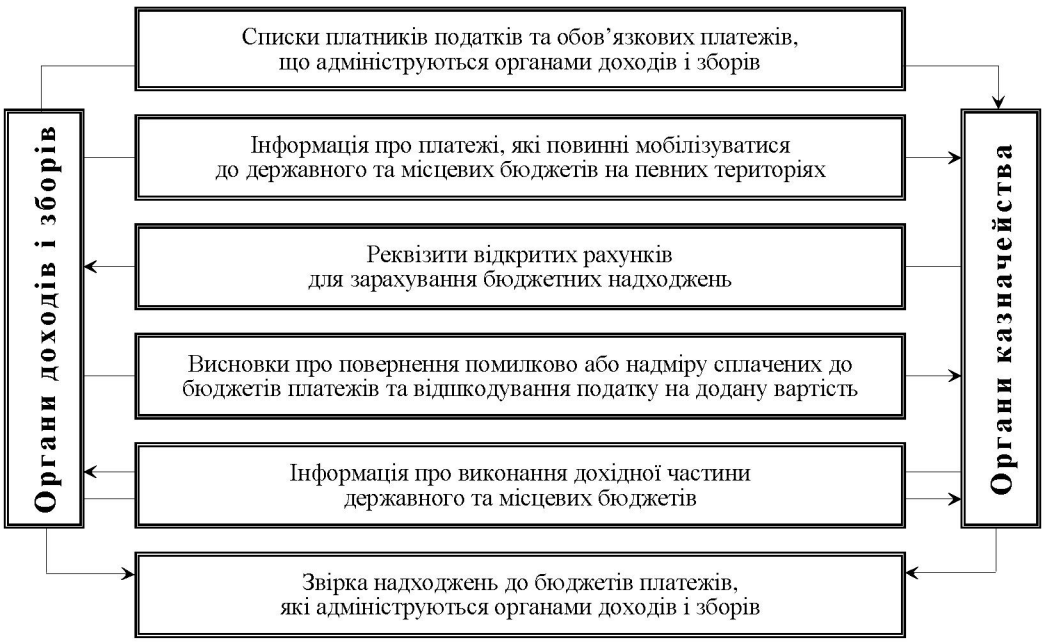


Рис. 4.5. Схема взаємодії органів казначейства та доходів і зборів у процесі виконання бюджетів

Повернення платникам помилково та надміру зарахованих до бюджету митних та інших платежів здійснюється на підставі висновку митного органу, оформленого відповідно до заяви платника податків. Висновок про повернення з державного бюджету помилково або надміру зарахованих митних та інших платежів не пізніше п'яти робочих днів від дня прийняття керівником митного органу рішення про повернення коштів надається для виконання відповідним органам казначейства.

Щомісячно органи казначейства і митної служби проводять звірку надходжень до державного бюджету митних платежів в розрізі кодів бюджетної класифікації доходів, контроль за справлянням яких здійснюють митні органи.

Схема взаємодії органів казначейства і митних органів у процесі виконання бюджету наведена на рисунку 4.6.

Виконання завдань, які стоять перед органами казначейства на стадії використання бюджетних коштів для фінансування витрат, вимагає чіткої взаємодії та координації їх роботи з ***органами державної фінансової інспекції.*** Оптимальна взаємодія органів державної фінансової інспекції з органами казначейства є важливим чинником створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у бюджетній сфері.

Розподіл функціональних обов'язків між органами казначейства та органами фінансової інспекції в процесі виконання бюджетів здійснюється відповідно до повноважень, встановлених Бюджетним кодексом.

Органи казначейства в процесі касового виконання бюджетів забезпечують проведення попереднього (на стадії прийняття зобов'язань) та поточного (в процесі проведення платежів) контролю.

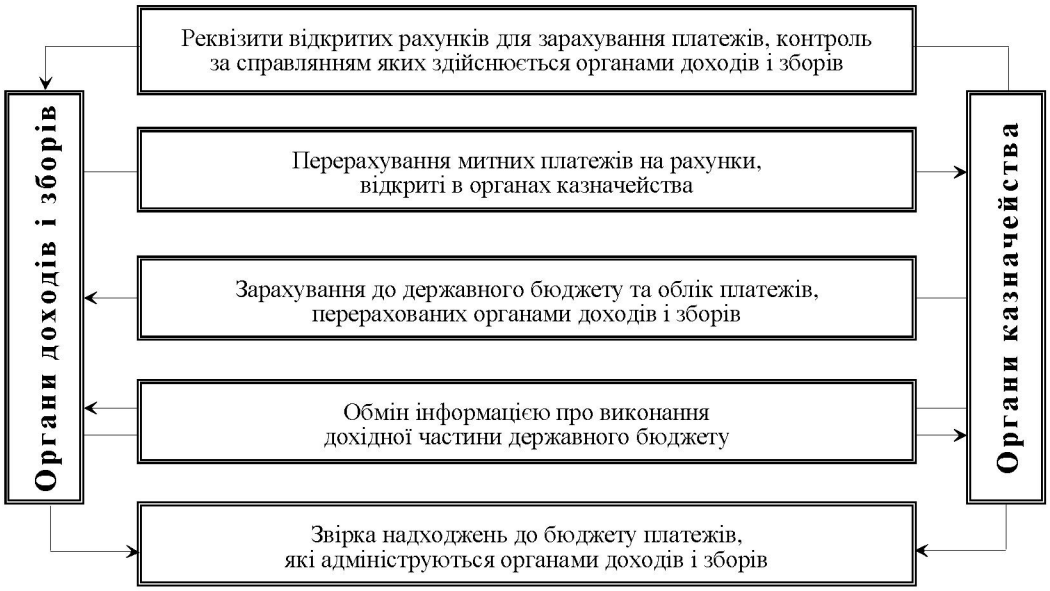


Рис. 4.6. Схема взаємодії органів казначейства та органів доходів і зборів (митної служби) у процесі виконання бюджетів

Органи державної фінансової інспекції проводять наступний контроль. Їхня діяльність, в основному, зосереджується на контролі за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів та їх збереженням, максимальним відшкодуванням збитків винними особами, мобілізацією до бюджетів платежів та інших надходжень, що були приховані в обліку та звітності.

Якщо на стадії проведення наступного контролю органами фінансової інспекції ситуацію виправити практично неможливо, то діяльність органів казначейства у сфері контролю носить попереджувальний характер і проводиться з метою недопущення випадків нецільового витрачання бюджетних коштів.

Важливим аспектом взаємодії між органами казначейства та фінансової інспекції є обмін інформацією про стан виконання державного та місцевих бюджетів. Крім того, між даними органами здійснюється обмін інформацією про виявлені у процесі контрольної діяльності бюджетні правопорушення з метою створення дієвих умов щодо їх попередження. У Державній казначейській службі консолідацію та передачу таких даних проводить управління внутрішнього аудиту та контролю, у головних управліннях казначейства – сектори (відділи) внутрішнього аудиту та контролю.

З метою підвищення ефективності державного фінансового контролю Державна казначейська служба та головні управління казначейства надають Державній фінансовій інспекції та її регіональним органам інформацію про обсяги коштів державного та місцевих бюджетів, що виділялися головним розпорядникам бюджетних коштів (на центральному рівні) та установам і організаціям (на регіональному рівні). Органи казначейства та фінансової інспекції щоквартально звіряють надходження платежів до бюджетів та бюджетних установ, які стали наслідком проведених контрольних заходів органами фінансової інспекції.

Після закінчення звітного кварталу в органах казначейства (на центральному рівні та в головних управліннях) формується файл звіту про отримане фінансування

та надходження бюджетних коштів і засобами електронної пошти надсилається відповідним фінансовим інспекціям.

Для отримання додаткової інформації про видатки державного та місцевих бюджетів, що проведені розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, необхідність у якій виникла під час здійснення контрольних заходів, органи фінансової інспекції направляють письмові запити відповідним органам казначейства. На підставі отриманих від органів казначейства даних органи фінансової інспекції забезпечують формування, наповнення та супроводження інформаційної бази даних державного фінансового контролю щодо підконтрольних органам фінансової інспекції установ.

Слід відмітити, що в сучасних умовах визріла актуальна потреба застосування системного підходу для оптимізації контролю за використанням бюджетних коштів. У зв'язку з цим існує необхідність здійснення більш глибокого та чіткого розподілу бюджетних повноважень органів казначейства та фінансової інспекції, а також унормування основних аспектів взаємодії між ними шляхом прийняття окремого нормативно-правового акту.

Взаємодія органів казначейства і державної фінансової інспекції в процесі здійснення контролю за використанням бюджетних коштів наведена на рисунку 4.7.

Важливим напрямком підвищення ефективності бюджетного процесу є налагодження оптимальної ***взаємодії органів казначейства з фінансовими органами.***

До впровадження казначейської системи Міністерство фінансів та його територіальні органи забезпечували виконання широкого кола завдань, пов'язаних з касовим виконанням бюджетів. З утворенням Казначейства окремі бюджетні повноваження фінансових органів почали виконувати органи казначейства. Однак через відсутність чіткого розмежування повноважень щодо касового виконання бюджетів між цими органами спостерігається певне дублювання функцій. Це призводить до ускладнення взаємовідносин між ними, послаблює контроль за бюджетним процесом, провокує безвідповідальність з боку працівників цих органів.

Для забезпечення оптимального механізму касового виконання бюджетів, злагодженої взаємодії казначейських і фінансових органів у бюджетному процесі потрібно чітко розмежувати повноваження між цими органами. Розподіл функцій між цими органами доцільно провести за принципом відповідності завдань, які вони виконують.

Виходячи з цього фінансові органи мають зосередити свою увагу на питаннях стратегічного прогнозування та планування показників дохідної та видаткової частин бюджетів. Вони повинні також проводити аналіз виконання зазначених показників за підсумками звітного періоду, розробляти пропозиції щодо вдосконалення порядку планування надходження та використання бюджетних коштів. До повноважень Міністерства фінансів, крім цього, належить обслуговування державного боргу, розробка законодавчих, нормативно-методичних та інструктивних матеріалів з питань бюджетної діяльності, координація діяльності учасників бюджетного процесу.

Повноваження органів казначейства повинні бути безпосередньо пов'язані з проведенням операцій з касового виконання бюджетів усіх рівнів, зберіганням та оперативним управлінням бюджетними коштами, здійсненням фінансового контролю за їх цільовим спрямуванням. Органи казначейства відповідно до своїх функціональних повноважень повинні здійснювати оперативне прогнозування та касове планування, а також поточний аналіз надходження та використання бюджетних коштів. За результатами аналізу органи казначейства повинні формувати пропозиції щодо вдосконалення нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу.



Рис. 4.7. Схема взаємодії органів казначейства та фінансової інспекції у процесі обміну інформацією для планування й координації роботи та здійснення контрольних функцій

Взаємодія органів казначейства з фінансовими органами має відбуватися в напрямку розробки й здійснення спільних заходів щодо забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження платежів до бюджетів та цільового й ефективного використання бюджетних коштів. Тому актуальним залишається питання обміну інформацією між фінансовими та казначейськими органами в процесі виконання бюджетів.

Певною мірою проблему використання для різних користувачів одних і тих же даних при плануванні, складанні звітності, аналізі стану виконання місцевих бюджетів упорядкувала розробка та вдосконалення Формату та регламенту обміну інформацією між регіональними фінансовими органами та органами казначейства, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11.03.2008 р. № 373. Умовами Формату регламентовано порядок, форма й зміст, а також обсяги та терміни обміну оперативною та підсумковою інформацією між цими органами.

Згідно з Форматом територіальні органи казначейства надають фінансовим органи інформацію про:

- ✓ залишки коштів на рахунках загального та спеціального фондів місцевих бюджетів;
- ✓ стан виконання місцевих бюджетів за доходами та видатками;
- ✓ стан виконання доходів державного та місцевих бюджетів за територіями;
- ✓ надання та погашення короткотермінових позичок місцевим бюджетам з єдиного казначейського рахунка;
- ✓ стан виконання фінансування за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання;
- ✓ а також звіти про виконання місцевих бюджетів; довідники: адміністративно-територіальних одиниць України, особових та реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів коштів, мережі розпорядників коштів місцевих бюджетів; Реєстр розпорядників (одержувачів) коштів місцевих бюджетів усіх рівнів, перекодувальну таблицю бюджетів.

У свою чергу місцеві фінансові органи надають органам казначейства таку інформацію:

- ✓ довідники бюджетної класифікації;
- ✓ затверджений річний та помісячний розпис доходів, асигнувань, фінансування та кредитування місцевих бюджетів;
- ✓ зміни до річного та помісячного розпису доходів, асигнувань, фінансування та кредитування в міру затвердження змін на звітну дату;
- ✓ реєстр змін до річного та помісячного розпису доходів, асигнувань, фінансування та кредитування за звітний період;
- ✓ розпорядження про виділення коштів загального (спеціального) фондів місцевих бюджетів.

Встановлення єдиних регламентованих правил формування та передачі інформації електронними файлами дозволило забезпечити масштабність та мобільність обміну інформацією про стан виконання бюджетів між територіальними органам казначейства та фінансовими органами.

Для вдосконалення управління коштами державного та місцевих бюджетів у фінансових органах упроваджено інформаційно-аналітичну систему "Місцеві бюджети" з відповідним супроводом та програмним забезпеченням. Функціонування системи значно підвищило якість робіт щодо складання, розгляду, затвердження і ви-

конання місцевих бюджетів, формування єдиної бази показників з виконання місцевих бюджетів. Використання фінансовими органами прогресивних технологій для розробки планових показників виконання місцевих бюджетів дозволило забезпечити органи казначейства оперативними, достовірними й об'єктивними даними.

Разом з тим на практиці часто виникають розбіжності в аналітичних та звітних показниках цих органів. Це пов'язано з тим, що фінансові органи через намагання врахувати наявні залишки коштів при розподілі фінансування для узгодження цільового спрямування коштів з фактичною потребою в них і маневрування коштами для забезпечення оперативності у прийнятті управлінських рішень, не завжди вчасно подають до органів казначейства довідки про внесені зміни до планових показників доходів та видатків місцевих бюджетів. А оскільки ці зміни доводяться до органів казначейства несвоєчасно, то не можуть бути оперативно відображені в обліку та фінансовій звітності.

Тому дана система вимагає свого подальшого вдосконалення у напрямку організації унікальної загальної електронної мережі, яка би об'єднала всі ланки бюджетної системи в єдиний інформаційний простір, дозволила формувати єдину базу даних для різних учасників бюджетного процесу, а відтак оперативно управляти бюджетними коштами. Обробка алгоритму взаємодії органів казначейства з фінансовими органами та іншими учасниками бюджетного процесу з використанням високопродуктивних системно-технічних і програмних комплексів дасть можливість здійснювати оперативний контроль і управління бюджетними коштами у режимі реального часу із забезпеченням високої достовірності та надійності інформації.

Бюджетні повноваження фінансових та казначейських органів, розмежування функцій між цими органами, а також визначення місця й ролі зазначених органів у бюджетному процесі мають бути закріплені законодавчо. Оскільки система місцевих фінансових органів охоплює не лише фінансові управління державних адміністрацій, але й фінансові органи місцевого самоврядування, питання розмежування повноважень між органами казначейства і фінансовими органами доцільно врегулювати шляхом прийняття окремого законодавчого акту. Прийняття такого документа дозволить об'єднати зусилля цих суб'єктів бюджетного процесу та скоординувати їхню діяльність, спрямувати її на виконання пріоритетного завдання – оптимізації управління державними фінансами через використання ефективних механізмів виконання бюджетів усіх рівнів.

Схема розподілу повноважень між органами казначейства та фінансовими органами у процесі управління бюджетними коштами наведена на рисунку 4.8.

Одним із основних чинників забезпечення ефективності виконання місцевих бюджетів є налагодження оптимальної ***взаємодії між територіальними органами казначейства та органами місцевої влади і самоврядування.*** Слід зазначити, що на сьогодні взаємовідносини між цими органами законодавчо не регламентовані достатньою мірою, що породжує певні правові колізії, ускладнює бюджетний процес і вносить в нього елементи невизначеності та неузгодженості. Вирішення даного питання дозволить не лише покращити ефективність діяльності кожного з цих учасників бюджетного процесу зокрема, але й оптимізувати функціонування всього бюджетного механізму.

Проблему розмежування бюджетних повноважень у процесі виконання місцевих бюджетів між органами казначейства, місцевими органами державної виконавчої влади та органами місцевого самоврядування може вирішити прийняття окремого

законодавчого акта. Введення в дію такого документа дозволить уникнути дублювання функцій учасників бюджетного процесу, чітко розмежувати їхні повноваження та вдосконалити взаємодію, посилити відповідальність учасників.

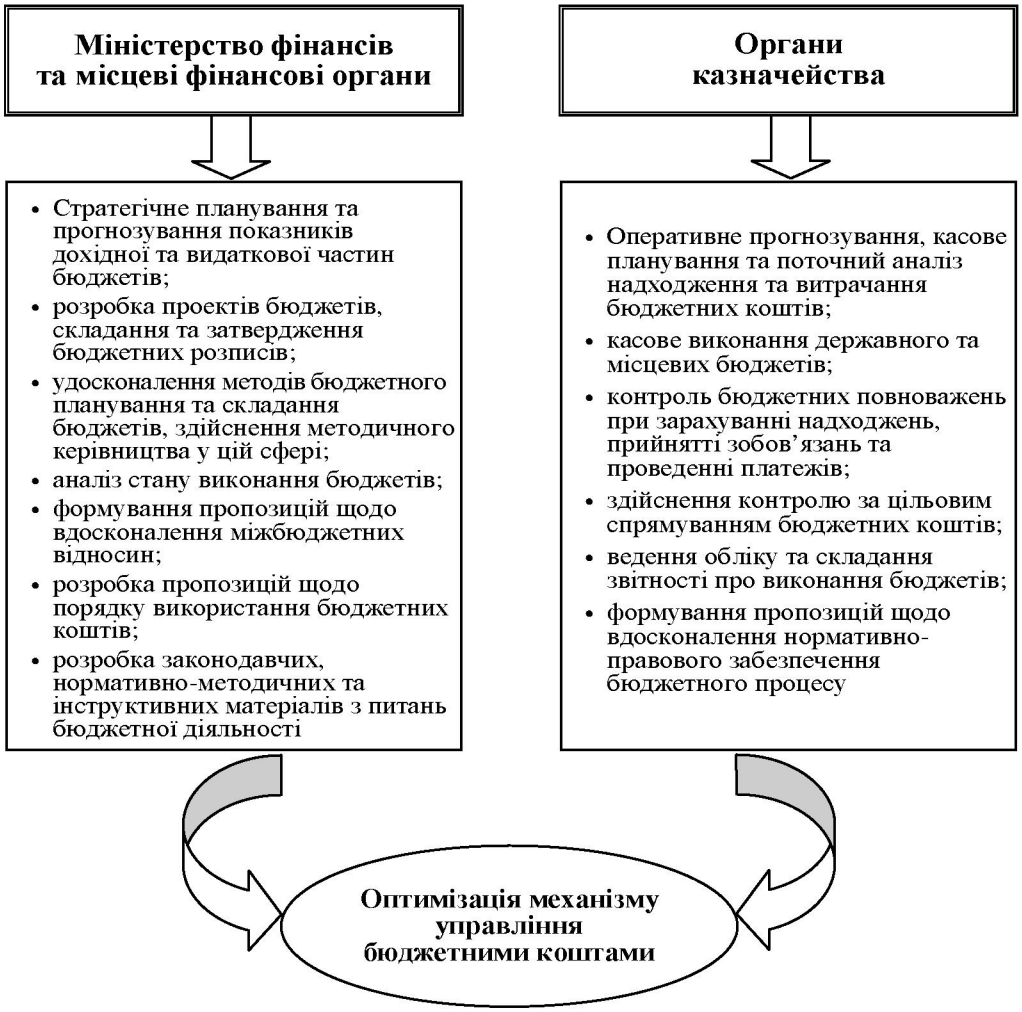


Рис. 4.8. Схема розподілу повноважень між органами казначейства та фінансовими органами у процесі управління бюджетними коштами

На основі законодавчо оформлених основних положень правових відносин для ефективної співпраці територіальних органів казначейства й органів місцевої влади та самоврядування між ними можуть укладатися певні угоди та домовленості. Такі угоди повинні розроблятися в рамках чинного законодавства та з урахуванням того факту, що робота фінансових органів, органів місцевої влади та самоврядування й органів казначейства будується навколо ключових питань, що визначаються процесом формування, виконання та обслуговування бюджетів.

Укладення з місцевими органами влади угод, які конкретизують встановлені правила та норми, сприятиме підвищенню відповідальності кожної із сторін, узгодженню дій з питань виконання бюджетів. При цьому повна самостійність сторін

щодо реалізації власних повноважень у межах компетенції органу та побудова взаємовідносин на принципах рівності, чесного партнерства та врахування спільних інтересів є гарантією конструктивної співпраці, яка дозволяє власну зацікавленість учасників бюджетного процесу у результатах співпраці поєднати із загальною метою – ефективним обслуговуванням бюджетів.

Недостатньою мірою врегульовані нині основні аспекти ***взаємодії суб'єктів банківської системи та органів казначейства.*** Вдосконалення їхніх взаємовідносин має бути пов'язане, передусім, із посиленням контролю з боку банків за правильністю перерахування їхніми клієнтами до бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також вирішенням комплексу проблемних питань, що стосуються готівкового обслуговування бюджетних установ.

Чітка визначеність бюджетних повноважень, раціональний розподіл функцій, консолідація зусиль та тісна взаємодія всіх учасників бюджетного процесу в ході виконання бюджетів сприятиме підвищенню ефективності управління фінансовими ресурсами держави, прискоренню перебудови фінансової системи відповідно до вимог ринкової економіки та сучасної стратегії розвитку суспільства.

4.7. Відповідальність учасників бюджетного процесу за бюджетні правопорушення

Недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання визнається ***бюджетним правопорушенням.***

Стаття 116 Бюджетного кодексу визначає чинники, які призводять до настання порушення бюджетного законодавства, основними з яких є:

- ✓ визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників;
- ✓ порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;
- ✓ порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- ✓ порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань;
- ✓ нецільове використання бюджетних коштів;
- ✓ здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень;
- ✓ порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- ✓ інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.

За порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу:

- ✓ *попередження* про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення. Виявлені порушення мають бути усунені в строк до 30 календарних днів;
- ✓ *зупинення операцій з бюджетними коштами* на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду;
- ✓ *призупинення бюджетних асигнувань* – передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету;
- ✓ *зменшення бюджетних асигнувань* – передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету;
- ✓ *повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету* у випадку нецільового використання бюджетних коштів, тобто їх витрачання на цілі, що не відповідають: бюджетним призначенням, встановленим законом про державний бюджет (рішенням про місцевий бюджет); напрямам використання бюджетних коштів, визначених у паспорті бюджетної програми; бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів);
- ✓ *безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів* передбачає стягнення органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (дотації вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму.

Факт недотримання учасниками бюджетного процесу вимог бюджетного законодавства засвідчується протоколом про бюджетне правопорушення. Протокол складається посадовими особами Міністерства фінансів України, органів державної казначейської служби та фінансової інспекції, місцевих фінансових органів, які згідно із законодавством уповноважені здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства. Підставою для оформлення протоколу є документи та матеріали, що засвідчують факт порушення бюджетного законодавства. Якщо факт бюджетного правопорушення зафіксовано в акті ревізії, то протокол не оформляється.

Форма протоколу містить відомості про учасника бюджетного процесу, виклад суті бюджетного правопорушення, пояснення керівника установи тощо. Протокол складається у двох примірниках, підписується посадовою особою, яка його склала, та керівником органу, посадовою особою якого складено протокол. Перший примірник протоколу залишається в органі, посадова особа якого його склала, другий передається на строк до двох робочих днів з дня отримання для викладу пояснень та підписання керівником органу, установи, організації, підприємства, де вчинене порушення бюджетного законодавства.

Оригінал другого примірника Протоколу після його повернення або першого примірника у разі неповернення оригіналу другого примірника упродовж трьох робочих днів передається до органу, уповноваженого приймати рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (або розглядається відповідним уповноваженим органом)[2].

[2] Порядок складання протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства затверджено наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2010 р. № 1370.

За результатами розгляду керівник уповноваженого органу приймає рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, зокрема за призупинення бюджетних асигнувань і зупинення операцій з бюджетними коштами.

Відповідно до Порядку призупинення бюджетних асигнувань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 319 від 15.05.2002 року, рішення про призупинення бюджетних асигнувань оформляється наказом Міністерства фінансів України або розпорядженням про призупинення бюджетних асигнувань Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевого фінансового органу.

Бюджетні асигнування призупиняються з 1-го числа місяця, наступного за датою прийняття розпорядження про призупинення асигнувань. Бюджетні асигнування призупиняються на термін від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду в обсязі, що дорівнює 50 відсоткам асигнувань, затверджених у плані асигнувань розпорядника бюджетних коштів за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету та класифікацією кредитування бюджету на цей період, за винятком асигнувань, передбачених за захищеними видатками.

Рішення про призупинення бюджетних асигнувань складається у п'яти примірниках – один оригінал і чотири копії. Оригінал рішення залишається органу, який його прийняв, для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету (шляхом перенесення бюджетних асигнувань на наступні періоди). Одна копія рішення передається відповідному органу Державної казначейської служби разом з довідкою про внесення змін до розпису; друга копія – розпоряднику чи одержувачу бюджетних коштів, яким вчинено бюджетне правопорушення; третя – головному розпоряднику бюджетних коштів; четверта копія протягом п'яти робочих днів надсилається органу, за поданням якого його прийнято.

Розпорядник чи одержувач коштів, якому призупинено бюджетні асигнування, у встановлені в рішенні терміни подає відповідному органу інформацію про усунення порушення бюджетного законодавства та копії документів, що їх підтверджують.

За результатами аналізу отриманої інформації про усунення бюджетного правопорушення та підтвердних документів, орган, який прийняв рішення про призупинення асигнувань, приймає рішення, про відновлення дії бюджетних асигнувань. Рішення про відновлення дії бюджетних асигнувань є підставою для внесення з 1-го числа місяця, наступного за датою прийняття його прийняття, змін до помі сячного розпису асигнувань загального фонду бюджету та наступного взяття зобов'язань.

За вчинені розпорядниками та одержувачами коштів бюджетні правопорушення органи казначейства можуть зупиняти операції з бюджетними коштами. Процедура зупинення операцій з бюджетними коштами полягає у припиненні будь-яких платежів з рахунка порушника бюджетного законодавства.

Механізм застосування процедури зупинення операцій з бюджетними коштами визначає Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. № 21. Згідно з Порядком рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами приймається уповноваженим органом у формі розпорядження на підставі протоколу про бюджетне правопорушення або акта ревізії упродовж трьох робочих днів з дня його надходження. Зупиненню підлягають операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників та одержувачів за бюджетною програмою (кодом тимчасової класифікації ви-

датків та кредитування місцевих бюджетів), за якою виявлено порушення вимог бюджетного законодавства.

Розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами складається в чотирьох примірниках. Не пізніше робочого дня, що настає за днем його реєстрації уповноваженим органом, рекомендованим листом з повідомленням про вручення або подається особисто під розписку уповноваженій особі:

- ✓ органу казначейства, у якому відкрито рахунки розпорядника та одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства;
- ✓ розпорядника та одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства;
- ✓ відповідного розпорядника бюджетних коштів вищого рівня або фінансового органу (у разі зупинення операцій з коштами місцевого бюджету).

Один примірник розпорядження залишається в уповноваженому органі.

Орган казначейства в день надходження реєструє розпорядження в журналі реєстрації розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами. Після надходження розпорядження казначейство зупиняє здійснення операцій з бюджетними коштами правопорушника і направляє уповноваженому органу корінець розпорядження. Платіжні доручення, що надійшли до органу казначейства після отримання розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами, повертаються ним без виконання установі, в якій виявлено бюджетне правопорушення, з попередженням про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства.

Підставою для відновлення операцій на рахунках розпорядників і одержувачів бюджетних коштів є:

- ✓ прийняття уповноваженим органом розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами;
- ✓ закінчення терміну, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій;
- ✓ закінчення терміну, встановленого статтею 120 Бюджетного кодексу.

Розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами приймається на підставі доповідної записки, складеної посадовою особою уповноваженого органу, або інформації про усунення порушення вимог бюджетного законодавства. Розпорядження складається в чотирьох примірниках, кожний з яких має однакову юридичну силу, і ухвалюється уповноваженим органом, що прийняв відповідне розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами

Не пізніше одного робочого дня з дати отримання доповідної записки або інформації про усунення порушення вимог бюджетного законодавства розпорядження направляється до відповідного органу казначейства, де відкрито рахунки установі-порушнику; вищестоящому розпоряднику бюджетних коштів та установі-порушнику. Один примірник такого розпорядження залишається в органі, який його прийняв.

Орган казначейства, у якому відкрито рахунки, за якими зупинено операції з бюджетними коштами, після надходження розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами або закінчення терміну зупинення операцій, відновлює операції з бюджетними коштами відповідного розпорядника та одержувача. Розпорядження, що надійшли до органу казначейства упродовж операційного часу, виконуються в день їх надходження, а розпорядження, які надійшли після операційного часу – наступного робочого дня.

Відновлення операцій з бюджетними коштами не позбавляє уповноважені органи права повторного застосування такого заходу впливу за порушення вимог бю-

джетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами, до тих же розпорядників та одержувачів у разі неусунення або вчинення зазначених порушень у подальшому. Керівник уповноваженого органу, що прийняв рішення про зупинення або відновлення операцій з бюджетними коштами, відповідає за правильність, обґрунтованість, своєчасність прийняття цих рішень і направляє їх за належністю.

Органи казначейства відповідно до статті 25 Бюджетного кодексу України здійснюють безспірне списання коштів з рахунків, на яких обліковуються кошти державного і місцевих бюджетів, та відшкодування збитків, завданих бюджету. З метою впорядкування цього процесу постановою Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 р. № 845 розроблено Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників.

Рішення про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників виконуються на підставі виконавчих документів виключно органами казначейства у порядку черговості надходження таких документів (про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів – з попереднім інформуванням Мінфіну, про стягнення коштів боржників – у межах відповідних бюджетних призначень, наданих бюджетних асигнувань (залишків коштів на рахунках підприємств, установ, організацій).

У разі вчинення з боку учасників бюджетного процесу бюджетних правопорушень вони несуть передбачену законом відповідальність. Бюджетне правопорушення, вчинене учасником бюджетного процесу, може бути підставою для притягнення до відповідальності його керівника та інших відповідальних посадових осіб.

Відповідно до ст. 121 Бюджетного кодексу посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну, кримінальну відповідальність згідно з законами України. При цьому, застосування заходу стягнення за бюджетне правопорушення до розпорядника чи одержувача коштів не звільняє винну у бюджетному правопорушенні посадову особу від відшкодування заподіяної таким правопорушенням матеріальної шкоди.

Рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства може бути оскаржено в органі, що його виніс, або в суді упродовж 10 днів з дати його винесення, якщо інше не передбачено законом. При цьому, оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства не зупиняє його виконання.

У разі визнання судом рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства повністю або частково незаконним особі, щодо якої воно було винесене, перераховуються недоотримані бюджетні кошти та поновлюються інші обмежені таким рішенням її права.

Виконання всіх процедур з дотримання умов і термінів припинення проведення видатків, усунення недоліків, а також поновлення операцій з бюджетними коштами великою мірою залежить від тісної взаємодії та злагодженої роботи органів, що встановили бюджетне правопорушення, та органів казначейства. Координація спільних зусиль, спрямованих на недопущення бюджетних правопорушень, дозволить зменшити факти нецільового використання бюджетних коштів та підвищити фінансову дисципліну розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів.

Висновки до розділу

- На кожній стадії бюджетного процесу задіяні певні учасники, які наділені відповідними повноваженнями. Вони повинні взаємоузгоджувати свою діяльність і спрямовувати її на реалізацію дієвої бюджетної політики.
- У системі органів, наділених бюджетними повноваженнями, залежно від ролі, місця, функцій та обсягів діяльності можна виділити такі групи учасників: законодавчі й виконавчі органи державної влади та місцевого самоврядування, які забезпечують загальне управління бюджетною системою; органи, які в межах своєї компетенції здійснюють контроль та оперативне управління бюджетними коштами; органи грошово-кредитного регулювання; розпорядники та одержувачі бюджетних коштів; платники податків, зборів, інших обов'язкових платежів.
- Основним завданням органів управління бюджетною системою є забезпечення формування дієвої бюджетної системи, її надійного та ефективного функціонування, досягнення злагодженості у взаємодії окремих сфер і ланок бюджетних відносин. Це досягається чітким розмежуванням функцій і повноважень між учасниками бюджетного процесу.
- Координація діяльності учасників бюджетного процесу передбачає таке узгодження ініціювання та виконання бюджетних повноважень, щоб не допустити дублювання функцій і в якнайкращий спосіб забезпечити ефективне протікання бюджетного процесу.
- Нині ще не достатньо чітко визначено роль і місце в бюджетному процесі кожного з його учасників, що породжує численні правові колізії та випадки перекладання відповідальності. Відсутнє чітке розмежування сфер діяльності, має місце нераціональний розподіл повноважень між окремими учасниками. Це вимагає законодавчо закріпленого чіткого розподілу повноважень та функціональних обов'язків учасників бюджетного процесу, вдосконалення їх взаємодії і координації роботи.
- Чітка визначеність бюджетних повноважень та раціональний розподіл функцій між учасниками бюджетного процесу в ході виконання бюджетів сприятиме підвищенню ефективності управління фінансовими ресурсами держави, прискоренню перебудови фінансової системи відповідно до вимог ринкової економіки та сучасної стратегії розвитку суспільства.
- Недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету визнається бюджетним правопорушенням. У разі вчинення бюджетного правопорушення та невиконання вимог щодо касового виконання бюджетів учасники бюджетного процесу несуть відповідальність.
- Виконання всіх процедур з дотримання умов і термінів припинення проведення видатків, усунення недоліків, а також поновлення операцій з бюджетними коштами великою мірою залежить від тісної взаємодії та злагодженої роботи органів, що встановили бюджетне правопорушення, та органів казначейства. Координація спільних зусиль, спрямованих на недопущення бюджетних правопорушень, дозволить зменшити факти нецільового використання бюджетних коштів та підвищити фінансову дисципліну розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів.

Контрольні запитання

1. Хто є учасниками бюджетного процесу?
2. Які групи учасників можна виділити у бюджетному процесі?
3. Охарактеризуйте функціональні повноваження органів управління бюджетною системою.
4. Назвіть органи оперативного управління бюджетними коштами і охарактеризуйте їхні бюджетні повноваження.
5. Які функції покладаються на Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи у сфері бюджетної діяльності?
6. Яку роль у процесі виконання бюджету здійснюють органи державної податкової служби?
7. Якими повноваженнями у бюджетній сфері наділені органи місцевого самоврядування?
8. Яка участь Національного та комерційних банків у бюджетному процесі?
9. Які повноваження мають органи казначейства щодо виконання бюджетів за доходами?
10. Охарактеризуйте повноваження органів казначейства щодо виконання бюджетів за видатками.
11. Хто є розпорядниками бюджетних коштів?
12. Які повноваження головних розпорядників бюджетних коштів?
13. Хто є розпорядниками коштів нижчого рівня та які їхні бюджетні повноваження?
14. Що може служити підставою для призупинення бюджетних асигнувань?
15. У якому випадку має місце бюджетне правопорушення?
16. Які дії мають право вчинити органи казначейства до розпорядників коштів у разі виявлення бюджетних правопорушень?
17. Яку відповідальність несуть учасники бюджетного процесу за вчинені ними бюджетні правопорушення?
18. Яким чином забезпечується розмежування повноважень між органами казначейства та доходів і зборів у процесі виконання бюджетів за доходами?
19. Як здійснюється розмежування повноважень і функціональних обов'язків між органами казначейства та митними органами?
20. Яким чином забезпечується взаємодія і координація роботи між органами казначейства і державної фінансової інспекції?
21. Яким чином розподілені бюджетні повноваження між Державною казначейською службою і Міністерством фінансів України?
22. Які шляхи розв'язання проблеми розмежування бюджетних повноважень між органами казначейства, місцевими фінансовими органами та виконавчими органами місцевих рад?
23. Окресліть основні напрямки розмежування повноважень між учасниками бюджетного процесу, координації їхньої діяльності та оптимізації взаємодії.

РОЗДІЛ 5

БЮДЖЕТНА КЛАСИФІКАЦІЯ

5.1. Сутність та призначення бюджетної класифікації

В основі організації касового виконання державного та місцевих бюджетів лежить науково обґрунтоване групування доходів і видатків бюджетів за однорідними ознаками. Таке групування забезпечує порівнянність та співставність показників бюджетів усіх рівнів, дозволяє складати зведені звіти про виконання бюджетів, здійснювати контроль за бюджетним процесом.

Бюджетна класифікація є єдиною для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України. Водночас затверджено тимчасову класифікацію видатків та кредитування місцевих бюджетів (з перехідною таблицею до функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету), яка використовується до впровадження програмно-цільового методу при складанні та виконанні місцевих бюджетів. Це дозволяє узгодити видатки державного та місцевих бюджетів з виконанням програмних завдань держави.

Відповідно до статті 2 Бюджетного кодексу **бюджетна класифікація** – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

Запровадження бюджетної класифікації викликане необхідністю приведення її у відповідність до міжнародних стандартів статистики державних фінансів з метою створення єдиної інформаційної системи зведення державних доходів та видатків на всіх рівнях влади та забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Бюджетна класифікація використовується на всіх стадіях бюджетного процесу. Вона створює умови для об'єднання бюджетів різних рівнів, дозволяє враховувати надходження доходів і фінансування витрат згідно з затвердженим розписом бюджету, полегшує розгляд і контроль за виконанням бюджету. На підставі бюджетної класифікації складається звітність про виконання державного бюджету України.

Її використовують у бюджетному плануванні в процесі складання проектів бюджетів різних рівнів, розробці індивідуальних і зведених кошторисів бюджетних установ. При цьому забезпечується взаємозв'язок державного плану економічного і соціального розвитку країни і фінансових планів міністерств і відомств з бюджетом, єдиний порядок складання бюджетів окремих регіонів, зведення показників державного та місцевих бюджетів.

Бюджетна класифікація застосовується для здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади та місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів. Вона значно спрощує процес адміністрування бюджетно-

го процесу та надає можливість для всебічного аналізу (регіонального, національного й міжнаціонального) складових частин бюджетів усіх рівнів.

Використання бюджетної класифікації дозволяє проводити аналіз надходження доходів за кожним видом, фінансування витрат за їхніми направленнями, співставлення кошторисних витрат бюджетних установ. Порівняння доведених асигнувань з фактичними видатками розпорядників бюджетних коштів спонукає їх дотримуватись фінансової дисципліни, економно витрачати бюджетні кошти.

Бюджетна класифікація через забезпечення цілісності бюджетних категорій доходів і видатків, створення єдиної інформаційної бази сприяє співставленню показників бюджетів усіх рівнів. На її основі здійснюється статистична обробка бюджетних показників, в процесі якої відслідковується динаміка і тенденції соціально-економічного розвитку держави, розробляються прогнози щодо регулювання міжбюджетних відносин. Таким чином, бюджетна класифікація охоплює основні фінансові інструменти макроекономічного регулювання і дозволяє проводити повний бюджетний моніторинг.

Вимогу використання єдиної класифікації доходів і видатків, загальні принципи побудови бюджетної класифікації закладено у Бюджетному кодексі. Відповідно до статті 8 Кодексу бюджетна класифікація включає такі складові частини (рис. 5.1):

- ✓ класифікація доходів бюджету;
- ✓ класифікація видатків та кредитування бюджету;
- ✓ класифікація фінансування бюджету;
- ✓ класифікація боргу.



Рис. 5.1. Складові частини бюджетної класифікації

Кожна зі складових має власний цифровий класифікатор, який ідентифікує рух фінансових ресурсів у системі публічних фінансів. Затверджений класифікатор обов'язково повинен відповідати міжнародним нормам і стандартам.

На виконання статті 8 Бюджетного кодексу наказом Міністерства фінансів України "Про бюджетну класифікацію" від 14.01.2011 року № 11 затверджено нову бюджетну класифікацію. Бюджетна класифікація окреслює правове поле бюджетного процесу, юридично закріплює компетенцію органів державної влади. Повноваженнями щодо надання роз'яснень з питань застосування бюджетної класифікації наділені:

- ✓ класифікації доходів бюджету – Департамент доходів, Департамент податкової та митної політики, Департамент моніторингу адміністрування платежів та галузеві департаменти за погодженням з Департаментом державного бюджету Міністерства фінансів України;
- ✓ функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету – Департамент державного бюджету Міністерства фінансів України;
- ✓ класифікації фінансування бюджету за типом кредитора, класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, класифікації боргу за типом кредитора та класифікації боргу за типом боргового зобов'язання – Департамент співробітництва з міжнародними фінансовими організаціями, Департамент фінансів підприємств державного сектора економіки, майнових відносин та підприємництва, Департамент державного боргу, Департамент місцевих бюджетів за погодженням з Департаментом державного бюджету Міністерства фінансів України;
- ✓ тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів – Департамент місцевих бюджетів та галузеві департаменти за погодженням з Департаментом державного бюджету Міністерства фінансів України;
- ✓ економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету – Державна казначейська служба України.

5.2. Класифікація доходів бюджету

Класифікація доходів бюджету означає їх групування відповідно до джерел формування, визначених законодавчими актами (табл. 5.1). Вона призначена для чіткого розмежування доходів бюджетів різних рівнів за об'єктивними характерними ознаками з детальним розподілом їх на такі розділи:

- ✓ податкові надходження;
- ✓ неподаткові надходження;
- ✓ доходи від операцій із капіталом;
- ✓ трансферти.

Кожен розділ об'єднує певні види доходів за джерелами і способами їх отримання. Визначальною базою формування складу й обсягів доходів, форм їх мобілізації до державного й місцевих бюджетів є відносини власності, рівень соціально-економічного розвитку національної економіки, обсяг бюджетних видатків.

Провідне місце серед різних методів мобілізації бюджетних ресурсів та інструментів державного регулювання економіки посідають податкові надходження; вони є найбільш адекватним і об'єктивним відображенням стану національної економіки (економічного зростання або спаду).

Таблиця 5.1

Класифікація доходів бюджету

Код	Назва
1	2
10000000	**Податкові надходження**
11000000	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості
11010000	Податок на доходи фізичних осіб
11020000	Податок на прибуток підприємств
12000000	Податки на власність
12020000	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
13000000	Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів
13010000	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів
13020000	Збір за спеціальне використання води
13030000	Плата за користування надрами
13050000	Плата за землю
13070000	Плата за використання інших природних ресурсів
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги
14010000	Податок на додану вартість
14020000	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)
14030000	Акцизний збір з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)
14050000	Податки на окремі категорії послуг
15000000	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції
15010000	Ввізне мито
15020000	Вивізне мито
15040000	Інші надходження від зовнішньоекономічної діяльності
16000000	Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів
16010000	Місцеві податки і збори, нараховані до 1 січня 2011 року
17000000	Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси
17010000	Рентна плата
17050000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
17060000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
18000000	Місцеві податки і збори
18010000	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
18020000	Збір за місця для паркування транспортних засобів
18030000	Туристичний збір
18040000	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності
18050000	Єдиний податок
19000000	Інші податки та збори
19010000	Екологічний податок
19040000	Фіксований сільськогосподарський податок

Продовження табл. 5.1

1	2
19050000	Збір за забруднення навколишнього природного середовища
19060000	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
19070000	Збір за користування радіочастотними ресурсами України
19090000	Податки та збори, не віднесені до інших категорій
20000000	**Неподаткові надходження**
21000000	Доходи від власності та підприємницької діяльності
21010000	Частина чистого прибутку (доходу) державних унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до бюджету, та дивіденди (доход), нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна власність
21020000	Кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України "Про Національний банк України"
21030000	Відрахування коштів, отриманих від проведення державних грошових лотерей
21040000	Плата за розміщення тимчасово вільних коштів державного бюджету
21050000	Плата за розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів
21080000	Інші надходження
21110000	Надходження коштів від відшкодування втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва
22000000	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності
22010000	Плата за надання адміністративних послуг
22020000	Плата за утримання дітей у школах-інтернатах
22030000	Судовий збір
22050000	Надходження від оплати витрат з інформаційно-технічного забезпечення розгляду справ у судах
22060000	Кошти, отримані за вчинення консульських дій
22070000	Виконавчий збір
22080000	Надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном
22090000	Державне мито
22100000	Митні збори
2211000	Єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України
22120000	Плата за надані в оренду ставки, що знаходяться в басейнах річок загальнодержавного значення
22130000	Плата за надані в оренду водні об'єкти місцевого значення
22150000	Портовий (адміністративний) збір
22160000	Інші адміністративні збори та платежі
24000000	Інші неподаткові надходження
24010000	Кошти від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду
24030000	Надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності
24040000	Кошти від реалізації надлишкової космічної техніки військового та подвійного призначення
24050000	Кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, іншого майна Збройних Сил України та інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних та інших державних органів

Продовження табл. 5.1

1	2
24060000	Інші надходження
24110000	Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій
24140000	Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій
24160000	Концесійні платежі
24170000	Надходження коштів пайової участі у розвитку інфраструктур населеного пункту
25000000	Власні надходження бюджетних установ
25010000	Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством
25020000	Інші джерела власних надходжень бюджетних установ
30000000	**Доходи від операцій з капіталом**
31000000	Надходження від продажу основного капіталу
31010000	Кошти від реалізації скарбів, майна, одержаного державою або територіальною громадою в порядку спадкування чи дарування, безхазяйного майна, знахідок, а також валютних цінностей і грошових коштів, власники яких невідомі
31020000	Надходження коштів від Державного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння
31030000	Кошти від відчуження майна, що належить Автономній Республіці Крим, та майна, що перебуває у комунальній власності
32000000	Надходження від реалізації державних запасів товарів
32010000	Надходження від реалізації матеріальних цінностей державного резерву
32020000	Надходження від реалізації розброньованих матеріальних цінностей мобілізаційного резерву
33000000	Кошти від продажу землі і нематеріальних активів
33010000	Кошти від продажу землі
33020000	Надходження від продажу нематеріальних активів
34000000	Податки на фінансові операції та операції з капіталом
40000000	**Офіційні трансферти**
41000000	Від органів державного управління
41010000	Кошти, що надходять з інших бюджетів
41020000	Дотації
41030000	Субвенції
42000000	Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій
42010000	Кошти, отримані від секретаріату ООН, НАТО, ЄС, ОБСЄ або іншої міжнародної організації за участь України в міжнародних операціях з підтримки миру і безпеки
42020000	Гранти (дарунки), що надійшли до бюджетів усіх рівнів
42030000	Надходження в рамках програм допомоги Європейського Союзу
50000000	**Цільові фонди**
50070000	Надходження до Фонду соціального захисту інвалідів
50100000	Інші фонди
50110000	Цільові фонди, утворені Верховною Радою Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та місцевими органами виконавчої влади

Податковими надходженнями визнаються передбачені законами України про оподаткування загальнодержавні та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі). Згідно з бюджетною класифікацією загальнодержавних та місцевих податків і зборів (обов'язкових платежів) як джерел наповнення доходів бюджетів передбачено їх систематизацію в такі групи податкових надходжень:

- ✓ податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості;
- ✓ податки на власність;
- ✓ збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів;
- ✓ внутрішні податки на товари й послуги;
- ✓ податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції;
- ✓ окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів;
- ✓ рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси;
- ✓ місцеві податки і збори;
- ✓ інші податки та збори.

Неподаткові надходження є важливим джерелом доходів бюджетів різних рівнів. Проте їх обсяг значно менший від податкових надходжень. Неподатковими надходженнями визнаються:

1) доходи від власності та підприємницької діяльності;
2) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності;
3) інші неподаткові надходження;
4) власні находження бюджетних установ.

Доходи від операцій з капіталом як важлива складова доходів бюджету включають:

- ✓ надходження від продажу основного капіталу;
- ✓ надходження від реалізації державних запасів товарів;
- ✓ кошти від продажу землі і нематеріальних активів;
- ✓ податки на фінансові операції та операції з капіталом.

Трансферти – це кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади АР Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

Офіційні трансферти можуть надходити:

- ✓ від органів державного управління;
- ✓ від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій.

Цільові фонди – це сукупність фінансових ресурсів, що знаходяться в розпорядженні державних та місцевих органів влади й мають цільове призначення. Це, насамперед:

- ✓ Пенсійний фонд України;
- ✓ Збір на обов'язкове соціальне страхування до Фонду соціального страхування України з тимчасової втрати працездатності;
- ✓ Збір на обов'язкове державне соціальне страхування України на випадок безробіття до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття;
- ✓ Платежі до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України;
- ✓ Надходження до Фонду соціального захисту інвалідів;
- ✓ Інші фонди;

- ✓ Цільові фонди, утворені Верховною Радою Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та місцевими органами виконавчої влади.

Як видно з таблиці 5.1, окремі групи доходів складаються зі статей доходів, які об'єднують конкретні види доходів за джерелами та способами їх отримання. Код класифікації доходів має вісім знаків:

- ✓ перша цифра – відповідає групі доходів;
- ✓ друга цифра – підгрупі;
- ✓ третя та четверта цифри – розділу;
- ✓ п'ята та шоста цифри – вказують на параграф конкретного розділу, який визначає різновид надходження;
- ✓ сьома та восьма цифри – відведені для кодування виду бюджету (державний, міський, районний, селищний, сільський) для розмежування платежу.

Наприклад, під кодом 30000000 зашифровані доходи від операцій з капіталом, 31000000 – надходження від продажу основного капіталу, 31020000 – надходження коштів від Державного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння.

Для кожного виду надходжень, що зараховуються до бюджетів, коду бюджетної класифікації Національним банком України присвоюється тільки йому відповідний тризначний символ банківської звітності. Це пов'язано зі специфікою зарахування платежів до місцевих бюджетів, яка склалася з переходом їх на казначейське обслуговування (на один рахунок місцевого бюджету може зараховуватися багато різних платежів).

Символи банківської звітності формуються для кодування аналітичних рахунків та забезпечують правильність (адресність) надходження коштів на відповідні аналітичні рахунки. При цьому кожному символу звітності відповідає окремий код бюджетної класифікації і аналітичних рахунків. Наприклад, коду бюджетної класифікації 11021000 "Податок на прибуток приватних підприємств" присвоєно символ банківської звітності 009, коду 11021400 "Надходження від підприємств податку на прибуток, одержаного від виконання інноваційних проектів" відповідає символ звітності 012.

5.3. Класифікація видатків та кредитування бюджету

Класифікація видатків та кредитування бюджету розроблена на основі класифікації функцій управління (КФУ), опублікованої статистичним відділом Організації об'єднаних націй. Таким чином, вона приведена у відповідність до міжнародних стандартів статистики державних фінансів з метою забезпечення міжнародної порівнянності показників бюджету.

Відповідно до вимог міжнародного співставлення та статті 10 Бюджетного кодексу України *видатки та кредитування бюджету* класифікуються за такими ознаками:

1) бюджетними програмами (програмна класифікація видатків та кредитування бюджету);

2) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету);

3) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету).

Класифікація кредитування бюджету систематизує кредитування бюджету за типом позичальника та поділяє операції з кредитування на надання кредитів з бюджету і повернення кредитів до бюджету.

Видатки бюджету класифікуються за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація видатків бюджету).

У складі витрат (видатків) бюджету виділяються витрати (видатки) споживання і витрати (видатки) розвитку відповідно до бюджетної класифікації (ст. 10 БКУ).

Витрати споживання – видатки споживання та погашення боргу.

Видатки споживання – частина видатків бюджетів, які забезпечують поточне функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, бюджетних установ, поточні міжбюджетні трансферти та видатки на фінансове забезпечення заходів соціального захисту населення та соціально-культурної сфери, а також інші видатки, не віднесені до видатків розвитку та нерозподілених видатків.

Відповідно до економічної класифікації видатки споживання формуються за рахунок поточних видатків, субсидій і поточних трансфертів підприємствам, установам, організаціям, які відповідно до функціональної класифікації видатків та кредитування відносяться до загальнодержавних функцій, оборони, громадського порядку, безпеки та судової влади, охорони навколишнього природного середовища, охорони здоров'я, духовного й фізичного розвитку, освіти, соціального захисту та соціального забезпечення.

Витрати розвитку – видатки розвитку та надання кредитів з бюджету.

Видатки розвитку – це видатки бюджетів на фінансове забезпечення наукової, інвестиційної та інноваційної діяльності, зокрема: фінансове забезпечення капітальних вкладень виробничого і невиробничого призначення; фінансове забезпечення структурної перебудови економіки; інші видатки, пов'язані з розширеним відтворенням.

Видатки розвитку формуються за рахунок капітальних видатків; досліджень і розробок, окремих заходів розвитку й реалізації державних (регіональних) програм; матеріалів, інвентарю, будівництва, капітального ремонту та заходів спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення; субсидій та поточних трансфертів підприємствам, установам, організаціям, які відповідно до функціональної класифікації видатків бюджету та кредитування належать до наукових досліджень; економічної діяльності.

Розподіл видатків та кредитування бюджету за цими видами класифікації не замінюють, а доповнюють одна одну, представляючи бюджет у різних розрізах. Кожна з класифікацій відіграє свою роль у представленні бюджету.

Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету характеризує напрямки використання бюджетних коштів для виконання державою покладених на неї функцій. Вона використовується для:

- ✓ формування показників зведеного бюджету та здійснення міжнародних порівнянь видатків за функціями;
- ✓ здійснення макроекономічного аналізу та формування державної політики в галузях економіки.

У розділах систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування, а в підрозділах і групах конкретизуються ці видатки та кредитування бюджету.

Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету має такі рівні деталізації:

1) розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування. Наприклад, 0100 – загальнодержавні функції, 0200 – оборона, 0300 – громадський порядок, безпека та судова влада, 0400 – економічна діяльність, 0500 – охорона навколишнього природного середовища тощо;

2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються ці видатки та кредитування бюджету. Наприклад, розділ "Економічна діяльність" – 0400, підрозділ "Паливно-енергетичний комплекс" – 0430, група "Електроенергетична галузь" – 0433; розділ "Охорона здоров'я" – 0700, підрозділ "Лікарні та санаторно-курортні заклади" – 0730, група "Санаторно-курортні заклади" тощо (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету

Код	Найменування
1	2
0100	**Загальнодержавні функції**
0110	Вищі органи державного управління, органи місцевої влади та місцевого самоврядування, фінансова та зовнішньополітична діяльність
0111	Вищі органи державного управління, органи місцевої влади та місцевого самоврядування
0112	Фінансова та фіскальна діяльність
0113	Зовнішньополітична діяльність
0120	Економічна допомога зарубіжним країнам
0130	Інші загальні функції державного управління
0131	Управління системою державної служби
0132	Загальнодержавне планування та статистика
0133	Інша діяльність у сфері державного управління
0150	Дослідження і розробки у сфері державного управління
0160	Проведення виборів та референдумів
0170	Обслуговування боргу
0180	Міжбюджетні трансферти
0200	**Оборона**
0210	Військова оборона
0220	Цивільна оборона
0230	Військова допомога зарубіжним країнам
0240	Військова освіта
0250	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері оборони
0260	Інша діяльність у сфері оборони
0300	**Громадський порядок, безпека та судова влада**
0310	Діяльність із забезпечення громадського порядку, боротьба із злочинністю та охорона державного кордону
0320	Протипожежний захист та рятування
0330	Судова влада
0340	Кримінально-виконавча система та виправні заходи
0350	Діяльність у сфері безпеки держави

Продовження табл. 5.2

1	2
0360	Нагляд за додержанням законів та представницькі функції в суді
0370	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері громадського порядку, безпеки та судової влади
0380	Інша діяльність у сфері громадського порядку, безпеки та судової влади
0400	**Економічна діяльність**
0410	Загальна економічна, торговельна та трудова діяльність
0411	Загальна економічна та торговельна діяльність
0412	Регулювання трудових відносин
0420	Сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство
0421	Сільське господарство
0422	Лісове господарство та мисливство
0423	Рибне господарство
0430	Паливно-енергетичний комплекс
0431	Вугільна галузь та інші галузі з видобутку твердого палива
0432	Нафтогазова галузь
0433	Електроенергетична галузь
0434	Інші галузі паливно-енергетичного комплексу
0440	Інша промисловість та будівництво
0441	Промисловість з видобутку рудних та нерудних корисних копалин
0442	Обробна промисловість
0443	Будівництво
0444	Відтворення мінерально-сировинної бази
0450	Транспорт
0451	Автомобільний транспорт
0452	Водний транспорт
0453	Залізничний транспорт
0454	Повітряний транспорт
0455	Трубопровідний та інший транспорт
0456	Дорожнє господарство
0460	Зв'язок, телекомунікації та інформатика
0470	Інші галузі економіки
0473	Багатоцільові проекти розвитку
0480	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки в галузях економіки
0481	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері економічної, торговельної та трудової діяльності
0482	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері сільського господарства, лісового господарства та мисливства, рибного господарства
0483	Дослідження і розробки у сфері паливно-енергетичного комплексу
0484	Дослідження і розробки в інших галузях промисловості та будівництві
0485	Дослідження і розробки у сфері транспорту
0486	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері зв'язку, телекомунікації та інформатики
0487	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки в інших галузях економіки

Продовження табл. 5.2

1	2
0490	Інша економічна діяльність
0500	**Охорона навколишнього природного середовища**
0510	Запобігання та ліквідація забруднення навколишнього природного середовища
0511	Охорона та раціональне використання природних ресурсів
0512	Утилізація відходів
0513	Ліквідація іншого забруднення навколишнього природного середовища
0520	Збереження природно-заповідного фонду
0530	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері охорони навколишнього природного середовища
0540	Інша діяльність у сфері охорони навколишнього природного середовища
0600	**Житлово-комунальне господарство**
0610	Житлове господарство
0620	Комунальне господарство
0630	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері житлово-комунального господарства
0640	Інша діяльність у сфері житлово-комунального господарства
0700	**Охорона здоров'я**
0710	Медична продукція та обладнання
0720	Поліклініки і амбулаторії, швидка та невідкладна допомога
0721	Поліклініки загального профілю та амбулаторії
0722	Спеціалізовані та стоматологічні поліклініки
0724	Центри екстреної медичної допомоги та медичних катастроф, станції екстреної (швидкої) медичної допомоги
0725	Фельдшерсько-акушерські пункти
0726	Центри первинної медичної (медико-санітарної) допомоги
0730	Лікарні та санаторно-курортні заклади
0731	Лікарні загального профілю
0732	Спеціалізовані лікарні та інші спеціалізовані заклади
0733	Перинатальні центри, пологові будинки
0734	Санаторно-курортні заклади
0740	Санітарно-профілактичні й протиепідемічні заходи і заклади
0750	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері охорони здоров'я
0760	Інша діяльність у сфері охорони здоров'я
0761	Будинки дитини
0762	Станції переливання крові
0763	Інші заклади та заходи у сфері охорони здоров'я
0800	**Духовний та фізичний розвиток**
0810	Фізична культура і спорт
0820	Культура та мистецтво
0821	Театри
0822	Художні колективи, концертні і циркові організації
0823	Кінематографія
0824	Бібліотеки, музеї і виставки

Продовження табл. 5.2

1	2
0827	Заповідники
0828	Клубні заклади
0829	Інші заходи і заклади в галузі культури та мистецтва
0830	Засоби масової інформації
0840	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері духовного та фізичного розвитку
0850	Інша діяльність у сфері духовного та фізичного розвитку
0900	**Освіта**
0910	Дошкільна освіта
0920	Загальна середня освіта
0921	Загальноосвітні навчальні заклади
0922	Загальноосвітні спеціалізовані та спеціальні школи-інтернати
0930	Професійно-технічна освіта
0940	Вища освіта
0941	Вищі навчальні заклади I і II рівнів акредитації
0942	Вищі навчальні заклади III і IV рівнів акредитації
0950	Післядипломна освіта
0960	Позашкільна освіта та заходи із позашкільної роботи з дітьми
0970	Програми матеріального забезпечення навчальних закладів
0980	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері освіти
0990	Інші заклади та заходи у сфері освіти
1000	**Соціальний захист та соціальне забезпечення**
1010	Соціальний захист на випадок непрацездатності
1020	Соціальний захист пенсіонерів
1030	Соціальний захист ветеранів війни та праці
1040	Соціальний захист сім'ї, дітей та молоді
1050	Соціальний захист безробітних
1060	Допомога у вирішенні житлового питання
1070	Соціальний захист інших категорій населення
1080	Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері соціального захисту
1090	Інша діяльність у сфері соціального захисту

Економічна класифікація видатків бюджету визначає групування видатків бюджетів усіх рівнів за їх економічним змістом. Вона забезпечує чітке розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, всі види господарської діяльності, виплати населенню, що іменуються як трансферти населенню, тощо). Такий розподіл видатків дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до всіх отримувачів бюджетних коштів.

Економічна класифікація використовується для ведення бухгалтерського обліку та звітності. Вона є також дієвим інструментом адміністративного контролю за використанням коштів.

За економічною класифікацією видатки бюджету поділяються на:

1) поточні видатки (код 2000) – платежі з бюджету, що направляються на поточне фінансування органів влади і бюджетних установ;

2) капітальні видатки (код 3000) – платежі, призначені для придбання основного капіталу, створення державних запасів і резервів, землі і нематеріальних активів, а також капітальні трансферти;

3) нерозподілені видатки (код 9000) – кошти резервного фонду бюджету, передбачені у Державному бюджеті України; кошти на створення резервного фонду місцевого бюджету, передбачені рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим або відповідної місцевої ради.

Кожний напрямок видатків має цільове призначення. Наприклад, поточні видатки (2000) за цільовим призначенням спрямовуються на: оплату праці і нарахування на заробітну плату – 2100; використання товарів і послуг – 2200; обслуговування боргових зобов'язань – 2400, поточні трансферти – 2600, соціальне забезпечення – 2700. Капітальні видатки (3000) на: придбання основного капіталу – 3100; капітальні трансферти: підприємствам, установам, організаціям; органам державного управління; урядам іноземних держав та міжнародним організаціям; населенню – 3200 (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Економічна класифікація видатків бюджету

КЕКВ	Найменування
1	2
2000	**Поточні видатки**
2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату
2110	*Оплата праці*
2111	Заробітна плата
2112	Грошове забезпечення військовослужбовців
2120	*Нарахування на оплату праці*
2200	Використання товарів і послуг
2210	*Предмети, матеріали, обладнання та інвентар*
2220	*Медикаменти та перев'язувальні матеріали*
2230	*Продукти харчування*
2240	*Оплата послуг (крім комунальних)*
2250	*Видатки на відрядження*
2260	*Видатки та заходи спеціального призначення*
2270	*Оплата комунальних послуг та енергоносіїв*
2271	Оплата теплопостачання
2272	Оплата водопостачання та водовідведення
2273	Оплата електроенергії
2274	Оплата природного газу
2275	Оплата інших енергоносіїв
2280	*Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм*
2281	Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм
2282	Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку

Продовження табл. 5.3

1	2
2400	Обслуговування боргових зобов'язань
2410	*Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань*
3420	*Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань*
2600	Поточні трансферти
2610	*Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)*
2620	*Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів*
2630	*Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям*
2700	Соціальне забезпечення
2710	*Виплата пенсій і допомоги*
2720	*Стипендії*
2730	*Інші виплати населенню*
2800	Інші поточні видатки
3000	**Капітальні видатки**
3100	Придбання основного капіталу
3110	*Придбання обладнання і предметів довгострокового користування*
3120	*Капітальне будівництво (придбання)*
3121	Капітальне будівництво (придбання) житла
3122	Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів
3130	*Капітальний ремонт*
3131	Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)
3132	Капітальний ремонт інших об'єктів
3140	*Реконструкція та реставрація*
3141	Реконструкція житлового фонду (приміщень)
3142	Реконструкція та реставрація інших об'єктів
3143	Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури
3150	*Створення державних запасів і резервів*
3160	*Придбання землі та нематеріальних активів*
3200	Капітальні трансферти
3210	*Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)*
3220	*Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів*
3230	*Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям*
2340	*Капітальні трансферти населенню*
9000	**Нерозподілені видатки**

Класифікація кредитування бюджету систематизує кредитування бюджету за типом позичальника та поділяє операції з кредитування на надання кредитів із бюджету та повернення кредитів до бюджету. До категорії "кредитування" належать платежі бюджетів усіх рівнів, у результаті яких з'являються фінансові вимоги до позичальників, котрі передбачають обов'язкове повернення коштів, у тому числі резервного фонду державного й місцевих бюджетів, асигнування за якими відкриті на умовах повернення (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Класифікація кредитування бюджету

КЕКВ	Найменування
1	2
4000	**Кредитування**
4100	Внутрішнє кредитування
4110	*Надання внутрішніх кредитів*
4111	Надання кредитів органам державного управління інших рівнів
4112	Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям
4113	Надання інших внутрішніх кредитів
4120	*Повернення внутрішніх кредитів*
4121	Повернення кредитів органами державного управління інших рівнів
4122	Повернення кредитів підприємствами, установами, організаціями
4123	Повернення інших внутрішніх кредитів
4200	Зовнішнє кредитування
4210	*Надання зовнішніх кредитів*
4220	*Повернення зовнішніх кредитів*

За своєю суттю кредитування не відноситься до видатків бюджету. В результаті надання кредитів за рахунок бюджетних коштів у позичальників виникають зобов'язання перед бюджетом. Ці кошти обов'язково мають бути повернуті до бюджету, що є ресурсами бюджету, і можуть бути спрямовані як на подальше надання кредитів, так і на здійснення видатків.

Відомча класифікація видатків та кредитування бюджету містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів, яким спрямовуються платежі з бюджету. Класифікація видатків та кредитування бюджету за цією ознакою дає можливість здійснювати повний економічний аналіз і контроль за витрачанням бюджетних коштів.

На її основі Державна казначейська служба України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів. Головні розпорядники бюджетних коштів визначають мережу розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів

Наприклад, код Міністерства освіти і науки України – 220, Міністерства фінансів України – 350, Антимонопольного комітету України – 601, Рахункової палати України – 651, Тернопільської обласної державної адміністрації – 789 тощо.

Сформована відповідно до вимог Бюджетного кодексу відомча класифікація дає змогу чітко розподіляти відповідальність за виконання функцій (програм) розпорядниками бюджетних коштів.

Відомча класифікація видатків державного бюджету наведена у таблиці 5.5.

Програмна класифікація видатків та кредитування державного бюджету використовується у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі і щорічно визначається у законі про Державний бюджет України відповідно до вимог частини другої статті 40 Бюджетного кодексу України.

Програмна класифікація видатків та кредитування місцевого бюджету формується з урахуванням типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету, яка затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.

Таблиця 5.5

Відомча класифікація видатків та кредитування державного бюджету

КВКВ	Назва
1	2
11	Апарат Верховної Ради України
30	Державне управління справами
41	Господарсько-фінансовий департамент Секретаріату Кабінету Міністрів України
50	Державна судова адміністрація України
60	Верховний суд України
65	Вищий спеціалізований суд України з розгляду цивільних і кримінальних справ
70	Вищий господарський суд України
75	Вищий адміністративний суд України
80	Конституційний Суд України
90	Генеральна прокуратура України
100	Міністерство внутрішніх справ України
110	Міністерство енергетики та вугільної промисловості України
120	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України
140	Міністерство закордонних справ України
170	Державний комітет телебачення і радіомовлення України
180	Міністерство культури України
210	Міністерство оборони України
220	Міністерство освіти і науки України
230	Міністерство охорони здоров'я України
240	Міністерство екології та природних ресурсів України
250	Міністерство соціальної політики України
260	Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном
275	Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України
280	Міністерство аграрної політики та продовольства України
310	Міністерство інфраструктури України
320	Міністерство надзвичайних ситуацій України
330	Міністерство доходів і зборів України
350	Міністерство фінансів України
360	Міністерство юстиції України
527	Державна інспекція ядерного регулювання України
534	Адміністрація Державної прикордонної служби України
550	Національна комісія, що здійснює державне регулювання в сфері ринків фінансових послуг
556	Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації
596	Головне управління розвідки Міністерства оборони України
598	Вища рада юстиції
599	Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини
601	Антимонопольний комітет України

Продовження табл. 5.5

1	2
612	Національне агентство України з питань державної служби
615	Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку
637	Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері електроенергетики
638	Державне космічне агентство України
644	Національна рада України з питань телебачення і радіомовлення
645	Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринку комунальних послуг
650	Рада національної безпеки і оборони України
651	Рахункова палата України
652	Служба безпеки України
654	Національна академія наук України
660	Управління державної охорони України
661	Фонд державного майна України
673	Центральна виборча комісія
771	Рада Міністрів Автономної Республіки Крим
772	Вінницька обласна державна адміністрація
773	Волинська обласна державна адміністрація
774	Дніпропетровська обласна державна адміністрація
775	Донецька обласна державна адміністрація
776	Житомирська обласна державна адміністрація
777	Закарпатська обласна державна адміністрація
778	Запорізька обласна державна адміністрація
779	Івано-Франківська обласна державна адміністрація
780	Київська обласна державна адміністрація
781	Кіровоградська обласна державна адміністрація
782	Луганська обласна державна адміністрація
783	Львівська обласна державна адміністрація
784	Миколаївська обласна державна адміністрація
785	Одеська обласна державна адміністрація
786	Полтавська обласна державна адміністрація
787	Рівненська обласна державна адміністрація
788	Сумська обласна державна адміністрація
789	Тернопільська обласна державна адміністрація
790	Харківська обласна державна адміністрація
791	Херсонська обласна державна адміністрація
792	Хмельницька обласна державна адміністрація
793	Черкаська обласна державна адміністрація
794	Чернівецька обласна державна адміністрація
795	Чернігівська обласна державна адміністрація
796	Київська міська державна адміністрація
797	Севастопольська міська державна адміністрація

До застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів використовується тимчасова класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів, яка затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.

Формування програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету при складанні проекту закону про державний бюджет здійснюється за структурою кодування, наведеною у таблиці 5.6.

Таблиця 5.6

Структура кодування програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету

Код програмної класифікації містить сім знаків, з яких:

1	2	3	4	Пояснення
XXX	**X**	**XX**	**X**	
XXX	0	00	0	**Головний розпорядник** (код відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету)
XXX	**X**	00	0	**Відповідальний виконавець бюджетних програм у системі головного розпорядника**
XXX	**1**	00	0	(якщо відповідальним виконавцем бюджетної програми є безпосередньо структурний підрозділ центрального апарату головного розпорядника – третім знаком коду є цифра "1", щодо всіх інших відповідальних виконавців використовуються цифри від "2" до "9")
XXX	X	**XX**	0	**бюджетна програма** в межах одного відповідального виконавця
XXX	X	**01**	0	(якщо бюджетна програма пов'язана з функціонуванням апаратів органів державної влади (в основному це коди діючої функціональної класифікації розділу "Державне управління", шостий та сьомий знак коду визначається цифрами "01", всі інші – "02", "03", "04" і далі в межах одного відповідального виконавця бюджетної програми)
XXX	X	**6X**	0	*для відстеження усіх бюджетних програм на реалізацію діючих **інституційних та інвестиційних*** **проектів,** що реалізуються за рахунок коштів міжнародних фінансових організацій, п'ятим знаком коду таких програм визначається цифра "**6**"
XXX	X	**7X**	0	для відстеження усіх бюджетних програм, видатки або кредитування за якими здійснюється за рахунок **резервного фонду, п'ятим знаком** коду таких програм визначається цифра "**7**"
XXX	X	**8X**	0	для відстеження усіх бюджетних програм, що складають **капітальні вкладення**, п'ятим знаком коду таких програм визначається цифра "**8**"

Обов'язковою умовою є прив'язка коду конкретної бюджетної програми до відповідного коду функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, що дозволяє представляти бюджет у розрізі функцій. Функції служать для того, щоб мати можливість формувати показники зведеного бюджету, які використовуються для здійснення міжнародних порівнянь та в статистичних цілях.

У більшості випадків за базу визначення бюджетної програми беруться бюджетні призначення окремого головного розпорядника за функціональною класифікацією, аналізується його організаційна структура з метою визначення відповідальних виконавців та детально визначається мета бюджетної програми, яку необхідно

досягнути, і завдання, які потрібно виконати для досягнення цієї мети за рахунок відповідного бюджетного призначення.

Такий підхід щодо класифікації видатків дозволяє визначити не лише сам факт використання міністерствами та відомствами бюджетних коштів, а й пов'язати ці видатки з виконанням програмних завдань держави та мірою відповідальності кожного відомства.

Програмна класифікація видатків державного бюджету щорічно уточнюється і перезатверджується шляхом встановлення бюджетних призначень у законі про Державний бюджет України на відповідний рік. Незмінною залишається лише структура коду програмної класифікації видатків.

5.4. Класифікація фінансування бюджету

Класифікація фінансування бюджету визначає джерела отримання фінансових ресурсів, необхідних для покриття дефіциту бюджету, і напрями витрачання фінансових ресурсів, що утворилися в результаті перевищення доходів бюджету над його видатками. Витрати на погашення боргу належать до складу фінансування бюджету.

Класифікація фінансування бюджету здійснюється за такими ознаками:

- ✓ ***фінансування за типом кредитора*** – за категоріями кредиторів або власників боргових зобов'язань.

Кредитори або власники боргових зобов'язань розподіляються за принципом однорідності економічної поведінки, що дає змогу отримати інформацію про ймовірний вплив на економіку.

Наприклад, внутрішнє фінансування – 200000, у т. ч. фінансування за рахунок коштів державних фондів – 201000, фінансування за рахунок позик банківських установ – 202000, надходження від приватизації державного майна – 204000; зовнішнє фінансування – 300000, у т. ч. позики, надані міжнародними організаціями економічного розвитку, – 301000, позики, надані органами управління іноземних держав, – 302000, позики, надані іноземними комерційними банками, – 303000 (табл. 5.7);

Таблиця 5.7

Класифікація фінансування бюджету за типом кредитора

Код	Назва
1	2
200000	**Внутрішнє фінансування**
201000	Фінансування за рахунок коштів державних фондів
202000	Фінансування за рахунок позик банківських установ
203000	Інше внутрішнє фінансування
204000	Надходження від приватизації державного майна
205000	Фінансування за рахунок залишків коштів на рахунках бюджетних установ
206000	Зміни обсягів депозитів і цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю
207000	Коригування
208000	Фінансування за рахунок зміни залишків коштів бюджетів

Продовження табл. 5.7

1	2
300000	**Зовнішнє фінансування**
301000	Позики, надані міжнародними організаціями економічного розвитку
302000	Позики, надані органами управління іноземних держав
303000	Позики, надані іноземними комерційними банками
304000	Позики, надані постачальниками
305000	Позики, не віднесені до інших категорій
306000	Зміни обсягів депозитів і цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю
307000	Коригування

- ✓ ***фінансування за типом боргового зобов'язання*** – за засобами, що використовуються для фінансування бюджету.

Класифікація операцій фінансування бюджетного дефіциту за типом боргового зобов'язання дає змогу отримати інформацію про способи, що використовуються державними установами для фінансування свого дефіциту або розподілу фінансових ресурсів, що з'явились у результаті перевищення їх доходів над видатками. Фінансування за борговими операціями здійснюється у формі як запозичень, так і погашення.

Наприклад, фінансування за борговими операціями – код 400000, у т. ч.: запозичення – 401000, погашення – 402000; надходження від приватизації державного майна – 500000; фінансування за активними операціями – 600000, у т. ч. 601000 – зміни обсягів депозитів і цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю, 602000 – зміни обсягів готівкових коштів, 603000 – фінансування за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Класифікація фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання

Код	Назва
1	2
400000	**Фінансування за борговими операціями**
401000	Запозичення
401100	Внутрішні запозичення
401200	Зовнішні запозичення
402000	Погашення
402100	Внутрішні зобов'язання
402200	Зовнішні зобов'язання
500000	**Надходження від приватизації державного майна**
501000	Надходження від приватизації державного майна (крім об'єктів, для яких передбачено окремий розподіл коштів відповідно до Державної програми приватизації) та інших надходжень, безпосередньо пов'язаних з процесом приватизації та кредитування підприємств
502000	Надходження від приватизації об'єктів незавершеного будівництва, що споруджувались відповідно до Чорнобильської будівельної програми
504000	Надходження від приватизації підприємств, що належать до сфери управління Міністерства оборони України

Продовження табл. 5.8

1	2
505000	Понадпланові надходження від приватизації державного майна з урахуванням можливого заміщення інших джерел фінансування державного бюджету
600000	**Фінансування за активними операціями**
601000	Зміни обсягів депозитів і цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю
602000	Зміни обсягів бюджетних коштів
603000	Фінансування за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку

5.5. Класифікація боргу

Класифікація боргу систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади міста.

Борг класифікується за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання.

Класифікація боргу за ***типом кредитора*** складається з двох розділів. Перший розділ – внутрішній борг (код 200000) включає заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів різних рівнів та державних фондів – код 210000, заборгованість перед банківськими установами – код 220000, заборгованість перед іншими органами управліннями – код 230000 тощо. Другий розділ – зовнішній борг (код 300000) включає заборгованість за позиками, одержаними від міжнародних організацій економічного розвитку, – код 310000, заборгованість за позиками, одержаними від постачальників, – код 340000 тощо (табл. 5.9).

Таблиця 5.9

Класифікація боргу за типом кредитора

Код	**Назва**
1	2
200000	**Внутрішній борг**
210000	Заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів різних рівнів та державних фондів
211000	Заборгованість за позиками, одержаними з державних фондів
212000	Заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів вищих рівнів
213000	Заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів нижчих рівнів
220000	Заборгованість перед банківськими установами
221000	Заборгованість за позиками, одержаними від Національного банку України
222000	Заборгованість за позиками, одержаними від інших банків
230000	Заборгованість перед іншими органами управління
231000	Заборгованість за позиками, одержаними від інших фінансових установ
232000	Заборгованість за позиками, одержаними від нефінансових державних підприємств
233000	Заборгованість за позиками, одержаними від нефінансового приватного сектора
234000	Інша внутрішня заборгованість
240000	Внутрішня заборгованість, що не віднесена до інших категорій
250000	Коригування, пов'язане зі змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей

Продовження табл. 5.9

1	2
300000	**Зовнішній борг**
310000	Заборгованість за позиками, одержаними від міжнародних організацій економічного розвитку
320000	Заборгованість за позиками, одержаними від органів управління іноземних держав
330000	Заборгованість за позиками, одержаними від іноземних комерційних банків
340000	Заборгованість за позиками, одержаними від постачальників
350000	Зовнішня заборгованість, що не віднесена до інших категорій
360000	Коригування, пов'язане зі змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей

Класифікація боргу за ***типом боргового зобов'язання*** складається з внутрішнього (код 400000) та зовнішнього боргів (код 500000) і включає відповідно заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями (коди 410000 та 510000), заборгованість за середньостроковими зобов'язаннями (коди 420000 та 520000), заборгованість за короткостроковими зобов'язаннями і векселями (коди 430000 та 530000) тощо (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Класифікація боргу за типом боргового зобов'язання

Код	Назва
1	2
400000	**Внутрішній борг**
410000	Заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
420000	Заборгованість за середньостроковими зобов'язаннями
430000	Заборгованість за короткостроковими зобов'язаннями і векселями
440000	Заборгованість за іншими внутрішніми зобов'язаннями
450000	Коригування, пов'язане зі змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей
500000	**Зовнішній борг**
510000	Заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
520000	Заборгованість за середньостроковими зобов'язаннями
530000	Заборгованість за короткостроковими зобов'язаннями і векселями
540000	Заборгованість за іншими зовнішніми зобов'язаннями
550000	Коригування, пов'язане зі змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей

Висновки до розділу

- Для здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади і місцевого самоврядування, проведення аналізу надходження доходів за кожним видом, фінансування витрат за їхнім направленням, забезпечення загальнодержавного і міжнародного порівняння бюджетних показників застосовують бюджетну класифікацію.
- Бюджетна класифікація є єдиною для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України. Вимогу використання єдиної класифікації доходів і видатків, загальні принципи побудови бюджетної класифікації закладено у Бюджетному кодексі.
- Структура бюджетної класифікації затверджена наказом Міністерства фінансів України за № 11 від 14.01.2011 року "Про бюджетну класифікацію" і включає такі складові частини: класифікація доходів бюджету; класифікація видатків і кредитування бюджету; класифікація фінансування бюджету; класифікація боргу.
- Класифікація доходів бюджету відображає кодифікацію всіх видів надходжень, які підлягають зарахуванню до державного та місцевих бюджетів, і включає: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти; цільові фонди.
- Видатки бюджету класифікуються за чотирма ознаками: функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету; відомча класифікація видатків та кредитування бюджету; програмна класифікація видатків та кредитування державного бюджету, економічна класифікація видатків бюджету.
- Класифікація фінансування бюджету визначає джерела отримання фінансових ресурсів, необхідних для покриття дефіциту бюджету, і напрями витрачання фінансових ресурсів, що утворилися в результаті перевищення доходів бюджету над його видатками й здійснюється за двома ознаками: типом кредитора і типом боргового зобов'язання.
- Класифікація боргу систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави та органів місцевого самоврядування. Борг класифікують за типом кредитора та типом боргового зобов'язання.
- Бюджетну класифікацію України затверджує Міністр фінансів України, при необхідності вносить зміни до неї та інформує про це в обов'язковому порядку Верховну Раду України.

Контрольні запитання

1. Що таке бюджетна класифікація та яке її призначення?
2. Охарактеризуйте структуру бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 року за № 11.
3. За якими основними групами класифікуються доходи бюджету? Наведіть приклади.
4. За якими ознаками класифікуються видатки бюджету?
5. Дайте характеристику функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету?
6. Охарактеризуйте видатки бюджету за економічною ознакою.
7. Для чого потрібна відомча класифікація видатків та кредитування бюджету? Ким вона затверджується?
8. Охарактеризуйте структуру кодування програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету
9. Дайте характеристику класифікації фінансування бюджету.
10. Охарактеризуйте класифікацію боргу за типом кредитора та типом боргового зобов'язання.

Частина ІІ

ОСНОВИ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СПРАВИ

Розділ 6 **Становлення та розвиток казначейської справи**

Розділ 7 **Організаційні основи та бюджетні повноваження органів Державної казначейської служби України**

Розділ 8 **Казначейство України як орган оперативного управління**

Розділ 9 **Платіжна система виконання бюджетів**

РОЗДІЛ 6

СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СПРАВИ

6.1. Історичні умови започаткування інституту казначейства

Наявність інституту казначейства є об'єктивною закономірністю будь-якого державотворення. Для розв'язання стратегічних завдань, виконання своїх функцій держава має мати достатньо ресурсів (фінансових, матеріальних, сировинних тощо). А тому вона створює відповідні фінансові структури, які забезпечують реалізацію її функцій та завдань на кожному історичному етапі розвитку.

Залежно від обставин історичного розвитку, побудови державного устрою, традицій і культури різних держав ці структури називають по-різному: "казна", "казначейство", "скарбниця". Але як би не називалися ці органи в різних державах у різний час основне їх призначення – зберігання матеріальних цінностей і фінансових ресурсів держави.

Термін "казначейство" походить від поняття казна, що в перекладі з англійської (the Treasury) означає скарб або цінність. Скарбом, як відомо, є те (речі чи предмети), без чого не може обійтися людина чи функціонувати держава. Іншими словами, скарбом можна вважати блага, які в даний час складають найвищі приватні чи суспільні цінності.

У різні історичні епохи були свої цінності. З еволюцією людської цивілізації поняття скарбу наповнюється іншим змістом, приймає різні форми. Для первісної людини, яка займалася, в основному, полюванням, рибальством, збиранням плодів землі, найбільшою цінністю були дари природи. Це дозволяло їй вижити серед дикої природи. З розвитком на рубежі III–II тис. до н. е. у північній частині Європи скотарства символом багатства була велика рогата худоба, яка й стала першим засобом платежу[1]. Найбільшим скарбом Стародавнього Китаю вважався шовк, яким торгували з багатьма державами світу. Дуже цінувався у Китаї та за його межами гарний і дорогий порцеляновий посуд, технологію виробництва якого тримали у великій таємниці. Найбільшим скарбом у стародавній Африці, Америці й Океанії були мушлі молюсків, у древній Ісландії (краю мореплавців і рибаків) – риба.

Перше письмове тлумачення казни дав древньоіндійський мислитель Каутілья у політико-економічному трактаті "Артхашастра"[2] (санскр.; букв. – наука про вигоду,

---

[1] Худоба в ролі грошей відігравала настільки значну роль в історії людства, що це відобразилося на культурних і мовних особливостях багатьох народів. Так, у Стародавній Русі княжа казна називалася скотницею, казначей – скотником, металеві гроші – скот. У сучасній англійській мові цей латинський корінь зберігся в слові pecuniary – грошовий, фінансовий.

[2] Татарников Е.А. История экономических учений [Электронный ресурс]. – Режим доступа // http://be5.biz/ekonomika/i004/index.htm.

про практичне життя). Цей твір є зібранням настанов про науку політики й державний устрій, яке складалося не одним поколінням авторів (мудреців, філософів, мислителів) приблизно у 4 ст. до н. е. – 2–3 ст. н. е. У рукописі зазначалося, що *казна – це багатство держави,* до якого належить, крім детально перерахованих доходів, золото, коштовне каміння й метали, а також усі види сільськогосподарської продукції.

Каутілья виділяв окремою статтею останній вид доходів, оскільки в ті часи казна поповнювалась, в основному, від загарбання й пограбування нових земель. А тому, потрібно було мати постійно діюче, добре організоване військо. Як зазначалось у праці, саме військо і казна є найважливішими інструментами в руках держави, тому вони мають бути під безпосереднім контролем її керівника.

У сучасній економічній літературі можна зустріти тлумачення поняття "казна" у широкому та вузькому розумінні. Зокрема, Велика Радянська Енциклопедія дає таке визначення казни[3]:

- ✓ *у широкому розумінні* – це сукупність фінансових ресурсів держави, коштовностей та матеріальних цінностей, які акумулюються і використовуються через міністерство фінансів або інший спеціальний фінансовий орган (в умовах централізованих держав);
- ✓ *у вузькому* – сховище грошей, дорогоцінностей та інших матеріальних цінностей ханів, царів, великих і удільних князів, монастирів тощо (у докапіталістичних формаціях).

Фінансовий словник А. Г. Загороднього та В. Л. Вознюка дає таке визначення *державної скарбниці*: "Спеціальний орган (самостійний чи в окремих країнах у складі міністерства фінансів), що забезпечує збір державних доходів і їх використання згідно з державним бюджетом, а також здійснює управління державним боргом, емісією скарбничих (казначейських) білетів та цінних паперів"[4].

У різних державах на різних етапах їх історичного розвитку на казначейство покладалось виконання різних функцій. З еволюцією фінансових відносин, залежно від конкретних історичних умов, ці функції змінювались: появлялась потреба у виконанні нових, відпадала необхідність або ж передавались іншим органам наявні функції. Історично казначейство виконувало такі *функції*:

- ✓ відповідало за збереження багатства держави;
- ✓ організовувало стягнення податків, зборів, мита та виділяло кошти на державні потреби;
- ✓ відповідало за емісію грошей, чеканку монет;
- ✓ виконувало функцію облікового відомства, тобто вело записи всіх операцій із зазначенням дати, характеру та кінцевого призначення платежів;
- ✓ випускало внутрішні та зовнішні боргові зобов'язання;
- ✓ приймало на збереження акції фінансових монополій, а також вклади населення.

Сучасне казначейство має глибокі історичні корені свого зародження, становлення та розвитку. Свої витоки скарбниці беруть ще з глибокої сивини – IV тис. до н.е., коли зароджувались перші держави Стародавнього Сходу – Єгипет, Індія, Ме-

---

[2] Большая Советская Энциклопедия (в 30-ти томах). Т. 11 / Гл.ред. А. М. Прохоров. Изд. 3-е. – М.: Советская Энциклопедия, 1973. – С. 527.

[3] Загородній А. В., Вознюк Г. М., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. – 4-е вид., випр. та доп. – К.: Т-во "Знання", КОО; Л.: Вид-во "Львів" Банківського ін-ту НБУ, 2002. – С. 437.

сопотамія. Для утримання війська, захисту інтересів держави та своїх власних інтересів монархи створювали *державний скарб.*

Головними джерелами наповнення скарбу були:

- ✓ податки, які спочатку стягувалися натурою (худобою, зерном), а пізніше грошима у вигляді злитків срібла, металевих брусків;
- ✓ доходи від війн і пограбування колоній у фіскальній, торговій, лихварській сферах;
- ✓ доходи від експлуатації та продажу рабів, торгівлі шовком, чаєм, фарфором, бавовною, коштовностями.

За рахунок державного скарбу утримувалось військо, велось будівництво протиповеневих гребель, іригаційних споруд, каналів. Кошти державного скарбу використовувались на будівництво храмів, палаців, ведення дворового і храмового господарства, створення бойової техніки та військового спорядження, фінансування розвитку ремесел, торгівлі, сільського господарства.

Традиції державного скарбу України зародилися ще за часів Київської Русі (882–1240 рр.), яка з кінця IX до другої половини XI століть перетворилась в одну з найбільших і наймогутніших держав середньовічної Європи. Одним із перших прообразів вітчизняного казначейства можна вважати *княжу казну*. У збірці норм давньоруського законодавства, яка відома під назвою "Руська правда" (XI ст.), вперше згадується про княжу казну Ярослава Мудрого.

За часів правління великих й удільних князів державні доходи зосереджувались у казні князя, яка, крім того, слугувала сховищем матеріальних цінностей князівств. У той час ще не було чіткого розмежування між особистою власністю князя та власністю держави, що породжувало безконтрольність у витрачанні коштів, ослаблювало фінансову систему держави.

Доходи княжої казни формувалися, в основному, від сплати населенням данини. Вона сплачувалась як натурою – хутром, шкірами, медом, збіжжям, худобою, так і грішми. Важливим джерелом державних доходів було мито на державних кордонах та торгове мито у містах. На потреби держави встановлювались також натуральні повинності (відробітки): будівництво доріг, мостів, робота на греблях тощо. Окрім цього до княжої казни надходила воєнна здобич та дарунки князям.

Надходження до княжої казни мали покривати видатки на: утримання двору та дружини (війська) князя; будівництво замків, храмів, культових споруд, міст, військових укріплень, мостів, доріг; ведення війн; спорядження флоту при торговельних відносинах з чужоземними державами тощо.

Важливим етапом в історії розвитку казначейства були роки Запорізької Січі (кінець XV ст. – 1775 р.) Саме у цей період було організовано гетьманську військову скарбницю, доходи якої за часів Б.Хмельницького становили сотні тисяч золотих.

Державні фінанси Січі підпорядковувалися гетьману і були невіддільні від його приватного господарства. Слід зазначити, що фінансова система Запорозької Січі сформувалась під впливом бюджетно-фіскальних інститутів польської, київської удільно-вічової й литовської доби в Україні. На зразок скарбниці Литовського князівства в Січі скарб був сховищем не тільки грошей, а й різних цінностей, які поступали в розпорядження кошового отамана та козацької ради. Скарб слугував також складом військових клейнодів та оздоб, вогнепальної зброї та бойових припа-

сів[5] Таким чином, *січовий (військовий) скарб функціонував як касовий центр виконання запорізького бюджету, тобто як державна скарбниця,* куди надходили доходи, не витрачені за місцем їх одержання.

Вагомим джерелом наповнення січового скарбу була військова здобич і допомога зацікавлених у запорізькій військовій силі польських і російських монархів. Січовий скарб наповнювався золотом і сріблом, дорогим посудом і зброєю, цінними тканинами й килимами, кіньми й худобою, здобутими козаками на війні з турками, татарами й поляками. Монархи й гетьмани періодично посилали на Січ гроші, провіант, різне спорядження, як платню за військову службу козаків. Проте епізодичне надходження цінностей, здобутих в результаті військових дій і допомоги зацікавлених сторін, було дуже непевним джерелом доходів січового скарбу та економічно не вигідним.

Постійним і рівномірним джерелом дохідних статей січового бюджету були *податки*. Оподаткування здійснювалося за натурально-речовими ознаками окремих видів господарської діяльності незалежно від особистості платника та його платоспроможності. Селяни і міщани, козаки-"гніздюки" платили побір або подимне – постійний податок від хати, дворів, землі як запорозький варіант майнового податку; господарську десятину, яка по суті являла собою поземельний податок; податок від індивідуального підприємництва – медове, збір з шинків; а також стацію – натуральний податок для утримання війська. Разом з тим, через просторість території козацького розселення, постійне переселення, а, відтак, недосяжність платників для фіску значно стримувався розвиток системи прямого оподаткування на Запоріжжі, яке заміщувалося особистою козацькою службою.

Значні надходження до січового скарбу поступали від промислової експлуатації сільськогосподарських угідь (лісозаготівель, сіножатей, пасовищ, соляних копалень), звіриних і рибних ловів, що на мові фінансової науки носили назву *доменів*. За рахунок доменального господарювання коша, куренів й окремих козаків значно поповнювався скарб Запорізької Січі.

Із занепадом натурального господарства та розвитком грошових відносин домени поступово трансформуються у *регалії* – форму одержання доходу з тих галузей господарської діяльності держави, котрі знаходяться на монопольному становищі з повним або частковим усуненням приватної конкуренції. Обмежена конкуренція січовому й курінному господарству з боку приватних осіб забезпечувалась тим, що кіш здійснював контроль за військовими угіддями та мав монопольне право розподіляти між куренями найприбутковіші з них. З огляду на місце регалій у загальній еволюції фіскальних інститутів, їх можна вважати перехідною формою від доменів до податків.

Важливою статтею наповнення скарбу були *доходи від торгівлі*. Купці й промисловці, які торгували на Січі, у слободах, селах і зимівниках вносили певну плату до військової скарбниці: помірне – від мір збіжжя, возове – від возів, повідерщина – від продажу спиртних напоїв відрами, куфовий збір – від кожної привізної бочки (куфи) спиртних напоїв по одній кварті (близько 1 л) або її вартість грошима.

Вагомим джерелом доходів запорізьких козаків було "мостове", тобто плата проїжджих купців, промисловців, чумаків за перевезення по Дніпру та річках у ме-

[5] Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорозька Січ як український феномен. – К.: Заповіт, 1995. – С. 99–100.

жах Запорозьких Вольностей. Митні збори стягувались із запорозьких козаків, насамперед, з торгівлі на ринках. Мито стягувалося також за перевезення товарів із сусідніх країн транзитом через запорозькі землі. Торгове мито стягувалося через ціни у процесі купівлі-продажу споживацьких товарів (так звані непрямі або посередні податки). З боку фіскальних інтересів скарбу було зручним, щоб обійти податковий імунітет козаків, тобто їх виняткове право, на відміну від некозаків, не сплачувати податки[6].

Кошти січового скарбу витрачали, в основному, на оплату січової та паланкової адміністрації, утримання церкви і духовенства, послів і на всякі військові потреби.

Фінансову сферу козацької держави гетьман спочатку контролював особисто, а з 1654 р. була запроваджена посада гетьманського підскарбія (січового скарбника, або шафара). Підскарбій відповідав за стан фінансів козацького війська, розподіляв податки, встановлював мито, очолював скарбову канцелярія. До складу скарбової канцелярії входило два шафари, два підшафарія та кантаржей (хранитель мір і ваги) з невеликим штатом канцеляристів. Шафар (підскарбій) був підзвітним кошовому та козацькій раді.

У цілому, незважаючи на складні умови Визвольної війни середини XVII ст., фінанси козацької держави були добре організовані. Державний скарб успішно виконував покладені на нього функції. Однак неподільність особистих коштів гетьмана і державного скарбу спричиняла негативний вплив на фінансовий стан козацької держави. При усуненні від влади, арешті чи смерті гетьмана важко було відділити його власні кошти від державних, чим одразу ж користалися зацікавлені сторони.

З укладенням у 1710 році гетьманом П. Орликом із запорозькими козаками договору, який дістав назву "Конституція права і вольностей Війська Запорізького" (або Бендерська Конституція), *відокремлювався державний скарб від особистих коштів гетьмана* і передавався в розпорядження генерального підскарбія. На цю посаду могла бути обрана лише "людина значна й заслужена, маєтна і добросовісна". Для утримання гетьмана ("на ранг гетьмана", "на булаву й особу його гетьманську") надавалися рангові маєтності й земельні володіння. Важливі скарбничі справи вирішувались на зборах старшинсько-козацької ради (парламенту)[7].

Таким чином, сам факт існування військового скарбу як загальнозапорозького бюджету підтверджує державний статус Січі, як громадського суспільства з відокремленням військових (державних) фондів від індивідуально-приватної власності. З віком, втративши здоров'я і здатність козакувати, запорожець просив товариство виділити належну йому частину спільного військового скарбу. У такий спосіб узгоджувались і примирялись колективні й індивідуальні засади запорозького суспільного устрою, поєднання вигод приватного господарства з необхідністю централізованого задоволення суспільних потреб[8].

У Конституції П. Орликом дається *конституційне визначення військової скарбниці як державного скарбу і фінансів у гетьманській державі.*

---

[6] Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорозька Січ як український феномен. – К.: Заповіт, 1995. – С. 104.

[7] Булгакова С. О., Колодій О. Т. Історія казначейської справи: Навч. посіб. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – С. 63–64.

[8] Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорозька Січ як український феномен. – К.: Заповіт, 1995. – С. 110.

Державний скарб за козацької доби залишався під контролем російського уряду. Царський указ 1754 року вимагав подавати точні відомості про доходи та видатки українського скарбу. Спеціальні інструкції регулювали діяльність двох генеральних підскарбіїв, один з яких обов'язково був росіянином. Із скасуванням у 1764 році гетьманства фінансова система України була об'єднана з фінансовою системою Російської імперії.

У Росії згадка про казначейство вперше зустрічається у XV ст. Вже тоді *княжа казна*, яка знаходилась у Кремлі на казенному дворі, набула значення центрального фінансового відомства. У казні також писалися укази, складалися грамоти, велось поточне листування. Документи, що зберігалися у казні, у XVI ст. склали основу так званого царського архіву й інших державних архівів. Казенні двори стали першими державними установами російського середньовіччя, початком системи централізованого управління Російською державою[9].

По мірі розвитку економічних відносин удосконалювалась і система органів центрального управління у Росії. Рішенням Вибраної ради (неофіційного уряду Російської держави у 1547–1560 рр.) були створені перші органи центрального державного управління – *прикази.*

За наказом царя Олексія Михайловича у XVII столітті був створений Рахунковий приказ – вищий фінансово-контрольний орган. До Рахункового приказу поступали недоїмки минулих літ та залишки від асигнованих різним відомствам сум.

Прикази були створені не тільки у столиці, але й по всій території, та виконували роль посередника між верховною владою царя й управлінням на місцях. "С развитием государственной деятельности каждое новое дело вело к учреждению нового приказа, и число приказов увеличивалось все более и более"[10]. Вони являли собою систему державних установ, які збирали та витрачали гроші на потреби окремого приказу. У випадку нестачі грошей їх могли позичати в іншого приказу. Фінансовий стан приказу не підлягав розголошенню.

Організація приказів не мала кількісного обмеження, а отже мало місце дублювання кола розв'язуваних питань новоствореного приказу, які могли вирішуватися вже діючим приказом. Крім того, справи, якими займався окремий приказ, були настільки різноманітними та різнохарактерними, що викликало плутанину та уповільнення в їх вирішенні. Усі питання в межах приказу вирішувала одна особа, що породжувало прояви бюрократії, свавілля, хабарництва.

Разом з тим, система особистих доручень, що видавались у приказах, не сприяла розвитку зацікавленості у державних справах. Постійне зростання державних потреб у Московській державі вимагало збільшення фінансових ресурсів для їх задоволення. Покривались все зростаючі потреби новими податками, які "… начали затруднять финансовые отправления древней России". Наповненням та збереженням царської казни займався казенний приказ, у якому "…сложена казна царская, сосуды золотые и серебряные, и множество всякого рода дорогих материй, всякая дол-

[9] Леонтьев А. К. Образование приказной системы управления в Русском государстве. – М.; 1961.

[10] Соловьев С. М. История России с древнейших времен. Соч. – Т.13. М.: Мысль, 1991. [Электронный ресурс]. – Режим доступа // http: //www.kulichki.com/inkwell/text/special/history/soloviev/solv13p1.htm.

говая казна, из которой берут на разные надобности особам царского дома и на жалованья всякого чину людям…"[11].

Приказна система державного управління, яка проіснувала до кінця XVII ст., була складною і заплутаною: не було єдиних правил складання кошторисів, не визначався підсумковий бюджетний баланс, був відсутній контроль за надходженням та використанням коштів.

На початку XVIII століття у Московській Русі стала нагальною необхідністю реформа центральних державних установ. Структура системи державного управління зазнала низки послідовних перетворень – спочатку Боярська дума стала Ближньою канцелярією, а у 1711 році – Урядовим сенатом. Сенат був першим у Росії органом колективного управління фінансами, який займався наповненням казни, затвердженням нових податків та монетними справами.

У 1717–1722 рр. на базі діючих до цього приказів утворюються *колегії*, які за своїм складом та способами розв'язання справ свого часу були беззаперечно прогресивними управлінськими державними установами. Центральною ідеєю функціонування колегії було колегіальне прийняття як управлінських, так і рішень за результатами обговорення будь-якої справи. Принцип колегіальності, якого дотримувались під час обговорення справ та прийняття рішень, дозволяв приймати обґрунтовані та виважені рішення. А можливість обдарованих та компетентних членів колегії просуватися службовими сходами сприяла розвитку ініціативи та зацікавленості у державницьких справах.

Серед петровських колегій (колегії були створені за указом Петра I) особлива увага приділялася камер-колегії, мануфактур-колегії, берг-колегії, комерц-колегії, ревізіон-колегії та штатс-конторі. Коло їх завдань було окреслене вирішенням найважливіших питань того часу. Так, управління фінансами здійснювала камер-колегія. Справами, пов'язаними з розвитком промисловості й торгівлі, керували мануфактур-колегія, берг-колегія та комерц-колегія. Ревізіон-колегія перевіряла діяльність інших колегій. Ці установи мали узгоджено функціонувати та підтримувати одна одну при вирішенні складних завдань.

Вирішувати всі питання в галузі фінансів, збирати доходи, шукати додаткові джерела надходження грошових коштів у казну держави мала *камер-колегія*. Першим президентом камер-колегії у 1717 році був призначений князь Дмитро Михайлович Голіцин.

Згодом була створена Малоросійська колегія, у роки функціонування якої (1722–1727 рр.) було встановлено контроль над фінансами України. Для контролю за гетьманськими фінансами вводились посади не одного, а відразу двох підскарбіїв – росіянина та українця.

У 1719 році Петром I був підписаний законодавчий акт "Учреждение и регламент камер-колегии". Регламент мав 26 пунктів і як більшість указів та актів того часу був складений не досить чітко та систематизовано.

Перед камер-колегією ставились такі завдання, реалізація яких дійсно робила її органом вищого управління та контролю над усіма доходами держави. Вона повинна була піклуватися про економічний розвиток країни та мала саме безпосереднє відношення до управління державними зборами. У розумінні поставлених перед

[11] Соловьев С. М. История России с древнейших времен. Соч. – Т.13. М.: Мысль, 1991. [Электронный ресурс]. – Режим доступа // http: //www.kulichki.com/inkwell/text/special/history/soloviev/solv13p1.htm.

нею завдань (а не способів управління) вона без сумнівів являла собою *прообраз сучасного Міністерства фінансів*.

У 1722 році реформується і стає верховним органом фінансового управління Сенат. До його складу входили: *камер-колегія*, що відала державними доходами без права встановлення нових податків; підпорядкована їй *штатс-контора* – колегія, яка відповідала за використання видатків, і *ревізіон-колегія* з контрольними повноваженнями, до якої в кінці року всі установи мали подавати звіти про рух коштів[12].

Зацикленість тільки на функціях спостереження за надходженням державних доходів не задовольняла Петра І. Тому у 1731 р. видається новий Регламент камер-колегії, котрий регулював її діяльність аж до ліквідації. Прийняття нового регламенту знаменувало відмову уряду від думки організувати державне управління фінансами в межах окремої самостійної установи. З двох центральних завдань – володіти інформацією та управляти усіма грошовими доходами держави, друге завдання – управляти – було викреслене з кола обов'язків камер-колегії.

Усе це вказувало на необхідність змін у фінансовому управлінні в державі. Катериною ІІ видається указ, де окреслюються завдання щодо фінансового управління взагалі та камер-колегії зокрема. Президентом камер-колегії у 1764 р. стає довірена особа імператриці князь Б. А. Куракін.

На деякий час роль камер-колегії посилилась, розширились її повноваження, зросла кількість штатних одиниць. Окрім організації збору доходів на камер-колегію покладалося складання витратної частини бюджету по відомствах штатс-контори, ревізія доходів і витрат спільно зі штатс-конторою і ревізіон-колегією, керівництво місцевими фінансовими установами, сприяння розвитку продуктивних сил країни.

Згодом виявилося, що другий регламент поставив діяльність камер-колегій у занадто вузькі рамки, позбавив цю діяльність державного значення. А фінансова автономія окремих територій і відомств порушувала принцип єдності камерального устрою, управління і звітності. Для вищого управління фінансовими справами потрібно було створити особливий орган на принципово нових засадах. Ставилася мета створити не нову колегіальну установу, а довірити управління державними фінансами одній особі[13]. Таким чином, у процес управління вводилося нове на ті часи міністерське начало.

У 1775 р. для управління всіма справами, які раніше входили до компетенції камер-колегії, в губернських містах були створені *казенні палати*. Створення казенних палат було зумовлено необхідністю зміцнення центральної влади на місцях після селянської війни під проводом О.Пугачова і відбувалось відповідно до програми петровської реформи послідовної реалізації системи місцевого управління.

У 1782 році були створені казенні палати на території сучасної України у складі Чернігівської та Новгород-Сіверської губерній. З утворенням у 1796 р. Малоросійської губернії Новгород-Сіверська казенна палата була ліквідована, а Чернігівська до 1802 р. називалася Малоросійською.

В офіційному документі "Учреждения для управления губерний Всероссийской империи" *казенна палата була представлена як департамент, котрий є злиттям*

---

[12] Лунден И. Л. Государственные финансы в эпоху Петра I // Финансы. – 2007. – № 12. – С. 67.

[13] Булгакова С. О., Колодій О. Т. Історія казначейської справи: навч. посіб. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – С. 81.

функцій камер-колегії та ревізіон-колегії. У підпорядкуванні казенних палат були *губернські і повітові казначейства.*

До обов'язків казенних палат, які, по суті, почали виконувати функції представництв фінансових органів на місцях, входило:

- ✓ збір доходів у повному обсязі та у визначений час;
- ✓ доставка зібраних доходів до визначених місць;
- ✓ витрачання коштів у межах асигнувань, передбачених для губернії;
- ✓ облік доходів і видатків державних установ губернії;
- ✓ зберігання грошових коштів, що надходили до казни;
- ✓ складання щорічних реєстрів про доходи та видатки кожного повіту губернії;
- ✓ доведення відомостей про доходи та витрати губернії до відома державного казначея.

Крім того, до обов'язків казенної палати входило суворе спостереження за тим, щоб у губерніях з населення не стягувалися будь-які додаткові збори.

Для прийому та зберігання грошових коштів, котрі вносилися до казни, була створена посада *губернського казначея (скарбника), якому підпорядковувався повітовий казначей (скарбник*). Повноваження губернських і повітових казначеїв були уніфіковані єдиною інструкцією, в якій чітко визначався предмет і сфера їх діяльності, порядок прийому платежів, зберігання та видачі коштів тощо. Повітові казначеї частину казенних коштів залишали місцевим органам, а частину відсилали до комісаріату та адміралтейства.

Усі ці нововведення були спрямовані на розв'язання одного важливого завдання – формування єдиної фінансової системи Росії. Новий устрій без сумніву вніс деякий порядок у діловодство та звітність. Певною мірою було упорядковано облік і звітність, що дозволило складати більш реальний бюджет (табель державних доходів і видатків).

Однак упорядкування рахівництва ще не означало покращення фінансового господарства. В цілому задовільний фінансовий стан у державі підтримувався за рахунок періодичної емісії грошових знаків. У результаті надмірна їх емісія призвела до ще серйозніших економічних та фінансових ускладнень. Сфера управління державними фінансами вимагала змін.

У 1797 році імператором Павлом була заснована посада *державного казначея (скарбника),* на яку призначено А. Васильєва. На той час фінансове управління у державі здійснювалось казенними палатами і відтепер під наглядом державного казначея. Посада державного казначея реально являла собою ведення правильного рахівництва, через що її значення не було ясним та зрозумілим.

Характерною особливістю управління фінансами XVIII ст. була, так звана, *спеціалізація доходів, коли певну статтю доходів закріплювали за окремою статтею видатків.* Для задоволення будь-якої нової потреби доводилось або запроваджувати новий вид податку, або ж збільшувати ставку наявного, заздалегідь визначаючи напрями спрямування коштів. Спеціалізація доходів суттєво позначалася на процесі управління фінансами. Тому робились спроби відмовитись від такої практики та об'єднати доходи за окремими статтями і зосередити їх в одній скарбниці, з якої би здійснювались необхідні виплати.

У 1802 році імператором Олександром I було видано указ про створення *міністерств*, котрий започаткував нову епоху державного управління в Росії. Було прийнято досить прогресивне рішення: організувати процес управління на принципово

нових засадах. *Міністерська система державного управління* хоч і зазнала значних змін, проіснувала до наших днів. Також у цьому році було реформовано Сенат, який став вищим судовим і контролюючим органом у системі державного управління.

Одночасно зі створенням міністерства фінансів була заснована посада міністра фінансів. З її запровадженням відбувся суттєвий перерозподіл обов'язків у фінансовій галузі. Саме до міністра фінансів фактично перейшли функції вищого управління державними фінансами, в той час як державний казначей остаточно визначився як головний рахівник країни.

Деякий час паралельно з міністерством фінансів продовжує функціонувати і державне казначейство, до компетенції якого належить формування доходів бюджету та здійснення видатків. Разом з тим, між цими двома органами не було чіткого розмежування повноважень у сфері державних фінансів. У результаті значні суми бюджетних коштів не охоплювалися бухгалтерським обліком і державним контролем. Застарілий порядок перерахування грошей не прямим кредиторам, а відомствам, і до того ж заздалегідь і великими сумами, призводив до утворення значних залишків бюджетних коштів на рахунках відомств.

За умови, коли державна казна зазнавала великих збитків від знецінення асигнацій, уряд змушений був прийняти відповідні заходи для стабілізації грошового обігу, погашення урядового боргу. Реформування фінансової системи Росії проводилось на основі знаменитого "Плану фінансів", розробленого у 1810 р. Російським графом М. М. Сперанським за підтримки професора Н. С. Мордвинова. Цей документ, який опирався на ідеї європейських економістів, визначив головні принципи бюджетного законодавства і бюджетного процесу держави та одночасно став першим у Росії розписом бюджету.

Для виведення Росії з кризи пропонувалося: вилучити з обігу асигнації і сформувати капітал для їх погашення шляхом продажу ненаселених державних земель і внутрішніх позик; зменшити видатки всіх державних відомств і встановити жорсткий контроль за ними; розвивати внутрішню і зовнішню торгівлю; встановити нові види податків.

За "Планом фінансів" передбачалося провести грошову реформу шляхом вилучення і знищення всіх раніше випущених асигнацій, а також створити новий емісійний банк з достатнім запасом срібла для забезпечення банкнот, які планували випустити в обіг. Однак відсутність на ринку вільних капіталів довготермінового характеру, зростання дефіцитності бюджету, невдалий перехід до облігаційної форми позики зумовило провал грошово-кредитної реформи М. Сперанського.

За пропозицією Д. Гур'єва, який обіймав посаду державного казначея, імператор Олександр I видав указ від 2 лютого 1821 р. про створення у складі Міністерства фінансів *Департаменту державного казначейства,* якому підпорядковувались усі центральні і місцеві фінансові структури. Головними завданнями Департаменту як спеціального фінансового органу, що *відав касовим виконанням державного бюджету,* були:

- ✓ контроль за рухом коштів – за надходженням та витрачанням коштів усіх казначейств;
- ✓ ведення обліку всіх надходжень та витрат держави[14].

[14] Булгакова С. О., Колодій О. Т. Історія казначейської справи: Навч. посіб. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – С. 87.

У 1822 році у Санкт-Петербурзі було створено *Головне казначейство Росії*, до функцій якого входило прийом, зберігання та видача коштів на покриття видатків на утримання центральних установ і виплати усіляких допомог із бюджету фізичним особам, а також облік цих коштів.

З метою поліпшення виконання кошторисів застосовувався порядок видачі сум безпосередньо з казначейств, що були розташовані за місцезнаходженням розпорядника. Це дало змогу ліквідувати наявну систему перекидки грошей із повітових казначейств до Головного і навпаки. Усі зібрані органами казначейства доходи надходили на єдиний рахунок у державному банку. Департамент державного казначейства відповідно до нових правил, затверджених у 1830 році, повинен був щомісячно надавати державному контролеру "генеральний звіт" щодо надходження державних доходів і здійснення видатків по всіх касах імперії.

Таким чином, у Російській імперії складається чітка структура органів казначейства – від центрального (Головного казначейства Росії) до місцевих (губернських і повітових казначейств), які підпорядковувались Департаменту державного казначейства та Казенній палаті. Саме у цей період розпочинається становлення системи державного казначейства, запровадження казначейської системи касового виконання бюджету.

У другій половині XIX ст. за часів правління Олександра II у Росії продовжується реформування фінансової системи у напрямку раціоналізації бюджетного процесу і ведення бюджетного господарства. Для вдосконалення бюджетного процесу імператором Олександром II затверджуються "Правила про складання, розгляд, затвердження та виконання державного розпису і фінансових кошторисів Міністерств і Головних управлінь".

На той час до складу бюджетної системи входила велика кількість відомчих і територіальних кас, куди надходили бюджетні платежі, що мали спеціальне призначення і направлялися на покриття заздалегідь визначених видатків. Відповідно збором коштів займалися різні відомства. Міністерства і Головні управління повинні були щорічно складати кошториси доходів і видатків відповідно до затверджених форм. На основі кошторисів Міністерство фінансів формувало державний розпис доходів і видатків, який у 1862 році стає відкритим і підлягає опублікуванню

Разом з тим, відбувається централізація фінансових ресурсів шляхом реалізації принципу єдності каси, що суттєво змінює процес виконання бюджету. Реалізація принципу єдності каси кардинально змінює ситуацію. Відтепер усі доходи держави зосереджуються в касах казначейських установ як органів міністерства фінансів. На каси покладаються також функції щодо здійснення видатків відповідно до затверджених у встановленому порядку кредитів.

Слід зазначити, що реформи 60–70-х років спричинили безпосередній вплив на всю систему управління державними фінансами у Росії. Вони дозволили значно посилити контроль за бюджетними коштами, зміцнити місце казначейства у фінансовій системі імперії. Принцип єдності каси закріпив зростаючу роль податків у формуванні бюджету та регулюючу функцію бюджетно-податкової політики в економіці. Разом з тим, була розв'язана проблема територіальної нерівномірності розподілу надходжень і платежів.

Міністерство фінансів отримало можливість використання залишків коштів, зосереджених в одних касах, для покриття недоїмок в інших. А казначейство сформувалося як єдина система виконавчих органів влади. Паралельно зі зростанням дер-

жавного бюджету розширюються функціональні обов'язки і права Департаменту державного казначейства. Діяльність губернських і повітових казначейства знаходилась під жорстким контролем центральних і місцевих органів влади. Зважаючи на важливість для держави казначейської системи, у 1895 році було збільшено кредити на утримання казначейств.

Внаслідок здійснюваних реформ суттєвих змін зазнала система оподаткування. Слід зазначити, що наприкінці XVIII – початку XIX ст. доходи державної казни формувались в основному за рахунок прямих податків, серед яких переважали земельний і державний промисловий податок, подвірні збори і повинності. Найхарактернішою рисою оподаткування того часу стала заміна десятків дрібних подвірних зборів і повинностей єдиним грошовим податком, що зробило оподаткування більш гнучким і оперативним. Запровадження подушного податку в розмірі 70 копійок, який стягувався понад 70 років, дозволило стабілізувати й уніфікувати фінанси в цілому, оскільки уряд у своїх розрахунках міг спиратися на реальні бюджетні дані.

З обмеженням кола осіб, які обкладалися подушним податком: з 1776 р. – купців, з 1863 р. – цехових ремісників і міщан значно зменшилась частка подушної податі. А з 1887 р. на європейській території Росії, у тому числі й на Україні, було призупинено збір подушного податку.

У доходах державного бюджету починає зростати частка *непрямих податків*. Найбільшим джерелом надходжень до казни держави був дохід від спиртних напоїв ("від питва"), що складав майже 40% у дохідній частині бюджету. У 1862 р. винний відкуп було замінено акцизом на вино, що дозволило частину грошей, яка осідала у відкупників, акумулювати у казні. Встановлювалися також акцизи на тютюнові вироби, цукор, газ. Запровадження акцизів на товари широкого вжитку стало першим кроком у розвитку системи непрямих податків і дозволило значно збільшити доходи казни.

Одночасно зі зростанням значення і розширенням функцій казначейства все більшу роль у виконанні бюджету починають відігравати банківські установи і, зокрема, створений у 1860 р. Державний банк.

У 1896 р. відбувається *офіційне злиття казначейських кас з банківськими* й органи казначейства починають виконувати функції, притаманні банківським установам. Спочатку це були найпростіші операції щодо надання послуг населенню, такі як: розмін монет, покупка та продаж білетів державного казначейства, виплата відсотків з цінних паперів, перевідні операції фізичним і юридичним особам, прийом і виплата грошей за рахунок установ державного банку тощо.

З часом спектр казначейських послуг розширювався. До кінця XIX ст. казначейства почали активно працювати з цінними паперами, займаючись інкасацією векселів, які обліковувалися установами Державного банку, і покупкою-продажем 4-х відсоткової державної ренти. Казначейства отримали також повноваження щодо розподілу у певному процентному співвідношенні між державною казною і земствами земельних зборів, що свідчило про розвиток принципу самостійності місцевих бюджетів.

На початку XX ст. у зв'язку зі зростанням доходів і видатків держави, ускладненням фінансової системи посилюється значення казначейства, розширюється його структура. На той час нараховувалось понад 700 казначейств, які перебували у віданні Департаменту державного казначейства і підпорядковувались відповідним казенним палатам. Казенні палати не збирали доходи і не зберігали грошові кошти, а здійснювали тільки нагляд і контроль за діяльністю казначейств.

Розширюються також функції казначейств, які крім суто банківських операцій забезпечують: надходження й зберігання доходів; здійснення видатків; ведення обліку руху державних коштів; продаж гербових марок, бланків, свідоцтв, патентів. Казначейство починає активно працювати в сфері державного кредитування. Через його установи здійснюється оплата асигнівок, а також надання комерційних кредитів (від імені держбанку і у випадку, якщо у даній місцевості відсутня банківська установа). Значно зростає обсяг операцій щодо купівлі-продажу цінних паперів.

На час Жовтневих подій 1917 р. Департамент державного казначейства був головним у системі Міністерства фінансів. Він розпоряджався коштами, що надходили до державного бюджету, здійснював центральне рахівництво за державними доходами і видатками, а також перевірку фінансових кошторисів усіх міністерств і головних управлінь, складав проект державного розпису доходів і видатків.

Спроби побудувати бюджет України на базі власної державності було зроблено у 1917–1920 рр., коли Центральна Рада намагалася унезалежнити фінанси України від фінансів Росії. Повний бюджет було побудовано тільки за часів Гетьманату Павла Скоропадського (29 квітня 1918 р. – 14 грудня 1918 р.). За Гетьманату формування бюджету було завданням Міністерства фінансів і безпосередньо створеної при ньому Бюджетової комісії, до складу якої увійшли представники Міністерства фінансів, державного контролю, зацікавлених відомств і представники науково-економічних кіл. У червні 1918 року урядом було ухвалено Правила про порядок розгляду державного бюджету і фінансових кошторисів на 1918 рік. За відсутності нових законів юридичною основою при формуванні бюджету Української держави стало бюджетове право Російської імперії, що складалося із загальних кошторисних правил і правил про порядок розгляду державного розпису доходів і видатків та про асигнування зі скарбу видатків, не передбачених розписом[15].

Зведений бюджет Української держави в ті часи навряд чи можна вважати загальновизнаним із фінансово-економічної точки зору державним бюджетом. Він був радше зведенням кошторисів за державними доходами і видатками, мав ознаки виконавчого кошторису. На недосконаліть сформованого бюджету вплинули й несприятливі соціально-політичні та фінансово-економічні умови, за яких він складався. Дефіцит бюджету покривався випуском серії білетів державної скарбниці та іншими кредитними операціями. Незважаючи на те, що йому були притаманні риси виконавчого кошторису, він, за словами тодішніх економістів, мав "велику близькість до дійсних витрат і вплат до скарбниці"[16].

З утворенням у 1922 р. СРСР було створено єдиний бюджет, до складу якого включались бюджети союзних республік. Зміна політичної орієнтації у державі, відхід від загальносвітових цивілізованих шляхів соціально-економічного розвитку позначилися на системі виконання бюджету.

Відповідно до Декрету Ради народних комісарів від 4 травня 1919 р. Департамент державного казначейства та його місцеві органи було приєднано до установ Народного банку РРФСР. На їх основі у банках створили кошторисні відділи з обслуговування центральних державних і місцевих установ.

Таким чином, відійшли від практики виконання бюджету через систему казначейських органів. Встановилась банківська система виконання бюджету, яка про-

[15] Шаварина М. П. Історія фінансів. Навчальний посібник. – Тернопіль, 2006. – С. 129.

[16] Гай-Нижник П. П. Бюджет Української держави за Гетьманату Павла Скоропадського // Фінанси України. – 2001. – № 8. – С. 55–59.

існувала весь радянський період розвитку держави. Таке поєднання функцій казначейства і центрального емісійного центру сприяло проведенню політики директивного планового керівництва економікою.

Після проголошення у 1991 році незалежності та побудови соціально зорієнтованої економіки ринкового типу розпочався період відродження системи казначейських органів в Україні. Важливим завданням на цьому етапі став вибір найприйнятнішої з точки зору доцільності та можливості використання в українській практиці моделі казначейської системи касового виконання бюджетів.

Хронологію становлення та розвитку інституту казначейства у вітчизняній і світовій історії наведено у додатку 2.

6.2. Передумови створення казначейської системи касового виконання бюджету в Україні

Сучасний етап соціально-економічного розвитку України характеризується поступовим виходом із фінансової кризи та помітним посиленням стабілізаційних процесів, що знайшло своє відображення у суттєвому сповільненні інфляційних процесів, зміцненні національної грошової одиниці, гальмуванні темпів спаду, а також нарощуванні промислового виробництва та валового внутрішнього продукту. Значною мірою пожвавленню економічного життя у державі сприяло підвищення дієвості бюджетної системи, яка забезпечується чіткою організацією касового виконання бюджетів за доходами і видатками.

Під *касовим виконанням бюджетів* слід розуміти організацію та здійснення розрахунково-касових операцій з бюджетним коштами. Це один із найскладніших і трудомістких етапів виконання бюджету, який охоплює низку операцій з коштами державного та місцевих бюджетів (рис. 6.1).

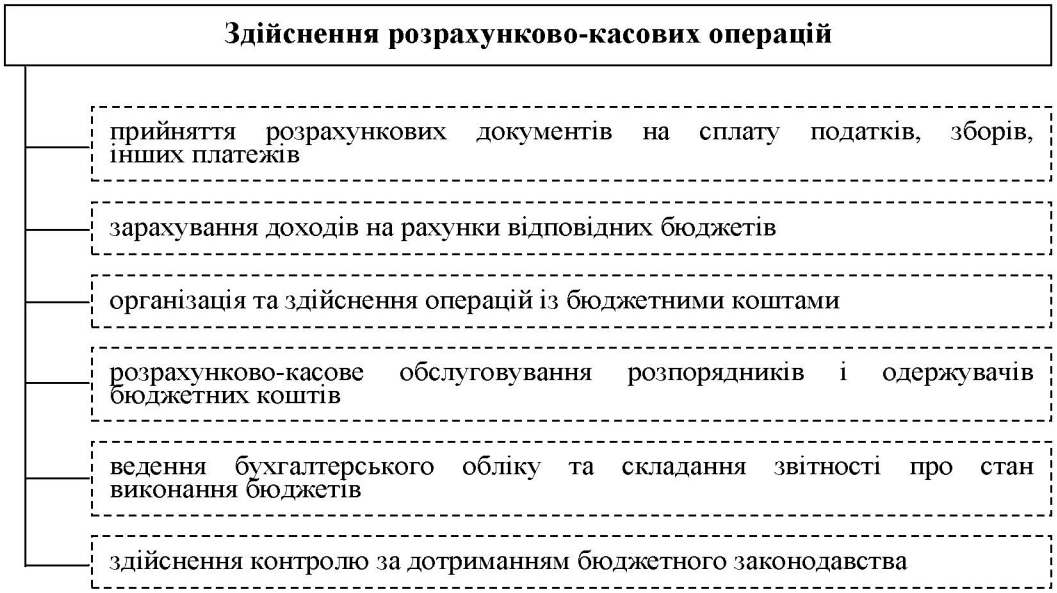


Рис. 6.1. Операції з касового виконання бюджету

На кожному етапі розвитку суспільства важливо забезпечити створення такої системи виконання бюджету, яка би дозволяла контролювати відповідність державних доходів і видатків прийнятому закону про бюджет на поточний бюджетний період та забезпечувати рівномірний розподіл бюджетних коштів. Принципи мобілізації грошових коштів, структура доходів і видатків бюджетів значною мірою залежать від форм і методів господарювання та соціально-економічних завдань, що вирішуються суспільством.

У світовій практиці залежно від історичних і національних особливостей організації державного устрою та фінансової системи використовують банківську, казначейську або змішану системи касового виконання бюджетів (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Системи касового виконання бюджетів

Системи	Зміст касових операцій
Банківська	Рахунки з обліку операцій з виконання бюджетів відкриваються в уставах банків, усі касові операції з бюджетними коштами проводяться банківськими установами
Казначейська	Розрахунково-касові операції з бюджетними коштами здійснюються органами казначейства, де відкриваються рахунки для обліку операцій з виконання бюджетів
Змішана	При здійсненні касових операцій з бюджетними коштами приймають участь як органи казначейства, так і установи банків

Більшість країн має *банківську систему*, за якої комерційні банки під керівництвом центрального (національного) банку вирішують широкий спектр питань, пов'язаних з касовим виконанням бюджетів. Тобто, всі касові операції щодо виконання бюджетів покладаються на банківські установи, де й відкриваються рахунки з обліку операцій з виконання бюджетів.

При казначейській системі організація виконання бюджетів, управління бюджетними коштами покладаються на міністерство фінансів або казначейство. Ці органи являються касиром для всіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і здійснюють платежі від імені та за дорученням цих установ та організацій.

При змішаній системі касового виконання бюджетів в обслуговуванні бюджетних рахунків приймають участь як органи казначейства, так і банківські установи. Це призводить до певного дублювання функцій у процесі касового виконання бюджетів, а відтак, збільшення обсягу оброблюваної інформації, непродуктивних затрат часу працівників зазначених установ.

При виконанні бюджетів не слід зводити сутність системи касового виконання бюджету до процедури здійснення запланованих надходжень і витрат відповідно до затверджених планів. Це поняття є набагато ширшим і охоплює складну систему фінансових відносин між різними учасниками бюджетного процесу, пов'язану з формуванням, розподілом і використанням фінансових ресурсів як на центральному, так і місцевому рівнях.

Статтею 43 Бюджетного кодексу України передбачено, що при виконанні державного і місцевих бюджетів застосовується *казначейське обслуговування бюджетних коштів*, що передбачає:

- ✓ розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;
- ✓ контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;
- ✓ ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- ✓ здійснення інших операцій з бюджетними коштами.

Всі ці складові "казначейського обслуговування" передбачають використання казначейських методів і технологій проведення касових операцій з бюджетними коштами. В цьому випадку можна говорити про касове виконання бюджету органами казначейства (в частині проведення й обліку касових операцій)[17].

За найзагальнішого підходу участь органів казначейства у процесі виконання бюджетів полягає в забезпеченні акумулювання державних доходів і здійсненні видатків відповідно до затверджених призначень і встановлених бюджетних асигнувань. Тоді як прийняття основних управлінських рішень у процесі виконання бюджетів та визначення пріоритетних напрямків бюджетного фінансування забезпечують державні та місцеві органи виконавчої влади, а також розпорядники коштів відповідних бюджетів.

Органи казначейства забезпечують реалізацію тих рішень, які прийняли органи виконавчої влади у процесі виконання державного та місцевих бюджетів, і таким чином, узгоджують інтереси місцевих органів влади із загальнодержавними інтересами, що відповідає принципу єдності бюджетної системи[18]. Разом з тим, не слід ототожнювати діяльність органів казначейства з чисто технічними функціями щодо проведення операцій з бюджетними коштами. З входженням Казначейства в систему електронних платежів НБУ, використанням восьмої моделі обслуговування єдиного казначейського рахунку органи казначейства займають все більш активну участь у процесі виконання бюджетів. В особі органів казначейства держава бере на себе зобов'язання щодо забезпечення касового виконання бюджетів, що являється додатковою гарантією забезпечення прав і інтересів населення через підвищення якості виконання бюджетів, забезпечення максимальної прозорості руху бюджетних коштів, і в кінцевому рахунку, посилення контролю за виконанням органами державної та місцевої влади своїх фінансових зобов'язань[19].

В Україні в різні історичні етапи її розвитку функціонували всі вищенаведені системи касового виконання бюджетів. Вони постійно вдосконалювались, зміню-

---

[17] Федеральне казначейство відповідно до ст. 215.1 "Основи виконання бюджетів" Бюджетного кодексу Російської Федерації здійснює "*касове обслуговування виконання бюджетів бюджетної системи*", що новою редакцією ст. 6 Кодексу *визначається як "проведення й облік операцій щодо касових надходжень до бюджету і касових виплат з бюджету" // http: // www.consultant.ru / popular / budget/56 1.html#p107.*

[18] Сергиенко Н. С. К вопросу о сущности казначейского исполнения бюджетов // Финансы. – 2006. – № 11. – С. 31)

[19] Бурлаков П. И., Чемоданова Ю. А. Кассовое обслуживание исполнения местных бюджетов Федеральным казначейством // Финансы. – 2010. – № 8. – С. 28–29.

ючи одна одну, забезпечуючи, таким чином, оперативне отримання інформації про надходження та використання бюджетних коштів, ефективне управління грошовими потоками держави.

Як уже зазначалося, до створення СРСР в Україні мала місце казначейська система касового виконання бюджету, при якій усі касові операції щодо виконання бюджету забезпечувались Департаментом державного казначейства. З утворенням Державного банку СРСР до середини 1993 р. (щодо виконання видаткової частини бюджету) та 1998 р. (з виконання дохідної частини бюджету) діяла *банківська система касового виконання бюджету.*

Банківська система касового виконання бюджету, що перейшла у спадок від СРСР, відповідала основним вимогам соціалістичної економіки, котра централізовано планувалася і директивно управлялася. Її функціонування забезпечувалось взаємодією установ Державного банку, які вирішували широкий спектр питань: прийом та зарахування надходжень на відповідні рахунки, проведення операцій щодо здійснення видатків, ведення обліку доходів та видатків державного та місцевих бюджетів, складання та подання звітів про стан виконання бюджетів та інші операції, пов'язані з касовим виконанням бюджету.

Тогочасна практика касового виконання бюджетів здійснювалась за такою схемою: виконання місцевих бюджетів здійснювалось у межах доходів, що реально надходили до цих бюджетів; виконання державного бюджету ґрунтувалось на принципі авансування видатків на кредитній основі. Доходи, які надходили до державного бюджету, акумулювались на рахунках, відкритих в установах банків. Організаціям і установам, що фінансувалися з державного бюджету, банки відкривали бюджетні видаткові рахунки і на підставі доручень Міністерства фінансів оплачували їхні видатки. Наприкінці року дохідні та видаткові бюджетні рахунки, відкриті в комерційних банках, закривалися. Національний банк підводив підсумкові обороти за цими рахунками і визначав суму емісії, здійсненої у процесі фінансування бюджетних видатків. На суму емісії оформлялася заборгованість Міністерства фінансів Національному банку України.

Слід зазначити, що практика касового виконання державного бюджету банками була розрахована на систему єдності банків і не відповідала дворівневій банківській системі, яка почала формуватися в Україні на початку 90-х років. Законом України "Про банки і банківську діяльність" від 20.03.1991 р. № 872-XII на банківську систему покладались лише функції здійснення касових операцій з виконання державного бюджету. Ведення обліку касового виконання бюджету, контроль за його виконанням, управління бюджетними коштами повинно було забезпечуватись фінансовою системою.

Національний банк у цей час зосередив увагу на питаннях організації грошово-кредитного обігу, значно послабивши свою діяльність у бюджетній сфері. Зміни у 1993 році функцій Національного банку України, закріплення його самостійності від Уряду ускладнили процес касового виконання державного бюджету через банківську систему, призвели до некерованості бюджетним процесом, розпорошення бюджетних коштів на рахунках, відкритих в установах комерційних банків.

У Національному та комерційних банках розпорядники бюджетних коштів відкривали по декілька поточних рахунків для проведення операцій з бюджетними та

позабюджетними коштами. На рахунках бюджетних установ в установах банків зберігались значні залишки бюджетних коштів, завдяки чому фінансово збагачувались комерційні банки. Разом з тим, ці кошти знецінювались внаслідок інфляційних процесів в економіці, здебільшого використовувались не за цільовим призначенням. Розпорошеність бюджетних коштів у численних банківських установах, наявність великої кількості рахунків не давала змоги застосовувати механізм попереднього контролю за витрачанням бюджетних коштів. За таких умов важко було відслідкувати рух коштів по рахунках, цільове витрачання коштів.

Таким чином, бюджетні кошти зосередились у недержавних банківських установах, для яких виконання бюджету не було пріоритетним напрямком діяльності. Разом з тим, відповідно до чинного законодавства комерційні банки отримали економічну самостійність щодо розпорядження як банківським капіталом, так і залученими коштами. Державні кошти стали кредитним ресурсом для банківських установ. Як наслідок, почали виникати постійні затримки у зарахуванні податків і зборів на бюджетні рахунки, у проведенні бюджетних розрахунків. Банківські установи не були зацікавлені у контролі за своєчасним зарахуванням доходів на рахунки відповідного бюджету і не забезпечували належного і дієвого контролю за використанням коштів. Це призвело до послаблення обліку бюджетних коштів, усунення комерційних банків від контролю за їх використанням.

Недосконаліть системи виконання державного бюджету комерційними банками особливо виявлялась у період економічної кризи. Через відсутність коштів на рахунках підприємств і організацій, приховування прибутків від оподаткування, порушення комерційними банками нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів між державним і місцевими бюджетами, безпідставного затримання перерахування банками доходів бюджету державний бюджет недотримував належні йому кошти.

Суттєвим недоліком діючої до створення казначейства системи акумуляції та обліку доходів державного бюджету була неоперативність. Це проявлялось у тому, що між датою зарахування сум податків і платежів на дохідні рахунки у комерційних банках і наданням інформації про їх поступлення та реальним їх зарахуванням на рахунки Міністерства фінансів у Національному банку проходило від двох до чотирьох робочих днів. Звітність про надходження доходів поступала лише в кінці місяця, наступного за звітним. Така система обліку доходів не дозволяла своєчасно отримувати інформацію про обсяг доходів. Це, в свою чергу, негативно позначалося на точності короткострокових прогнозів про надходження податків та платежів, встановленні реальних лімітів видатків з державного бюджету, а отже на своєчасності фінансування загальнодержавних потреб.

Залишалось неврегульованим також питання виконання видаткової частини державного бюджету. Діюча система допускала фіксування грошових коштів в облікових регістрах лише на стадії платежу, коли можливість маневрування державними фінансовими ресурсами практично втрачено. Кошти на здійснення запланованих витрат виділялись незалежно від їх фактичної мобілізації у бюджеті. Кошти, що надходили на рахунок доходів, спочатку щоденно перерозподілялися між міністерствами та відомствами, а вже потім перераховувалися конкретним установам і організаціям. Це не дозволяло оперативно отримувати інформацію про видатки та

перераховувати кошти за призначенням, а, отже, ефективно контролювати рух бюджетних коштів.

Звітність про касове виконання державного бюджету в багатьох випадках не відповідала одній з основних вимог, що висувається до бухгалтерських регістрів, – достовірності. Звіти, які подавали міністерства та відомства, через громіздкість підвідомчих їм структур, різницю в підходах до планування видатків, відсутність попереднього та поточного контролю за витрачанням бюджетних та позабюджетних коштів не давали можливості визначити дійсні потреби і суму заборгованості за тією чи іншою статтею бюджету. До того ж банківська звітність не враховувала операцій із взаємозаліків, бартеру, вексельного обігу. Відсутність оперативної інформації про касові видатки та перерахування коштів за призначенням, а також за фінансовими операціями бюджетних установ не могла дати позитивні результати в управлінні державними фінансовими ресурсами.

За цих умов Міністерство фінансів втратило можливість контролювати рух бюджетних коштів, і, відповідно, зросли обсяги їх нецільового використання. Контроль зі сторони держави за виконанням бюджету та управлінням наявними коштами практично не здійснювався. Крім того, реалізація принципу самостійності бюджетів усіх рівнів призвела до неможливості виконання бюджету фінансовими органами місцевих адміністрацій.

Банківська система касового виконання бюджетів, яка успішно функціонувала в умовах централізованої планової економіки, не здатна була адаптуватись до нових умов. Використання такої системи за умов здійснення ринкових реформ не відповідало вимогам і потребам ринкової економіки, стало гальмом на шляху ринкових перетворень. За умови гострої нестачі бюджетних коштів така організація виконання бюджетів не дозволяла маневрувати фінансовими ресурсами з метою найбільш раціонального їх використання.

Для посилення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів з 1 липня 1993 р. було запроваджено єдину схему касового виконання бюджету. Відповідно до Указу Президента від 18 червня 1993 р. № 219/93 "Про порядок виконання Державного бюджету України" фінансування видатків здійснювалось у межах доходів, які реально надійшли до державного бюджету, а також за рахунок кредитів, наданих Національним банком Міністерству фінансів.

Усі кошти державного бюджету, які надходили від установ комерційних банків, почали акумулюватися на централізованому рахунку Міністерства фінансів № 100 "Кошти Державного бюджету України", відкритому у Національному банку. Аналогічні рахунки відкривалися також в установах комерційних банків на ім'я місцевих фінансових органів. Суми доходів, які надходили на ці рахунки, комерційні банки щодня перераховували відповідним обласним управлінням Національного банку на транзитний балансовий рахунок № 100, звідки кошти зараховувались на централізований рахунок, відкритий в НБУ на ім'я Міністерства фінансів.

Закумульовані на рахунку № 100 "Кошти Державного бюджету України" суми доходів перераховувались на рахунок № 124 "Видатки Державного бюджету України", відкритий на ім'я Міністерства фінансів у Національному банку України. З цього рахунку здійснювалось фінансування видатків з державного бюджету у межах

асигнувань, передбачених у бюджеті головним розпорядникам коштів, і залишку коштів на рахунку.

Перерахування коштів державного бюджету здійснювалось Міністерством фінансів на рахунки головних розпорядників коштів за платіжними дорученнями, складеними ними на підставі поквартального розподілу асигнувань і звітних даних про їх використання. Розпорядники коштів вищого рівня розподіляли бюджетні кошти своїм підвідомчим структурам у дводенний термін.

Таким чином, забезпечувалось розмежування функцій між банківською та фінансовою системами, а, отже, мала місце *змішана система касового виконання бюджету за видатками.*

За такої системи касового виконання бюджету, коли кошти концентрувалися на централізованому рахунку Міністерства фінансів, проходячи довгий шлях по вертикалі, і здійснювали зворотний шлях надходження коштів на рахунки їхніх розпорядників, значно знижувалась оперативність в управлінні бюджетними коштами.

Крім цього, у зв'язку з відмовою від прямого фінансування дефіциту бюджету за рахунок власних ресурсів Національного банку України, виникла потреба у запровадженні нових функцій, які раніше не виконувались ні банківською, ні фінансовою системами. Це, передусім, короткострокове прогнозування доходів державного бюджету та оперативно-касове планування його видатків (у розрізі головних розпорядників коштів і територій).

Для оперативного маневрування обмеженими фінансовими ресурсами держави, спрямування їх на першочергові соціально-економічні потреби потрібно було створити нову фінансову структуру з відлагодженим механізмом виконання бюджетів. Тому 27 квітня 1995 р. Указом Президента України за № 335/95 створено Державне казначейство України, а постановою Кабінету Міністрів України від 31 липня 1995 р. за № 590 затверджено Положення про Державне казначейство України.

Відповідно до Указу Президента та постанови Уряду Державне казначейство України повинно було виконувати весь комплекс завдань, пов'язаних з касовим виконанням бюджетів усіх рівнів, та ефективним управлінням бюджетними коштами. Воно покликане впорядкувати використання державних коштів, сконцентрувати їх на найважливіших напрямках соціального та економічного розвитку суспільства.

З переходом на казначейську систему касового виконання бюджетів стало можливим контролювати весь цикл обороту бюджетних коштів від їх надходження, розподілу, використання і до складання звітності, значно підвищити фінансову дисципліну всіх учасників бюджетного процесу, забезпечити контроль за дотриманням норм бюджетного законодавства.

Як дієвий інструмент державної та регіональної фінансової політики казначейська система касового виконання бюджетів сприяє реалізації повною мірою норм Бюджетного кодексу та закону про державний бюджет щодо застосування єдиних підходів і вимог до виконання бюджетів та складання звітності. Це, в свою чергу, дозволило створити прозору й доступну для органів державної виконавчої влади та місцевого самоврядування базу даних про виконання бюджетів, що діє у режимі реального часу і дає змогу приймати виважені управлінські рішення.

Створення казначейства припало на той період розбудови Української держави, коли старі методи фінансового управління вже втратили свою ефективність, а нові

методи не спиралися на відповідні організаційні структури. Зміни, які вносились з утворенням казначейства в систему виконання бюджету, дозволили вирішити головне завдання – ліквідувати практику безконтрольного кредитування Національним банком усіх бюджетних витрат, включаючи дефіцит бюджету.

З утворенням Державного казначейства відбувся перерозподіл функціональних повноважень щодо касового виконання бюджетів між головними учасниками бюджетного процесу: органами казначейства, банківськими установами і фінансовими органами з подальшим їх зосередженням у казначейській системі. Ще деякий час мала місце *змішана система касового виконання бюджету за доходами та видатками*. І лише з входженням Державного казначейства в систему електронних платежів Національного банку починає повнофункціонально працювати *казначейська система касового виконання бюджету.*

Застосування механізму казначейської системи касового виконання бюджетів суттєво відрізняється від банківської. За банківської системи виконання бюджетів бюджетні кошти зосереджувались на рахунках установ, відкритих у комерційних банках. Функціонування Казначейства дозволяє сконцентрувати обидва потоки коштів, які виникають у процесі виконання бюджету – дохідний і видатковий, в одній фінансовій структурі. Надходження податків, зборів (обов'язкових платежів) на рахунки, відкриті в органах казначейства, створює стійку базу для оперативного перерахування коштів на центральний рівень для подальшого здійснення видатків бюджету.

Переведення на казначейське обслуговування державного бюджету мало без сумніву позитивний ефект, тому що така форма роботи забезпечує ощадливе, обов'язково цільове використання бюджетних коштів. Це, в свою чергу, дало можливість:

- ✓ збільшити дохідну базу бюджетів за рахунок удосконалення методики справляння податків та механізму їх зарахування;
- ✓ сконцентрувати в системі казначейства і в його обліку бюджетні ресурси та кошти державних цільових фондів;
- ✓ ефективно їх перерозподіляти для реалізації соціальної політики і забезпечення своєчасного і повного фінансування бюджетів;
- ✓ здійснювати державний контроль й оперативно розпоряджатися фінансовими ресурсами держави;
- ✓ створювати можливість нагромадження ресурсів для реалізації державних програм і зобов'язань;
- ✓ підвищити прозорість бюджетного процесу та ефективність використання бюджетних коштів шляхом створення дієвих механізмів.

Порівняльний аналіз механізму проходження бюджетних коштів і порядку обробки, узагальнення та надання інформації про надходження коштів до державного бюджету, а також процесу доведення бюджетних асигнувань до розпорядників при різних системах касового виконання бюджетів підтверджує, що при казначейській системі касового виконання бюджетів зменшується кількість проміжних ланок, які забезпечують проходження бюджетних коштів, що в свою чергу створює сприятливі умови для оперативного управління ними, посилення контролю за їх цільовим спрямуванням (рис. 6.2; 6.3).

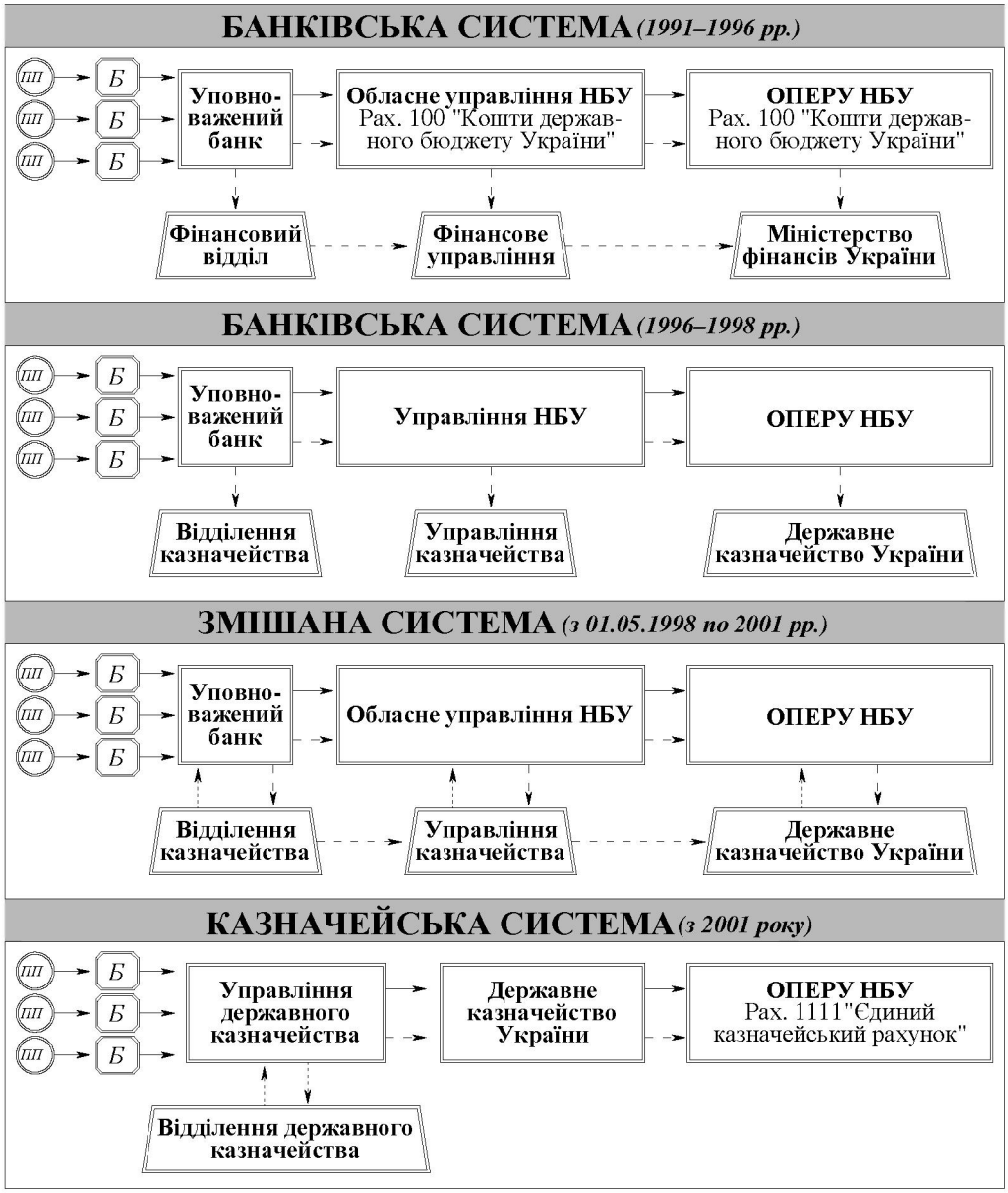


Рис. 6.2. Системи касового виконання державного бюджету за доходами

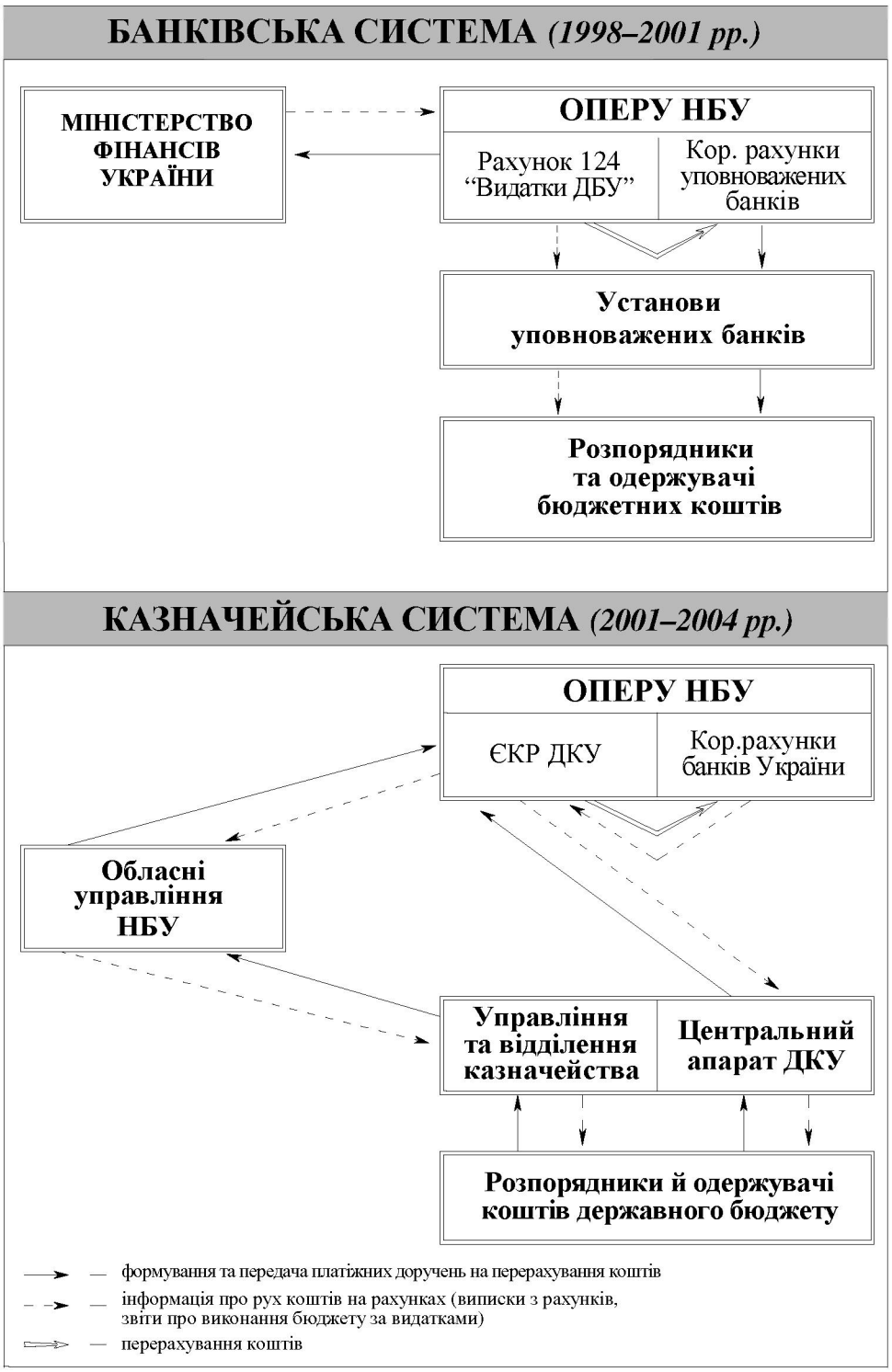


Рис. 6.3. Системи касового виконання державного бюджету за видатками

6.3. Становлення та розвиток казначейської системи України

Створення постійно функціонуючої системи державного казначейства як ефективного та дієвого інструмента касового виконання бюджетів відбувалось поетапно. Воно супроводжувалося перерозподілом функцій як між банківською і фінансовою системами, галузевими міністерствами і відомствами, так і підрозділами центрального апарату Міністерства фінансів, його місцевими фінансовими органами та органами казначейства з подальшим їх зосередженням у системі казначейства[20].

Слід зазначити, що казначейська система в нашій країні створювалась не як результат теоретичних досліджень та обґрунтувань учених-економістів щодо необхідності створення такої структури, а через неефективне виконання бюджетних повноважень банківською та фінансовою системами в економічній ситуації країни, яка склалася в 90-х роках. Розбудова системи казначейства в Україні відбувалася в історично короткий період в умовах законодавчої бази, яка постійно змінювалась, та вимоги якої іноді суперечили одна одній. Як показують останні дослідження Світового банку у Європі та Центральній Азії щодо розвитку та модернізації казначейських систем у 13 країнах, для впровадження базової казначейської системи потрібно 7–9 років. Тоді як в Україні, за оцінками Світового банку, цей процес зайняв 3 роки.

Відслідковуючи загальні тенденції становлення та подальшого розвитку казначейської системи України можна виділити такі основні етапи запровадження казначейської системи касового виконання бюджетів.

➢ **1993 рік – жовтень 1995 року.** На цьому етапі відповідно до Указу Президента від 18 червня 1993 р. № 219/93 "Про порядок виконання Державного бюджету України" в Україні з 1 липня 1993 р. перейшли на нову систему виконання видаткової частини державного бюджету. Для цього на базі підрозділів Головного бюджетного управління Міністерства фінансів України було створено Управління виконання державного бюджету, а при фінансових управліннях і відділах – спеціальні групи з фінансування видатків державного бюджету.

Це дозволило забезпечити здійснення Міністерством фінансів України функції обліку видатків державного бюджету, яка раніше забезпечувалась банківською системою. Фінансування видатків почало здійснюватись у межах доходів, які реально надійшли до державного бюджету, а також за рахунок кредитів, що надавалися Національним банком Міністерству фінансів.

Упродовж цього періоду було розроблено концептуальні засади системи державного казначейства, які знайшли своє відображення в Указі Президента "Про Державне казначейство України" та Положенні про Державне казначейство України.

➢ **Листопад 1995 року – 1997 рік.** Цей етап характеризується створенням на базі Управління виконання Державного бюджету України Міністерства фінансів та відповідних підрозділів місцевих фінансових органів у листопаді 1995 р. організаційної структури органів казначейства, функціональність яких у процесі розвитку змінювалась. До складу казначейської системи увійшли Головне управління Державного казначейства України, Управління Державного казначейства в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі, районні (міські) відділення.

Характерною особливістю даного етапу розвитку казначейської системи стало повномасштабне запровадження у 1997 році нових процедур казначейської системи

[20] Булгакова С.О., Колодій О.Т. Історія казначейської справи: Навч. посіб. – К.: Київ. нац..торг.-екон. ун-т, 2002. – С. 107.

касового виконання державного бюджету за видатками. Забезпечення повноважень Державного казначейства та його територіальних органів у сфері касового виконання бюджету за видатками супроводжувалося створенням юридичної та економічної бази.

У 1997 р. Кабінетом Міністрів України було прийнято кілька постанов: "Про впровадження казначейської системи виконання Державного бюджету" від 14.01.1997 р. № 13, "Про казначейське виконання кошторисів видатків на утримання апарату органів виконавчої влади" від 09.05.1997 р. № 437, "Про стан впровадження казначейського виконання кошторисів видатків" від 01.09.1997 р. № 963, спрямованих на перехід установ, підприємств, організацій від відомчого на казначейські принципи виконання кошторисів бюджетних установ.

Реалізація на практиці основних положень зазначених нормативних документів значною мірою сприяла передачі функцій перерахування коштів від галузевих управлінь Міністерства фінансів Головному управлінню Державного казначейства. При цьому, органи казначейства відкривали у банківських установах на своє ім'я рахунки, щоб контролювати цільове спрямування бюджетних коштів, мати достовірну інформацію про використання бюджетних коштів.

Переведення на казначейську систему касового виконання державного бюджету за видатками супроводжувалось переходом органів центральної виконавчої влади та їх підвідомчих органів на місцях від фінансування видатків до оплати рахунків на користь суб'єктів господарської діяльності, що виконали роботи чи надали послуги бюджетним установам. Для цього розпорядникам бюджетних коштів у системі органів казначейства відкривалися рахунки.

У квітні 1997 р. розпочинається експеримент з оплати рахунків Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. До кінця року досвід експерименту розповсюджується у всіх регіонах України. На кінець 1997 р. 18,4 тис. бюджетних установ і організацій перейшли на обслуговування до органів казначейства, на ім'я яких було відкрито 21 тис. реєстраційних рахунків, що складало біля 45 відсотків операцій з виконання державного бюджету.

➢ **1998 – 2001 роки.** У 1998 р. було завершено переведення на казначейську систему виконання державного бюджету практично всіх головних розпорядників коштів. На казначейське обслуговування були переведені також установи Міністерства оборони та інших силових міністерств. Переведення на казначейське обслуговування силових міністерств і відомств супроводжувалось великою підготовчою роботою. Це було пов'язано зі специфікою їхньої галузевої фінансової системи і зумовило потребу в її структурній перебудові: Міністерство оборони України скоротило підпорядкованість розпорядників коштів із п'яти ланок до трьох.

З переведенням на казначейське обслуговування установ Міністерства оборони завершилось охоплення казначейською системою виконання бюджету всіх розпорядників коштів державного бюджету. Здійснення видатків з бюджету відбувається через оплату рахунків розпорядників бюджетних коштів на користь постачальників товарів, робіт та послуг.

З 1 травня 1998 р. через органи державного казначейства паралельно з установами банків запроваджено касове виконання державного бюджету за доходами. Органи казначейства почали вести наступний контроль за правильним і своєчасним перерахуванням доходів до державного бюджету банківськими установами. Для цього регіональні управління Національного банку щодня надавали обласним

управлінням державного казначейства інформацію про сплату податків до бюджету. Відповідно до чинного законодавства складання звітності про "Доходи Державного бюджету України" здійснювали установи банків.

Поступово сфера діяльності органів казначейства в процесі виконання державного бюджету за доходами дедалі більше розширювалась. На виконання закону "Про Державний бюджет на 1999 рік" та інших нормативних документів на органи казначейства було покладено виконання таких функцій:

- ✓ розмежування загальнодержавних податків, зборів, інших обов'язкових платежів між державним бюджетом і бюджетами областей;
- ✓ зарахування, розмежування й облік єдиного податку суб'єктів малого підприємництва;
- ✓ розподіл та перерахування коштів, одержаних від продажу майна, яке перебувало у податковій заставі, для погашення податкової заборгованості;
- ✓ перерахування дотацій місцевим бюджетам області.

Зосередження цих функцій у системі казначейства дозволило значно прискорити рух бюджетних коштів, посилити контроль за проходженням коштів бюджету.

Новим кроком у розвитку казначейської системи України стало запровадження у 1998 р. нової бюджетної класифікації та Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, які діяли до 2002 та до 2001 рр., відповідно. Наказом Державного казначейства України від 28 листопада 2000 р. № 119 затверджується пакет нормативних документів ключового значення: Положення про організацію бухгалтерського обліку й звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах державного казначейства та План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

У 1999 р. було розпочато переведення на казначейське обслуговування *позабюджетних коштів* бюджетних установ та організацій. Тим самим, були створені необхідні передумови для включення цих коштів до державного бюджету, як це передбачалось Законом "Про Державний бюджет України на 2000 рік". Позабюджетні кошти увійшли до спеціального фонду як складова частина державного бюджету.

З 1 червня 1999 р. у Дніпропетровській та Черкаській областях було розпочато експеримент з казначейського обслуговування місцевих бюджетів органами державного казначейства. Незважаючи на позитивні результати експерименту, до 2002 року досвід цих областей не був розповсюджений в інших регіонах України. Однак, позитивний досвід експерименту було закріплено у Бюджетному кодексі України як обов'язкова норма для всіх місцевих бюджетів.

Таким чином, опанувавши суто казначейські функції за всіма напрямками здійснення видатків та охопивши цим процесом усіх розпорядників коштів державного бюджету, Казначейство завершило, в основному, екстенсивний етап свого розвитку. Надалі постає необхідність інтенсивного розвитку системи, адже діючий платіжний механізм, за яким доходи надходять з територіальних до центральної ланки, а потім перерозподіляються у зворотному напрямку, виявився недосконалим.

Не завжди враховувалась фактична потреба в цих коштах розпорядників бюджетних коштів на місцях. Часто кошти зараховувалися на рахунки розпорядників бюджетних коштів, яким ще не виконали роботи чи не надали послуги їх підрядники. Простежувалося чимало випадків, коли не здійснювалися необхідні заходи (тендери тощо) під час закупівлі товарів, не було юридичних підстав для здійснення платежу, або ж навпаки – були всі підстави для здійснення платежу, зате не було кош-

тів. Залишались не вирішеними проблеми отримання в оперативному режимі інформації про наявні залишки бюджетних коштів і складання фінансової звітності.

З огляду на необхідність оптимізації процесу управління бюджетними коштами було розроблено нову модель функціонування державного казначейства, засновану на принципах, прийнятих для банківської системи. Важливим кроком у цьому напрямку стало створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства та входження органів казначейства в систему електронних платежів Національного банку України (відповідно до спільної постанови Кабінету Міністрів і Національного банку України від 15 вересня 1999 р. № 1721). Це дозволило значно скоротити терміни проходження платежів, збільшило обіговість бюджетних коштів, забезпечило прозорість бюджетного процесу та цілісну систему контролю за рухом бюджетних коштів.

Таким чином, окрім уже наявних функцій з виконання державного бюджету, на органи казначейства покладаються окремі банківські функції, а саме: робота з клієнтами щодо банківських операцій, безпосереднє проведення платежів розпорядників коштів через розрахункові палати органів державного казначейства, складання щоденного балансу операційного дня казначейства та інших форм фінансової звітності тощо. Державним казначейством з метою поліпшення ситуації у 2000 р. запроваджено використання такого важливого фінансового інструмента, як щоденне прогнозування доходів та видатків бюджету зі складанням ресурсного балансу.

Згідно з Указом Президента від 13 грудня 1999 року за № 1573 "Про зміни у структурі центральних органів виконавчої влади" Державне казначейство отримало статус центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовувалась і координувалась Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів.

Характерною рисою системи казначейства у 2000 р. було відкриття клієнтських рахунків органів державного казначейства в регіональних установах Національному банку. Усі бюджетні рахунки, відкриті відділенням державного казначейства у комерційних банках, починаючи з 1 липня 2000 р., було переведено з установ комерційних банків до обласних управлінь Національного банку і консолідовано на рахунках загального, спеціального та позабюджетних фондів, інших рахунках клієнтів. Це дозволило консолідувати всі бюджетні рахунки на єдиному казначейському рахунку, відкритому для Державного казначейства у Національному банку України і, відповідно, позбавитись ризиків при зберіганні бюджетних коштів.

Консолідація коштів державного бюджету на рахунках казначейства у Національному банку України дозволила більш ефективно здійснювати управління загальним залишком грошових ресурсів і створила передумови для розміщення тимчасово вільних коштів на фінансовому ринку. При цьому органи державного казначейства залишалися клієнтами Національного банку.

➢ **2001 – 2004 роки.** Саме цей період слід вважати якісно новим у розвитку і впровадженні казначейських принципів в Україні.

2001 рік став для казначейства роком оптимізації процесу управління бюджетними ресурсами шляхом удосконалення функцій з виконання дохідної та видаткової частин державного бюджету. У першому півріччі цього року було завершено входження Державного казначейства до системи електронних платежів НБУ щодо виконання державного бюджету за доходами. До кінця року всі органи казначейства ввійшли в систему електронних платежів в частині виконання бюджету за видатками.

У цьому році змінився статус Державного казначейства: із клієнта банку Казначейство стало учасником системи електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ). У зв'язку з цим в установах Національного банку було закрито клієнтські рахунки органів державного казначейства та одночасно відкрито кореспондентські рахунки на ім'я управлінь казначейства. Відділенням казначейства для зарахування надходжень та проведення видатків в управліннях казначейства було відкрито відповідні бюджетні рахунки.

Входження Державного казначейства в систему електронних платежів НБУ дозволило значно скоротити терміни проходження платежів, збільшити обіговість бюджетних коштів, надало можливість для складання щоденної оперативної звітності з обліку доходів державного бюджету, яка до цього часу надавалась виключно Національним банком України на другий або третій робочий день з моменту надходження доходів.

Запровадження розрахунків через систему електронних платежів і єдиного казначейського рахунку дає широкі можливості щодо прискорення розрахунків, вдосконалення казначейських процедур і методології бухгалтерського обліку, дозволяє акумулювати на єдиному рахунку бюджетні кошти з наступним розподілом та перерозподілом на регіональному рівні. Функціонування цієї системи дозволяє вести безпосередній контроль за проходженням бюджетних коштів та здійснювати оперативне управління доходами та видатками на всіх рівнях бюджетної системи.

З наданням Державному казначейству статусу учасника системи електронних платежів НБУ виникла необхідність розробки нової системи бухгалтерського обліку й звітності, яка б, з одного боку, відповідала вимогам Національного банку до структури рахунків, а з другого, – функціональності державного казначейства і цілям бюджетного процесу. Тому з 2001 року було запроваджено новий План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів, а з 2002 року нову бюджетну класифікацію, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 27 грудня 2001 р. № 604 на виконання ст. 8–12 Бюджетного кодексу.

Для реалізації поставлених завдань щодо процедур попереднього контролю в органах казначейства запроваджено реєстрацію та облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. Ведення обліку зобов'язань дозволило органам казначейства при проведенні видатків здійснювати дієвий контроль на стадії прийняття юридичних і фінансових зобов'язань розпорядників коштів.

Прийнятий у цьому році Бюджетний кодекс на законодавчому рівні визначив засади казначейського обслуговування бюджетів та розпорядників бюджетних коштів, що дає можливість органам казначейства проводити єдину політику у сфері виконання бюджетів.

Суттєвим кроком у розвитку фінансової системи держави стало *переведення* **з 1 січня 2002 року** відповідно до Бюджетного кодексу та Основних напрямів бюджетної політики на 2002 рік *місцевих бюджетів за доходами на казначейське обслуговування*. Це дало змогу володіти достовірною інформацією про надходження за видами доходів і бюджетів у режимі реального часу, надавати звітні дані зацікавленим органам для здійснення аналізу та прийняття управлінських рішень.

З **2003 року** на виконання Указу Президента від 05.12.2002 р. № 1133 "Про невідкладні заходи щодо вдосконалення механізмів казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів" *розпочався процес переведення на казначейське обслуговування місцевих бюджетів за видатками*. До кінця 2003 р. всі розпорядни-

ки та одержувачі коштів місцевих бюджетів були переведені на казначейське обслуговування. Це дозволило підвищити ефективність управління бюджетним процесом і фінансовими потоками регіону й держави в цілому, посилити громадський контроль за процесом виконання бюджетів.

У **2004 році** *завершився перехід органів державного казначейства на 8-му модель обслуговування консолідованого кореспондентського рахунку,* яка поєднала переваги діючої системи електронних платежів та можливості системи термінових переказів для управління єдиним казначейським рахунком. Враховуючи інформаційну насиченість автоматизованої інформаційної системи казначейства, а також тенденції світового ринку операційних систем і системного програмного забезпечення, електронні міжбанківські розрахунки починають здійснюватися за онлайновими технологіями, орієнтуючись на новітні програмно-технічні засоби.

2005 – 2006 роки. На виконання постанови Кабінету Міністрів "Про заходи щодо підвищення ефективності управління державними коштами" від 2 листопада 2004 р. № 1477 *суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інші платежі, перераховані на рахунки органів Пенсійного фонду України в уповноваженому банку, щодня централізовано зараховуються на рахунок Пенсійного фонду, відкритий у Державному казначействі України*, і використовуються виключно для фінансування пенсій та інших витрат, що відповідно до чинного законодавства здійснюються з Пенсійного фонду. При цьому Державному казначейству надано право на договірних умовах надавати Пенсійному фонду позики для покриття касових розривів без нарахування відсотків за користування цими позичками за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на умовах повернення в межах бюджетного періоду.

Упродовж II–IV кварталів 2005 року на базі органів державного казначейства як розпорядників бюджетних коштів проводився експеримент з відкриття їм асигнувань для погашення зареєстрованих фінансових зобов'язань за загальним фондом державного бюджету. Суть експерименту полягала в тому, що на підставі інформації про наявність зареєстрованих в управліннях казначейства фінансових зобов'язань органів казначейства Державне казначейство консолідувало інформацію про суми прийнятих зобов'язань, які підлягали погашенню. Після погодження з Міністерством фінансів Казначейство як головний розпорядник коштів готувало розпорядження щодо зарахування асигнувань на узагальнені рахунки відкритих асигнувань обласних управлінь казначейства. На підставі реєстрів, підготовлених управліннями казначейства, відкриті асигнування зараховувались на реєстраційні рахунки районних і міських відділень казначейства в межах зареєстрованих фінансових зобов'язань. Лише після цього здійснювалась оплата витрат з одночасним погашенням зобов'язань органів казначейства як розпорядників бюджетних коштів. Після успішного проведення експерименту та внесення необхідних змін до нормативних документів і програмного забезпечення порядок відкриття асигнувань на погашення зобов'язань було поширено на всіх розпорядників коштів державного бюджету.

Постановою Кабінету Міністрів від 21 грудня 2005 року № 1232 було затверджено Положення про Державне казначейство України. Положенням визначався статус Державного казначейства як *урядового органу державного управління,* що діє у складі Міністерства фінансів і йому підпорядковується.

Зважаючи на стан вітчизняної обчислювальної техніки, програмного забезпечення і світових тенденцій розвитку платіжних систем, **у другій половині 2006 року** було здійснено реформування системи електронних міжбанківських розрахунків на основі сучасних інформаційних технологій і новітніх програмно-технічних засобів. Для прискорення міжбанківських розрахунків у промислову експлуатацію було впроваджено нове покоління системи електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ).

З **2007 року** розпочалось реформування системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління. Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки основними напрямами реформи є:

- ✓ модернізація системи бухгалтерського обліку в секторі державного управління;
- ✓ удосконалення системи фінансової та бюджетної звітності;
- ✓ створення уніфікованої організаційно-інформаційної облікової системи.

З **2008 року** з метою формування переліку розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, упорядкування мережі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів формується Єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

У **2010 році** Указом Президента України №1085 від 9.12.2010 року "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади" Державне казначейство отримало *статус центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів через Міністра фінансів України, і стало йменуватися як Державна казначейська служба України.*

У **2011 році** зазнала суттєвих змін система адміністрування внесків до пенсійного фонду та фондів соціального страхування. Замість чотирьох платежів до фондів державного соціального страхування платники страхових внесків сплачують один – єдиний соціальний внесок.

Для зарахування та розподілу коштів єдиного соціального внеску та фінансових санкцій в органах казначейства відкриваються небюджетні рахунки відповідному територіальному органу Міністерства доходів і зборів. Рахунки відкриваються в розрізі категорій платників та класів професійного ризику виробництва, визначених Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування".

У **2012 році** в органах казначейства створено систему внутрішнього аудиту та контролю – дієвого інструмента, що дає змогу керівництву Казначейства перевірити стан виконання поставлених завдань для досягнення заданих цілей, а також належного рівня економії, ефективності і результативності діяльності.

У цьому ж році в системі казначейства створено акредитований центр сертифікації ключів з метою:

- ✓ забезпечення криптографічного захисту інформації з використанням нових апаратних засобів у складі системи електронного цифрового підпису внутрішньої платіжної системи казначейства;
- ✓ використання посадовими особами казначейства електронного цифрового підпису в системі електронного документообігу.

У **2013 році** для реструктуризації бюджетної заборгованості, а також для оформлення заборгованості з відшкодування податку на додану вартість Кабінетом Міністрів України запроваджено механізм фінансових казначейських векселів. Вексе-

лі випускаються строком обігу до п'яти років з дохідністю 5 відсотків річних у межах встановлених граничних обсягів видачі таких векселів для відшкодування податку на додану вартість платникам податку та погашення фактичної бюджетної заборгованості. Векселедавцем і платником за фінансовими казначейськими векселями виступає Казначейство України та головні управління казначейства.

З **2014 року** з метою забезпечення впровадження єдиної платформи системи обслуговування бюджетних коштів в органах казначейства введено в промислову експлуатацію АС "Є-Казна", яка базується на колишній АС "Казна-Доходи" та системі віддаленого доступу ПТК "Клієнт-Банк/Клієнт-Казначейство". Використання головної книги забезпечує єдине середовище бухгалтерського обліку і дозволяє вести єдину облікову політику виконання як дохідної, так і видаткової частин бюджетів усіх рівнів. На основі інтегрованого облікового середовища з'явилася можливість формування достовірних і оперативних звітів для прийняття якісних управлінських рішень з виконання бюджетів.

Основним результатом еволюційного розвитку інституту казначейства стало впровадження повнофункціональної автоматизованої казначейської системи. Процес розвитку системи казначейства продовжується. Він супроводжується збільшенням кількості виконуваних функцій з одночасним зростанням вимог до якості їх виконання. З плином часу цей процес набуває більш розвинених форм і державної значимості.

Основні етапи становлення та розвитку казначейської системи касового виконання бюджетів в Україні наведено у додатку 3.

Нині в Україні відбуваються процеси економічних і соціальних трансформацій. Відповідно до вимог сьогодення триває процес реформування органів державного управління. В контексті загальнонаціональних реформ здійснюється реформування Державної казначейської служби з урахуванням повноважень і відповідальності її органів, визначених Бюджетним кодексом, а також загальних тенденцій розвитку національної економіки.

Подальший розвиток Казначейства України як провідного фінансового інституту має відбуватися в рамках реалізації Стратегії модернізації системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р. Стратегія спрямована на підвищення якості та прозорості управління державними фінансами, а також ефективності їх витрачання.

Важливість подальшого підвищення ефективності системи управління державними фінансами зумовлена необхідністю постійного розвитку, оновлення та реагування на зовнішнє та внутрішнє середовище, що змінюється. Фінансово-економічна криза виявила значні недоліки у фінансово-бюджетній системі, що зумовило переосмислення ролі бюджетної системи у регулюванні економічних процесів та необхідність подальшого удосконалення системи управління державними фінансами. Для підвищення ефективності функціонування бюджетної системи через удосконалення нормативно-правового регулювання комплексу її складових та поглиблення координації діяльності органів державної влади, що здійснюють державну політику у сфері державних фінансів, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 р. № 633-р схвалено Концепцію розвитку системи управління державними фінансами.

З огляду на пріоритетне місце і роль Державної казначейської служби у системі фінансових органів держави та в бюджетному процесі перед нею стоїть низка стра-

тегічних завдань. Для побудови прозорої та достовірної системи обліку у бюджетній сфері, адаптації економічної інформації до міжнародних вимог і стандартів необхідно здійснити *реформування системи обліку у сфері державного управління*. Основними напрямками реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку сектору державного управління, спрямованої на інтеграцію до міжнародних облікових систем, є:

а) модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі, що передбачає:

- ✓ розробку та запровадження єдиних національних положень (стандартів) та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку у секторі державного управління;
- ✓ визначення способів оцінки активів, правил нарахування амортизації, порядку відображення у бухгалтерському обліку витрат;
- ✓ удосконалення процедур обробки первинних документів та контролю бухгалтерських даних;
- ✓ запровадження інституту державних бухгалтерів упродовж 2008–2015 рр. шляхом введення посад державних бухгалтерів до штату Казначейства України;

б) удосконалення системи фінансової та бюджетної звітності, що забезпечується шляхом:

- ✓ визначення корисності інформації фінансової та бюджетної звітності потребам кінцевого споживача, опрацювання шляхів та підходів до оптимізації форм звітності та їх показників;
- ✓ розробки та запровадження якісно нових форм фінансової та бюджетної звітності у секторі державного управління;
- ✓ удосконалення методів складання й консолідації фінансової та бюджетної звітності з використанням сучасних інформаційних технологій;

в) створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачає:

- ✓ модернізацію фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів сектору державного управління (посилення їх статусу, розширення повноважень та підвищення відповідальності за стан ведення бухгалтерського обліку та ефективність використання бюджетних коштів);
- ✓ адаптацію системи бюджетного планування, побудованої на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління;
- ✓ уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами бухгалтерського обліку сектору державного управління, з метою забезпечення інтерфейсу між інформаційними системами суб'єктів бухгалтерського обліку сектору державного управління.

Потребує подальшого вдосконалення *система обслуговування розпорядників бюджетних коштів у напрямках:*

- ✓ регламентації єдиних підходів щодо глибини контролю та межі відповідальності органів казначейства за дотримання законодавства при витрачанні бюджетних коштів їхніми розпорядниками;
- ✓ оптимізації звітних форм та показників, узгодження термінів надання звітності, удосконалення програмного забезпечення складання та консолідації звітності.

Практика управління видатками потребує подальшого розвитку програмно-технічних комплексів Казначейства на регіональному рівні з метою вдосконалення

функціональних можливостей, посилення казначейського контролю за використанням бюджетних коштів, координації роботи органів казначейства і державної фінансової інспекції в частині своєчасної кваліфікації та попередження порушень в процесі виконання бюджетів.

Реалізація окреслених заходів дозволить створити прозорі та ефективні механізми виконання бюджетів усіх рівнів, забезпечить відкритість бюджетного процесу та визначить місце і роль Казначейства у ньому, координацію дій та розмежування функціональних повноважень між учасниками бюджетного процесу, забезпечить необхідними технічними можливостями для реалізації функцій з управління фінансовими ресурсами держави.

Висновки до розділу

- Наявність інституту казначейства є об'єктивною закономірністю для всіх епох і держав. Історично казначейство виконувало декілька функцій: відповідало за збереження багатства держави; було місцем, де накопичувались платежі держави, і з якого держава здійснювала виплати; виконувало функцію облікового відомства; випускало внутрішні і зовнішні боргові зобов'язання; у деяких випадках казна працювала як банківська установа і приймала вклади населення.
- Історія зародження, становлення та розвитку інституту казначейства надзвичайно багата і тривала. Свої витоки скарбниці беруть ще з глибокої давнини – IV тис. до н. е., коли зароджувались перші держави Стародавнього Сходу – Єгипет, Індія, Месопотамія. Для утримання війська, захисту інтересів держави та своїх власних інтересів монархи створювали державний скарб.
- Традиції державного скарбу України зародилися ще за часів Київської Русі, яка з кінця IX до другої половини XI століть перетворилась в одну з найбільших і наймогутніших держав середньовічної Європи. Одним із перших прообразів вітчизняного казначейства можна вважати княжу казну, яка з плином часу набувала більш розвинених форм і державну значимість.
- У роки Запорізької Січі було організовано січовий (військовий) скарб, що був сховищем не тільки грошей, а й різних цінностей, які поступали в розпорядження кошового отамана та козацької ради. Тут також зберігалися військові клейноди та оздоби, вогнепальна зброя та бойові припаси. Січовий скарб функціонував як касовий центр виконання запорізького бюджету, тобто як державна скарбниця, куди надходили доходи, не витрачені за місцем їх одержання.
- У Росії згадка про казначейство вперше зустрічається у XV ст. Вже тоді княжа казна, яка знаходилась у Кремлі на казенному дворі, набула значення центрального фінансового відомства. Казенні двори стали першими державними установами російського середньовіччя, початком системи централізованого управління Російською державою.
- З розвитком економічних відносин удосконалювалась і система органів центрального управління у Росії. Рішенням Вибраної ради (неофіційного уряду Російської держави у 1549–1560 рр.) були створені перші органи центрального державного управління – прикази. Вони являли собою систему фінансових установ, які збирали та витрачали гроші на потреби окремого приказу, та виконували роль посередника між верховною владою царя й управлінням на місцях.
- У 1717–1722 рр. на базі діючих до цього приказів утворюються колегії, які за своїм складом та способами розв'язання справ свого часу були беззаперечно про-

гресивними управлінськими державними установами. Вирішувати всі питання в галузі фінансів, збирати доходи, шукати додаткові джерела надходження грошових коштів в казну держави мала камер-колегія.

- У 1775 р. для управління всіма справами, які раніше входили до компетенції камер-колегії, в губернських містах були створені казенні палати. Для прийому та зберігання грошових коштів, котрі вносились до казни, була запроваджена посада губернського казначея (скарбника), якому підпорядковувався повітовий казначей (скарбник).
- У 1797 р. імператором Павлом була заснована посада державного казначея (скарбника). У 1802 р. імператором Олександром I було видано указ про створення міністерств, котрий започаткував нову еру вищого устрою та управління в Росії. Поряд з посадою державного казначея була заснована також посада міністра фінансів. З її запровадженням відбувся суттєвий перерозподіл обов'язків у фінансовій галузі.
- Казначейство як спеціальний фінансовий орган, що відав касовим виконанням державного бюджету в Росії, було засновано у 1821 р., коли у складі Міністерства фінансів утворили Департамент державного казначейства. У віданні Департаменту перебували місцеві органи – казенні палати, яким підпорядковувалися губернські і повітові казначейства. Усі доходи, зібрані органами казначейства, надходили на єдиний рахунок у державному банку.
- У 1919 р. Департамент державного казначейства та його місцеві органи було приєднано до установ Народного банку РРФСР. Таким чином, відійшли від практики виконання бюджету через систему казначейських органів. Встановилась банківська система виконання бюджету, яка проіснувала весь радянський період розвитку держави.
- Після проголошення у 1991 р. незалежності та побудови соціально зорієнтованої економіки ринкового типу розпочався період відродження системи казначейських органів в Україні. Використання банківської системи, за умов здійснення ринкових реформ, не відповідало вимогам, що ставилися до касового виконання бюджетів.
- Для ефективного управління бюджетними коштами, спрямування їх на першочергові соціально-економічні потреби у 1995 р. було створено Державне казначейство України, яке покликане належним чином організувати касове виконання бюджетів усіх рівнів, ефективно управляти фінансовими ресурсами держави.
- Створення постійно функціонуючої системи казначейства як ефективного та дієвого інструмента касового виконання бюджетів здійснювалось поетапно і супроводжувалося перерозподілом функцій між банківською і фінансовою системами з подальшим їх зосередженням у системі казначейства. Результатом еволюційного розвитку інституту казначейства стало впровадження повнофункціональної автоматизованої казначейської системи, що забезпечує ефективне обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами та видатками, державних цільових фондів, зовнішнього та внутрішнього боргових зобов'язань держави.
- Важливим кроком у напрямку оптимізації процесу управління бюджетними коштами стало створення внутрішньої платіжної системи державного казначейства та входження органів казначейства в систему електронних платежів Національного банку України. Це дозволило значно скоротити терміни проходження платежів, збільшило обіговість бюджетних коштів, забезпечило прозорість бюджетного процесу та цілісну систему контролю за рухом бюджетних коштів.

- Враховуючи інформаційну насиченість автоматизованої інформаційної системи органи державного казначейства у 2004 р. переходять на 8-му модель обслуговування кореспондентського рахунку, яка поєднала переваги системи електронних платежів для управління єдиним казначейським рахунком. Електронні міжбанківські розрахунки починають здійснюватися за он-лайновими технологіями, орієнтуючись на новітні програмно-технічні засоби.
- Указом Президента України № 1085 від 9 грудня 2010 року "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади" Державне казначейство отримало статус центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів через Міністра фінансів України, і стало йменуватися як Державна казначейська служба України.
- У 2011 році зазнала суттєвих змін система адміністрування внесків до пенсійного фонду та фондів соціального страхування. Замість чотирьох платежів до фондів державного соціального страхування платники страхових внесків сплачують один – єдиний соціальний внесок. Для зарахування та розподілу коштів єдиного соціального внеску та фінансових санкцій в органах казначейства відкриваються небюджетні рахунки відповідному територіальному органу Міністерства доходів і зборів.
- У 2012 році в органах казначейства створено систему внутрішнього аудиту та контролю, що дає змогу керівництву Казначейства перевірити стан виконання поставлених завдань для досягнення заданих цілей, а також належного рівня економії, ефективності і результативності діяльності. У цьому ж році в системі казначейства створено акредитований центр сертифікації ключів з метою забезпечення криптографічного захисту інформації з використанням нових апаратних засобів у складі системи електронного цифрового підпису внутрішньої платіжної системи казначейства.
- У 2013 році для реструктуризації бюджетної заборгованості, а також для оформлення заборгованості з відшкодування податку на додану вартість Кабінетом Міністрів України запроваджено механізм фінансових казначейських векселів. Векселедавцем і платником за фінансовими казначейськими векселями виступає Казначейство України та головні управління казначейства.
- З 2014 року з метою забезпечення впровадження єдиної платформи системи обслуговування бюджетів в органах казначейства введено в промислову експлуатацію АС "Є-Казна", яка базується на ядрі системи АС "Казна-Доходи" та системі віддаленого доступу ВЕБ Клієнт казначейства. Використання головної книги забезпечує єдине середовище бухгалтерського обліку і дозволяє вести єдину облікову політику виконання як дохідної, так і видаткової частин бюджетів усіх рівнів. звітів для прийняття якісних управлінських рішень з виконання бюджетів.
- Процес розвитку системи казначейства продовжується. З плином часу воно набуває більш розвинених форм і державної значимості. Подальший розвиток Казначейства України як провідного фінансового інституту має відбуватися в рамках Стратегії модернізації системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р. та Концепції розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 р. № 633-р., які спрямовані на підвищення якості та прозорості управління державними фінансами, а також ефективності їх витрачання.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення казни у широкому і вузькому значеннях.
2. Які функції виконувало казначейство на початкових етапах свого зародження?
3. Хто вперше дав визначення казни, у якому творі?
4. Де і ким вперше дано конституційне визначення державної казни?
5. З яких джерел формувалися доходи княжої казни та на які цілі вони використовувались?
6. Охарактеризуйте фінансову систему та військову скарбницю Запорізької Січі.
7. Охарактеризуйте приказну систему державного управління у Російській імперії.
8. Якими повноваженнями були наділені камер-колегії?
9. Яка структура і функції казенних палат?
10. Коли та з якою метою було створено Департамент державного казначейства?
11. Що слід розуміти під касовим виконанням бюджету?
12. Охарактеризуйте відомі Вам системи касового виконання бюджетів. Пов'яжіть з вітчизняною практикою.
13. Які передумови створення казначейської системи в Україні?
14. Чому банківська система касового виконання бюджетів не забезпечувала ефективного управління бюджетними коштами?
15. Які переваги казначейської системи виконання бюджетів?
16. Охарактеризуйте основні етапи становлення та розвитку казначейської системи в Україні.
17. У якому напрямку має відбуватися подальший розвиток системи казначейства в Україні?

РОЗДІЛ 7

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ТА БЮДЖЕТНІ ПОВНОВАЖЕННЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

7.1. Організаційна структура казначейської системи України

Казначейство України відповідно до Указу Президента від 27 квітня 1995 р. № 335 "Про Державне казначейство України" створено при Міністерстві фінансів для забезпечення ефективного управління коштами бюджету, підвищення оперативності у фінансуванні видатків у межах наявних обсягів фінансових ресурсів. Казначейство входить до системи органів виконавчої влади та утворено для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів. Воно утримується за рахунок коштів державного бюджету. Казначейство та його територіальні органи мають самостійні кошториси, реєстраційні та інші бюджетні рахунки, відкриті в Казначействі, а також в установах банків.

З розширенням бюджетних повноважень органів казначейства, збільшенням обсягів робіт з обслуговування бюджетів і державних цільових фондів, зростанням ролі органів казначейства в управлінні державними фінансами змінювалась організаційна структура центрального апарату та територіальних органів казначейства, а також їх юридичний статус.

Указом Президента України від 09.12.2010 року № 1085 "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади", який прийнятий з метою оптимізації системи центральних органів виконавчої влади, усунення дублювання їх повноважень та підвищення ефективності державного управління, Державне казначейство було перейменовано в Державну казначейську службу України. Згідно з Указом Державна казначейська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів через Міністра фінансів України.

У Положенні про Державну казначейську службу України, затвердженому Указом Президента України від 13.04.2011 року № 460/2011, закріплено статус Казначейства України як центрального органу виконавчої влади. Воно входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

Організаційна структура Державної казначейської служби України максимально наближена до адміністративно-територіального устрою держави (рис. 7.1). Створена за територіальним принципом казначейська система України має трирівневу структуру і складається з:

- ✓ Державної казначейської служби України, яка знаходиться у столиці держави і представляє її центральний рівень;
- ✓ Головних управлінь Державної казначейської служби обласного значення, які розміщені таким чином: 1 головне управління – в Автономній Республіці Крим; 2 головних управління – у містах Києві та Севастополі; 24 головних управління функціонують в областях;
- ✓ Управлінь (відділень) Державної казначейської служби, зосереджених у найважливіших місцевих адміністративних центрах (районах, містах, районах у містах).



Рис. 7.1. Структура казначейської системи України[1]

Структура органів Державної казначейської служби у територіальному розрізі наведена у додатку 4. Як видно з наведеної у додатку таблиці, загальна кількість органів казначейства станом на 1 січня 2014 року склала 660 одиниць: із них 27 головних управлінь, 631 управління та 2 відділення, у т.ч.: міських – 98, районних – 481, районних у містах – 54.

Слід зазначити, що кількість управлінь (відділень) казначейства не є величиною сталою і може змінюватися. На це впливають різні фактори, як, наприклад, об'єднання й укрупнення однойменних управлінь у районах та містах обласного підпорядкування, чи, навпаки, їх поділ та відокремлення, що відбувається в рамках адміністративно-територіальної реформи в Україні. У деяких випадках районні управління казначейства можуть одночасно обслуговувати бюджетні установи, які розташовані як у сільській місцевості, так і у районному центрі, або не створюватися взагалі як окремі органи, оскільки деякі адміністративні райони великих міст об'єднують свої функції, зливаючись у єдине районне управління.

[1] Структура казначейської системи побудована на основі постанови Кабінету Міністрів України від 15 червня 2011 року № 651 "Про утворення територіальних органів Державної казначейської служби".

Згідно з Постановою із 633 територіальних органів казначейства на районному та міському рівнях є два відділення казначейства: у м. Армянську (Автономна Республіка Крим) та м. Теплодарі Одеської області.

Єдина система Казначейства України, яка об'єднує центральний апарат і його територіальні органи, створена з метою забезпечення фінансової безпеки платіжної системи й ефективного управління ресурсами єдиного казначейського рахунка для своєчасного та в повному обсязі виконання бюджетів усіх рівнів, підвищення оперативності проведення видатків при виконанні бюджетних програм, посилення контролю за надходженням та цільовим спрямуванням бюджетних коштів, підвищення дієвості бюджетної політики держави.

Державну казначейську службу України очолює Голова, якого призначає на посаду та звільняє з неї Президент України за поданням Прем'єр-міністра на підставі пропозицій Міністра фінансів України. Голова Казначейства України має двох заступників, у тому числі одного першого, яких за поданням Прем'єр-міністра, внесеним на підставі пропозицій Голови Казначейства, погоджених з Міністром фінансів, призначає та звільняє з посади Президент України. Встановлення повноважень і розподіл обов'язків між заступниками проводиться Головою Казначейства.

Голова Казначейства України здійснює загальне керівництво його діяльністю, несе персональну відповідальність за виконання покладених на Казначейство завдань і здійснення ним своїх функцій, за стан справ у системі казначейства в цілому. Він також здійснює інші повноваження, передбачені законодавством та Положенням про Державну казначейську службу України:

- ✓ вносить на розгляд Міністру фінансів пропозиції щодо формування державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, а також проекти нормативно-правових актів з питань, що належать до сфери діяльності Казначейства;
- ✓ затверджує за погодженням з Міністром фінансів схвалені на засіданні колегії річний план роботи Казначейства, заходи щодо реалізації основних напрямів та пріоритетних цілей його діяльності відповідно до визначених завдань;
- ✓ призначає на посади та звільняє з посад за погодженням з Міністром фінансів керівників структурних підрозділів, їх заступників та інших працівників апарату Казначейства;
- ✓ призначає на посади за погодженням із Міністром фінансів та головами відповідних місцевих державних адміністрацій, звільняє з посад керівників територіальних органів Казначейства та їх заступників;
- ✓ визначає ступінь відповідальності заступників голови, структурних підрозділів та інших працівників Казначейства і керівників територіальних органів;
- ✓ притягає до дисциплінарної відповідальності керівників структурних підрозділів та інших працівників Казначейства, керівників територіальних органів казначейства та їх заступників;
- ✓ підписує видані в межах компетенції Казначейства накази організаційно-розпорядчого характеру та організовує контроль за їх виконанням.

Голова Державної казначейської служби за погодженням з Міністром фінансів затверджує структуру апарату Казначейства, його штатний розпис та кошторис. Структуру центрального апарату Казначейства України наведено у додатку 5.

Організація діяльності та взаємовідносини між структурними підрозділами центрального апарату Казначейства, планування їх роботи, внутрішній трудовий розпорядок і режим роботи, робота колегій, а також комісій з процедур державних закупівель здійснюються на основі Регламенту роботи Державної казначейської служби України.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції Казначейства України, обговорення найважливіших напрямів його діяльності створюється коле-

гія у складі Голови Казначейства (голова колегії), його заступників та керівників структурних підрозділів Казначейства. Рішення колегії реалізуються шляхом видання відповідного наказу Казначейства України.

Для розгляду наукових рекомендацій та проведення фахових консультацій з основних питань діяльності у Казначействі України можуть утворюватися постійні або тимчасові консультативні, дорадчі органи. Рішення про утворення та ліквідацію колегії, консультативних і дорадчих органів, їх кількісний та персональний склад, положення про них затверджуються Головою Казначейства.

Казначейство України здійснює свої повноваження безпосередньо та через свої територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, районах, містах, районах у містах. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 15.06.2011 року № 651 "Про утворення територіальних органів Державної казначейської служби" територіальні органи Державної казначейської служби є правонаступниками прав та обов'язків територіальних органів Державного казначейства – урядового органу, що діяв у системі Міністерства фінансів і діють в статусі юридичних осіб публічного права

Головне управління Казначейства діє на підставі положення, що затверджується Головою Державної казначейської служби України. При розробці положення головні управління керуються Положенням про головні управління Державної казначейської служби України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2011 року № 1280, а також чинними нормативно-правовими актами. Згідно з Положенням головні управління є територіальними органами Державної казначейської служби України. У межах своїх повноважень головне управління видає накази організаційно-розпорядчого характеру та контролює їх виконання.

Головне управління Казначейства очолює начальник, який призначається на посаду та звільняється з посади Головою Державної казначейської служби України за погодженням з Міністром фінансів (при призначенні погоджується також з головою відповідної місцевої державної адміністрації). Начальник головного управління Казначейства може мати не більше двох заступників, які призначаються на посади та звільняються з посад Головою Державної казначейської служби України за погодженням з Міністром фінансів.

Начальник головного управління відповідно до чинного законодавства та Положення про головне управління:

- ✓ здійснює керівництво діяльністю головного управління, несе персональну відповідальність за організацію та результати його діяльності;
- ✓ організовує та забезпечує виконання головним управлінням актів законодавства, наказів організаційно-розпорядчого характеру Міністерства фінансів і Державної казначейської служби України, доручень Міністра фінансів та Голови Казначейства;
- ✓ вносить Голові Державної казначейської служби України пропозиції щодо пріоритетів роботи головного управління Казначейства і шляхів виконання покладених на нього завдань, подає на затвердження плани роботи головного управління Казначейства й управлінь (відділень) Казначейства (річні, піврічні);
- ✓ звітує перед Головою Державної казначейської служби України про виконання покладених на головне управління завдань та планів роботи;
- ✓ визначають ступінь відповідальності заступників начальника головного управління та керівників структурних підрозділів, начальників управлінь (відділень) у містах, районах, районах у містах, інших працівників головного управління;

- ✓ здійснює добір кадрів у головному управлінні Казначейства, формує кадровий резерв на відповідні посади;
- ✓ організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників;
- ✓ призначає на посади та звільняє з них керівників структурних підрозділів та інших працівників головного управління, присвоює їм ранги державних службовців, приймає рішення щодо їх заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності (крім своїх заступників);
- ✓ підписує накази головного управління Казначейства;
- ✓ розподіляє обов'язки між своїми заступниками;
- ✓ затверджує положення про структурні підрозділи головного управління Казначейства та посадові інструкції працівників;
- ✓ здійснює інші повноваження відповідно до законодавства.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції головного управління, обговорення найважливіших напрямків його діяльності може утворюватися колегія. Рішення колегії можуть бути реалізовані шляхом видання відповідного наказу головного управління Казначейства.

Для розгляду наукових рекомендацій та проведення фахових консультацій з основних питань діяльності у головному управлінні можуть утворюватися інші постійні або тимчасові консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи.

Рішення про утворення чи ліквідацію колегії, інших постійних або тимчасових консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів, їх кількісний та персональний склад, положення про них затверджуються начальником головного управління Казначейства.

Штатний розпис та кошторис головного управління затверджує Голова Державної казначейської служби України. Структуру головного управління затверджує Голова Державної казначейської служби за погодженням з Міністром фінансів України.

Начальникам головних управлінь казначейства надано право самостійно вирішувати питання щодо доцільності створення окремих структурних підрозділів (управлінь, відділів, секторів) залежно від обсягів роботи в рамках доведеної Державною казначейською службою структури. При цьому вони можуть подавати свої пропозиції щодо формування структури очолюваного ними органу з відповідними обґрунтуваннями.

Відповідно до затвердженої Головою Державної казначейської служби структури начальники головних управлінь можуть вносити зміни до штатних розписів управлінь у межах наявної штатної чисельності працівників і подавати їх на затвердження до Казначейства України. Формуючи структуру головного управління, керівник повинен намагатися привести її у відповідність до виконуваних функцій. Це дозволить досягнути найкращих результатів через оптимальний розподіл функціональних обов'язків та мінімізацію витрат праці[2].

Діяльність конкретного головного управління регламентується Положенням. Основні завдання та функції структурних підрозділів головного управління деталізуються у Положенні про управління (відділ, сектор). Слід зазначити, що регламентація функціональних повноважень та обов'язків окремих структурних підрозділів носить певною мірою умовний характер, оскільки їх діяльність тісно переплітається і здійснюється практично одночасно. Повноваження та функції кожного струк-

[2] Для прикладу, у додатку 6 наведено структуру головного управління Державної казначейської служби України у Тернопільській області.

турного підрозділу мають бути регламентовані таким чином, щоб діяльність підрозділу не залежала від особистості виконавця і плинності кадрів.

Права, функціональні обов'язки, кваліфікаційні вимоги та відповідальність посадових осіб конкретизуються у посадових інструкціях. Разом з тим, професійна етика вимагає від працівників органів казначейства виконання не тільки своїх прямих посадових обов'язків, а й дотримання твердих етичних норм, правильної коректної поведінки у нестандартних ситуаціях, узгодження своїх дій з іншими учасниками бюджетного процесу. Лише за умови узгодження дій та координації зусиль, дотримання працівниками виконавської дисципліни можна забезпечити ефективне функціонування окремої організаційної структури.

Управління (відділення) Державної казначейської служби України розташовані у районах, районах у містах, містах обласного, республіканського значення є територіальними органами Державної казначейської служби. Відповідно до Положення про управління (відділення) Державної казначейської служби України у районах, районах у містах, містах обласного, республіканського значення, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2011 року № 1280 вони є юридичними особами публічного права і підпорядковуються Державній казначейській службі та відповідному головному управлінню Казначейства.

Очолює управління (відділення) казначейства начальник, який призначається на посаду і звільняється з неї Головою Державної казначейської служби за погодженням з Міністром фінансів та головою відповідної місцевої державної адміністрації, за пропозиціями, внесеними начальником відповідного головного управління Казначейства. Начальник управління (відділення) казначейства може мати заступників, кількість яких визначає відповідне головне управління за погодженням з Головою Державної казначейської служби України. Заступники начальника управління (відділення) призначаються на посади та звільняються з посад Головою Державної казначейської служби України за погодженням з Міністром фінансів за пропозиціями, внесеними начальником відповідного головного управління.

Для розгляду наукових рекомендацій та проведення фахових консультацій з основних питань діяльності в управлінні (відділенні) казначейства можуть утворюватися постійні або тимчасові консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи. Рішення про утворення чи ліквідацію постійних або тимчасових консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів, їх кількісний та персональний склад, положення про них затверджуються начальником управління (відділення) казначейства.

Штатні розписи та кошториси управління (відділення) казначейства затверджує Голова Державної казначейської служби України. Структури управлінь (відділень) казначейства затверджує Голова Державної казначейської служби України за погодженням з Міністром фінансів. При формуванні структури управління (відділення) до уваги береться обсяг виконуваної роботи та чисельність працівників даного органу казначейства (з чисельністю до 12 осіб включно, від 13 до 22 осіб, більше 22 осіб).

В основному управління (відділення) казначейства складаються з:

- ✓ відділу бюджетних надходжень, видатків та обслуговування розпорядників коштів та інших клієнтів;
- ✓ відділу звітності та бухгалтерського обліку операцій з виконання бюджетів.

Зі зростанням обсягів робіт та відповідно чисельності працюючих можуть також створюватися відділи інформаційних технологій та захисту інформації, юридичний та адміністративно-господарський сектори. За необхідності в складі управлінь (від-

ділень) для виконання окремих функцій можуть створюватися сектори або вводитись обслуговуючий персонал. За рішенням начальника управління залежно від обсягів роботи можуть вводитися також посади спеціалістів (спеціаліст з діловодства, головний спеціаліст – юрисконсульт).

Слід зазначити, що внутрішні структури головних управлінь і управлінь (відділень) казначейства відображають особливості роботи кожної структурної одиниці і не завжди збігаються. Водночас можна виділити загальні для більшості територіальних органів казначейства структурні підрозділи (відділи, сектори): видатків державного та місцевих бюджетів; бухгалтерського обліку та звітності тощо, які безпосередньо займаються касовим виконання бюджетів.

Поряд з цими відділами в органах казначейства створені структурні підрозділи, що забезпечують оптимальний режим роботи, безперебійне виконання функцій з обслуговування бюджетів. Так, вища й середня ланки казначейської системи мають: управління (відділ) обслуговування операційного дня; департамент (управління) інформаційних технологій та захисту інформації тощо. В управліннях (відділеннях) передбачена посада спеціаліста інформаційних технологій та захисту інформації, до компетенції якого належить встановлення та супровід програмного забезпечення, а також обслуговування комп'ютерних мереж і захист інформації.

Разом з тим є структурні підрозділи, які забезпечують діяльність органу казначейства як розпорядника бюджетних коштів відповідно до кошторису бюджетної установи: планово-фінансове управління (відділ), юридичне управління (відділ), управління (відділ) персоналу та запобігання корупції, адміністративно-господарський відділ.

7.2. Завдання та функції органів казначейства

Казначейство України є центральним органом виконавчої влади та керується у своїй діяльності Конституцією, законами України, актами Президента та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України, Положенням про Державну казначейську службу України, затвердженим Указом Президента України від 13.04.2011 року № 460, іншими нормативно-правовими документами.

Казначейство України та його територіальні органи в процесі касового виконання державного та місцевих бюджетів взаємодіють з органами державної податкової та митної служб, органами фінансової інспекції, фінансовими органами, Національним і комерційними банками, з органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями, іншими учасниками бюджетного процесу та фінансовими інституціями. Цей процес розпочинається з контролю за дотриманням планових показників, що надходять від Міністерства фінансів і місцевих фінансових органів, органів місцевого самоврядування та розпорядників бюджетних коштів (розписи доходів та видатків бюджетів, кошториси та плани асигнувань), та закінчується складанням звітності про стан виконання бюджетів.

Єдина централізована система, що об'єднує Державну казначейську службу України та її територіальні органи, створена з метою ефективного управління ресурсами єдиного казначейського рахунку для своєчасного і в повному обсязі виконання бюджетів усіх рівнів, підвищення оперативності проведених видатків при виконанні бюджетних програм, посилення контролю за надходженням та цільовим спрямуванням бюджетних коштів, підвищення дієвості бюджетної політики держави.

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

Відповідно до Положення про Державну казначейську службу, Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових документів перед ***Казначейством України та його територіальними органами стоять такі основні завдання:***

1) внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

2) реалізація державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

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

- ✓ здійснює розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів, операцій з коштами бюджетів, спільних з міжнародними фінансовими організаціями проектів через систему електронних платежів Національного банку;
- ✓ управляє ліквідністю субрахунків єдиного казначейського рахунка;
- ✓ залучає на поворотній основі кошти ЄКР для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду та для надання середньострокових позик місцевим бюджетам;
- ✓ відкриває, веде та закриває бюджетні та небюджетні рахунки;
- ✓ провадить безспірне списання коштів з рахунків, на яких обліковуються кошти державного та місцевих бюджетів і бюджетних установ, за рішенням, яке було прийняте державним органом, що відповідно до закону має право на його застосування;
- ✓ повертає кошти, помилково або надміру зараховані до бюджету, за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- ✓ нараховує штрафи за неповне або несвоєчасне повернення коштів надміру сплачених податків відповідно до законодавства;
- ✓ здійснює розподіл коштів між державним та місцевими бюджетами, а також між рівнями місцевих бюджетів відповідно до нормативів відрахувань, визначених бюджетним законодавством, і перерахування розподілених коштів за належністю;
- ✓ проводить взаємні розрахунки між державним та місцевими бюджетами, а також між рівнями місцевих бюджетів у порядку, встановленому законодавством;
- ✓ веде базу даних про мережу та єдиний реєстр розпорядників і одержувачів бюджетних коштів;
- ✓ веде облік бюджетних асигнувань, доводить до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів витяг з розпису державного бюджету та зміни до нього;
- ✓ здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету;
- ✓ здійснює попередження учасників бюджетного процесу про неналежне виконання бюджетного законодавства, зупиняє операції з бюджетними коштами та ініціює зупинення бюджетних асигнувань у разі вчинення ними бюджетного правопорушення;

- ✓ веде бухгалтерський облік операцій з виконання державного та місцевих бюджетів, складає та консолідує звітність про виконання державного, місцевих та зведеного бюджетів, подає звітність органам законодавчої та виконавчої влади в обсязі та строки, визначені бюджетним законодавством;
- ✓ здійснює за дорученням Міністерства фінансів погашення та обслуговування державного боргу в національній та іноземній валютах;
- ✓ забезпечує функціонування багаторівневої інформаційно-обчислювальної системи, внутрішньої платіжної системи казначейства, вживає заходів щодо захисту інформації, яка обробляється органами казначейства;
- ✓ у межах своїх повноважень виконує *контрольні функції*, пов'язані зі:
  - ▪ здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень;
  - ▪ відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
  - ▪ відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
  - ▪ відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;
  - ▪ веденням бухгалтерського обліку надходжень і видатків державного та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;
  - ▪ дотриманням правил валютного контролю за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті;
  - ▪ закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти при здійсненні розрахунково-касового обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;
  - ▪ дотриманням порядку проведення державних лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу;
  - ▪ дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, складанням звітності про виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ;
- ✓ розробляє та видає за погодженням з Міністром фінансів нормативно-правові акти з питань, що належать до його компетенції, вносить пропозиції щодо вдосконалення законодавства;
- ✓ здійснює роботу щодо добору, розстановки кадрів, створення ефективної системи підготовки та підвищення кваліфікації кадрів системи казначейства;
- ✓ надає консультаційну допомогу учасникам бюджетного процесу з питань, що належать до його компетенції;
- ✓ виконує відповідно до законодавства контрольно-наглядові функції, пов'язані з роботою його територіальних органів;
- ✓ здійснює інші функції, визначені чинним законодавством України.

Вищенаведені функції характеризують діяльність центрального апарату Казначейства як органу, який забезпечує обслуговування бюджетів, виходячи з принципу єдиного казначейського рахунка, та загальне керівництво діяльністю територіальних органів казначейства. Разом з тим, на казначейському обслуговуванні у Казначействі України крім головних розпорядників знаходяться також розпорядники коштів нижчого рівня. При їх обслуговуванні Казначейство виконує функції, аналогічні територіальним органам.

Головні управління Казначейства згідно з Положенням про головні управління Державної казначейської служби України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2011 року № 1280, виконують функції, аналогічні функціям центрального апарату Казначейства, що випливають з покладених на них завдань у межах відпо-

відних територій. Головні управління казначейства не виконують операцій, пов'язаних з реалізацією спільних з міжнародними фінансовими організаціями проектів, а також управління фінансовими ресурсами в іноземній валюті.

Що стосується ***функціональних повноважень управлінь (відділень)*** казначейства у районах, містах, районах у містах, то слід мати на увазі той факт, що в процесі касового виконання видаткової частини державного та місцевих бюджетів їх функції аналогічні до функцій, які покладаються на головні управління. При обслуговуванні дохідної частини бюджетів функції управлінь (відділень) зводяться до ведення обліку планових показників бюджетів, контролю за проведенням міжбюджетних розрахунків. Вони також отримують інформацію про надходження до бюджетів від головних управлінь казначейства та надають її органам доходів і зборів та місцевого самоврядування.

Для забезпечення виконання поставлених завдань та функцій органи казначейства у своїй діяльності керуються нормативно-методичними й інструктивними документами з питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів. А також доводять їх до відома установ та організацій, які знаходяться на казначейському обслуговуванні.

Для досягнення поставлених завдань, виконання своїх функцій органи казначейства мають ***право***:

- ✓ відкривати поточні рахунки в іноземній валюті та рахунки для виплат готівкою у Національному та інших банках;
- ✓ розміщувати тимчасово вільні кошти єдиного казначейського рахунка та кошти валютних рахунків державного бюджету на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів;
- ✓ вимагати від посадових осіб центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ, організацій дотримання встановленого порядку казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів, ведення бухгалтерського обліку, складання звітності;
- ✓ складати протоколи про порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу та на їх підставі у межах наданих законодавством повноважень зупиняти операції з бюджетними коштами, а також ініціювати зупинення бюджетних асигнувань;
- ✓ порушувати питання про притягнення до відповідальності за допущення порушення бюджетного законодавства;
- ✓ одержувати в установленому порядку від органів державної влади та місцевого самоврядування, розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, установ, організацій і банків інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на них завдань;
- ✓ брати участь і проводити конференції, семінари та наради з питань, що належать до їх компетенції;
- ✓ залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади;
- ✓ здійснювати співробітництво з міжнародними фінансовими організаціями, з казначейськими службами інших держав щодо вивчення досвіду роботи з організації їх діяльності та готувати пропозиції щодо впровадження такого досвіду в Україні;
- ✓ користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, в тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами.

У процесі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів задіяна складна багаторівнева система, що охоплює взаємозв'язки не тільки між ієрархічними рівнями органів казначейства, але й з банківською платіжною системою, органами доходів і зборів, фінансової інспекції, розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів, платниками податків тощо. Складність цієї системи ще й у тому, що вона діє на значній території й охоплює велику кількість учасників, які належать до різних відомств і сфер діяльності.

При цьому, банківські установи забезпечують перерахування платежів до бюджетів, здійснюють готівкове обслуговування бюджетних установ, проводять виплату готівкою коштів, повернутих з бюджетів фізичним особам. Національний банк зберігає бюджетні кошти на єдиному казначейському рахунку Державної казначейської служби та здійснює його обслуговування. За фінансовими органами залишається право прогнозування та планування показників дохідної та видаткової частин бюджету, показників, пов'язаних із обслуговуванням державного боргу, проведення аналізу їх виконання за підсумками звітного періоду.

Раціональний розподіл функцій між учасниками бюджетного процесу в ході касового виконання бюджетів сприяє досягненню органами казначейства поставлених завдань щодо забезпечення ефективного обслуговування бюджетів, управління наявними фінансовими ресурсами та здійснення контролю за економним і цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

За понад вісімнадцятилітню історію свого функціонування Казначейство України набуло багатьох ознак, властивих класичному казначейству. Основним результатом еволюційного розвитку інституту казначейства стало впровадження повнофункціональної автоматизованої казначейської системи як ефективного інструмента для виконання бюджету та управління фінансовими ресурсами держави. Використання сучасних інформаційних технологій дозволило забезпечити прозорість руху бюджетних коштів і дієвий контроль за їх цільовим спрямуванням, отримувати оперативну інформацію про стан виконання бюджетів.

Висновки до розділу

- Державна казначейська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів через Міністра фінансів. Казначейство організовує свою діяльність відповідно до Конституції та законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів, наказів Міністерства фінансів, Положення про Державну казначейську службу України, інших нормативно-правових актів.
- Організаційна структура Державної казначейської служби України відтворює структуру адміністративно-територіального устрою держави. Відповідно до цього казначейська система України має трирівневу структуру і складається з Державної казначейської служби України; головних управлінь Державної казначейської служби в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі; управлінь (відділень) Державної казначейської служби у містах, районах, районах у містах.
- Єдина централізована система, що об'єднує Державну казначейську службу та її територіальні органи на місцях, створена з метою ефективного управління доходами та видатками в процесі виконання бюджетів усіх рівнів, підвищення оперативності у фінансуванні державних програм, посилення контролю за надходжен-

ням та цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Основним завданням Казначейства України як учасника бюджетного процесу є внесення пропозицій щодо формування та реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

- Органи казначейства в процесі касового виконання державного та місцевих бюджетів взаємодіють з органами доходів і зборів, фінансової інспекції, фінансовими органами, Національним і комерційними банками, іншими учасниками бюджетного процесу та фінансовими інституціями. Тому важливо забезпечити інформаційну та правову взаємодію всіх учасників бюджетного процесу.
- Державна казначейська служба України та її територіальні органи є юридичними особами, що мають самостійні кошториси, бюджетні рахунки, власні бланки, печатку із зображенням Державного герба України та своїм найменуванням. Органи казначейства утримуються за рахунок державного бюджету.
- Сучасне Казначейство набуло багатьох ознак, властивих класичному казначейству. Подальше вдосконалення та оптимізація організаційної структури казначейської системи згідно з досягнутою функціональністю відбуватиметься в контексті загальної концепції розвитку державних фінансів в Україні, а також загальних тенденцій розвитку національної економіки.
- Реалізація на практиці пріоритетних завдань, що стоять перед органами казначейства, дозволить ефективно управляти коштами єдиного казначейського рахунка, значно підвищить платоспроможність Казначейства, сприятиме прозорості й посиленню контролю за надходженнями до державного та місцевих бюджетів, здійсненням бюджетних видатків та витрат державних позабюджетних фондів, сприятиме створенню інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність діяльності Державної казначейської служби України?
2. Які завдання стоять перед Казначейством України та його територіальними органами?
3. Які основні функції виконує Державна казначейська служба України?
4. Охарактеризуйте контрольні повноваження органів казначейства.
5. Охарактеризуйте організаційну структуру Державної казначейської служби України.
6. Які функції покладаються на головні управління казначейства?
7. Яка організаційна структура головних управлінь казначейства?
8. Що входить до компетенції управлінь (відділень) казначейства та яка їх організаційна структура?
9. Якими правами наділені органи казначейства в процесі касового виконання бюджетів?
10. Якими нормативно-правовими документами регламентується діяльність органів казначейства?
11. Який правовий статус Державної казначейської служби України? Якими законодавчими документами він регламентується?

РОЗДІЛ 8

КАЗНАЧЕЙСТВО УКРАЇНИ ЯК ОРГАН ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕСУРСАМИ ДЕРЖАВИ

8.1. Управління фінансовими ресурсами в системі казначейства

Відповідно до концептуальних засад програми економічних реформ України одним із ключових завдань Уряду є створення системи управління державними фінансами, спрямованої на забезпечення сталого економічного зростання й гарантованого виконання державою своїх соціальних зобов'язань. В умовах глобалізації економіки наявність ефективної системи управління державними фінансами має фундаментальне значення для забезпечення стабільності національної бюджетної системи, а також загальної фінансової безпеки та стійкого економічного зростання кожної країни. Принципи і механізми, що лежать в її основі, є, з одного боку, фактором соціально-економічного розвитку країни, з іншого, – ефективним інструментом державного регулювання[1].

В умовах переходу України до ринкових відносин і перебудови механізму формування та використання бюджетних коштів відповідно до вимог міжнародних стандартів, з проголошенням стратегічного курсу держави на європейську інтеграцію потрібно виконати два основних завдання:

- ✓ по-перше, переорієнтувати вітчизняну теорію і нагромаджений досвід економічної школи на виконання завдань, що стоять перед управлінням фінансовими ресурсами держави в умовах ринку;
- ✓ по-друге, створити такий механізм управління та організації контролю за формуванням і ефективним використанням бюджетних коштів, який відповідав би сучасним геоекономічним реаліям.

Слід зазначити, що даний етап економічного розвитку Української держави супроводжується реформуванням фінансової сфери та її важливої ланки – бюджетної системи. Проблема бюджету, за словами американського економіста Дж. Сороса у передмові до українського видання своєї книги "Криза глобального капіталізму", залишається найвразливішим місцем української економіки. Тому забезпечення своєчасного його наповнення для фінансування пріоритетних напрямів розвитку економіки, сприяння процесам розширеного суспільного відтворення є першочерговим завданням органів державної влади.

---

[1] Стратегія модернізації системи управління державними фінансами: Затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10 2007 р. № 888-р.

Для економіки України, як і для інших держав світу, характерним є зростання частки витрат у валовому внутрішньому продукті[2]. Соціальний прогрес, численні програми й об'єкти фінансування призвели до активізації ролі держави у суспільному житті, з одного боку, та значного зростання обсягів видаткової частини державного бюджету – з іншого. У реальному житті державні видатки зростають швидше, ніж обсяги виробництва і національні доходи. Зростання державних витрат за останні століття свідчить про значне розширення й ускладнення економічних і соціальних функцій сучасної держави. Вона розробляє програми економічного та соціального розвитку, визначає основні напрями діяльності уряду й національні пріоритети. Основними програмами, на виконання яких спрямовуються бюджетні асигнування, є: національна оборона, міжнародні відносини, енергетика, природні ресурси, охорона здоров'я і навколишнього середовища, освіта, транспорт і зв'язок, сільське господарство тощо. Це свідчить про широкий діапазон діяльності держави, яка регулює складні процеси суспільного життя.

Успішний розвиток економіки держави значною мірою залежить від достовірності й оперативності отримання інформації про стан державних фінансів, а також можливості ефективно управляти ними. Важливим елементом системи управління як державними, так і місцевими фінансами є організація системи касового виконання бюджетів усіх рівнів: від того, яку систему застосовують, залежить раціональний розподіл та використання державних фінансів.

Вітчизняна практика та світовий досвід переконливо доводять, що найефективнішим є управління державними фінансами з використанням казначейської системи касового виконання бюджетів. Від 1992 р. в Україні проводилося поетапне переведення касового виконання бюджетів із банківської на казначейську систему, що супроводжувалось перерозподілом функцій між банківською та фінансовою сферами з подальшим їхнім зосередженням у системі державного казначейства.

Переведення на казначейське обслуговування державного та місцевих бюджетів було, без сумніву, правильним кроком і мало позитивний результат, оскільки дало змогу:

- ✓ за рахунок удосконалення механізму касового виконання бюджетів за доходами своєчасно й у повному обсязі зараховувати надходження до бюджетів, оперативно надавати інформацію про надходження органам державного управління та місцевого самоврядування;
- ✓ ефективно та оперативно перерозподіляти бюджетні ресурси для реалізації соціальної політики й забезпечення своєчасного та повного фінансування бюджетів;
- ✓ удосконалити механізми та методи державного фінансового контролю;
- ✓ створювати можливість нагромадження ресурсів для реалізації державних програм і розрахунків за зобов'язаннями;
- ✓ підвищити прозорість бюджетного процесу й ефективність використання бюджетних коштів.

Необхідно зазначити, що нині з метою забезпечення ефективного використання фінансових ресурсів держави установам і організаціям, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету, здійснюється відкриття асигнувань на погашення зо-

[2] За даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України частка видатків зведеного бюджету України у ВВП в 2012 році склала 34,9% [Електронний ресурс]. – Режим доступу // http // /www.treasury.gov.ua // www.ukrstat.gov.ua.

бов'язань, прийнятих ними та зареєстрованих в органах казначейства. Суть такої моделі полягає в тому, що пропозиції по захищених видатках не складаються. Ці видатки здійснюються шляхом погашення зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань відповідно до показників помісячного розпису. На інші видатки асигнування відкриваються через складання пропозицій, проте розподіл відкритих асигнувань по підвідомчих установах за територіями головний розпорядник подає виключно на суму зареєстрованих фінансових зобов'язань.

Запровадження механізму відкриття асигнувань на погашення зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету дозволило удосконалити процес доведення бюджетних асигнувань із забезпеченням ефективного їх використання, та мінімізувати залишки коштів на рахунках. Відкриті асигнування на відміну від асигнувань як показників розпису гарантовано забезпечені ресурсами єдиного казначейського рахунку. За наявною бухгалтерською моделлю обслуговування державного бюджету відкриті асигнування обліковуються на позабалансових рахунках Рух відкритих асигнувань на цих рахунках є насправді рухом інформаційного потоку, тоді як грошові кошти обліковуються і перебувають на єдиному казначейському рахунку.

Із запровадженням в органах казначейства обліку зобов'язань розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, впровадженням програмно-технічного комплексу АС "Казна-Видатки" з'явилася можливість розпочати перехід до сучасних методів здійснення видатків та управління єдиним казначейським рахунком через інструмент контролю зобов'язань. За наявності в казначейському обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань органи казначейства на підставі платіжних доручень розпорядників і одержувачів бюджетних коштів здійснюють платежі у межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань.

Здійснення видатків за децентралізованим принципом починається з реєстрації зобов'язань на місцях, а не зі складання пропозицій у центрі. За цих умов єдиним важелем управління асигнуваннями для головного розпорядника стає внесення змін до показників кошторисів та планів асигнувань розпорядників бюджетних коштів нижчих рівнів. Такий порядок здійснення видатків з державного бюджету дав змогу звести до мінімуму залишки коштів на бюджетних рахунках, своєчасно та в повному обсязі проводити розрахунки у бюджетній сфері, спрямовувати фінансові ресурси держави на пріоритетні напрямки.

Водночас слід зазначити, що можливості казначейської системи обслуговування бюджетів використовуються не сповна. Про це свідчить той факт, що на рахунках розпорядників коштів місцевих бюджетів, відкритих в органах казначейства, залишаються значні суми невикористаних бюджетних коштів. Великою мірою осіданню залишків коштів на рахунках розпорядників коштів сприяє незбігання в часі між моментом виділення асигнувань головними розпорядниками бюджетних коштів розпорядникам коштів нижчого рівня та взяття останніми зобов'язань перед суб'єктами господарювання, які виконали для них роботи чи надали послуги. Це можна пояснити тим, що на даний час асигнування з місцевих бюджетів перераховуються в межах кошторисних призначень без урахування в повному обсязі зареєстрованих та непогашених фінансових зобов'язань розпорядниками коштів нижчих рівнів.

Крім цього, є низка інших чинників, що зумовлюють нагромадження залишків бюджетних коштів на рахунках розпорядників і одержувачів коштів, а саме:

- ✓ несвоєчасне проведення видатків розпорядниками бюджетних коштів через відсутність належно оформлених підтвердних документів (угод на отримання товарів, надання послуг, виконання робіт; накладних; актів виконаних робіт тощо);
- ✓ несвоєчасне і не в повному обсязі подання головними розпорядниками до органів казначейства розподілів бюджетних асигнувань, реєстрів змін до мережі бюджетних установ, внесення змін до зведених показників кошторисних призначень;
- ✓ недотримання головними розпорядниками коштів та їх підвідомчими установами і організаціями вимог нормативних документів щодо реєстрації зобов'язань у казначейському обліку та оплати рахунків;
- ✓ нагромадження значних сум коштів спеціального фонду на спеціальних реєстраційних рахунках в частині власних надходжень для здійснення платежів упродовж наступних періодів.

Бувають випадки, що головними розпорядниками коштів не спрямовуються підвідомчим установам асигнування і не проводяться касові видатки з причин відсутності затверджених паспортів бюджетних програм і договорів щодо виконання робіт (надання послуг), не проведення тендерних процедур. Ситуація ускладнюється ще й тим, що органи казначейства не мають дієвих важелів впливу на цей процес. Казначейство може оперувати залишками коштів на рахунках, відкритих головним розпорядникам бюджетних коштів на центральному рівні, за умови відкриття ними асигнувань нижчестоящим розпорядникам під узяті зобов'язання. Тривала затримка у здійсненні платежів негативно впливає на якість виконання бюджетних програм.

Вилучення з грошового обігу значних сум бюджетних коштів через їхнє "осідання" на рахунках розпорядників коштів місцевих бюджетів, відкритих в органах казначейства, за умови їх дефіцитності та нерівномірності надходження, негативно позначається на виділенні асигнувань для здійснення видатків на соціально-економічні потреби суспільства. Не сприяє оперативності у проходженні платежів і чинна схема виділення асигнувань, за якої процес оплати витрат розпорядників бюджетних коштів затримується на кілька днів. Такий стан справ не відповідає потребам держави щодо оперативного управління бюджетними ресурсами з дотриманням принципу виділення бюджетних асигнувань під взяті та зареєстровані в органах казначейства зобов'язання.

Тому органи казначейства, крім основних функцій, пов'язаних із касовим виконання бюджетів, починають відігравати дедалі активнішу роль у системі державних фінансів. Відповідно до Бюджетного кодексу Казначейство України є одним із учасників бюджетного процесу і наділене широкими бюджетними повноваженнями. Основне призначення казначейства як фінансового інституту – забезпечення касового виконання бюджетів й оперативне управління бюджетними коштами шляхом надання органам влади достовірної інформації. Це завдання охоплює широкий спектр функцій органів казначейства, виконання яких адекватне їх ролі в бюджетно-податковій політиці держави.

Водночас участь казначейства в управлінні фінансовими ресурсами держави ускладнюється необхідністю вирішувати широкий спектр складних і багатопланових проблем, пов'язаних із формуванням адекватного сучасним вимогам бюджетного законодавства, необхідністю вдосконалення бюджетного процесу й міжбюджетних відносин, нестабільністю фінансової системи, недостатнім теоретичним опрацюванням казначейських технологій тощо.

Казначейством України на основі аналізу показників виконання державного і місцевих бюджетів попередніх років за доходами та видатками, планових бюджетних показників поточного періоду, а також аналізу руху грошових коштів на рахунках інших клієнтів щомісячно готується поденний прогноз динаміки ЄКР у розрізі основних видів надходжень та витрат. Для забезпечення рівномірного та безперебійного фінансування бюджетної сфери прогноз щоденно оновлюється залежно від стану виконання дохідної частини бюджетів та динаміки ресурсів на єдиному казначейському рахунку. Управління фінансових ресурсів Державної казначейської служби у щоденному режимі проводить моніторинг коштів державного та місцевих бюджетів в розрізі головних управлінь, за результатами якого готує розрахунок на здійснення видатків.

Для проведення моніторингу фінансового стану головних управлінь казначейства та внесення пропозицій щодо сум і джерел підкріплення єдиного казначейського рахунку головні управління казначейства щоденно надають електронною поштою Управлінню фінансових ресурсів Казначейства України касові плани за встановленими ним формами. Касовий план містить прогнозні дані доходів та витрат державного та місцевих бюджетів на 25 робочих днів наперед і прогнозні й фактичні дані (для порівняння якості прогнозу) за робочий день, що минув. Прогнозні дані уточнюються щоденно з поправкою на фактично проведені видатки та прийняті зобов'язання.

Визначення платіжної спроможності служить оперативним (щоденним) прогнозом щодо здатності головного управління забезпечити своєчасність розрахунків за дорученнями клієнтів. Наявність на центральному рівні інформації про надходження доходів до бюджету, здійснені видатки і наявні зобов'язання дає змогу оперативно приймати рішення щодо розміщення тимчасово вільних залишків коштів або здійснення запозичень.

Можливість забезпечити оперативне управління ліквідністю ЄКР, визначати обсяги тимчасово вільних залишків (або нестачу) коштів ЄКР, здійснювати прогноз руху грошових потоків і стану тимчасово вільних залишків коштів ЄКР та на підставі отриманої інформації проводити ефективне управління ресурсами дає складання та виконання платіжного календаря казначейства.

На основі моніторингу й аналізу інформації про проведені операції з бюджетними коштами, оцінки показників виконання бюджету Казначейство здійснює планування і підготовку оперативних прогнозів про надходження коштів та здійснення видатків. У співпраці з Національним банком управляє бюджетними потоками держави, забезпечує сприятливі умови для їхнього використання як важливого чинника розвитку держави. Маючи достатню інформаційну базу зі всього спектру показників виконання бюджету, органи казначейства беруть участь у плануванні доходів і видатків бюджету, прогнозуванні й оцінці ефективності державних цільових програм. Участь органів казначейства у формуванні прогнозних та планових показників бюджету, поряд з іншими органами виконавчої влади, дозволяє забезпечити комплексний підхід до управління державними фінансами. Завдяки інформації, яку Державна казначейська служба надає відповідним органам державної влади й управління, вони мають змогу адекватно оцінювати, прогнозувати й оперативно коригувати управлінські рішення у бюджетній сфері (рис. 8.1).

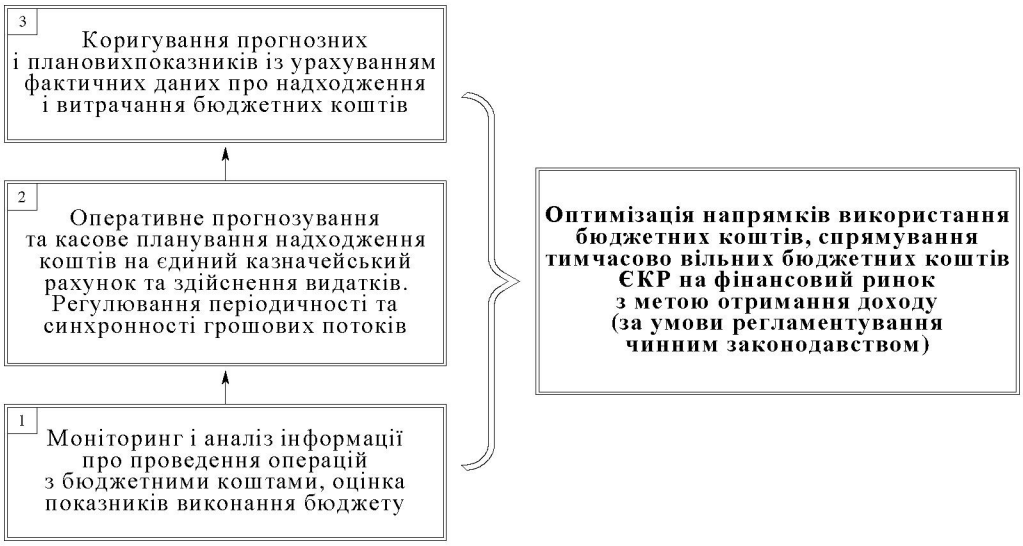


Рис. 8.1. Схема формування інформації про операції з бюджетними коштами

8.2. Єдиний казначейський рахунок та його значення для виконання бюджетів

Реалізація функції управління бюджетними потоками держави стала можливою через консолідацію фінансових ресурсів на єдиному казначейському рахунку. Запровадження єдиного казначейського рахунку, на який зараховуються державні доходи і з якого здійснюються видатки, дозволяє органам казначейства мати вичерпну інформацію про стан державних фінансів, а отже, володіти фінансовими важелями макроекономічного регулювання.

Єдиний казначейський рахунок (ЄКР) – *це консолідований рахунок, відкритий Казначейству України у Національному банку для обліку коштів та здійснення розрахунків у системі електронних платежів НБУ.*

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку Національного банку України його номер 3240 "Єдиний казначейський рахунок". Відкриття єдиного казначейського рахунка у Національному банку є необхідною умовою для проведення переказу через систему електронних платежів та встановлення кореспондентських відносин Державної казначейської служби з НБУ .

Для відображення у режимі реального часу інформації про стан єдиного казначейського рахунка, відкритого в Національному банку, на балансі Казначейства відкрито рахунок за номером 1111 "Єдиний казначейський рахунок" Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. На цьому рахунку відображаються операції про рух коштів на рахунках, які відкриті в центральному апараті та головних управліннях казначейства.

ЄКР консолідує кошти державного та місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, кошти інших клієнтів, обслуговування яких здійснюється органами казначейства. Консолідація коштів бюджетів та фондів соціального страхування на єдиному рахунку казначейства підвищила оперативність управління фінансовими ресурсами держави.

Функціонування єдиного казначейського рахунка як основного рахунка держави для проведення операцій та ефективного управління фінансовими ресурсами через систему електронних платежів Національного банку регламентується Положенням про єдиний казначейський рахунок, затвердженим наказом Державного казначейства від 26.06.2002 р. № 122.

Єдиний казначейський рахунок, відкритий на балансі Казначейства, об'єднує кошти субрахунків, що відкриті на балансі головних управлінь казначейства за номером 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку". На субрахунках ЄКР ведеться аналітичний облік коштів державного та місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, коштів інших клієнтів, обслуговування яких здійснюється органами казначейства та регламентується законодавством.

Для відображення операцій, проведених упродовж банківського дня, у центрі оброблення (ЦО) СЕП НБУ Казначейству України та головним управлінням казначейства відкрито технічні рахунки.

У Казначействі України для роботи з єдиним казначейським рахунком в системі електронних платежів відкриваються та ведуться програмними засобами технічні рахунки в розрізі головних управлінь, які відображають рух коштів на субрахунках ЄКР головних управлінь та несуть аналогічний інформаційний зміст:

3911"Технічні рахунки управлінь Державного казначейства";

4453"Інші внутрісистемні розрахунки".

У головних управліннях казначейства:

4453 "Інші внутрісистемні розрахунки".

Рахунки головних управлінь 3911 "Технічні рахунки управлінь Державного казначейства" відкриваються та ведуться в центральному апараті Казначейства для відображення руху коштів на субрахунках у розрізі головних управлінь. Проведення операцій на цих рахунках та ведення обліку здійснюється на підставі інформації, котру Казначейство отримує за запитом із системи моніторингу технічних рахунків (СМТР). Сальдо цих рахунків визначає фактичну позицію головного управління в структурі єдиного казначейського рахунку. При цьому рахунок 3911 визначає поточну ресурсну позицію головного управління, а рахунок 4453 – розмір зобов'язань центрального апарату Казначейства перед головними управліннями у випадку кредитового залишку.

Відправка та прийом платежів відображається одночасно на ЄКР і на технічному рахунку конкретного органу казначейства. Таким чином, відстежується реальна сума залишку на ЄКР та участь кожного головного управління казначейства у змінах ЄКР упродовж банківського дня. На кінець банківського дня центральний апарат Казначейства отримує від ЦО СЕП підсумкову інформацію про обороти органів казначейства в СЕП.

Схема проведення операцій на єдиному казначейському рахунку наведена на рисунку 8.2.

Єдиний казначейський рахунок об'єднує систему рахунків, через які органи казначейства проводять операції за доходами та видатками бюджетів усіх рівнів. Ці рахунки діють в єдиному режимі, створюючи, таким чином, загальнодержавну інформаційну систему єдиного казначейського рахунку, яка забезпечує облік усіх здійснюваних на ньому операцій. Це дає можливість Казначейству в режимі реального часу отримувати інформацію про наявність та рух коштів на ЄКР як результат здійснення операцій на всіх його бюджетних та небюджетних рахунках.



- *рахунок 1111 "Єдиний казначейський рахунок"*
- *рахунок 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку"*
- *рахунок 3911 "Технічні рахунки управлінь Державного казначейства"*
- *рахунок 4453 "Інші внутрісистемні розрахунки"*

Рис. 8.2. Схема відображення операцій на єдиному казначейському рахунку в центральному апараті Казначейства та його головних управліннях

Для здійснення операцій за доходами та видатками бюджетів усіх рівнів відповідно до закону про державний бюджет та рішень сесій місцевих рад про відповідні місцеві бюджети, а також інших операцій з коштами клієнтів, ведення бухгалтерського обліку в органах казначейства відкриваються:

- ✓ бюджетні рахунки для зарахування надходжень бюджетів, передбачених законодавством;
- ✓ бюджетні рахунки для операцій клієнтів з бюджетними коштами;
- ✓ рахунки для обліку операцій з фінансування бюджетів та інші бюджетні рахунки;
- ✓ рахунки фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- ✓ рахунки інших клієнтів за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів, але відповідно до вимог законодавства обслуговуються органами казначейства.

Діючий у системі казначейства порядок відкриття та функціонування рахунків для обслуговування бюджетів, а також розпорядників і одержувачів коштів за умови функціонування єдиного казначейського рахунку дозволяє сконцентрувати бюджетні кошти держави на централізованому рахунку держави, проводити електронні міжбанківські розрахунки та відображати їх в обліковій системі казначейства на обласному рівні.

Сфера функціонування єдиного казначейського рахунку визначається можливостями акумуляції надходжень з різноманітних джерел і діючою системою управління фінансовими ресурсами. З розвитком системи казначейства та розширенням функціональних повноважень органів казначейства поетапному включенню до складу єдиного казначейського рахунку підлягали:

- ✓ доходи загального і спеціального фондів державного та місцевих бюджетів;
- ✓ залишки коштів загального та спеціального фондів бюджетів і розпорядників коштів цих бюджетів від попереднього року;
- ✓ кошти державних цільових фондів.

Включення до системи єдиного казначейського рахунку вищезазначеного переліку грошових ресурсів, які формуються за рахунок податків, зборів (обов'язкових платежів) і надходжень з інших джерел, значно розширило сферу охоплення грошових ресурсів у межах єдиного казначейського рахунку. Це в свою чергу дозволило зосередити державні кошти в руках одного органу державного управління і забезпечити:

- ✓ отримання в режимі реального часу інформації про виконання бюджетів та стан рахунків клієнтів;
- ✓ формування єдиної бази даних за бюджетними показниками;
- ✓ швидку мобілізацію коштів, що надходять до державного та місцевих бюджетів, та використання їх для проведення бюджетних видатків і здійснення інших операцій, що не суперечать законодавству України;
- ✓ дотримання принципу цільового спрямування бюджетних коштів через здійснення попереднього контролю;
- ✓ надання оперативної інформації органам державної влади та місцевого самоврядування щодо здійснених на єдиному казначейському рахунку операцій з бюджетними коштами та коштами державних цільових фондів;

- ✓ можливість прийняття органами законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо забезпечення виконання бюджетів, ефективного управління залишками коштів на єдиному казначейському рахунку;
- ✓ залучення на поворотній основі коштів ЄКР для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду та для надання середньострокових позик місцевим бюджетам;
- ✓ розміщення на конкурсних засадах або шляхом проведення аукціонів тимчасово вільних коштів ЄКР на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду;
- ✓ повну незалежність фінансової системи держави від банківської системи у сфері контролю та обліку доходів і платежів, звітності про стан виконання бюджетів.

Ведення Єдиного казначейського рахунку, на який зараховуються згідно з бюджетною класифікацією всі державні доходи, і з якого здійснюються всі наступні видатки бюджетів, дозволяє консолідувати державні кошти в одній касі. Наявність на центральному рівні інформації про стан та рух бюджетних коштів надає Міністерству фінансів та головним розпорядникам коштів широкі можливості для гнучкого маневрування фінансовими ресурсами держави та оперативного контролю за спрямуванням коштів. А відтак, володіти фінансовими важелями регулювання економічної ситуації в державі.

Діючий механізм функціонування єдиного казначейського рахунку дозволяє оперативно в межах одного банківського дня проводити зарахування доходів до відповідних бюджетів. Значно скорочуються терміни проходження відкритих (виділених) асигнувань до їх отримувачів. Видатки в межах лімітів, установлених на відповідний період кожному розпоряднику коштів, плануються залежно від сум прогнозованих надходжень відповідно до затвердженого бюджету на відповідній території. За наявності єдиного казначейського рахунку контроль за рухом бюджетних коштів органи казначейства можуть здійснювати безперервно в режимі реального часу кожного дня.

За рахунок коштів єдиного казначейського рахунку здійснюється покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, пов'язаних з недостатньою платоспроможністю місцевого бюджету на конкретну дату погасити бюджетні фінансові зобов'язання за визначеними статтями видатків за рахунок наявних та очікуваних грошових активів (у тому числі залишків бюджетних коштів) загального фонду місцевого бюджету та коштів резервного фонду. На умовах повернення за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку місцевим органам влади та самоврядування надаються середньострокові позики на фінансування інвестиційних проектів, передбачених у бюджеті розвитку відповідних бюджетів.

8.3. Стан та перспективи розвитку єдиного казначейського рахунка

Упродовж бюджетного періоду співвідношення між надходженнями до бюджетів та здійсненими виплатами може відрізнятися. Внаслідок часового розриву (лагу) між термінами зарахування коштів на ЄКР та виплатами з нього відбувається накопичення або зменшення його залишків. Обсяг залишків ЄКР складається з коштів загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів, залишків коштів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також коштів на рахунках інших клієнтів, відкритих в органах казначейства.

Основні вимоги до оперативного управління бюджетними коштами передбачають не просто визначення залишків коштів на єдиному казначейському рахунку, але й зіставлення виявлених тенденцій з прогнозами динаміки грошових ресурсів, відстеження причин значних відхилень від мінімально допустимого значення. Як показує практика, динаміка наявності бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку (ЄКР) упродовж бюджетного періоду піддається значним коливанням. Про це свідчить інформація про залишки коштів на ЄКР від 2003 до 2012 рр., наведена у таблиці 8.1 та на рисунку 8.3.

Упродовж досліджуваного періоду має місце тенденція до накопичення грошових коштів на ЄКР в перші місяці року з подальшим їх вивільненням в економіку наприкінці року. Скорочення позитивного сальдо ЄКР на початку кожного року пов'язане з незначними податковими надходженнями, необхідністю узгодження кошторисних призначень розпорядників бюджетних коштів, а також низькою діловою активністю у зв'язку з затяжними процедурами державних закупівель, що вимагають значних затрат часу: затверджені бюджетні асигнування розпорядникам коштів залишаються на ЄКР упродовж певного періоду.

Найбільший приріст залишків на єдиному казначейському рахунку спостерігається у літні місяці. Саме в цей період здійснюється оцінка відхилень основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку та надходжень бюджету від прогнозу, врахованого при затвердженні державного бюджету. За результатами оцінки відповідності показників, вносяться зміни до бюджетних розписів та кошторисних призначень, що відповідно впливає на оперативність розподілу і використання коштів. Найбільший відтік грошей з ЄКР уже кілька років поспіль характерний для останнього кварталу року, що пояснюється завершенням бюджетного періоду і бажанням розпорядників бюджетних коштів максимально освоїти затверджені їм асигнування.

На структуру залишків єдиного казначейського рахунку суттєвий вплив спричиняють такі фактори, як: стан виконання дохідної та видаткової частин бюджетів; дефіцит бюджетів; частка доходів і видатків державного та місцевих бюджетів у зведеному бюджеті; зміни залишків коштів на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів, відкритих в органах казначейства.

Динаміка наявності бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку певною мірою визначається надходженнями від приватизації, і залежить від складених Фондом державного майна графіків роздержавлення. За рахунок коштів ЄКР надаються позики Пенсійному фонду для проведення пенсійних виплат, що є вагомим фактором впливу на формування його залишків. Через незбалансованість місцевих бюджетів виникає постійна необхідність надання їм протягом бюджетного періоду за рахунок ЄКР позик на покриття тимчасових касових розривів у великих обсягах.

Таблиця 8.1

Вхідне сальдо ЄКР у 2004–2013 роках
(станом на початок місяця)

(млн. грн.)

Місяці	Р о к и									
	2004	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**
січень	2 205	4 950	17 015	9 084	4 378	7 715	1 055	2 724	2 062	458
лютий	4 005	6 750	19 480	11 220	10 015	7 946	1 835	6 036	4 255	4 047
березень	5 433	6 957	19 357	13 834	14 141	5 988	1 334	7 755	4 703	2 773
квітень	5 652	6 866	16 323	14 865	15 571	5 453	5 412	6 158	5 726	3 579
травень	4 749	5 342	15 053	14 539	12 361	3 363	6 312	9 441	5 640	3 766
червень	5 573	7 685	16 415	16 557	18 085	4 966	5 478	17 182	7 878	4 108
липень	9 651	5 549	13 767	13 680	14 376	4 134	7 352	7 797	5 632	3 754
серпень	13 194	7 797	13 338	15 508	14 212	2 583	8 713	8 180	3 644	3 925
вересень	15 242	10 270	16 121	17 121	19 165	6 576	13 806	11 053	6 608	3 990
жовтень	12 883	8 267	15 091	13 217	15 857	3 544	8 751	6 307	2 311	4 073
листопад	9 603	7 148	13 840	13 340	11 430	3 311	5 749	5 332	1 762	410
грудень	8 703	27 350	15 149	15 229	16 995	3 291	10 926	6 217	8 834	1 197

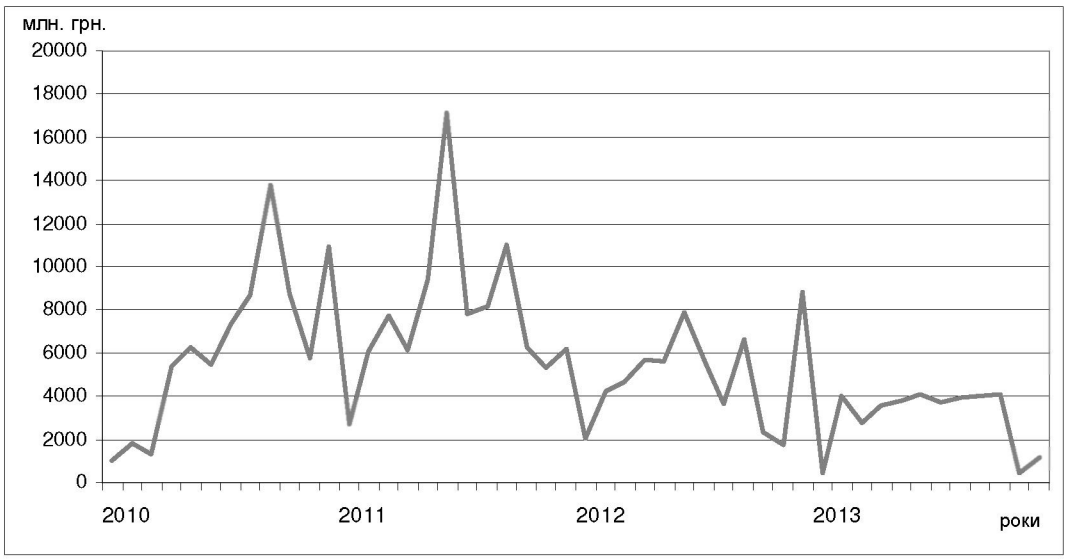


Рис. 8.3. Динаміка залишків коштів на єдиному казначейському рахунку

Складено за даними офіційного сайту Державної казначейської служби України / http//www.treasury.gov.ua.

Залишок коштів ЄКР змінюють також операції з погашення й обслуговування внутрішнього боргу та операції із закупівлі іноземної валюти за рахунок коштів загального фонду державного бюджету з метою погашення та обслуговування зовнішнього боргу держави. Значний вплив на обсяг залишків ЄКР спричиняє розміщення тимчасово вільних залишків коштів на депозитних рахунках в установах банків або придбання цінних паперів та їх повернення, зростання витрат на соціальні програми тощо.

Наявність значних залишків бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку підвищує платоспроможність Казначейства, з одного боку, та засвідчує про фактичне вилучення коштів з економіки, – з іншого. Накопичення надмірних залишків, за інших рівних умов, призводить до відповідного зменшення ліквідності на грошовому ринку, що негативно впливає на функціонування банківської системи.

Тому Казначейством України на основі аналізу показників виконання державного і місцевих бюджетів попередніх років за доходами та видатками, планових бюджетних показників поточного періоду, а також аналізу руху грошових коштів на рахунках клієнтів готується прогноз динаміки ЄКР у розрізі основних видів надходжень та витрат. Крім того, фахівцями на основі постійної статистики й аналізу прогнозу майбутніх видатків здійснюється розрахунок необхідного залишку коштів (рівень мінімальної ліквідності), що в обов'язковому порядку має бути у розпорядженні казначейства для забезпечення здійснення усіх поточних платежів у короткостроковому періоді, з урахуванням оборотного залишку бюджетних коштів. Так, відповідно до ст. 14 Бюджетного кодексу оборотний залишок бюджетних коштів встановлюється у розмірі не більше двох відсотків планових видатків загального фонду бюджету і затверджується в законі про державний бюджет (рішенні про місцевий бюджет). Перевищення залишку коштів загального фонду бюджету над оборотним залишком бюджетних коштів на кінець бюджетного періоду становить вільний залишок бюджетних коштів, який використовується на здійснення витрат бюджету.

Згідно з європейськими стандартами, сума залишків коштів на рахунку казначейства повинна підтримуватися на найбільш ефективному мінімальному рівні, достатньому для підтримання платоспроможності Казначейства щодо забезпечення безперервного фінансування бюджетної сфери, обслуговування зовнішнього та внутрішнього державного боргу, своєчасної оплати рахунків суб'єктам господарювання, які виконали роботи, поставили товари чи надали послуги розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, стимулюючи таким чином споживання й створення доданої вартості.

Практика успішного управління грошовими активами ЄКР в зарубіжних країнах показує, що необхідним є досягнення ситуації, коли моменти надходження і витрачання коштів є максимально наближеними в часі. У деяких країнах залишок коштів на ЄКР на початку і наприкінці робочого дня є близьким до нуля, хоча упродовж дня здійснюються платежі та операції з розміщення коштів на значні суми.

В умовах складного фінансового стану економіки, зниження надходжень до бюджетів й обмеженості бюджетних коштів держава вимушена шукати нові альтернативні методи мобілізації й перерозподілу фінансових ресурсів. Вагомим джерелом державних доходів є тимчасово вільні кошти державного та місцевих бюджетів і цільових фондів, закумульовані на єдиному казначейському рахунку (ЄКР). Зважаючи на короткостроковий характер коливань залишків коштів на єдиному казначейському рахунку вони мають стати дієвим інструментом оперативного втручання в економіку держави.

Відповідно до статті 16 Бюджетного кодексу Міністр фінансів за погодженням з Національним банком України (керівник місцевого фінансового органу за рішенням Верховної Ради АРК, відповідної місцевої ради) має право в межах поточного бюджетного періоду здійснювати на конкурсних засадах або шляхом проведення аукціонів розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку

та коштів валютних рахунків державного бюджету (тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів) на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів (цінних паперів, емітованих АР Крим, відповідною міською радою) з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду.

Постановою Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 року № 65 затверджено порядки розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку шляхом придбання облігацій внутрішньої державної позики і на депозитних рахунках.

Розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку шляхом придбання облігацій внутрішньої державної позики відбувається одночасно з встановленням зобов'язань щодо їх продажу та подальшого повернення бюджетних коштів до кінця року. Рішення про придбання облігацій приймається Міністром фінансів відповідно до плану-графіку за погодженням з Національним банком та Державною казначейською службою. При цьому, Міністерством фінансів проводиться аналіз:

- ✓ графіків платежів за державним боргом;
- ✓ ситуації, що склалася на ринку державних цінних паперів та грошово-кредитному ринку;
- ✓ інформації Державної казначейської служби про прогнозну динаміку руху коштів єдиного казначейського рахунку;
- ✓ оперативної інформації про стан виконання державного бюджету.

Повідомлення про проведення аукціону оприлюднюється на офіційному вебсайті Міністерства фінансів та в електронній торговельній системі організатора торгівлі упродовж одного робочого дня після прийняття рішення про придбання облігацій, але не пізніше, ніж за один день до проведення аукціону. Під час проведення аукціону учасник пропонує ставку дохідності придбання облігацій, за якою він погоджується укласти договір купівлі-продажу облігацій. Задоволення пропозицій припиняється, якщо загальна сума, запропонована учасниками, відповідає обсягу коштів єдиного рахунку, що можуть бути використані для придбання облігацій. Усі пропозиції учасників задовольняються у разі, якщо залишок коштів єдиного рахунку становить не менше як 5 млн. грн. За результатами аукціону його переможці отримують виписку з переліку укладених через організатора торгівлі біржових договорів, яка є підтвердженням укладення договору купівлі-продажу облігацій.

Міністерство фінансів відповідно до умов договорів купівлі-продажу облігацій надає Державній казначейській службі розпорядження про перерахування контрагентові (юридичній особі, яка володіє облігаціями) коштів з єдиного казначейського рахунку.

Для зарахування облігацій Казначейство відкриває у Національному банку рахунок у цінних паперах і надає йому розпорядження на одержання/переказ облігацій.

Зберігачі, в яких відкриті рахунки у цінних паперах контрагентам, надають Національному банку як депозитарію державних цінних паперів у день повернення коштів на підставі виписки розпорядження на одержання облігацій. Національний банк на підставі сквитованих розпоряджень формує платіжні доручення щодо перерахування коштів, які підлягають поверненню контрагентами, та подає їх контрагентам. Контрагенти здійснюють перерахування коштів Державній казначейській службі в установленому законодавством порядку.

Національний банк за результатами проведення операцій з облігаціями подає Міністерству фінансів та Державній казначейській службі відповідну довідку.

У разі невиконання контрагентом зобов'язань за договором купівлі-продажу облігацій вони можуть бути продані Міністерством фінансів через організатора торгівлі або безоплатно передані Державною казначейською службою Міністерства фінансів і достроково погашені.

Інформація про виконання договорів купівлі-продажу облігацій та дострокове погашення облігацій відображається в обліку виконання державного бюджету. Результати операцій з облігаціями відображаються у видатковій частині загального фонду державного бюджету як видатки з обслуговування державного боргу.

Розміщення бюджетних коштів на депозитних рахунках здійснюється у Національному банку та банках, статутний капітал яких перевищує 10 млрд. гривень та до яких не застосовувалися упродовж останнього року заходи впливу згідно з вимогами нормативно-правових актів НБУ. До банків ставляться також вимоги щодо:

- ✓ дотримання економічних нормативів капіталу та ліквідності;
- ✓ обов'язкового резервування коштів на кореспондентському рахунку в НБУ;
- ✓ своєчасного виконання зобов'язань перед клієнтами.

За результатами аналізу графіків платежів за державним боргом, ситуації, що склалася на ринку державних цінних паперів та грошово-кредитному ринку, інформації Казначейства про прогнозну динаміку руху коштів єдиного казначейського рахунку, оперативної інформації про стан виконання державного бюджету та зобов'язань України, визначених у Меморандумі про економічну та фінансову політику (в рамках спільної з Міжнародним валютним фондом програми "Стенд-бай") Міністерством фінансів приймається рішення про розміщення бюджетних коштів на депозитних рахунках.

З банками укладаються договори про розміщення бюджетних коштів на депозитних рахунках, у яких визначається обсяг коштів, що може бути розміщений, та встановлюється обов'язок банків утримувати облігації внутрішніх державних позик в обсязі, що за балансовою вартістю становитиме не менш як 120 відсотків розміщених у них коштів упродовж усього часу розміщення бюджетних коштів на депозитних рахунках, а також здійснити продаж таких облігацій для забезпечення виконання зобов'язань за договором.

Міністерство фінансів формує заявку про розміщення бюджетних коштів у національній валюті на депозитних рахунках, у якій зазначає обсяг коштів для розміщення, умови розміщення, місце та дату прийняття пропозицій банків, і оприлюднює на власному офіційному веб-сайті.

Для проведення конкурсу утворюється комісія з числа працівників Мінфіну, яка протягом п'яти робочих днів після закінчення строку подання пропозицій банків проводить засідання з метою визначення переможця конкурсу. За результатами конкурсу визначається банк, який за рівних інших умов запропонував найвищу процентну ставку за депозитом. Комісія може визначити кількох переможців виходячи з обсягу бюджетних коштів.

Міністр фінансів або уповноважена ним особа на підставі рішення комісії надає Державній казначейській службі доручення на укладення договору банківського депозиту з відповідним банком.

Кошти за користування депозитом (проценти) належать до доходів загального фонду державного бюджету і перераховуються банком у строк, передбачений умовами договору банківського депозиту, на зазначений у ньому рахунок для обліку надходжень.

Зарубіжний досвід переконує, що перспективною є діяльність щодо випуску казначейством власних цінних паперів – казначейських зобов'язань із пропонованим терміном погашення до 3–5 років. Для цього в структурі Казначейства має бути створений спеціальний структурний підрозділ (наприклад, інвестиційно-фондовий відділ), який займатиметься випуском, розміщенням та управлінням фондовим портфелем казначейства, формуватиме попит та пропозицію на власні цінні папери. Фінансові менеджери казначейства визначатимуть допустиму частку фінансових ресурсів у бюджетних залишках, яку можна випустити на ринок цінних паперів для підтримки ліквідності ринку за рахунок можливого постійного чи періодичного викупу казначейських зобов'язань.

Займаючись розміщенням казначейських зобов'язань, Казначейство зможе забезпечити надходження коштів, що будуть значно дешевшими, ніж іноземні запозичення чи банківські кредити. Вилучені кошти Казначейство зможе використати не тільки для покриття тимчасових касових розривів, а й на вкладення у перспективні інвестиційні державні проекти та високотехнологічні підприємства. Відплив бюджетних коштів у виробничу сферу приведе до здешевлення кредитних ресурсів, дасть імпульс для розвитку економіки й збільшення податкових надходжень до бюджету.

Стратегічним напрямком діяльності Казначейства має стати розміщення тимчасово вільних залишків коштів на міжбанківському кредитному ринку. Це повинні бути банки з великим ступенем фінансової стійкості й надійності, що мають достатньо активів, зокрема в державних цінних паперах. Залежно від стратегії розміщення бюджетних коштів це може бути розміщення на термін від кількох днів до кількох місяців.

Разом з тим слід пам'ятати, що працюючи на фінансовому ринку з бюджетними коштами ми піддаємо їх фінансовим ризикам. Для зведення ризиків до мінімуму необхідні гарантовані механізми повернення коштів. Тому казначейству необхідно мати змогу на паритетних умовах взаємодіяти зі суб'єктами фінансового ринку, зокрема з Національним банком.

За підтримки Національного банку Казначейство має змогу спрямувати вільні бюджетні кошти на рефінансування кредитів банківських установ. Це допоможе банківським установам залучати дешевші короткотермінові позики для надання кредитів клієнтам. У разі виникнення проблем із поверненням боржником коштів Національний банк із коррахунку банку-позичальника почне перераховувати кошти на погашення заборгованості перед органом казначейства. Разом із Міністерством фінансів Казначейство може викуповувати облігації внутрішньої позики (ОВДП), заощаджуючи у такий спосіб на обслуговуванні державного боргу. У межах бюджетного законодавства можна здійснювати операції з кредитування суб'єктів господарювання під заставу тих самих ОВДП.

Розміщуючи тимчасово вільні залишки бюджетних коштів на фінансовому ринку, казначейство матиме змогу реалізувати й інші державні програми. Зокрема, воно може надавати гарантійні зобов'язання за розпорядників бюджетних коштів, які здійснюють закупівлі для технічного переоснащення або будівництва нових об'єктів. Гарантійним фондом, з якого оплачуватиметься гарантія, мають бути кошти, зосереджені у залишках на єдиному казначейському рахунку і доступні для надання гарантій у будь-який час.

Законодавство не передбачає отримання кредитів бюджетними установами в банках, і вони здійснюють свою функціональну діяльність у межах асигнувань, виділених на бюджетний період. Залучення органів казначейства до надання гарантій розпорядникам бюджетних коштів дасть їм змогу здійснити технічне переоснащення з погашенням зобов'язань за наданими гарантіями за рахунок асигнувань майбутніх періодів. Органи казначейства мають усі інструменти контролю за наданими гарантіями, оскільки володіють достовірною інформацією про сферу діяльності та фінансовий стан розпорядників бюджетних коштів, а також дієві важелі для забезпечення повернення наданих коштів.

Казначейство, оперуючи вільними залишками бюджетних коштів, може також здійснювати пільгове кредитування вітчизняного експорту. Для цього на основі відбору (конкурсних торгів) визначають уповноважені банки, з якими укладають договір про рефінансування торгових кредитів із пільговими ставками для експортерів. Така фінансова підтримка вітчизняного експортера сприятиме розвитку експорту, зміцненню позицій українського виробника на світових ринках, а це поліпшить платіжний баланс й активізує надходження іноземної валюти до держави.

Забезпечити ефективну діяльність Казначейства на фінансовому ринку можна лише вносячи зміни та поправки до Бюджетного кодексу й законодавчонормативних документів, що регламентують діяльність фінансового ринку і бюджетної сфери, з дотриманням міжнародних принципів та вимог щодо протікання бюджетного процесу. Переймаючи зарубіжний досвід розміщення тимчасово вільних залишків бюджетних коштів на фінансовому ринку, треба глибоко осмислити й науково обґрунтувати доцільність його використання у вітчизняній практиці з урахуванням особливостей української економіки.

8.4. Управління єдиним казначейським рахунком

З метою поліпшення ефективності управління фінансовими ресурсами Казначейство здійснює управління єдиним казначейським рахунком. Порядок управління єдиним казначейським рахунком, затверджено наказом Державного казначейства України № 23 від 11.02.2002 р. зі змінами й доповненнями. Цей Порядок передбачає організацію роботи у центральному апараті Казначейства України щодо відкриття бюджетних асигнувань, поновлення субрахунків єдиного казначейського рахунку головних управлінь казначейства, встановлення лімітів субрахунків єдиного казначейського рахунку головних управлінь, а також їх підкріплення.

Операції щодо управління єдиним казначейським рахунком охоплюють:

Запозичення (поновлення) з субрахунків ЄКР головних управлінь казначейства на підставі реєстрів Казначейства на відкриття (зменшення відкритих) бюджетних асигнувань.

Відповідно до Порядку обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407 Департамент видатків державного бюджету та Управління міжбюджетних відносин та моніторингу видатків місцевих бюджетів формують реєстри та зведені реєстри на відкриття бюджетних асигнувань, або зменшення відкритих асигнувань. Електронні копії реєстрів засобами телекомунікаційного зв'язку доводять головним управлінням казначейства.

Зведений реєстр складається в двох примірниках. По одному примірнику зведеного реєстру та його електронної копії передається Департаменту консолідованої звітності та Відділу обслуговування операційного дня для відображення в обліку зобов'язань Казначейства України перед головними управліннями.

Запозичення з субрахунків ЄКР головних управлінь казначейства на підставі розпоряджень Казначейства на перерахування коштів (що перевищують встановлений ліміт СЄКР) з субрахунків ЄКР центральному апарату Казначейства.

Управління фінансових ресурсів готує розпорядження на перерахування коштів з субрахунків єдиного казначейського рахунку головних управлінь центральному апарату Казначейства і засобами електронного зв'язку доводить його до виконання головним управлінням казначейства та надає копію розпорядження Відділу обслуговування операційного дня.

Кошти, отримані від головних управлінь казначейства згідно з розпорядженням, Відділ обслуговування операційного дня відображає у бухгалтерському обліку як зобов'язання Казначейства перед його головними управліннями.

У випадку недостатності коштів на субрахунках окремих головних управлінь Казначейство здійснює їх підкріплення за рахунок коштів субрахунків інших управлінь. Для цього Управління фінансових ресурсів готує розпорядження та засобами електронного зв'язку доводить його до виконання головному управлінню, за рахунок запозичення субрахунку єдиного казначейського рахунку якого здійснюється поповлення рахунку іншому головному управлінню казначейства.

Головне управління казначейства, якому поповлено субрахунок ЄКР, надає Управлінню фінансових ресурсів звіт, на підставі якого останнє готує розпорядження на відображення заміни кредитора в бухгалтерському обліку Казначейства. Розпорядження надається для виконання Відділу обслуговування операційного дня.

Поповлення субрахунків єдиного казначейського рахунку головних управлінь казначейства може здійснюватись за рахунок доходів загального фонду державного бюджету, що належать до перерахування Казначейству (на центральний рівень). У цьому випадку Управління фінансових ресурсів готує розпорядження на поповлення субрахунку ЄКР та доводить його до виконання головним управлінням казначейства, а копію надає Департаменту консолідованої звітності.

Розпорядження в обов'язковому порядку приймаються головними управліннями казначейства до виконання. Після його виконання у повному обсязі здійснюється перерахування на рахунок Казначейства належних йому доходів загального фонду державного бюджету. Якщо зазначена у розпорядженні сума більша за денні надходження, належні до перерахування Казначейству, розпорядження виконується протягом кількох днів до повного виконання.

Головні управління казначейства наступного робочого дня надають Управлінню фінансових ресурсів звіт про виконання розпорядження. Звіт надається до повного виконання розпорядження. Управління фінансових ресурсів подає звіти до Відділу обслуговування операційного дня для відображення в бухгалтерському обліку як зменшення зобов'язань Казначейства України перед головними управліннями.

Поповлення субрахунків ЄКР головних управлінь казначейства здійснюється на підставі розпоряджень на перерахування коштів з рахунка Казначейства на рахунки головних управлінь казначейства.

Управління фінансових ресурсів готує розпорядження на перерахування коштів з рахунка Казначейства на рахунки головних управлінь, затверджений оригінал якого на паперових та електронних носіях доводиться до виконання Відділу обслуговування операційного дня. Розпорядження виконується Відділом упродовж 10 хвилин з часу його отримання.

Кошти, перераховані відповідно до розпорядження, є підставою для зменшення в бухгалтерському обліку зобов'язань Казначейства перед його головними управліннями.

Суми поновлення субрахунку єдиного казначейського рахунку по кожному головному управлінню казначейства не можуть перевищувати сум зобов'язань Казначейства перед цими управліннями. Контроль за дотриманням даної вимоги здійснює Управління фінансових ресурсів та Відділ обслуговування операційного дня.

Формат обміну інформацією щодо розпоряджень Казначейства та звітів головних управлінь про їх виконання визначається Управлінням фінансових ресурсів за погодженням з Департаментом інформаційних технологій, корпоративної телекомунікації та захисту інформації.

Державна казначейська служба управляє коштами, що обліковуються на рахунках, відкритих у головних управліннях казначейства, і проводяться через СЕП, шляхом встановлення ліміту технічного рахунку[3], ліміту початкових оборотів[4] у СЕП та підкріплень субрахунків ЄКР з урахуванням дотримання необхідного рівня платоспроможності, який визначається Казначейством.

Ліміт субрахунків єдиного казначейського рахунку головним управлінням казначейства встановлюється Казначейством у лімітній довідці з урахуванням їх платіжного календаря. Головні управління казначейства щоденно після завершення операційного дня перераховують залишки коштів, які обліковуються ними за балансовим рахунком № 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку" та перевищують встановлений ліміт, на рахунки, визначені Казначейством. Дотримання встановленого ліміту є обов'язковим.

У щоденному режимі Управління фінансових ресурсів здійснює моніторинг фінансового стану головних управлінь казначейства та вносить пропозиції керівництву Казначейства щодо сум та джерел підкріплення субрахунків єдиного казначейського рахунку.

Головні управління казначейства для своєчасного підкріплення субрахунку єдиного казначейського рахунку щоденно надають електронною поштою Управлінню фінансових ресурсів за встановленою формою касовий план, складений на 25 робочих днів наперед. Касовий план складається на підставі даних про зобов'язання, прийняті розпорядниками бюджетних коштів, та термінів виплат за окремими напрямками видатків, які погоджуються з розпорядниками бюджетних коштів, або визначені нормативними актами.

На підставі інформації про залишки коштів на рахунках, відкритих у відповідних органах казначейства, та касового плану головних управлінь Казначейством приймається рішення про підкріплення коштами. Порядок підкріплення коштами реєстрів під відкриті бюджетні асигнування встановлюється в кожному конкретно-

[3] **Ліміт технічного рахунка** – сума, що визначає мінімальний залишок коштів на технічному рахунку банку (філії).

[4] **Ліміт початкових оборотів –** сума, що визначає максимальний обсяг початкових платежів, які банк (філія) може виконати за певний період.

му випадку окремим нормативним документом, а сам механізм підкріплення залежить від моделі функціонування єдиного казначейського рахунку.

У разі виникнення ризиків втрати платіжної спроможності упродовж дня головні управління казначейства надсилають заявку про підкріплення субрахунків єдиного казначейського рахунку Управлінню фінансових ресурсів Казначейства за встановленою ним формою. Загальна сума заявки не може перевищувати суми зобов'язань Казначейства перед відповідним головним управлінням. Заявка дійсна протягом одного робочого дня.

Кожного 1-го робочого дня місяця, наступного за звітним, Управління фінансових ресурсів надає Відділу обслуговування операційного дня та надсилає електронною поштою головним управлінням казначейства для звірки виписки з рахунків, за якими обліковується кредиторська чи дебіторська заборгованість Державної казначейської служби перед головними управліннями з вищенаведених операцій.

Кожного 2-го робочого дня місяця, наступного за звітним, Відділ обслуговування операційного дня та головні управління казначейства повідомляють про встановлені розбіжності Управління фінансових ресурсів, з'ясовують причини їх виникнення.

8.5. Характеристика рахунків, які відкриваються в органах казначейства

Усі розрахунково-касові операції з виконання державного та місцевих бюджетів, державних цільових фондів відображаються на рахунках, відкритих в органах казначейства. Обслуговування цих рахунків відіграє важливу роль в упорядкуванні платіжно-розрахункових відносин в процесі касового виконання бюджетів та контролю за дотриманням і забезпеченням державної фінансової дисципліни.

Правила відкриття та обслуговування рахунків в органах казначейства, а також взаємовідносини між органами казначейства та клієнтами в процесі відкриття рахунків визначаються Порядком відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р. № 758.

Рахунки, які відкриваються в органах казначейства, відповідно до порядку їх функціонування та призначення коштів, поділяються на *бюджетні* та *небюджетні:*

Бюджетні рахунки – *рахунки, які відкриваються в органах казначейства для забезпечення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів.*

У свою чергу бюджетні рахунки поділяються на:

1) ***Бюджетні рахунки для зарахування надходжень (рахунки за надходженнями)*** – рахунки для зарахування доходів бюджетів, надходжень в частині повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні (місцеві) гарантії.

2) ***Бюджетні рахунки для операцій клієнтів з бюджетними коштами*** – рахунки для здійснення операцій з бюджетними асигнуваннями, передбаченими на виконання відповідних програм і заходів у державному та місцевих бюджетах, які відкриваються розпорядникам, їх відокремленим структурним підрозділам та одержувачам бюджетних коштів.

У цій групі рахунків виділяють:

- ✓ **реєстраційні рахунки –** відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів;
- ✓ **спеціальні реєстраційні рахунки –** які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, їх відокремленим структурним підрозділам за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів;
- ✓ **рахунки одержувачів коштів –** відкриваються одержувачам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету загального та спеціального фондів для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів;
- ✓ **рахунки для обліку операцій по загальнодержавних витратах –** відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення загальнодержавних витрат;
- ✓ **рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами –** відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для обліку руху коштів загального та спеціального фондів місцевих бюджетів за міжбюджетними трансфертами;
- ✓ **особові рахунки –** рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку руху коштів, виділених із загального та спеціального фондів місцевих бюджетів для розподілу між розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів, а також їх відокремленими структурними підрозділами.

3) ***Рахунки для обліку операцій із фінансування бюджетів***, передбачених законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети.

4) ***Інші бюджетні рахунки*** – рахунки, які відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх і зовнішніх боргових зобов'язань держави та в інших випадках, визначених нормативно-правовими актами.

Небюджетні рахунки – рахунки, які відкриваються органами казначейства розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників коштів, підприємствам, установам, організаціям та фізичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності за операціями, що не відносяться до операцій за виконанням бюджетів. Наприклад, рахунки, які відкриваються підприємствам паливно-енергетичного комплексу для проведення розрахунків з погашення взаємних заборгованостей, для зарахування надходжень та проведення видатків з коштами фондів соціального страхування тощо.

Схематично класифікацію рахунків, які відкриваються в органах казначейства, наведено на рисунку 8.4.



Рис. 8.4. Класифікація рахунків, які відкриваються в органах казначейства

8.6. Відкриття рахунків в органах казначейства

8.6.1. Відкриття бюджетних рахунків для зарахування надходжень

Державна казначейська служба України на початку нового бюджетного року централізовано відкриває бюджетні рахунки для зарахування надходжень до державного та місцевих бюджетів. Інформація про відкриті рахунки доводиться до територіальних органів казначейства для подальшого інформування органів та інших органів, які здійснюють контроль за справлянням платежів до бюджетів, а також відповідних фінансових органів і виконавчих органів відповідних рад за їх зверненням.

Управління (відділення) казначейства на підставі інформації про відкриті рахунки та даних, отриманих від органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають головним управлінням казначейства службові записки щодо відкриття (закриття) бюджетних рахунків за надходженнями з переліком надходжень державного та місцевих бюджетів, які справляються на відповідній території, у розрізі бюджетів із зазначенням їх назви. Головними управліннями казначейства проводиться блокування рахунків за тими надходженнями, які не справляються на відповідній території (крім рахунків за надходженнями, згідно з законодавством складають кошик доходів державного бюджету для надання міжбюджетних трансфертів).

Головні управління формують справи з юридичного оформлення рахунків на управління казначейства, які містять службові записки щодо відкриття (закриття) бюджетних рахунків за надходженнями, перелік видів надходжень, що справляються на відповідній території, та картку зі зразками підписів осіб, яким згідно з розпорядчими документами органів казначейства надано право розпорядження рахунками і підписання платіжних документів, та відбитка печатки.

Структурні підрозділи Державної казначейської служби України та головних управлінь казначейства для відкриття рахунків за надходженнями подають службові записки щодо відкриття рахунків. На відповідні структурні підрозділи формуються справи з юридичного оформлення рахунків, які містять службові записки щодо відкриття (закриття) бюджетних рахунків, зразки підписів посадових осіб, яким надано право підпису на платіжних документах, або картки зі зразками підписів та відбитка печатки.

У разі якщо на початок бюджетного періоду відкриваються рахунки з реквізитами попереднього бюджетного періоду, службові записки щодо відкриття таких бюджетних рахунків за надходженнями не складаються.

Бюджетні рахунки для зарахування до спеціального фонду власних надходжень бюджетних установ відкриваються на ім'я бюджетних установ у розрізі кодів класифікації доходів бюджету згідно із законодавством. Зазначені рахунки відкриваються одночасно з відкриттям відповідних спеціальних реєстраційних рахунків розпорядникам бюджетних коштів та їх відокремленим структурним підрозділам.

Управління (відділення) казначейства на підставі заяв бюджетних установ щодо відкриття (закриття) рахунків подають головним управлінням казначейства службові записки щодо відкриття (закриття) бюджетних рахунків для зарахування власних надходжень бюджетних установ. Після відкриття (закриття) рахунків головне управління повертає один примірник службової записки з переліком відкритих рахунків відповідному управлінню (відділенню) казначейства. Ці службові записки додаються до справ з юридичного оформлення рахунків, сформованих на кожного клієнта.

Структурні підрозділи Казначейства та головних управлінь казначейства відкривають бюджетні рахунки для зарахування власних надходжень бюджетних установ на підставі заяв про відкриття рахунків, наданих розпорядниками бюджетних коштів.

8.6.2. Відкриття бюджетних рахунків для операцій клієнтів з бюджетним коштами

Розпорядники бюджетних коштів, які не мають відкритих рахунків в органі казначейства, для відкриття бюджетних рахунків подають такі документи:

а) заяву на відкриття рахунків встановленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або інших посадових осіб, яким відповідно до затвердженої в установленому порядку картки із зразками підписів та відбитка печатки надано право першого та другого підписів;

б) картку зі зразками підписів та відбитка печатки і перелік рахунків, якими можуть розпоряджатися зазначені у картці (тимчасовій картці) особи, у двох примірниках;

в) копію довідки про включення розпорядника бюджетних коштів до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Інформація про те, що клієнт не є платником єдиного внеску, обов'язково зазначається в заяві про відкриття рахунків у рядку "Додаткова інформація".

До розпорядників бюджетних коштів, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями та прийняли рішення про відкриття окремих рахунків відповідно до законодавства, застосовуються вимоги, визначені для розпорядників бюджетних коштів.

Одержувачі бюджетних коштів, які не мають відкритих рахунків в органі казначейства, для відкриття бюджетних рахунків подають такі самі документи, як і розпорядники коштів. Одержувачі бюджетних коштів - фізичні особи - підприємці та-

кож подають копію паспорта, засвідчену підписами працівника органу казначейства та фізичної особи - підприємця.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, яким в органах казначейства справи з юридичного оформлення рахунків уже сформовані, для відкриття нового бюджетного рахунка подають тільки заяву про відкриття рахунків.

Відокремлені структурні підрозділи[5] розпорядників бюджетних коштів, які розташовані на різних адміністративних територіях і не є юридичними особами та не мають відкритих рахунків в органі казначейства, для відкриття бюджетних рахунків подають документи, передбачені пунктами "а" і "б"). Крім цього вони подають:

- ✓ довідку про погодження відкриття рахунка від розпорядника бюджетних коштів, до складу якого входить відокремлений структурний підрозділ;
- ✓ копію довідки про включення відокремленого структурного підрозділу розпорядника бюджетних коштів до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

8.6.3. Відкриття небюджетних рахунків

Для відкриття небюджетних рахунків *підприємства, установи, організації* подають до органів казначейства такі документи:

а) заяву про відкриття рахунків установленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або інших посадових осіб, яким відповідно до затвердженої в установленому порядку картки із зразками підписів та відбитка печатки надано право першого та другого підписів;

б) копію виписки з Єдиного державного реєстру, засвідчену органом, що її видав ;

в) копію належним чином зареєстрованого (затвердженого) установчого документа, засвідчену органом, який здійснив реєстрацію, або у нотаріальному порядку. Положення про юридичних осіб публічного права, які затверджуються розпорядчими актами Президента України, органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування, засвідчення не потребують. Клієнти, які діють на підставі законів, установчі документи не подають;

г) картку зі зразками підписів та відбитка печатки, а також перелік рахунків, якими можуть розпоряджатися зазначені у картці особи, у двох примірниках.

Для відкриття небюджетних рахунків *фізичні особи – підприємці* подають до органів казначейства такі документи:

а) заяву про відкриття рахунків;

б) копію паспорта, засвідчену підписами працівника органу казначейства та фізичної особи – підприємця;

в) копію виписки з Єдиного державного реєстру, засвідчену органом, що її видав;

г) картку із зразками підписів та відбитка печатки у двох примірниках.

Інформація про те, що клієнт не є платником єдиного внеску, обов'язково зазначається у заяві про відкриття рахунка в рядку "Додаткова інформація".

---

[5] Відповідно до статті 64 Господарського кодексу України підприємства, установи (організації) мають право створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи. Згідно зі статтею 95 Цивільного кодексу до відокремлених структурних підрозділів належать філії та представництва юридичних осіб, що розташовані поза їх місцезнаходженням та здійснюють всі або частину їх функцій. Усі філії та представництва не є юридичними особами.

Для відкриття небюджетних рахунків клієнтами, на яких сформовано справу з юридичного оформлення рахунків, надається заява про відкриття рахунків.

У разі реорганізації підприємства, установи, організації (приєднання, злиття, виділу, поділу, перетворення), зміни найменування, підпорядкованості рахунки клієнта закриваються. Для відкриття рахунків до відповідного органу казначейства подається новий пакет документів. Документи подаються до органу казначейства упродовж десяти днів з дня реєстрації нової юридичної особи або внесення змін.

8.7. Порядок відкриття та закриття рахунків

Рахунки за надходженнями до державного та місцевих бюджетів (крім рахунків для зарахування власних надходжень бюджетних установ) щорічно відкриваються на початок нового бюджетного періоду відповідно до Бюджетного кодекс, закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети та бюджетної класифікації. Бюджетні рахунки для зарахування надходжень відкриваються упродовж 45 днів з дня прийняття закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

У разі відсутності змін у законодавстві щодо переліку надходжень, що зараховуються до загального і спеціального фондів державного та місцевих бюджетів, або порядку їх зарахування до відповідних бюджетів, а також у разі неприйняття або несвоєчасного прийняття закону про Державний бюджет України органами казначейства не пізніше першого робочого дня нового бюджетного періоду відкриваються (перевідкриваються) рахунки з реквізитами попереднього бюджетного періоду.

Якщо до законодавства, згідно з яким змінюється перелік надходжень, що зараховуються до відповідних бюджетів, або порядок їх зарахування, були внесені зміни, Казначейство централізовано відкриває (закриває) рахунки за надходженнями згідно із внесеними змінами. Інформація про відкриті (закриті) рахунки доводиться до головних управлінь казначейства для подальшого інформування органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, та місцевих фінансових органів. Іншим органам державної влади зазначена інформація надається за їх зверненням.

Рахунки для операцій клієнтів з бюджетними коштами відкриваються на початок нового бюджетного періоду. При цьому за бюджетними програмами (кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), виконання яких продовжує здійснюватись у наступному бюджетному періоді та бюджетні призначення за якими передбачені у законі про Державний бюджет України або рішеннях про місцеві бюджети, використовуються рахунки попереднього бюджетного періоду.

У разі внесення змін до документів розпорядниками бюджетних коштів, їх відокремленими структурними підрозділами, військовими частинами та одержувачами коштів до органів казначейства надаються лише документи, до яких були внесені зміни. Документи подаються не пізніше десяти днів з дня внесення до них змін.

Рахунки для здійснення операцій з бюджетними коштами відкриваються зареєстрованим в установленому порядку юридичним та фізичним особам (клієнтам органів казначейства) відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та Порядку відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Державної казначейської служби України, затвердженого наказом ДКСУ від 27.12.2013 р. № 217, а також Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної

казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р. № 758.

Для відкриття бюджетних рахунків розпорядники коштів і їх відокремлені структурні підрозділи, одержувачі коштів, які не мають відкритих рахунків, подають до відповідного органу казначейства, у якому вони будуть обслуговуватися, всі необхідні документи. Якщо таким установам в органах казначейства справу з юридичного оформлення рахунків вже сформовано, для відкриття нового бюджетного рахунка вони подають лише заяву про відкриття рахунка встановленого зразка. Тобто повний перелік документів, оформлених у встановленому порядку, подають тільки розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, які ще не мають відкритих рахунків в органі казначейства.

При отриманні документів на відкриття рахунків в органах казначейства здійснюється перевірка поданих документів на відповідність їх чинному законодавству. Після перевірки документів органи казначейства не пізніше трьох робочих днів з дати подання заяви про відкриття рахунків клієнта відкривають відповідні рахунки. Днем відкриття рахунків вважається дата, зазначена на заяві про відкриття рахунків у розділі "Відмітки органу Державної казначейської служби України".

Усі відкриті та перевідкриті в органі казначейства рахунки підлягають реєстрації в книзі відкритих рахунків, яка ведеться в розрізі балансових рахунків (доходи та видатки бюджету, рахунки клієнтів, кредити, депозити, цінні папери тощо). Книги повинні бути пронумеровані, прошнуровані, засвідчені підписами керівника і головного бухгалтера та скріплені відбитком печатки органу казначейства і зберігатись у призначеної (наказом чи розпорядженням) відповідальної особи.

Ведення книги відкритих рахунків можливе в автоматизованому порядку на машинному (електронному) носії інформації зі збереженням архіву та обов'язковим роздрукуванням за станом на перше число звітного місяця змін, що відбулися упродовж наступного місяця. На початок наступного року книга роздруковується в повному обсязі.

На кожного клієнта (підприємство, установу, організацію та фізичну особу – суб'єкта підприємницької діяльності) в органах казначейства формується справа з юридичного оформлення рахунків, яка містить договір про здійснення розрахунково-касового обслуговування, додатковий договір (у разі наявності), реєстраційну картку розпорядника (одержувача) бюджетних коштів, складену відповідно до Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів. Справа з юридичного оформлення рахунків зберігається в органі казначейства упродовж десяти років з моменту закриття рахунку.

При відкритті рахунків для операцій клієнтів з бюджетними коштами у внутрішній платіжній системі казначейства за допомогою програмного забезпечення АС "Є-Казна" відкриваються особові картки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. В особових картках відображається інформація про суми затверджених розписів і кошторисів, прийнятих зобов'язань, відкритих (виділених) асигнувань, проведених касових видатків та залишки коштів у розрізі кодів бюджетної класифікації видатків.

Органи казначейства упродовж трьох робочих днів з дня проведення операції відкриття (закриття) рахунків клієнтів (крім відкриття рахунків у зв'язку із завершенням та початком бюджетного періоду та за умови, якщо реквізити рахунків, що відкриті у новому бюджетному періоді, не відрізняються від реквізитів рахунків, що були від-

криті у попередньому бюджетному періоді) подають відповідним органам доходів і зборів повідомлення про це у порядку, встановленому законодавством.

До отримання органами казначейства повідомлення про взяття рахунка на облік органами доходів і зборів операції за цим рахунком здійснюються лише із зарахування коштів.

Датою початку операцій за видатками та надання кредитів з бюджету на рахунках, відкритих в органах казначейства, є дата реєстрації отриманого повідомлення, яке зберігається в справах з юридичного оформлення рахунків, сформованих на кожного клієнта.

Упродовж трьох робочих днів з дня отримання повідомлення щодо взяття рахунка на облік та закриття в органі доходів і зборів органи казначейства надають клієнтам повідомлення про відкриття (закриття) рахунків.

Схеми відкриття (закриття) рахунків для зарахування надходжень та операцій клієнтів з бюджетними коштами наведено на рисунках 8.5 та 8.6.

Розрахунково-касове обслуговування клієнтів здійснюється органами казначейства відповідно до умов договорів. Договори укладаються між розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів та органами казначейства для регулювання правовідносин, пов'язаних з виконанням бюджетів.

Договір складається за встановленою формою і містить: предмет договору, права і обов'язки сторін, порядок розгляду спорів, терміни дії договору, порядок його зміни і припинення, юридичні адреси сторін, інші умови. Договір передбачає право Казначейства України припиняти фінансування видатків у разі виявлення фактів бюджетних правопорушень.



Рис. 8.5. Схема відкриття (закриття) рахунків для зарахування надходжень

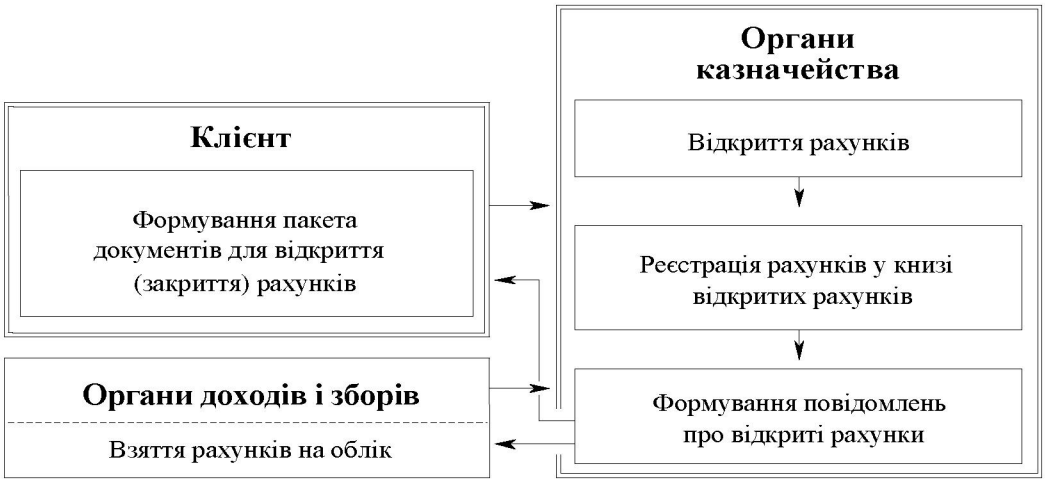


Рис. 8.6. Схема відкриття (закриття) рахунків для операцій клієнтів з бюджетними коштами

Згідно з договором орган казначейства забезпечує розрахункове обслуговування розпорядника (одержувача) коштів у межах лімітів видатків відповідно до затвердженого кошторису та фактичних надходжень на єдиний казначейський рахунок. Органи казначейства безпосередньо здійснюють платежі на користь суб'єктів господарської діяльності, інших підприємств, організацій, установ, які виконали роботи, поставили товари або надали послуги розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів. При цьому казначейство має право:

- ✓ вимагати підтверджуючі документи на здійснення видатків;
- ✓ вимагати правильності оформлення розрахункових документів та повертати їх у разі виявлення помилок;
- ✓ здійснювати перевірки фінансово-бухгалтерських документів про зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів;
- ✓ одержувати матеріали, необхідні для здійснення попереднього контролю за раціональним і цільовим витрачанням бюджетних коштів;
- ✓ припиняти відкриття (виділення) асигнувань у разі виявлення фактів порушень встановленого порядку виконання бюджетів;
- ✓ здійснювати безспірне стягнення та безакцептне списання коштів з рахунків розпорядників коштів у випадках, передбачених законодавством.

Разом з тим казначейство зобов'язується:

- ✓ надавати розпоряднику коштів усі послуги із розрахункового обслуговування, передбачені законодавством стосовно коштів державного та місцевих бюджетів;
- ✓ своєчасно проводити розрахункові операції за дорученням розпорядників та одержувачів коштів;
- ✓ здійснювати списання коштів із рахунку розпорядника (одержувача) коштів за поданими розрахунково-платіжними документами згідно із затвердженим кошторисом видатків і в межах наявних коштів;
- ✓ забезпечувати таємницю операцій на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Розпорядники та одержувачі коштів несуть відповідальність за неправильність оформлення розрахунково-платіжних документів щодо оплати рахунків і повинні

подавати звіти про використані бюджетні кошти у терміни, встановлені органом казначейства.

Розпорядники коштів мають право:

- ✓ розпоряджатися грошовими коштами, що знаходяться на його рахунках (для розпорядників бюджетних коштів – у межах затвердженого кошторису, для одержувачів коштів – у межах плану використання бюджетних коштів);
- ✓ вимагати своєчасного і повного здійснення розрахункових операцій;
- ✓ контролювати своєчасність зарахування коштів на свої рахунки та їх перерахування.

Дія договору може бути призупинена за ініціативою однієї зі сторін у разі виявлення фактів порушень встановленого порядку виконання бюджетів та у випадках припинення діяльності однієї зі сторін.

Процедура закриття рахунків після закінчення бюджетного періоду регламентується статтею 57 Бюджетного кодексу та Порядком відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України. Всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді для виконання бюджету, закриваються не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду. За виняткових обставин Міністр фінансів може визначити інший термін закриття рахунків, який повинен настати не пізніше ніж через п'ять робочих днів після закінчення бюджетного періоду. У разі змін у законодавстві бюджетні рахунки можуть закриватися протягом поточного бюджетного періоду.

Закриття бюджетних рахунків для зарахування надходжень (крім власних надходжень бюджетних установ) у зв'язку з виникненням змін у складі видів надходжень або порядку їх зарахування, пов'язаних із змінами в законодавстві, проводиться на підставі службових записок управлінь або відповідних структурних підрозділів головних управлінь та центрального апарату Казначейства.

Бюджетні рахунки для операцій клієнтів, у тому числі рахунки для зарахування власних надходжень бюджетних установ, на підставі наданих клієнтами (власниками рахунків) заяв про закриття рахунків, закриваються у разі:

- ✓ відсутності у поточному бюджетному періоді бюджетних асигнувань за відповідним кодом програмної класифікації видатків та кредитування бюджету (кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів);
- ✓ ліквідації або реорганізації клієнта, зміни найменування, підпорядкованості.

За наявності на рахунку, що закривається, залишків коштів орган казначейства на підставі платіжного доручення клієнта перераховує такі залишки на інший, відкритий цією установою рахунок, якщо інше не передбачено бюджетним законодавством.

У разі реорганізації клієнта внаслідок приєднання, злиття, поділу, перетворення рахунок може бути закритий уповноваженим органом (правонаступником) за умови подання ним таких документів:

- ✓ заяви про закриття рахунка;
- ✓ копії рішення органу клієнта, уповноваженого на це установчими документами, а у випадках, передбачених законом, – копії рішення суду або відповідних органів державної влади про припинення юридичної особи, засвідченої у нотаріальному порядку або органом, який прийняв таке рішення;
- ✓ картки із зразками підписів і відбитка печатки уповноваженого органу (правонаступника) та переліку рахунків, якими можуть розпоряджатися зазначені

у картці особи, у двох примірниках. Якщо на рахунку немає залишку коштів, то картка із зразками підписів і відбитка печатки не подається.

Інші бюджетні рахунки та рахунки для обліку операцій з фінансування бюджетів закриваються органами казначейства на підставі службової записки щодо закриття рахунків за підписом керівників (заступників керівників) структурних підрозділів органу казначейства, якими було ініційовано відкриття відповідних рахунків, погодженої Головою (заступником Голови) Казначейства або керівником (заступником керівника) відповідного Головного управління казначейства.

Небюджетні рахунки підприємств, установ, організацій та фізичних осіб – підприємців закриваються на підставі заяви про закриття рахунка клієнта. Органи казначейства мають право самостійно закривати небюджетні рахунки, якщо за цими рахунками не здійснювалися операції упродовж останніх трьох років і на цих рахунках немає залишків коштів. Самостійне закриття зазначених рахунків здійснюється на підставі службової записки щодо закриття рахунків за підписом керівників (їх заступників) структурних підрозділів органу казначейства, в якому здійснюється обслуговування відповідного клієнта, погодженої Головою (заступником Голови) Казначейства або керівником (заступником керівника) відповідного головного управління казначейства.

8.8. Проведення операцій на реєстраційних рахунках

На реєстраційні рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які відкриваються в органах казначейства, зараховуються відкриті бюджетні асигнування із загального фонду державного та виділені кошти з місцевих бюджетів на забезпечення виконання бюджетними установами покладених на них функцій та інших заходів, передбачених кошторисами і планами використання бюджетних коштів. Кожний конкретний розпорядник (одержувач) коштів у системі казначейства може мати кілька реєстраційних рахунків. Це залежить від деталізації напрямів використання бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації.

Кошти з реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів коштів списуються лише за розпорядженням їх власників. Оплата витрат розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів з реєстраційних рахунків здійснюється шляхом проведення платежів з цих рахунків при наявності в обліку органів казначейства зареєстрованих бюджетних і бюджетних фінансових зобов'язань та в межах залишків коштів на їх рахунках. Момент здійснення платежу має бути максимально наближеним до часу отримання розпорядником (одержувачем) коштів певних робіт, товарів, послуг.

Датою початку проведення операцій за видатками на рахунках, відкритих в органах казначейства, є дата реєстрації отриманої органом казначейства копії документа, що підтверджує взяття клієнта на податковий облік.

Оплата видатків розпорядників коштів проводиться органами казначейства як шляхом безготівкового здійснення платежів безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи, поставили товари чи надали послуги, так і шляхом надання дозволу на отримання готівки в установах банків на потреби, передбачені кошторисами чи нормативно-правовими актами.

Для забезпечення планомірної та безперебійної організації грошового обігу більшість розрахунків у бюджетній сфері здійснюється у *безготівковій формі,* що сприяє скороченню витрат обігу, підвищує ефективність державного регулювання

процесу обігу, забезпечує оперативний рух грошових коштів та розрахунків. Різні форми безготівкових розрахунків передбачають використання різних видів платіжних інструментів. Згідно з Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22, при здійсненні розрахункових операцій можуть застосовуватись такі види розрахункових документів: меморіальні ордери, платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, платіжні вимоги, розрахункові чеки.

Найпоширенішими у казначейській практиці є розрахунки за допомогою платіжних доручень та меморіальних ордерів, які є підставою для оплати видатків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. Бюджетна установа самостійно обирає форму безготівкових розрахунків і погоджує її у відповідній угоді (договорі, контракті), укладеній з постачальником.

За фактами виконаних робіт, отриманих товарів чи наданих послуг розпорядник (одержувач) коштів готує та подає до відповідного органу казначейства платіжне доручення на перерахування коштів з його реєстраційного рахунку на рахунок постачальника товарів (робіт, послуг). До належно оформлених платіжних доручень розпорядники та одержувачі коштів додають підтверджуючі документи (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, акти виконаних робіт тощо), що підтверджують факт виконання робіт, отримання товарів чи послуг. На підставі підтверджуючих документів органи казначейства контролюють цільове спрямування бюджетних коштів на стадії проведення платежу.

Разом з тим у процесі казначейського обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів мають місце й *готівкові розрахунки,* пов'язані з виплатою заробітної плати, соціальними виплатами тощо. Для забезпечення виплати готівки розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів відповідно до п. 1 постанови Кабінету Міністрів України від 1 березня 2001 р. № 200 "Деякі питання касового виконання Державного бюджету України" Казначейству дозволено залучати установи банків.

Для поліпшення організації роботи з банками щодо розрахунково-готівкового обслуговування бюджетних коштів, підвищення надійності зберігання та посилення контролю за їх рухом визначається Перелік банків та умов, на яких ці банки залучатимуться до касового обслуговування з метою оплати готівкою чеків органів Державної казначейської служби України. Перелік банків визначається за результатами конкурсу. Вибір обслуговуючого банку з визначеного Переліку здійснюється органами казначейства на місцях на підставі рішень розпорядників бюджетних коштів.

Для виплат готівки органи казначейства відкривають (на своє ім'я) рахунки № 257 групи Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України виключно в установах банків, визначених переліком. При готівковому обслуговуванні визначено безризикову схему надання послуг установами банків, яка передбачає нульовий залишок на рахунках 257 групи на кінець операційного дня банку.

Орган казначейства укладає з визначеним банком угоду на розрахунково-готівкове обслуговування бюджетних коштів. Перерахування коштів та надання інформації здійснюється за допомогою програмно-технічного комплексу "Клієнт Банку – Банк" в режимі реального часу (on-line).

За забезпечення готівкових виплат за казначейськими чеками банки одержують плату від установ та організацій в розмірі не більш як 0,5 відсотка до суми виданої

готівки, відповідно до укладених угод про готівкове обслуговування (залежно від регіону та установи банку).

Для оформлення документів, які не можуть бути проведені безготівковою оплатою, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають до органів казначейства заявку на видачу готівки. При отриманні заробітної плати та прирівняних до неї платежів разом із заявкою на видачу готівки подаються платіжні доручення на перерахування платежів, утриманих із заробітної плати працівників та нарахованих на фонд оплати праці податків до бюджету і єдиного соціального внеску.

Для отримання готівки з рахунків органів казначейства розпорядникам і одержувачам видаються грошові чекові книжки. Уповноважені особи розпорядників та одержувачів бюджетних коштів на підставі належно оформлених грошових чеків отримують готівку з поточних рахунків, відкритих в установах банків на ім'я органів казначейства.

За допомогою програмного забезпечення проведені операції відображаються на реєстраційних рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. На реєстраційних рахунках відображаються всі суми отриманих асигнувань, здійснених видатків на підставі платіжних доручень, грошових чеків, а також кошти, які повертаються на рахунки як відновлення касових видатків. За результатами кожного окремого дня на реєстраційних рахунках підсумовуються загальні обороти по дебету та кредиту та виводиться залишок коштів.

Інформація про проведені на реєстраційних рахунках операції формується в двох примірниках. Один примірник інформації і перші екземпляри платіжних доручень та заявки на отримання готівки залишаються в папці документів дня органу казначейства, звідки передаються до поточного архіву в кінці кожного місяця. Другий примірник, який є випискою з реєстраційного рахунку, разом з підтвердженням інформації про проведені операції, а також другі примірники платіжних документів передаються розпоряднику коштів.

На наступний після проведення видаткових операцій день в органах казначейства перевіряється повнота та правильність проведених виплат. Разом з тим формується відомість обігу коштів на реєстраційних рахунках.

Помилки в записах на реєстраційних рахунках виправляються шляхом проведення на них коригуючих проведень у зв'язку з чим виписуються виправні меморіальні ордери.

Після закінчення місяця на підставі даних по особових картках розпорядників та одержувачів коштів в органах казначейства формується звіт про використання бюджетних коштів по розпорядниках та одержувачах бюджетних коштів, який звіряється з відповідними звітами установ та організацій.

8.9. Проведення операцій на спеціальних реєстраційних рахунках

На спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, відкриті в органах казначейства, зараховуються надходження, як відкриті (виділені) асигнування по *інших коштах спеціального фонду,* а також доходи по *власних надходженнях бюджетних установ.*

До *інших коштів спеціального фонду* відносяться кошти цього фонду (за винятком власних надходжень), які мають цільове призначення і віднесені до доходів та видатків спеціального фонду відповідного бюджету згідно з законом про Держав-

ний бюджет України та рішень про місцеві бюджети. Відповідно до ст. 23 Бюджетного кодексу витрати спеціального фонду бюджету мають постійне бюджетне призначення, яке дає право здійснювати їх виключно в межах і за рахунок фактичних надходжень цього фонду.

Всі операції з іншими коштами спеціального фонду в особових картках розпорядників та одержувачів коштів відображаються аналогічними бухгалтерськими проведеннями як і операції з коштами загального фонду державного та місцевих бюджетів. Тобто, в особових картках установ і організацій по інших коштах спеціального фонду відображаються розписи асигнувань, кошториси бюджетних установ, ведеться облік зобов'язань, відкриття (виділення) бюджетних асигнувань, здійснення видатків. Різниця полягає тільки в тому, що операції відображаються на інших балансових рахунках відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Власні надходження бюджетних установ – це кошти, отримані як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації продукції чи майна (іншої діяльності). За умови недостатності асигнувань, які виділяються з відповідних бюджетів, вони є додатковим джерелом фінансування бюджетних установ. За їх наявності у бюджетної установи з'являється можливість зміцнити свою матеріально-технічну базу, вдосконалити систему оплати праці працівників, розширити сферу своєї діяльності.

Кошти, які бюджетні установи отримують понад асигнування, що виділяються їм з державного чи місцевих бюджетів, раніше називали позабюджетними. Вживання цього терміну було цілком виправданим, оскільки позабюджетні кошти не входили до складу відповідних бюджетів. Однак, закон "Про Державний бюджет України на 2000 рік" передбачив поділ бюджету на загальний і спеціальний фонди. Тому, починаючи з 1 січня 2000 року всі позабюджетні кошти установ та організацій, що утримуються за рахунок державного та місцевих бюджетів, включаються до спеціального фонду відповідного бюджету як власні надходження цих установ і використовуються на проведення відповідних видатків. Таким чином, позабюджетні кошти бюджетних установ стали бюджетними і враховуються у складі спеціального фонду державного та місцевих бюджетів. Відтак доцільніше говорити про кошти спеціального фонду бюджету.

Для посилення контролю за надходженням та витрачанням коштів спеціального фонду установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, їх переведено на казначейське обслуговування. Акумуляція коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах казначейства, дозволила значно прискорити проходження коштів спеціального фонду, підвищити ефективність контролю за їх рухом.

Питома вага коштів спеціального фонду в частині власних надходжень у кошторисі окремих бюджетних установ є достатньо вагомою, тому велике значення має організація ведення бухгалтерського обліку цих коштів. Правильно організований облік коштів спеціального фонду дозволяє:

- ✓ здійснювати контроль за повним і своєчасним надходженням коштів спеціального фонду;
- ✓ проводити контроль за витрачанням коштів спецфонду згідно з затвердженим кошторисом;
- ✓ забезпечувати всі рівні управління інформацією про рух коштів спеціального фонду.

Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету.

Відповідно до статті 13 Бюджетного кодексу *власні надходження бюджетних установ* поділяються на дві групи, кожна з яких формується за типами та видами надходжень, а саме:

- ✓ надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами;
- ✓ інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

Першу групу утворюють надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законами та нормативно-правовими актами. Такі надходження мають постійний характер і обов'язково плануються при формуванні відповідних бюджетів. До цієї групи відносяться:

1) плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями. Тобто це кошти, що надійшли бюджетним установам як плата за послуги, надання яких пов'язане з виконанням їх основних функцій та завдань;

2) надходження бюджетних установ від господарської чи виробничої діяльності допоміжних підприємств, господарств, майстерень тощо; квартирна плата та плата за гуртожиток; від працевлаштування спецконтингенту; відрахування від заробітку або іншого доходу спецконтингенту за харчування, речове майно, комунально-побутові та інші надані йому послуги тощо. У разі створення для провадження господарської діяльності госпрозрахункових підрозділів, які мають статус юридичної особи, їх доходи та видатки не є власними надходженнями бюджетної установи і не включаються до спеціального фонду бюджету;

3) плата за оренду майна бюджетних установ, що їм належить;

4) надходження бюджетних установ від реалізації майна: від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), за здані як брухт і відходи чорні, кольорові, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння у розмірах, що згідно із законодавством залишаються у розпорядженні установи.

Другу групу утворюють кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, а також благодійні внески, гранти та дарунки. Такі кошти не мають постійного характеру і плануються лише у випадках, що попередньо визначені рішеннями Кабінету Міністрів України, укладеними угодами, планами проведення централізованих заходів тощо. Ця група власних надходжень бюджетних установ включає:

1) благодійні внески, гранти, дарунки, тобто всі види добровільної безповоротної та безоплатної допомоги як передача будь-яких видів майна, у тому числі внески від спонсорів та меценатів. Гранти надаються на безповоротній основі та спрямовуються на реалізацію цілей, визначених програмою їх надання, проектом міжнародної технічної допомоги тощо;

2) кошти, які отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;

3) кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам надано відповідне право.

Крім зазначених видів надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки можуть зараховуватися кошти від *вищих і підвідомчих установ, від будь-яких інших юридичних та фізичних осіб* на утримання, виконання цільових заходів, здійснення певних доручень, поновлення касових видатків тощо.

Власні надходження бюджетних установ використовуються за такими напрямами:

а) *перша група* на:

- ✓ покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи);
- ✓ організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи);
- ✓ утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи);
- ✓ ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей; покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти; преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням відходів і брухту (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи);
- ✓ господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи).

б) *друга група* на:

- ✓ організацію основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1 і 3 другої групи);
- ✓ виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи)

Враховуючи вищезазначене бюджетній установі можуть бути відкриті спеціальні реєстраційні рахунки за трьома групами коштів спеціального фонду:

1. Плата за послуги, що надаються бюджетними установами.
2. Інші джерела власних надходжень бюджетних установ.
3. Інші кошти спеціального фонду.

Органи казначейства відкривають бюджетним установам спеціальні реєстраційні рахунки з урахуванням груп спеціальних коштів в розрізі кодів програмної класифікації видатків державного бюджету та тимчасової функціональної класифікації місцевих бюджетів. Підставою для відкриття відповідних рахунків є Таблиця відповідності джерел формування спеціального фонду державного бюджету, яка формується Казначейством на основі Розпису витрат спеціального фонду державного бюджету та узгоджується у частині доходів, фінансування та кредитування напрямам їх спрямування на спеціальні видатки на рахунки, відкриті за відомчою ознакою. Залишки невитрачених у попередньому бюджетному періоді коштів, які були одержані на виконання відповідних завдань, переносяться на відкриті у наступному бюджетному році відповідні спеціальні реєстраційні рахунки.

Планування доходів і видатків спеціального фонду здійснюється в кошторисі бюджетної установи. Надходження та використання коштів спеціального фонду відображаються в обліку та звітності органів казначейства. Облік коштів спеціального фонду ведеться за єдиним Планом рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та в розрізі кодів бюджетної класифікації.

Кошти спеціального фонду, які надійшли як власні надходження установ та субвенції, передані з місцевих бюджетів розпорядникам коштів державного бюджету на соціально-економічний та культурний розвиток, зараховуються як доходи на спеціальні реєстраційні рахунки без конкретного віднесення до кодів економічної класифікації видатків. Однак, здійснення видатків проводиться відповідно до кошторису бюджетної установи за конкретними кодами економічної класифікації видатків з урахуванням довідок про внесення змін до кошторису за спеціальним фондом.

Зарахування надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки здійснюється безготівковим перерахуванням коштів або шляхом внесення платежів готівкою в касу установи. Усі суми коштів, що надходять готівкою в каси установ, спочатку обов'язково повинні бути зараховані на спеціальні реєстраційні рахунки установ, відкриті в органах казначейства. Після цього вони можуть витрачатися за призначенням згідно з кошторисом установи.

Порядок проведення операцій на спеціальних реєстраційних рахунках аналогічний до порядку, що застосовується до реєстраційних рахунків. Для проведення операцій по здійсненню видатків за рахунок коштів спеціального фонду до органу казначейства подаються платіжні та підтверджуючі документи, які дозволяють здійснювати контроль за цільовим спрямуванням коштів. Платежі за рахунок спеціального фонду бюджету здійснюються в межах коштів, що фактично надійшли до цього фонду на відповідну мету.

Відповідно до чинних нормативно-правових актів зі спеціальних реєстраційних рахунків, на яких обліковуються власні надходження установ, розпорядники бюджетних коштів можуть здійснювати перерахування коштів вищестоящим та підвідомчим установам та організаціям у разі, якщо забезпечено ресурсами основну діяльність установи та заходи, що передбачалося здійснити на початок року. Для таких проведень не вимагається подання підтвердних документів. Вони здійснюються тільки на підставі платіжних доручень та відображаються в обліку як зменшення надходжень.

8.10. Порядок кодування та аналітичні параметри рахунків

Для введення відкритих рахунків в електронну мережу облікової системи казначейства здійснюється їх кодування за відповідними аналітичними параметрами. Правила кодування та аналітичні параметри рахунків бухгалтерського та управлінського обліку, організація роботи органів казначейства у процесі відкриття рахунків регламентується Порядком відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів в системі казначейства.

Для кодування рахунків використовуються аналітичні параметри, перелік яких, залежно від недетермінованого запиту до системи, може змінюватись та доповнюватись. Порядок кодування рахунків, що відкриваються клієнтам в органах казначейства, змінюється також у зв'язку з розширенням функціональних повноважень органів казначейства і встановленням відповідних програмно-технічних засобів для забезпечення їх виконання.

Кодування аналітичних параметрів рахунків здійснюється на підставі Довідника адміністративно-територіальних одиниць, Єдиного Державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), Бюджетної класифікації, довідників Національного банку та Державної казначейської служби України.

Аналітичні рахунки за надходженнями до загального та спеціального фондів бюджетів відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації і мають чотирнадцять знаків. Перших чотири знаки означають номер балансового рахунку відповідно до Плану рахунків. Всі інші знаки кодуються програмним забезпеченням в автоматичному режимі на основі інформації, отриманої з вищезазначених джерел та бази даних органів казначейства. Бюджетні рахунки за надходженнями відкриваються за наступною схемою:

BBBB K SSS H RR TTT

де використовуються такі аналітичні параметри:

BBBB (4 знаки) – номер балансового рахунка відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів

K (1 знак) – ключ або контрольний розряд, що вираховується автоматично, відповідно до стандарту СЕП НБУ.

SSS (3 знаки) – символ звітності, що відповідає коду класифікації доходів бюджету. Цей параметр кодується згідно з Довідником відповідності символу звітності коду бюджетної класифікації доходів, який затверджується наказом Казначейства України.

H (1 знак) – ознака рахунка для зарахування податків даної території, яка проставляється після символу звітності.

RR (2 знаки) – ознака, що відповідає коду відомчої класифікації видатків бюджету, або інша ознака у разі необхідності ведення деталізованого обліку надходжень. Наприклад:
05 – митні платежі;
06 – кошти установ по виконанню покарань.
Якщо деталізація обліку за відомчою ознакою не потрібна, параметр RR має значення "00"

TTT (3 знаки) – порядковий номер бюджету в межах області згідно з Довідником адміністративно-територіальних одиниць.

Структура ***аналітичних рахунків для операцій клієнтів з бюджетними коштами*** (рахунки розпорядників та одержувачів коштів, інших клієнтів) має 14 знаків і відкриваються такі рахунки за наступною схемою:

BBBB K F GG NNNNNN

де:

BBBB (4 знаки) – номер балансового рахунка відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

K (1 знак) – ключ або контрольний розряд, що вираховується автоматично, відповідно до стандарту СЕП НБУ.

F (1 знак) - ознака, яка відповідає видам коштів, і може приймати наступні значення: 0- загальний фонд бюджету; 1 - інші надходження спеціального фонду; 2 - Плата за послуги, що надаються бюджетними установами; 3 - Інші джерела власних надходжень бюджетних установ; 9 – субвенції.

GG (3 знаки) – код типу рахунка, який присвоюється набору аналітичних параметрів і містить всю необхідну інформацію про рахунок. Залежно від коду типу рахунка можуть використовуються такі параметри: код відомчої класифікації видатків та кредитування; код за програмною або функціональною класифікацією видатків; ступінь підпорядкованості розпорядника коштів; код території.

NNNNNN (6 знаків) – номер, що забезпечує унікальність рахунка з відповідним набором аналітичних параметрів. Зазначений номер присвоюється засобами програмного забезпечення при відкритті аналітичного рахунка його власнику з урахуванням коду розпорядника (одержувача) бюджетних коштів за Єдиним реєстром розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Таким чином, за номером рахунка, працівники органів казначейства та власники рахунків можуть визначити приналежність рахунка певному розпоряднику за ознакою NNNNNN, номер фонду за ознакою F та економічну сутність рахунка за озна-

кою BBBB. За номером групи рахунка GG фактично стоїть порядковий номер програми, за якою працює розпорядник.

З розвитком внутрішньої платіжної системи казначейства, а також системи електронних платежів НБУ, вдосконаленням відповідних програмно-технічних засобів для забезпечення міжбанківських переказів платежів, а також із запровадженням єдиного плану рахунків з виконання кошторисів бюджетних установ та виконання бюджетів, національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності, що відповідають міжнародним стандартам, будуть змінюватися аналітичні параметри, які використовуються для кодування бюджетних рахунків, а відтак, і сам порядок кодування бюджетних рахунків.

Висновки до розділу

- Успішний розвиток економіки держави значною мірою залежить від достовірності й оперативності отримання інформації про стан державних фінансів, а також можливості ефективно управляти ними. Важливим елементом системи управління як державними, так і місцевими фінансами є організація системи касового виконання бюджетів усіх рівнів: від того, яку систему застосовують, залежить раціональний розподіл та використання державних фінансів.
- Вітчизняна практика та світовий досвід переконливо доводять, що найефективнішим є управління державними фінансами з використанням казначейської системи касового виконання бюджетів. Від 1992 р. в Україні проводилося поетапне переведення касового виконання бюджетів із банківської на казначейську систему, що супроводжувалось перерозподілом функцій між банківською та фінансовою сферами з подальшим їхнім зосередженням у системі державного казначейства. Запровадження казначейської системи касового виконання бюджетів дозволило значно підвищити прозорість бюджетного процесу та ефективність використання бюджетних коштів.
- Для забезпечення рівномірного та безперебійного фінансування бюджетної сфери, Казначейство України та головні управління казначейства складають місячні касові прогнози (плани) зі щоденним їх оновленням залежно від стану виконання дохідної частини бюджетів та динаміки ресурсів на єдиному казначейському рахунку. Наявність на центральному рівні інформації про надходження доходів до бюджету, здійснені видатки і наявні зобов'язання дає змогу оперативно приймати рішення щодо розміщення тимчасово вільних залишків коштів або здійснення запозичень.
- Органи казначейства крім основних функцій, пов'язаних з касовим виконання бюджетів, починають відігравати активнішу роль у системі державних фінансів. Реалізація функції управління бюджетними потоками держави стала можливою через консолідацію фінансових ресурсів на єдиному казначейському рахунку. Запровадження єдиного казначейського рахунку, на який зараховуються державні доходи і з якого здійснюються видатки, дозволяє органам казначейства мати вичерпну інформацію про стан державних фінансів, а отже, володіти фінансовими важелями макроекономічного регулювання.
- Як показує практика, динаміка наявності бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку (ЄКР) упродовж бюджетного періоду піддається значним коливанням. Наявність залишків коштів на єдиному казначейському рахунку значною мірою визначається надходженнями від приватизації, і залежить від складених Фондом державного майна графіків роздержавлення. За рахунок коштів ЄКР

надаються позики Пенсійному фонду для проведення пенсійних виплат, що є вагомим фактором впливу на формування його залишків.

- Залишок коштів ЄКР змінюють також операції з погашення й обслуговування внутрішнього боргу та операції із закупівлі іноземної валюти за рахунок коштів загального фонду державного бюджету з метою погашення та обслуговування зовнішнього боргу держави. Значний вплив на обсяг залишків ЄКР спричиняє розміщення тимчасово вільних залишків коштів на депозитних рахунках в установах банків або придбання цінних паперів та їх повернення тощо.
- Наявність значних залишків бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку підвищує платоспроможність Казначейства, з одного боку, та засвідчує про фактичне вилучення коштів з економіки, – з іншого. Накопичення надмірних залишків, за інших рівних умов, призводить до відповідного зменшення ліквідності на грошовому ринку, що негативно впливає на функціонування банківської системи.
- Фахівцями на основі постійної статистики й аналізу прогнозу майбутніх видатків здійснюється розрахунок частки грошових активів, яка має бути в розпорядженні Казначейства, з урахуванням оборотного залишку бюджетних коштів. Згідно з європейськими стандартами, сума залишків коштів на рахунку казначейства повинна підтримуватися на найбільш ефективному мінімальному рівні, достатньому для підтримання платоспроможності Казначейства щодо забезпечення безперервного фінансування бюджетної сфери, обслуговування боргових зобов'язань держави.
- У сучасних умовах формування ринкової економіки, обмеженості фінансових ресурсів важливим є пошук нових альтернативних методів мобілізації та перерозподілу фінансових ресурсів. Стратегічним напрямком діяльності Казначейства має стати розміщення тимчасово вільних залишків коштів на міжбанківському кредитному ринку. Вільні залишки бюджетних коштів доцільно спрямувати на рефінансування кредитів банківських установ, пільгове кредитування вітчизняного експорту, надання гарантій розпорядникам коштів для технічного переоснащення тощо.
- Для здійснення операцій за доходами та видатками бюджетів усіх рівнів в органах казначейства відкриваються бюджетні рахунки для зарахування надходжень, для операцій клієнтів з бюджетними коштами, інші бюджетні та небюджетні рахунки Ці рахунки діють в єдиному режимі, створюючи таким чином загальнодержавну інформаційну систему єдиного казначейського рахунку і забезпечуючи підґрунтя для обліку всіх здійснених на ньому операцій. Це дає можливість Казначейству в режимі реального часу отримувати інформацію про наявність та рух коштів на ЄКР як результат здійснення операцій на всіх його рахунках.
- Оплата видатків розпорядників коштів проводиться органами казначейства як шляхом безготівкового здійснення платежів безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи, поставили товари чи надали послуги, так і шляхом надання дозволу на отримання готівки в установах банків на потреби, передбачені кошторисами чи нормативно-правовими актами. Платежі здійснюються за наявності в обліку органів казначейства зареєстрованих бюджетних і бюджетних фінансових зобов'язань та в межах залишків коштів на їх рахунках. Момент здійснення платежу має бути максимально наближеним до часу отримання розпорядником коштів певних робіт, товарів, послуг.
- Підставою для здійснення видатків за безготівковими розрахунками є платіжне доручення на перерахування коштів з рахунка розпорядника чи одержувача бюджетних коштів на рахунок постачальника товарів (робіт, послуг). До належно оформлених платіжних доручень розпорядники та одержувачі коштів додають під-

тверджуючі документи, що підтверджують факт виконання робіт, отримання товарів чи послуг. На підставі підтверджуючих документів органи казначейства контролюють цільове спрямування бюджетних коштів на стадії проведення платежу.

- Для оформлення документів, які не можуть бути проведені безготівковою оплатою, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають до органів казначейства заявку на видачу готівки. При отриманні заробітної плати та прирівняних до неї платежів разом із заявкою на видачу готівки подаються платіжні доручення на перерахування платежів, утриманих із заробітної плати працівників та нарахованих на фонд оплати праці податків до бюджету і єдиного соціального внеску. Уповноважені особи розпорядників та одержувачів бюджетних коштів на підставі належно оформлених грошових чеків отримують готівку з поточних рахунків, відкритих в установах банків на ім'я органів казначейства.
- За допомогою програмного забезпечення проведені операції відображаються на реєстраційних та спеціальних рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. На реєстраційних рахунках відображаються всі суми отриманих асигнувань загального фонду бюджету, здійснених видатків на підставі платіжних доручень, грошових чеків, а також кошти, які повертаються на рахунки як відновлення касових видатків. На спеціальних реєстраційних рахунках – операції, проведені з іншими коштами спеціального фонду бюджету та власними надходженнями бюджетних установ. За результатами кожного окремого дня на реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунках підсумовуються загальні обороти по дебету та кредиту та виводиться залишок коштів.

Контрольні запитання

1. Яким чином Казначейство України здійснює управління грошовими потоками держави?
2. Які нові форми мобілізації та перерозподілу фінансових ресурсів в умовах їх обмеженості може застосувати Казначейство?
3. Які перспективні напрямки розвитку Державної казначейської служби в контексті загальної концепції розвитку державних фінансів?
4. Що таке єдиний казначейський рахунок та яке його призначення?
5. Які переваги запровадження Єдиного казначейського рахунку?
6. Опишіть порядок управління єдиним казначейським рахунком.
7. Охарактеризуйте динаміку залишків коштів на єдиному казначейському рахунку.
8. Які перспективні напрямки управління залишками ЄКР показує зарубіжний досвід?
9. Дайте загальну характеристику рахунків, які відкриваються в органах казначейства.
10. Дайте визначення реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків.
11. Опишіть порядок відкриття і закриття бюджетних рахунків.
12. Опишіть порядок відкриття бюджетних рахунків за надходженнями.
13. Які документи подають розпорядники та одержувачі бюджетних коштів до органу казначейства для відкриття їм рахунків?
14. Який порядок розрахунково-касового обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів?
15. Які повноваження мають органи казначейства, забезпечуючи розрахункове обслуговування розпорядника коштів?
16. Який порядок обліку та проведення операцій з власними надходженнями бюджетних установ?
17. Опишіть порядок кодування та аналітичні параметри рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

РОЗДІЛ 9

ПЛАТІЖНА СИСТЕМА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

9.1. Поняття платіжних систем

Невід'ємним спеціалізованим елементом практично всіх фінансових операцій, пов'язаних з переказом грошових коштів і передачею інформації, є платіжні системи. *Платіжну систему* можна представити у вигляді набору платіжних інструментів, банківських процедур, а також міжбанківських систем переказу коштів, поєднання яких забезпечує грошовий обіг разом з інституційними та організаційними правилами та процедурами, що регламентують використання цих інструментів та механізмів[1].

Важливим чинником успішного функціонування платіжної системи є нормативно-правова база, орієнтована на створення сприятливих умов для її ефективної діяльності, забезпечення своєчасного завершення розрахунків між суб'єктами господарювання. Загальні засади функціонування платіжних систем та порядок переказу коштів і здійснення нагляду (оверсайта) за платіжними системами встановлює закон "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" від 05.04.2001 року № 2346-III.

Створювати платіжні системи, забезпечувати безперервне, надійне та ефективне їх функціонування і розвиток має право Національний банк України. Згідно з законом "Про Національний банк України" № 679-XIV від 20.05.1999 р. Національний банк "створює, координує та контролює створення електронних платіжних засобів, платіжних систем, автоматизації банківської діяльності та засобів захисту банківської інформації".

Створені Національним банком платіжні системи є державними платіжними системами. НБУ є платіжною організацією та розрахунковим банком для створених ним платіжних систем.

Відносини між платіжною організацією та учасниками створених Національним банком України платіжних систем регулюються договорами. Для проведення переказів через систему міжбанківських розрахунків банки-резиденти, Державна казначейська служба України, Розрахунковий центр з обслуговування договорів на фінансових ринках відкривають рахунки в Національному банку України.

Обов'язковою функцією платіжної системи є переказ коштів, який здійснюється за допомогою комплексу програмного та технічного забезпечення, із застосуванням електронних засобів приймання, оброблення, передавання та захисту інформації

[1] Платіжні системи: Навч. пос. для студентів вищих закладів освіти / В. А. Ющенко, А. С. Савченко, С. Л. Цокол, І. М. Новак, В. П. Страхарчук. – К. : Либідь, 1998.

відповідно до принципів і правил проведення переказів. Згідно зі ст. 9 Закону переказ в Україні може здійснюватися за допомогою:

- ✓ *внутрішньодержавних платіжних систем*, в яких платіжна організація є резидентом та, яка здійснює свою діяльність і забезпечує проведення переказу грошей виключно в межах України;
- ✓ *міжнародних платіжних систем*, у яких платіжна організація може бути як резидентом, так і нерезидентом, і яка здійснює свою діяльність на території двох і більше країн та забезпечує проведення переказу грошей з однієї країни в іншу.

У складі національної платіжної системи держави можна виділити кілька самостійних систем, кожна з яких задовольняє вимоги окремої платіжної сфери. Такі системи можна класифікувати за різними характеристиками та ознаками.

Виходячи з того, яку роль відіграють платіжні системи відповідно до характеру здійснюваних платежів, розрізняють:

1. Системи міжбанківських розрахунків, які призначені для здійснення платіжних трансакцій між банками, обумовлених виконанням платежів їхніх клієнтів або власних зобов'язань одного банку перед іншим. Для них необхідною стадією є транспортування документа між банком платника та банком одержувача за допомогою однієї із систем електронних міжбанківських розрахунків. Найчастіше – це система електронних платежів (СЕП), але можливі варіанти двосторонніх кореспондентських відносин між банками, міжнародних платіжних систем тощо. Характерним для цих розрахунків є їх відображення на кореспондентських рахунках банків – учасників розрахунків. Джерелом надходження міжбанківських платіжних документів у СЕП може бути як Операційний день банку (ОДБ), так і розрахунковий центр внутрішньої платіжної системи.

2. Внутрішньобанківські платіжні системи створюються, щоб забезпечити найбільш сприятливі умови щодо проходження платежів між установами, що належать до однієї групи. Їх основу складає програмно-технічний комплекс із власними засобами захисту інформації, який експлуатується банком (або фінансовою установою, яка забезпечує проходження платежів) або об'єднанням банків і здійснює розрахунки між установами цього банку (об'єднання) та, можливо, іншими банківськими установами поза межами СЕП. При цьому розрахунки виконуються через систему кореспондентських рахунків у центральній установі, яка виступає як банк банків відповідної структури. Всередині структури може також створюватися єдиний центр для виконання клірингу та розрахунків. Центральна установа в такому випадку, крім забезпечення проходження платіжних документів усередині об'єднання, забезпечує обмін платежами з іншими учасниками СЕП. Тому важливою умовою їх ефективного та надійного функціонування є тісна співпраця з міжбанківськими системами.

3. Системи "клієнт-банк" призначені для розрахунків між клієнтом банку та банком в електронній формі, що дозволило практично уникнути затримки платежів на міжбанківському рівні. Використовуються банками, які пропонують платіжні послуги своїм клієнтам на базі сучасних технологій. Крім оперативної передачі платіжних документів в банк, системи "клієнт-банк" надають можливість клієнту в режимі реального часу отримувати виписки зі своїх рахунків, здійснювати інший документообіг між банком і клієнтом.

В умовах конкуренції банки змушені розробляти спеціальні ділові та ринкові стратегії використання платіжних послуг, забезпечуючи, таким чином, свою конкурентну спроможність функціонувати в обмеженому секторі ринку платіжних послуг і пропонувати клієнтам більш широкий їх набір. Однією з перших у цьому плані була американська система телефонної оплати рахунків, яка, однак, не отримала поширення через інертність споживачів, які не бажають змінювати усталені форми розрахунків. Нині все більшого поширення набуває банківське обслуговування вдома або "домашній банк" – комплекс послуг щодо надання клієнтам банків фінансової інформації, а також здійснення за їх ініціативою різних банківських трансакцій з передаванням інформації телефонними каналами або через двосторонню систему кабельного телевізійного зв'язку.

4. Системи масових платежів набувають все більшого поширення у всіх державах світу. Незважаючи на те, що традиційні безготівкові платіжні інструменти (чеки, платіжні доручення тощо) є достатньо розповсюдженими, останнім часом усе ширше впроваджується система масових (споживчих) платежів з використанням пластикових карток. Швидке розповсюдження пластикових платіжних карток, їх перетворення у масовий інструмент розрахунків пояснюється тими перевагами, які отримують учасники системи. Це, зокрема, зручність карткової системи розрахунків для користувача, а також можливість отримання кредиту без спеціального звернення до банку. У цих системах задіяні кредитні картки, дебетні картки, "електронні гаманці", а також картки для отримання грошей з банківських автоматів.

Платіжні системи можна класифікувати також за *механізмом здійснення платежів*. При цьому розрізняють пакетний та інтерактивний механізми.

При використанні *пакетного механізму* пересилання й обробка групи розпоряджень щодо грошових переказів здійснюються одночасно, а на рахунках клієнтів відображається лише остаточний результат кількох взаємопов'язаних трансакцій у кінці періоду їх здійснення. Окремі доручення щодо переказу коштів об'єднуються в один пакет, а потім обробляються у формі таких пакетів через певні проміжки часу. Пакетний метод здебільшого використовують у тих сферах діяльності, де проводиться велика кількість трансакцій з незначними сумами, що не є терміновими та мають бути завершені до встановленого терміну.

При *інтерактивній обробці* звернення до рахунка клієнта здійснюється кожного разу при проведенні платежу, одночасно з переказом коштів. Таким чином забезпечується безперервне надходження інформації про проведені трансакції. Вважається, що інтерактивні системи працюють в реальному часі. Дотримання вимог обробки документів у масштабі реального часу передбачає перевірку та виконання платіжних доручень у порядку їх надходження. Цей механізм дозволяє значно прискорити розрахунки й практично виключає ризик неплатежу. Сучасний стан обчислювальної техніки та систем зв'язку дає поштовх для стрімкого розвитку та широкого впровадження цього механізму.

Ефективність функціонування платіжної системи великою мірою залежить від застосовуваних *технологій здійснення платежу*. З розповсюдженням новітніх інформаційних технологій все більшого поширення набувають електронні платіжні системи, які швидкими темпами витісняють паперові технології організації платіжних систем. Організація платіжних систем на основі сучасних електронних платежів забезпечує переказ грошових коштів упродовж короткого терміну, майже усу-

ваючи необхідність транспортування між користувачами паперових платіжних інструментів.

Необхідними *елементами ефективно функціонуючих платіжних систем є:*

- ✓ *нормативно-правова база*, що регулює платіжні відносини, створюючи сприятливі умови для забезпечення потреб успішного функціонування платіжної системи;
- ✓ *бухгалтерська й технологічна модель (сукупність бухгалтерських і організаційних засобів)* є основним операційним механізмом здійснення платежів, що ґрунтується на принципах бухгалтерського обліку і звітності, включає платіжні інструменти та механізми переказу коштів;
- ✓ *технологічна інфраструктура* є основою життєздатності платіжної системи. Вона включає, зокрема, програмні й технічні засоби обробки та передачі даних, засоби аварійного резервування та відтворення даних, обслуговуючий персонал тощо;
- ✓ *захист інформації* як сукупність програмно-технічних, нормативно-правових, адміністративно-організаційних засобів.

Усі елементи платіжної системи тісно пов'язані між собою і не можуть розглядатися відокремлено один від одного. Основні складові елементи платіжної системи наведено на рисунку 9.1.

Платіжні системи забезпечують переказ грошових коштів і передачу потоку інформації, який містить деталі платежу. Якщо система здійснює тільки передачу інформації про розрахунки, то вона не є платіжною, а вважається транспортною. Таким чином, будь-яка платіжна операція у платіжній системі повинна містити як потік інформації, так і безпосередньо потік грошових коштів. *Платіжна операція повинна також містити необхідні елементи,* основними з яких є:

- ✓ зобов'язання, яке необхідно виконати;
- ✓ сторона, що здійснює платіж (платник);
- ✓ сторона, яка отримує платіж (одержувач);
- ✓ інструмент платежу;
- ✓ фінансові посередники (як правило, це банки), які переказують кошти, списуючи необхідну суму з рахунка платника і зараховуючи її на рахунок одержувача.

При здійсненні платежів використовують як загальновизнані засоби платежу і погашення боргових зобов'язань – грошова готівка і кошти на депозитних рахунках у банківських установах, так і інструменти безготівкових розрахунків – пластикові картки, платіжні доручення, векселі, чеки тощо. Відтак, платіжний інструмент характеризується:

- ✓ своєю формою (традиційно поширені у минулому паперові платіжні інструменти поступаються місцем пластиковим карткам або електронним повідомленням);
- ✓ засобами захисту та підтвердження справжності (замість традиційного підпису все ширше застосовують персональні ідентифікаційні номери, паролі або електронні підписи);
- ✓ кредитовим чи дебетовим характером дії. При кредитовому переказі платник передає своєму банку розпорядження дебетувати його рахунок і перерахувати кошти на рахунок одержувача платежу, після чого кошти зараховуються на рахунок одержувача. При дебетовому переказі одержувач платежу віддає банку платника (на підставі повноважень, наданих йому платником) розпорядження на списання коштів з рахунка платника, переказ цих коштів одержувачу платежу та їх зарахування на рахунок останнього.



Рис. 9.1. Елементи платіжної системи

Джерело: Платіжні системи: навч. посіб. для студентів вищих закладів освіти / В. А. Ющенко, А. С. Савченко та інші. – К.: Либідь, 1998.

Зважаючи на те, що ефективна платіжна система є необхідною передумовою та запорукою успішного функціонування всього господарського механізму, до неї висуваються певні вимоги. Однією з найважливіших ознак платіжної системи, що характеризує рівень її ефективності, є швидкість розрахунків. Оперативно діюча платіжна система сприяє зменшенню обсягів коштів у розрахунках, зводить до мінімуму затримки платежів. Платіжна система повинна бути також зручною у користуванні для всіх учасників угоди як при здійсненні операцій з готівковими коштами, так і при безготівкових розрахунках.

Добре організовані платіжні системи забезпечують надійний, своєчасний та економічний переказ грошових коштів. Економічно ефективною вважається платіжна система, коли вигоди від надання користувачам певних платіжних інструментів, клірингових послуг або розрахункових операцій будуть вищими за витрати на їх надання.

Ефективність платіжних систем багато в чому залежить і від ризику, на який наражаються їх користувачі через помилки в процесі здійснення платежів, банкрутство постачальників платіжних послуг, надзвичайні події (стихійні лиха, порушення зв'язку й енергопостачання) тощо. Тому правила функціонування платіжної системи слід укладати таким чином, щоб вони спонукали учасників цієї системи зводити ризик до мінімуму.

У фінансовій практиці використовують кілька підходів до вирішення проблеми мінімізації ризиків. Найбільш розповсюдженими у платіжних системах розвинутих країн світу є два підходи:

- ✓ *перший* – спрямований на обмеження обсягу розрахунків;
- ✓ *другий* – на забезпечення надійності розрахунків.

Крім цих двох підходів, що безпосередньо спрямовані на управління масштабами ризику, є також можливість регулювання ймовірності настання ризику за допомогою попереднього відбору учасників системи. При цьому можна виходити не лише з критеріїв фінансової позиції учасників, а й з технічних та операційних можливостей і обсягу їх розрахункових платежів. Ще одна альтернатива, що може вплинути на організацію системи, пов'язана з можливістю нагляду за платіжною поведінкою учасників, чий критичний фінансовий стан відомий.

Все це вимагає наявності надійних засобів контролю в рамках відповідного режиму нагляду. Тому в основі організації ефективно функціонуючих платіжних систем повинні лежати новітні інформаційні технології, що дозволить підвищити надійність та оперативність розрахунків, забезпечити безпеку і зручність у здійсненні платежів.

9.2. Внутрішня платіжна система казначейства

З метою створення умов для більш ефективного управління коштами державного бюджету шляхом консолідації рахунків органів казначейства у Національному банку Кабінетом Міністрів України і НБУ затверджено постанову № 1721 від 15 вересня 1999 року "Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства".

Під внутрішньою платіжною системою казначейства слід розуміти сукупність правил, організаційних і програмно-технічних засобів, що використовуються органами казначейства з метою забезпечення найбільш сприятливих умов для прове-

дення переказу коштів через органи казначейства, а також для взаємодії з іншими платіжними системами.

Платіжна система виконання бюджетів є частиною національної платіжної системи і регулюється Національним банком, Міністерством фінансів, Державною казначейською службою України відповідно до покладених на ці органи функцій.

Казначейство України визначає умови й правила організації власної внутрішньої платіжної системи. Порядок використання платіжних інструментів, програмно-технічних засобів, систем захисту інформації та телекомунікаційних каналів зв'язку повинен забезпечуватись з урахуванням вимог Закону "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" та нормативно-правових актів Національного банку.

Основними ***завданнями*** внутрішньої платіжної системи казначейства є:

- ✓ безперебійне та своєчасне проведення внутрісистемних та міжбанківських розрахунків за виконанням державного та місцевих бюджетів за доходами та видатками в системі казначейства та за його межами;
- ✓ управління грошовими потоками на всіх рівнях в системі казначейства з метою оптимального використання вільних залишків бюджетних коштів та їх раціонального перерозподілу;
- ✓ щоденне відображення підсумкових платіжних балансів головних управлінь казначейства, учасників внутрісистемних та міжбанківських розрахунків на їх технічних субрахунках ЄКР;
- ✓ забезпечення головного управління казначейства, відділу обслуговування операційного дня центрального апарату Казначейства оперативною інформацією про стан внутрісистемних і міжбанківських розрахунків в регіоні для прийняття оперативних рішень з перерозподілу бюджетних коштів в даному регіоні та в системі казначейства в цілому;
- ✓ забезпечення належного використання засобів захисту електронних платіжних документів, дотримання вимог інформаційної безпеки.

Для забезпечення планомірного та своєчасного проведення міжбанківських і внутрісистемних розрахунків з обслуговування державного та місцевих бюджетів на центральному та обласному рівнях казначейської системи створюються інформаційно-розрахункові підрозділи – відділи обслуговування операційного дня. Виконання цими структурними підрозділами властивих їм функцій, а також адміністрування баз даних та весь комплекс профілактичних робіт з обслуговування програмного та апаратного забезпечення зводить до мінімуму виникнення нестандартних ситуацій та збоїв у функціонуванні операційного дня казначейства.

Переказ коштів і формування звітної інформації про проведені у внутрішній платіжній системі казначейства платежі здійснюється відділами обслуговування операційного дня у взаємодії з іншими структурними підрозділами головних управлінь та центрального апарату Казначейства, а також центрами інформатизації територіальних управлінь Національного банку України.

Платіжна система Казначейства України працює сьогодні на принципах, прийнятих для банківської системи. Проведення операцій з бюджетними коштами у внутрішній платіжній системі казначейства здійснюється з дотриманням ***базових принципів***, основними з яких є:

- ✓ єдність каси і єдиних вимог до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;

- ✓ своєчасність зарахування податків, зборів, інших обов'язкових платежів на бюджетні рахунки за надходженнями, розмежування доходів між бюджетами та фондами, перерахування коштів до державного бюджету та дотацій місцевим бюджетам;
- ✓ цільове спрямування бюджетних коштів, тобто відповідність проведених видатків наявним кошторисним призначенням, прийнятим бюджетним зобов'язанням та обсягам відкритих (виділених) бюджетних асигнувань;
- ✓ повнота охоплення бухгалтерським обліком усіх операцій, пов'язаних із надходженням доходів та здійсненням видатків;
- ✓ оперативність формування фінансової та бюджетної звітності про надходження та використання бюджетних коштів;
- ✓ дієвість казначейського контролю за правильністю зарахування та цільовим спрямуванням і раціональним використанням коштів державного та місцевих бюджетів;
- ✓ відповідальність учасників бюджетного процесу за вчинені ними бюджетні правопорушення.

Практика фінансового управління та організація ефективного контролю за бюджетними коштами та бюджетним процесом сформулювала як найважливішу норму бюджетного права *принцип єдності каси і єдиних вимог до ведення бухгалтерського обліку*. Сутність цього принципу полягає в тому, що всі надходження до державного та місцевих бюджетів, єдиний внесок до фондів державного соціального страхування зараховуються на єдиний казначейський рахунок, з якого здійснюється фінансування бюджетної сфери.

Дієвість принципу єдності каси і єдиних вимог до ведення бухгалтерського обліку і складання звітності забезпечується також єдністю (цілісністю) бюджетної системи. Її цілісність ґрунтується на запровадженні єдиної правової бази, єдиного порядку виконання бюджетів і регулювання міжбюджетних відносин, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, єдиної бюджетної класифікації

Єдиний методологічний та організаційний порядок ведення бухгалтерського обліку й звітності з виконання бюджетів забезпечується Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів Україні від 21.10.2013 року № 885 та Планом рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, затвердженим наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119 зі змінами й доповненнями. Ці документи були прийняті з врахуванням усіх змін, які відбулися в економічній і фінансовій сферах, що дозволило відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції з виконання дохідної і видаткової частин бюджету та позабюджетних коштів, внутрішніх та зовнішніх боргових зобов'язань на основі діючих методів і прийомів з урахуванням підходів, які застосовуються в обліку виконання бюджетів у країнах з розвинутими ринковими відносинами.

Для створення єдиної інформаційної системи зведення державних доходів та видатків на всіх рівнях влади та забезпечення можливості загальнодержавного та міжнародного порівняння бюджетних показників наказом Міністерства фінансів України за № 11 від 14.01.2011 року затверджено нову бюджетну класифікацію. Вона дозволяє враховувати надходження доходів та фінансування витрат згідно із затвердженим бюджетним розписом, проводити аналіз надходження доходів за кож-

ним видом, фінансування витрат за їх направленням, співставлення кошторисних витрат за однотипними установами.

Єдність каси і бухгалтерського обліку крім вищенаведених чинників забезпечується: єдиною соціально-економічною політикою держави, єдністю регулювання бюджетних правовідносин, єдиною структурою бюджетної документації, вимогами щодо надання певним чином стандартизованої статистичної та бюджетної інформації.

Реалізація принципу єдності каси на практиці дає змогу забезпечити повну незалежність держави від банківської системи щодо обліку та контролю за станом бюджетних коштів, сприяє ефективному вирішенню завдань, пов'язаних з управлінням фінансовими ресурсами. Лише за умови наявності, гармонійного поєднання та оптимального використання зазначених складових внутрішня платіжна система Казначейства України забезпечує повне й своєчасне проходження коштів державного та місцевих бюджетів, державних цільових фондів через органи казначейства з одночасним їх відображенням у бухгалтерському обліку.

Здійснення розрахунково-касових операцій з виконання бюджетів з єдиного центру значно посилює контроль органів казначейства за рухом бюджетних коштів. При цьому у Державної казначейської служби з'являється можливість планувати оптимальну величину використання бюджетних коштів через їх розподіл за термінами здійснення операцій та зведення до мінімуму невикористаних залишків.

Забезпечити надійний та оперативний переказ коштів у внутрішній платіжній системі казначейства можна лише з використанням сучасних систем міжбанківських розрахунків. Яку систему доцільно використовувати на даному етапі розвитку казначейської системи залежить від багатьох факторів: функціональної складності завдань, що розв'язуються; обсягу інформації, яку необхідно опрацювати; стану програмно-технічного забезпечення та можливостей казначейства щодо їх оновлення тощо.

9.3. Система електронних платежів Національного банку України

9.3.1. Загальна характеристика системи електронних платежів

Проведення платіжних трансакцій між банками (та фінансовими установами) у системі міжбанківських розрахунків відбувається за допомогою певної системи розрахунків; найчастіше – це система електронних платежів (СЕП). СЕП НБУ має задовольняти потреби її учасників у переказі коштів, забезпечувати максимальну швидкість, прозорість, високий рівень безпеки та надійності проведення платежів.

На початках СЕП була побудована на пакетному способі передачі інформації, тобто інформація від АРМ[2]-відправника у вигляді файла[3] надсилалася до АРМ-одержувача. АРМ СЕП обмінювались між собою файлами за допомогою електронної пошти (NBUMAIL), яка відокремлена від інших систем передачі даних і, як наслідок, мала високий ступінь захисту.

---

[2] АРМ – автоматизоване робоче місце учасника СЕП.

[3] Файл – сукупність записів визначеної структури і змісту, що зберігається на носії електронної інформації (магнітний диск, жорсткий диск ПЕОМ тощо) та може передаватися каналами зв'язку.

Разом з тим, такий спосіб передачі інформації не є достатньо оперативним: реакція на ініціалізовану трансакцію відбувається за певний проміжок часу (тривалість технологічного циклу становить 15–20 хвилин), а отримання результату їх виконання оформляється у вигляді окремої технологічної дії. Абонент, що відправив файл, повинен спочатку пересвідчитись, що файл успішно дійшов до одержувача, і виконає наступні дії лише тоді, коли отримає від одержувача інший файл-квитанцію. Зокрема, за платежами, що надходять до банка-учасника, зарахування на коррахунок проводиться лише тоді, коли банк-отримувач надішле квитанцію про їх успішне приймання. У цей час банки можуть виконувати платежі в СЕП лише у межах поточного залишку на кореспондентському рахунку.

Кошти, що надійшли до СЕП на адресу певного банку і вже списані з коррахунка відправника, залишаються недоступними отримувачу до надання йому квитанції. У цьому випадку виникає певний проміжок часу між моментами списання коштів з кореспондентського рахунка банка-платника та зарахування на коррахунок банка-одержувача. Цей проміжок часу і визначає оперативність перерахування коштів за допомогою СЕП.

Система електронних платежів (СЕП), яка працювала у файловому режимі обміну інформацією, експлуатувалася понад 10 років. Вона успішно виконувала покладені на неї функції загальнодержавної системи міжбанківських розрахунків і загалом задовольняла потреби економіки і банківської системи в оперативному і надійному переказі коштів. Однак системне програмне забезпечення, з використанням якого була реалізована СЕП для файлового режиму, морально застаріло: операційна система не підтримувалася новітньою технікою; завершувався термін експлуатації апаратних засобів захисту інформації. Це призводило до зменшення надійності функціонування СЕП, а в майбутньому, при вичерпанні ресурсу комп'ютерів, на яких вона експлуатувалася, і апаратних засобів захисту інформації, – до неможливості продовження її функціонування.

Упродовж останніх років спостерігалась стійка тенденція до зростання середньодобової кількості платіжних трансакцій і величини оборотів, що свідчило про велику завантаженість системи електронних платежів. Тому основним напрямком розвитку електронних міжбанківських розрахунків стало запровадження онлайнових технологій, що забезпечують переказ грошових коштів між банками в режимі реального часу з негайним зарахуванням коштів на рахунок банка-отримувача.

Використання онлайнових технологій для здійснення платежів є перспективним напрямком оптимізації міжбанківських розрахунків і надає такі можливості:

- ✓ зарахування коштів на коррахунок банку-одержувача здійснюється в момент відсилання банком-відправником трансакції до системи;
- ✓ банки можуть виконувати важливі платежі миттєво, будучи впевненими, що кошти потрапили на коррахунок одержувача;
- ✓ природною стає реалізація в режимі on-line механізмів, що з'єднують кілька інформаційно-обчислювальних систем, котрі вимагають синхронного виконання визначених дій (для ринку цінних паперів, валютного ринку тощо).

З огляду на стан вітчизняної обчислювальної техніки, програмного забезпечення і світових тенденцій розвитку платіжних систем, у другій половині 2006 року було здійснено реформування системи електронних міжбанківських розрахунків на основі сучасних інформаційних технологій і новітніх програмно-технічних засобів. При цьому був забезпечений компроміс між потребами в розвитку сучасних техно-

логій і фінансовими, технічними й організаційними можливостями банків (інших учасників СЕП, у т. ч. органів казначейства) для вдосконалення власної програмно-технічної бази. Для прискорення міжбанківських розрахунків у промислову експлуатацію було впроваджено нове покоління системи електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ).

Система електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ) – платіжна система, що забезпечує проведення міжбанківського переказу через кореспондентські рахунки банків (філіалів) у Національному банку з використанням електронних засобів прийняття, обробки, передачі та захисту інформації у *файловому режимі* (за яким між списанням грошей з кореспондентського рахунку банківської установи (платника) та зарахуванням грошей на кореспондентський рахунок банківської установи (отримувача) є певний проміжок часу) або *режимі реального часу* з миттєвим зарахуванням коштів на рахунок банка-отримувача.

СЕП побудована на базі новітніх апаратних та програмних засобів, забезпечує належний рівень швидкодії, надійності, катастрофостійкості, відмовостійкості а також потреби банківської системи України в електронних міжбанківських розрахунках. Вона забезпечує обмін електронними розрахунковими документами та технологічною інформацією з користувачами в файловому (*off-line*) режимі та режимі реального часу (*on-line*), створює можливості для отримувача приймати в *off-line* режимі платіж, який був відправлений в *on-line* режимі.

On-line (буквально "на лінії") – це режим, при якому реакція на ініціалізовану трансакцію, з точки зору користувача, відбувається практично миттєво, а результат її виконання оформлений технологічно як невід'ємна частина самої трансакції. Причому між ініціалізацією трансакції і отриманням результату не можуть бути виконані дії, що не стосуються даної трансакції. Будь-яка інформація в он-лайновому режимі надається учаснику тільки у відповідь на його запит.

У режимі реального часу кошти зараховуються на рахунок отримувача негайно, у момент надходження платежу від відправника до СЕП. Саме це є головною ознакою платіжних систем класу RTGS згідно з міжнародною класифікацією. Системи RTGS є системами, які виконують розрахунки в режимі реального часу на валовій основі. Валові розрахунки передбачають виконання кожного платежу в індивідуальному порядку, без використання нетто схем, які використовують різницю між вхідними і вихідними грошовими потоками. Розрахунки в системах RTGS передбачають використання кореспондентських рахунків, відкритих учасникам системи в центральному банку.

Система електронних платежів є власністю Національного банку України та забезпечує розрахунки між клієнтами-учасниками СЕП в національній валюті України і в найбільш вживаних іноземних валютах.

СЕП НБУ є закритою системою, де грошові кошти циркулюють у обмеженому фінансовому просторі та перебувають під емісійним контролем з боку Національного банку. Вона базується на повністю безпаперовій технології. Основним режимом роботи є обмін електронними платіжними документами та службовими повідомленнями.

Крім обміну електронними документами для забезпечення надійного контролю за станом розрахунків на всіх стадіях проходження платіжних документів через систему електронних платежів АРМ СЕП обмінюються між собою та з операційним днем казначейства різноманітною технологічною інформацією (зміни до довідників, службові повідомлення тощо).

Основними завданнями системи електронних платежів є:

- ✓ задоволення потреб економіки, що реформується та розвивається;
- ✓ удосконалення кредитно-монетарної політики, яку проводить НБУ, завдяки отриманню оперативної та достовірної інформації про переміщення грошових коштів і стан кореспондентських рахунків;
- ✓ мінімізація часу на виконання міжбанківських розрахунків та обіг грошових коштів;
- ✓ високий рівень безпеки міжбанківських розрахунків;
- ✓ достатній рівень організації бухгалтерського обліку і контролю;
- ✓ мінімізація вартості банківського посередництва шляхом оптимізації платіжних засобів і раціоналізації систем.

На систему електронних платежів покладається виконання таких ***функцій***:

- ✓ проведення розрахунків між банками (або іншими фінансовими установами) в національній валюті держави та в інших іноземних валютах;
- ✓ ефективне використання тимчасово вільних ресурсів банків;
- ✓ здійснення контрольних функції Національного банку щодо стану кореспондентських рахунків банків;
- ✓ обмін інформацією в електронному вигляді щодо проведених розрахунків;
- ✓ забезпечення надійності проведення розрахунків;
- ✓ багатоступеневий контроль за достовірністю даних на всіх стадіях розрахунків;
- ✓ багаторівневий захист інформації від несанкціонованого доступу, використання, викривлення та фальсифікації на всіх стадіях обробки та передачі даних.

Система електронних платежів складається з таких компонентів:

• *прикладного програмного забезпечення* – набору комп'ютерних програм, що дозволяють системі вирішувати конкретні задачі, які ставляться користувачами (наприклад, статистичне програмне забезпечення);

• *телекомунікаційного середовища*, що включає апаратуру зв'язку та системне програмне забезпечення (операційна система, транслятори, редактори, графічний інтерфейс користувача), які служать для обміну інформацією про платежі та іншими контрольними повідомленнями між відправником, обробником та отримувачем інформації;

• *програмно-технічних (програмно-апаратних) комплексів* – набору програмних і технічних засобів, які функціонують спільно для виконання однієї або кількох складних задач. Складається з апаратної частини – пристрою збору та обробки інформації (наприклад, комп'ютер, калібратор) та програмної – спеціалізованого програмного забезпечення, яке обробляє та інтерпретує дані, зібрані апаратною частиною. Прикладом такого комплексу може бути Автоматизоване робоче місце (АРМ), що забезпечує обмін електронними розрахунковими документами та технологічною інформацією між учасниками СЕП, бухгалтерський та технологічний контроль за проходженням платежів; захист електронних розрахункових документів від несанкціонованого втручання тощо;

• *засобів захисту інформації* (програмно-технічних, нормативно-правових, адміністративно-організаційних)*.

Проведення розрахунків у системі електронних платежів, відносини у сфері переказу коштів регулюються законами України та нормативно-правовими актами (табл. 9.1).

---

* Детальна характеристика складових СЕП подається в розділі "Інформаційно-технічне забезпечення казначейства".

Таблиця 9.1.

Законодавчі та нормативно-інструктивні документи, що регламентують функціонування платіжних систем

Нормативно-правові документи	Характеристика
Закон "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" № 2346-III від 05.04.2001 р.	Визначає загальні засади функціонування платіжних систем і систем розрахунків в Україні, порядок проведення переказу коштів, а також визначає загальний порядок здійснення нагляду (оверсайта) за платіжними системами.
Закон "Про Національний банк України" № 679-XIV від 20.05.1999 р.	Визначає функції НБУ щодо регулювання діяльності платіжних систем та систем розрахунків в Україні, забезпечення безперервного, надійного й ефективного функціонування та розвитку створених ним платіжних та облікових систем
Закон "Про банки і банківську діяльність" № 2121-III від 07.12.2000 р.	Визначає структуру банківської системи, економічні, організаційні і правові засади створення, діяльності, реорганізації і ліквідації банків.
Інструкція про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління Національного банку України від 16.08.2006 року № 320.	Визначає загальні вимоги щодо функціонування в Україні СЕП та порядок виконання міжбанківського переказу коштів через кореспондентські рахунки банків-резидентів у національній валюті
Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22.	Визначає загальні правила, форми і стандарти розрахунків банків та інших юридичних і фізичних осіб у національній валюті на території України, що здійснюються за участю банків

9.3.2. Електронні платіжні документи в СЕП НБУ

Для ініціювання переказів коштів використовується широкий спектр різних платіжних інструментів. До платіжних інструментів належать документи на переказ та електронні платіжні засоби.

Електронний платіжний засіб є платіжним інструментом, який надає його держателю можливість за допомогою платіжного пристрою отримати інформацію про належні держателю кошти та ініціювати їх переказ. Він може існувати в будь-якій формі, на будь-якому носії, що дає змогу зберігати інформацію, необхідну для ініціювання електронного переказу.

Розрахунковий документ в електронному вигляді – документ визначеного формату, що містить установлені реквізити і несе інформацію про рух коштів, має форму електронних записів. Електронні платіжні системи, що діють нині в Україні, використовують в основному платіжні доручення та платіжні вимоги.

Електронний платіжний документ повинен містити обов'язкові реквізити, які дають змогу ідентифікувати платіжну систему та емітента. Реквізити електронного документа можна поділити на дві групи:

- ✓ реквізити власне платіжного документа, перелік та зміст яких визначається для кожної конкретної форми платіжного документа (платіжного доручення, платіжної вимоги, чека тощо);
- ✓ технологічні реквізити, перелік та зміст яких визначається електронною платіжною системою, яка обробляє ці документи.

Зважаючи на те, що СЕП взаємодіє з іншими системами електронних розрахунків, в документах цих систем повинні бути передбачені всі реквізити для того, щоб вони могли бути перетворені у формат платіжних документів СЕП з наданням усієї необхідної інформації.

Електронні розрахункові документи містять такі обов'язкові *бухгалтерські реквізити*:

- ✓ назву та номер документа, число, місяць, рік його оформлення, дата валютування (реального зарахування на рахунок);
- ✓ ідентифікатори (МФО) банків платника та одержувача (на відміну від паперового документа, назви та місцезнаходження банків не надаються);
- ✓ номери рахунків платника та одержувача в установах банків;
- ✓ назви платника та одержувача коштів (їхні офіційні скорочення), які відповідають зареєстрованим у статуті;
- ✓ ідентифікаційні коди платника та одержувача коштів за Державним реєстром України або іншим довідником, визнаним чинним законодавством;
- ✓ спосіб перерахування коштів;
- ✓ суму платежу із зазначенням валюти;
- ✓ призначення платежу, тобто назву товару (виконаних робіт, наданих послуг), посилання на документ, на підставі якого здійснюється трансакція (договір, рахунок, товарно-транспортний документ тощо із зазначенням його номера і дати);
- ✓ вид платежу – інформація, що деталізує спосіб розрахунку за цим платіжним документом;
- ✓ коди бюджетних платежів (у разі перерахування коштів до бюджету).

Технологічні реквізити призначені для забезпечення функціонування платіжної системи. Для СЕП такими реквізитами є:

- ✓ електронний цифровий підпис платіжного документа (засіб захисту документа від викривлення);
- ✓ ідентифікатор ключа електронного цифрового підпису;
- ✓ ідентифікатор операціоніста "банку А", який виготовив цей електронний платіжний документ;
- ✓ назви файлів СЕП, в яких цей документ транспортується від ОДБ "банку А" до ОДБ "банку Б" через послідовність АРМ СЕП, та відмітки про час обробки цього документа на кожному з АРМ;
- ✓ відмітку про час оброблення документа.

Усі реквізити передаються одержувачу розрахункового документа. Бухгалтерські реквізити є підставою для перерахування коштів, технологічні використовуються для контролю та організації процесу передачі цього документа через СЕП.

Слід відрізняти напрямок руху платіжного документа залежно від способу перерахування коштів за цим документом. У СЕП платіжний документ завжди рухається у напрямку від "банку А" (відправника документа) до "банку Б" (одержувача до-

кумента). Напрямок переміщення коштів (або взагалі відсутність перерахування) між цими двома банками залежить від ознаки дебету/кредиту цього документа.

Кредитовий документ – це платіжне доручення, за яким клієнт "банку А" доручає перерахувати кошти на рахунок клієнта "банку Б". Такий зразок документа є найбільш поширеним типом документів у СЕП. Напрямок перерахування коштів збігається з напрямком руху документа.

Дебетовий документ – це платіжна вимога, за якою клієнт "банку А" доручає списати кошти з рахунка клієнта "банку Б" на свою користь. На поточний момент дебетові документи становлять не більше одного відсотка від загальної кількості платежів.

У СЕП передбачені два різновиди дебетових документів:

1) безспірні, коли не потрібний акцепт (згода) від банка-платника на перерахування коштів. Право ініціювати безспірну дебетову трансакцію в СЕП надається лише підрозділам Національного банку України для використання у випадках, передбачених законодавством (штрафні санкції, стягнення, закриття коррахунків тощо);

2) у вигляді дебетових інформаційних документів (запитів): "банк А" надсилає через СЕП дебетовий запит, за допомогою якого інформує "банк Б" про потребу в перерахуванні коштів від "банку Б" до "банку А". Акцепт на такі платежі надається "банком Б" індивідуально для кожного платіжного документа за узгодженням із головним бухгалтером чи клієнтом банку. У разі згоди фактичний переказ цих коштів далі здійснюється іншим платіжним документом – кредитовим, що відправляється в СЕП від "банку Б" за його ініціативою. Тобто, сам дебетовий інформаційний документ не спричиняє безпосереднього перерахування коштів за ним.

Електронні платіжні документи, що приймаються у СЕП, готуються в програмному комплексі *ОДБ (Операційний день банку). ОДБ* забезпечує автоматизоване виконання внутрішньобанківських розрахункових і бухгалтерських операцій, а також захист електронних розрахункових документів та службових повідомлень СЕП відповідно до вимог Національного банку. У казначействі функції ОДБ виконує АС "Є-Казна".

9.3.3. Технологічна структура системи електронних платежів

Технологічно система електронних платежів побудована за трирівневою структурою "клієнт-сервер" (рис. 9.2).

На першому рівні знаходиться сервер бази даних (на рисунку – "База даних ЦО СЕП"). З точки зору учасника СЕП, там знаходиться база даних, яка складається з кількох таблиць. Учасникам СЕП надається опис таблиць, достатній для того, щоб учасник міг розуміти зміст інформації, яка в них зберігається і яку він може отримувати, реалізувавши засоби взаємодії системи автоматизації банку (САБ) із СЕП. Кожний учасник СЕП має код банку (інша назва – "код МФО"), який складається з 6 цифр. Установи, які не мають власного коду банку (безбалансові відділення тощо), не можуть бути учасниками СЕП.

Кожному учаснику присвоюється ідентифікатор у СЕП, який складається з 4 байтів і побудований за такою структурою:

aRxx,

де:

a – літера (однобуквений ідентифікатор) територіального управління, в якому ведеться кореспондентський рахунок учасника в національній валюті України (або консолідований кореспондентський рахунок, за яким працює учасник);

R – географічний (адміністративний) регіон України, в якому розташована установа;

xx – унікальний ідентифікатор установи в межах географічного регіону.

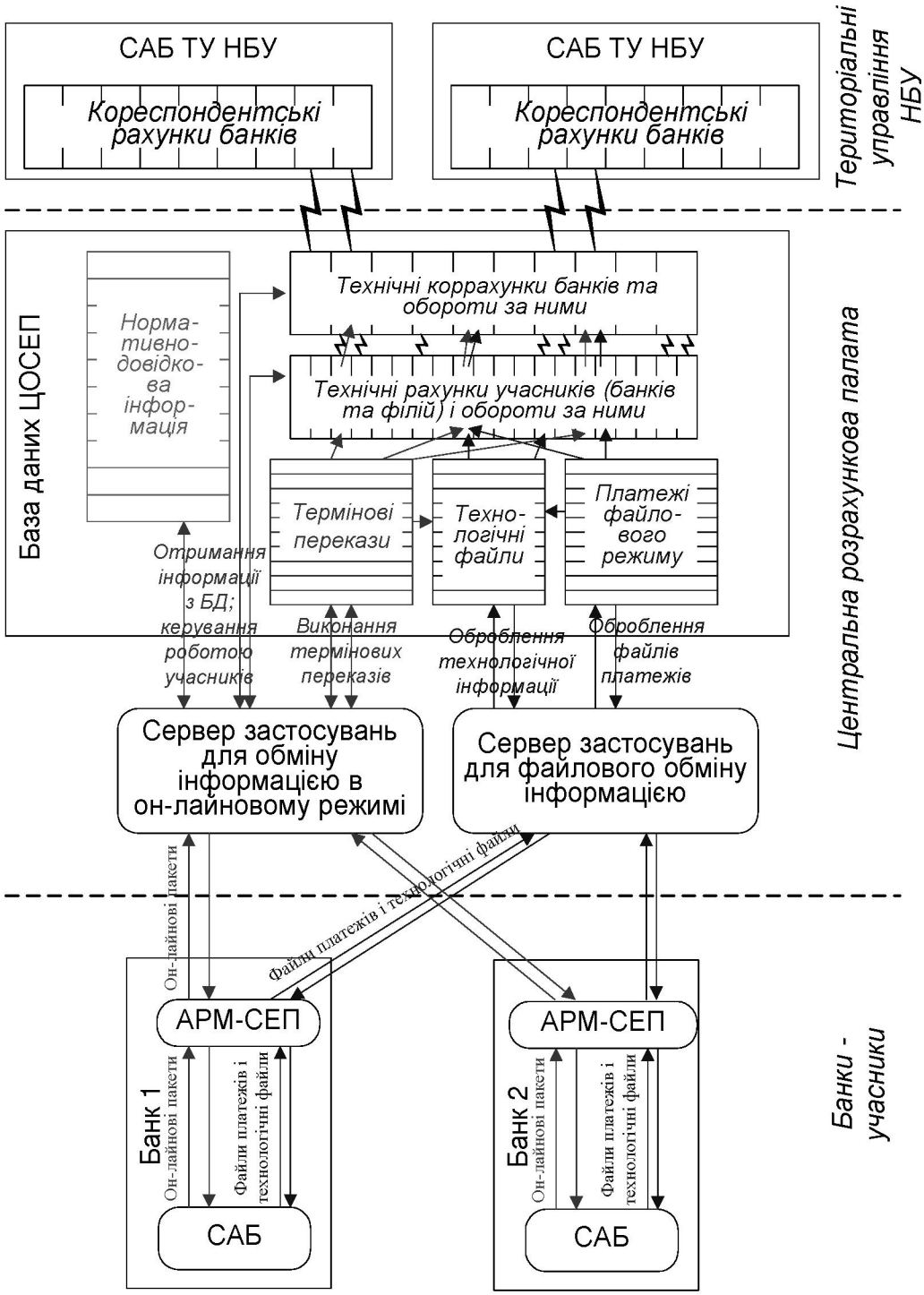


Рис. 9.2. Технологічна структура системи електронних платежів

Джерело: Лист Національного банку України від 05.10.06 р. № 24-112/1828/

В ідентифікаторі використовуються тільки великі латинські літери і цифри 0…9.

На другому рівні знаходяться сервери застосувань (на рисунку – "Сервер застосувань для обміну інформацією в он-лайновому режимі" та "Сервер застосувань для файлового обміну інформацією"). Основним призначенням цих серверів є розмежування документів, які передаються в он-лайновому та файловому режимах. Враховуючи, що будь-який учасник СЕП НБУ може одночасно працювати в двох режимах або тільки в якомусь з них, спосіб його роботи обумовлюється заздалегідь.

На третьому рівні знаходяться клієнти. "Клієнтом" є АРМ-СЕП (автоматизоване робоче місце учасника СЕП), яке є "шлюзом" між САБ учасника і СЕП[4].

Сервер бази даних і сервери застосувань знаходяться в Центральній розрахунковій палаті (ЦРП). У ЦРП знаходяться також сервери застосувань і клієнтські місця, за допомогою яких виконується керування роботою СЕП[5]. З точки зору учасника СЕП, всі програмно-технічні комплекси, розташовані в ЦРП, являють собою єдиний складний програмно-технічний комплекс, який здійснює оброблення платіжної і технологічної інформації СЕП. Цей комплекс має назву "Центр оброблення СЕП" (скорочено ЦО СЕП).

Функції адміністратора СЕП виконує персонал Центральної розрахункової палати.

Уся платіжна і технологічна інформація, якою обмінюється учасник міжбанківських розрахунків з СЕП, має оброблятися САБ учасника і надходити до чи бути отриманою від СЕП виключно через АРМ-СЕП, який виконує функції шлюзу до СЕП.

Як уже зазначалось, при роботі в СЕП НБУ використовується он-лайновий та оф-лайновий режими взаємодії з точки зору САБ-учасника.

В он-лайновому режимі (як між САБ банка і АРМ-СЕП, так і між АРМ-СЕП і СЕП) обмін інформацією здійснюється по з'єднанню типу socket пакетами за протоколом TCP/IP.

АРМ-СЕП використовує єдину ключову систему захисту інформації як для файлового, так і он-лайнового режиму.

Організація обміну інформацією між учасником СЕП і ЦОСЕП здійснюється у такій послідовності:

1) запуск АРМ-СЕП;

2) ініціалізація системи захисту;

3) початок обміну інформацією в будь-якому з режимів (он-лайновому чи оф-лайновому);

4) початок обміну інформацією в другому з режимів;

5) завершення обміну інформацією в одному чи в обох режимах;

6) після завершення обміну інформацією – деініціалізація системи захисту;

7) вихід з АРМ-СЕП.

Обмін інформацією між АРМ-СЕП і ЦОСЕП відбувається безперервно упродовж дня (рис. 9.3).

---

[4] У старій СЕП цю роль виконували два окремих програмних комплекси: АРМ-НБУ для файлового обміну інформацією і АРМ-СТП для он-лайнового.

[5] Оскільки для учасників СЕП непринциповою є інформація про їх технічну реалізацію, то в даному питанні ні самі програмні комплекси, ні обмін інформацією між ними не розглядаються

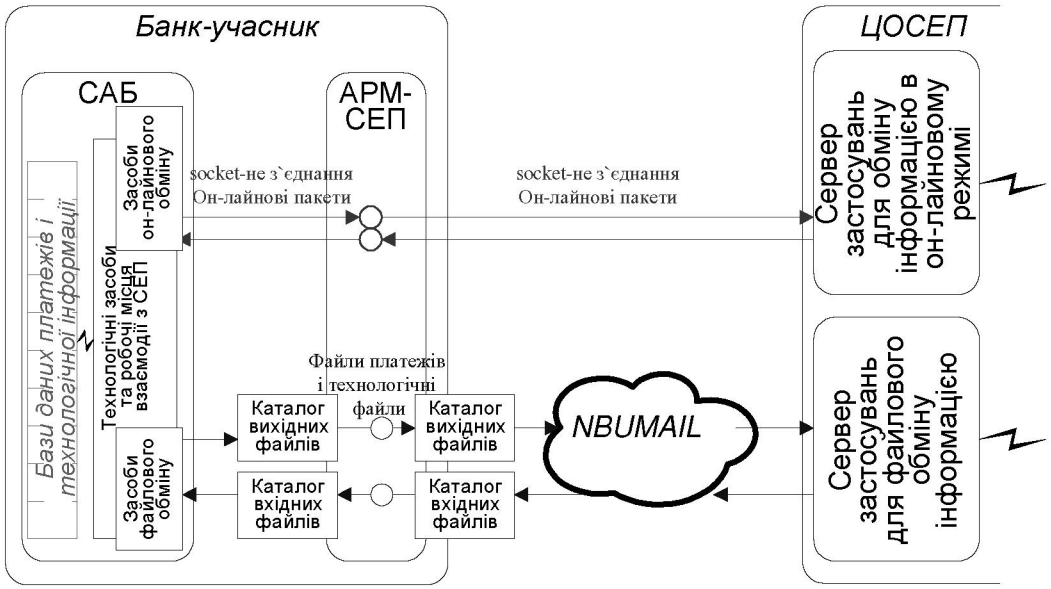


Рис. 9.3. Технологія обміну інформацією між учасником СЕП і ЦО СЕП

Джерело: Лист Національного банку України від 05.10.06 № 24-112/1828/

9.3.4. Обмін інформацією в он-лайновому режимі

При обміні інформацією в режимі реального часу (онлайновому режимі) здійснюється передача пакетів за протоколом TCP/IP. Учасник СЕП формує засобами системи автоматизації банку пакет-запит і надсилає його до центру обробки СЕП. За підсумками оброблення пакета-запиту ЦОСЕП готує та відправляє учаснику СЕП пакет-відповідь, що містить інформацію про виконання чи невиконання пакета-запиту. У кінці банківського дня центр обробки надає учасникам системи електронних платежів файл із переліком міжбанківських переказів, відображених на їх технічних рахунках. Такий порядок проходження платежів через СЕП НБУ, обміну електронними документами та технологічною інформацією дозволяє оперативно акумулювати бюджетні кошти, правильно їх обліковувати, своєчасно перераховувати до бюджету.

Одиниця обміну он-лайновою інформацією між учасником СЕП і СЕП називається пакетом, під яким розуміється мінімальний логічно цілісний об'єм інформації, яким обмінюється учасник СЕП із СЕП і який оформляється у вигляді пакета TCP/IP.

Будь-яка інформація в он-лайновому режимі надається учаснику тільки у відповідь на його запит. Не існує пакетів, які ЦОСЕП формує за своєю ініціативою і відправляє учаснику.

Терміновим переказом або *платежем он-лайнового режиму* вважають електронний розрахунковий документ або електронне розрахункове повідомлення, яке відправник цього платіжного документа відправив до СЕП в он-лайновому режимі.

Усі функціональні дії учасників СЕП, які виконуються в он-лайновому режимі, представлені у вигляді операцій з таблицями бази даних ЦОСЕП. Це такі операції:

1) отримання інформації з таблиць:
– нормативно-довідкова інформація;
– стан технічного коррахунку та технічного рахунку учасника, обороти за технічними рахунками;
– стан лімітів і обмежень, що впливають на роботу учасника в СЕП;
– інформація про оброблені термінові перекази та оброблені файли;
2) додавання інформації до таблиць:
– виконання термінового переказу;
3) оновлення інформації (зміна значень реквізитів) в таблиці:
– встановлення нових лімітів та блокувань.

Для виконання будь-якої з цих операцій учасник СЕП формує пакет-запит і відправляє до ЦОСЕП. ЦОСЕП перевіряє цей пакет-запит і за умови його коректності виконує обумовлені цим запитом операції. За підсумками виконання цих операцій ЦОСЕП формує пакет-відповідь і відправляє його автору запиту. Пакет-відповідь містить інформацію про успішне або неуспішне виконання операції і ту інформацію з таблиць, яка була запитана.

Учасник СЕП може виконувати дії в СЕП в он-лайновому режимі тільки за ініціативою САБ банку. Це реалізовано таким чином.

САБ учасника СЕП формує і відправляє до АРМ-СЕП пакети-запити, яка перевіряє їх і передає до ЦОСЕП. Пакети-відповіді надходять також на АРМ-СЕП, який передає їх до САБ.

ЦОСЕП обробляє он-лайнові запити від учасників СЕП:
- ✓ після того, як виконані регламентні роботи початку банківського дня;
- ✓ і до того, як банківський день буде завершено.

Учасник СЕП встановлює зв'язок з ЦОСЕП в будь-який зручний для нього час, коли у нього є потреба відправити чи отримати інформацію в он-лайновому режимі.

Встановлення зв'язку відбувається виключно через АРМ-СЕП.

Після успішного встановлення зв'язку з ЦОСЕП учасник виконує потрібні йому дії за допомогою відправки до ЦОСЕП потрібної кількості пакетів-запитів та отримання пакетів-відповідей.

9.3.5. Виконання платежів та обмін технологічною інформацією у файловому режимі

Для обміну інформацією у файловому режимі використовуються файли строго визначеного призначення і структури. Для кожного типу і підтипу файлів визначено, який зміст несе файл, його структура, технологія оброблення в банку-учаснику і в ЦОСЕП.

Оброблення файлів платежів і технологічної інформації виконується у вигляді сеансів приймання-передавання інформації. Тривалість сеансів визначається регламентом роботи СЕП.

Учасник СЕП вміщує початкові платежі файлового режиму в файли типу А. Учасник СЕП має право відправляти тільки свої початкові платежі (реквізит "код банка А" дорівнює коду банка-відправника файла).

Право відправляти в СЕП реальні дебетові платежі надається тільки ОПЕРУ НБУ і територіальним управлінням НБУ, а також установі НБУ, яка виконує функції розрахункового банку.

Унікальними реквізитами, які використовуються для ідентифікації платежу файлового режиму в СЕП, є пара реквізитів "Найменування файла А" і "Номер інформаційного рядка в файлі А". Вони забезпечують унікальність платежу файлового режиму в СЕП упродовж банківського року.

ЦОСЕП формує і надсилає учаснику-відправнику файла А файл-квитанцію Т, в якій зазначається результати приймання цього файла А.

Файл А приймається або не приймається в СЕП в цілому. Навіть якщо у файлі А тільки частина платежів були хибними, решта правильних платежів з файла А також не приймається.

Якщо файл А приймається в ЦОСЕП, то запис про цей файл додається в таблицю оброблених файлів з нульовим кодом помилки, і обліковується сума за цим файлом в таблицях технічних коррахунків і технічних рахунків учасників. Платежі з прийнятих файлів А накопичуються в таблиці прийнятих платежів. Усі ці дії виконуються в момент оброблення файла А в ЦОСЕП.

Учасник приймає файли і обробляє згідно з їх змістом. На файл В учасник повинен сформувати і відправити до СЕП квитанцію S про результати його приймання.

Файл платежів у відповідь (В) вважається отриманим учасником, і сума платежів за цим файлом обліковується за технічним коррахунком і технічним рахунком учасника в ЦОСЕП тільки в той момент, коли ЦОСЕП успішно приймає від учасника квитанцію S про успішне приймання файла В в САБ учасника. Для САБ учасника сигналом про те, файл В набув статусу "отриманий", є надходження файла К, в якому вказано відповідний файл В з нульовим кодом помилки. Лише після цього САБ учасника може відображати в САБ суму цього файла як проведену за коррахунком, а платежі з цього файлу доводити до рахунків отримувачів.

Файли В, на які упродовж банківського дня не отримана квитанція S, вважаються непідтвердженими, їх сума обліковується на окремому транзитному рахунку "сум, не підтверджених отримувачем". Наступного банківського дня ці файли наново відправляються отримувачу, і так до тих пір, доки файл не буде підтверджено квитанцією (див. п. ""Нічні" файли В").

Для випадків, коли платежі у відповідь мають бути обов'язково отримані учасником в цей банківський день, існує механізм "ручної квитовки" файлів В, яку виконує адміністратор ЦОСЕП. Внаслідок ручної квитовки файл В вважається підтвердженим, сума за цим файлом відображається на технічному рахунку.

Підсумкова інформація дня призначена для взаємного звіряння інформації про проведені через СЕП електронні розрахункові документи та електронні розрахункові повідомлення між ЦОСЕП і САБ учасника.

Учасник СЕП перед завершенням банківського дня має відправити до СЕП файл Z, який містить перелік всіх файлів А і В, оброблених САБ упродовж дня, з вказанням реквізитів цих файлів і результатів їх оброблення.

При завершенні банківського дня ЦОСЕП розсилає всім безпосереднім учасникам СЕП файли V.0, які містять перелік електронних розрахункових документів та електронних розрахункових повідомлень, оброблених ЦОСЕП у файловому режимі:

- ✓ початкових (з файлів А) – які були прийняті до СЕП (документи із забракованих файлів до виписки не входять);
- ✓ у відповідь (з файлів В) – тих, що були підтверджені отримувачем або заквитовані персоналом ЦОСЕП вручну, тобто проведені за коррахунком;

- ✓ у відповідь (з файлів В) – тих, що залишилися непідтвердженими і тому проводяться не за коррахунком, а за рахунком непідтверджених сум учасника.

Виписка формується кожного банківського дня СЕП обов'язково. Якщо документів СЕП, оброблених у файловому режимі, у даний день не було, то формується виписка з нульовою кількістю інформаційних рядків.

Файл V.0 повинен обов'язково бути оброблений САБ, і вищезазначене звіряння і прийняття рішень щодо проходження платежів є обов'язковим. САБ не може завершувати банківський день без отримання і оброблення файла V.0.

Особливу увагу слід звертати на такі моменти:

1) Виявлення розходження в реквізитах файлів/платежів має бути ретельно проаналізовано для виявлення фактів руйнування баз даних або несанкціонованого доступу до платіжної системи.

2) При виявленні розходжень в тому, які файли вважаються проведеними за коррахунком, а які ні, вирішальною є інформація, отримана з ЦОСЕП.

3) Якщо САБ виявляє, що в V.0 існують заквитовані платежі з файлів В, які в САБ досі вважаються незаквитованими, то рішення про стан проходження цих платежів приймається відповідно до V.0. Якщо взагалі інформації про файл В у САБ не було (модельна ситуація – ручна квитовка файлу В персоналом ЦОСЕП), то слід вжити заходів для отримання цього В від ЦОСЕП, приймання його в САБ і лише після цього – остаточного звіряння з V.0.

9.3.6. "Нічні" файли В

Єдиний тип файлів СЕП, які обробляються не "день в день", а можуть переформовуватися і залишатися для оброблення в наступні банківські дні – це файли В, які не були підтверджені в день їх формування (не були підтверджені отримувачем і не були заквитовані вручну персоналом ЦОСЕП).

У день формування файла В перший символ його розширення ("підтип файла") формується рівним "0". Якщо в день формування даний файл В не був проведений за технічним коррахунком учасника (тобто учасник не надіслав квитанцію S, і персонал ЦОСЕП не виконав ручну квитовку файла), то наступного банківського дня СЕП присвоює цьому файлу нове ім'я, яке відповідає вже новому банківському дню, і наново відправляє його учаснику-отримувачу. При цьому:

- ✓ склад і зміст інформаційних рядків файла (тобто електронних документів СЕП, що увійшли до нього) не змінюється;
- ✓ дата формування файла (місяць, день) в найменуванні файлу і в рядку заголовка файла відповідає даті банківського дня, в який цей файл переформується;
- ✓ до підтипу файла (перший символ розширення) в найменуванні файла додається одиниця;
- ✓ реквізит "найменування файла В", який міститься в інформаційних рядках файла, не змінюється, тобто в ньому залишається місяць та день первинного формування файла.

Такі файли мають умовну назву "нічні" файли В.

Переформування і розсилання "нічних" файлів виконується одночасно з розсилкою файлів K.000 учасникам. Учасник має можливість прийняти їх і підтвердити квитанцією S у будь-який момент упродовж всього банківського дня.

У такий спосіб непідтверджені файли В можуть відправлятися отримувачу упродовж 9 банківських днів (у день формування файла В його "підтип" дорівнює "0", у подальші дні змінюється відповідно на "1", "2",..., "9"). СЕП не зберігає файли В більше ніж 9 днів. Файли, які не підтверджені отримувачем упродовж цього терміну, мають бути примусово сквитовані персоналом ЦОСЕП.

Термін зберігання "нічних" файлів упродовж 9 днів обумовлюється суто технічною реалізацією (правилами формування найменування файла В). Проте є норми законодавства щодо термінів проходження платежів. Якщо буде прийнята відповідна нормативна база, то файли В, які знаходяться на "нічному" рахунку, будуть примусово квитуватися після вичерпання терміну проходження платежів (тобто менше ніж через 9 днів).

Рішення про те, який файл В є підтвердженим, приймає ЦОСЕП, і ця інформація надається учасникам упродовж банківського дня у файлах К і за підсумками банківського дня у виписках. Тому учасник повинен побудувати роботу з файлами В в САБ за такими принципами:

1. У ході завершення банківського дня на підставі підсумкової інформації (файл V) САБ має прийняти остаточне рішення, які файли В проведено за коррахунком, а які ні (навіть якщо учасник "бачив" ці файли і відправляв на них квитанцію S).

2. Якщо у файлі V виявлено файли В, проведені за коррахунком в ЦОСЕП, проте не проведені в САБ, їх слід провести в САБ цим самим банківським днем.

3. Документи СЕП з тих файлів В, які надійшли до САБ, але не проведені за коррахунком, не проводити за рахунками всередині САБ[6].

4. Після оброблення файла V файли В, датовані цим днем (і попередніми), не повинні прийматися до САБ.

5. Після відкриття нового банківського дня приймати до САБ тільки ті файли (в тому числі файли В), дата в найменуванні яких співпадає з датою поточного банківського дня.

9.3.7. Участь Казначейства в системі електронних платежів НБУ

Для забезпечення функціонування органів казначейства в системі електронних платежів Національний банк забезпечує їм відповідні програмно-технічні комплекси. Національний банк здійснює також захист електронного зв'язку й інформації, створює, зберігає, розподіляє і відновляє ключі криптографічного захисту.

Центральний апарат Казначейства України і головні управління казначейства в областях мають окремі незалежні програмно-технічні комплекси АРМ СЕП НБУ, засоби захисту інформації й обмінюються платіжними документами з іншими учасниками СЕП незалежно один від одного.

Уся платіжна і технологічна інформація, якою обмінюються центральний апарат Казначейства та його головні управління, обробляється в АС "Є-Казна" і надходить до неї від системи електронних платежів через АРМ-СЕП, який виконує функцію шлюзу до СЕП. Між АС "Є-Казна" та АРМ-СЕП встановлюється он-лайнове

[6] Слід окремо розглянути варіант, коли САБ зробив якісь розрахунки за файлом В, не очікуючи його підтвердження від СЕП. Як було зазначено раніше, упродовж дня робити проводки за коррахунком чи доводити ці платежі до клієнтських рахунків без отримання файлів К заборонено. Проте може бути, наприклад, що САБ обліковує файл В на транзитному рахунку, або обчислює прогнозований залишок на коррахунку; у разі, якщо наприкінці дня виявляється, що файл В був не підтверджений в СЕП, слід зробити зворотні дії.

з'єднання. У свою чергу, встановлюється он-лайнове з'єднання з сервером застосувань ЦОСЕП, обмін інформацією з яким здійснюється у вигляді пакетів TCP/IP. Реакція СЕП на ініціалізовану певним пакетом подію (переказ коштів або технологічну дію), з точки зору користувача, відбувається миттєво, а результат її виконання оформлений технологічно як невід'ємна частина самої події. Причому між ініціалізацією події й отриманням результату не можуть бути виконані інші дії з он-лайнового обміну інформацією з СЕП, які не стосуються даної події.

В онлайновому режимі на даному етапі працює тільки центральний апарат Казначейства. Платежі, які були здійснені іншими учасниками СЕП на адресу головних управлінь казначейства в он-лайновому режимі, переформовуються для отримання у файловому режимі.

При оф-лайновому режимі взаємодії реакція СЕП на ініціалізований переказ або технологічну дію відбувається за певний проміжок часу, а отримання результату її виконання оформлене у вигляді окремої технологічної дії (файла-квитанції тощо). Файли, що були передані з АС "Є-Казна" та оброблені АРМ-СЕП, передаються до ЦОСЕП. Файли, підготовлені в ЦОСЕП, передаються до АРМ-СЕП для оброблення і подальшої передачі до АС "Є-Казна" засобами електронної пошти Національного банку (NBUMAIL).

Загальна схема функціонування органів казначейства та їх взаємодія з СЕП наведена на рисунку 9.4.

9.4. Технологічна модель функціонування платіжної системи казначейства

9.4.1. Порядок здійснення розрахунків за єдиним казначейським рахунком

З подальшим розвитком електронних міжбанківських розрахунків та їх організації на базі on-line технологій назріла потреба щодо вдосконалення нормативно-правових актів в частині здійснення розрахунків через систему електронних платежів Національного банку. Тому 24 вересня 2003 року наказом Державного казначейства України було затверджено Положення про порядок здійснення розрахунків Державним казначейством України при роботі за Єдиним казначейським рахунком в системі електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ), яким визначаються взаємовідносини між Казначейством України та його територіальними органами в процесі здійснення розрахунків. А постановою Правління Національного банку України від 16.08.2006 р. № 320 затверджено Інструкцію про міжбанківський переказ грошей в Україні у національній валюті. Згідно з Інструкцією, банк і його філії мають змогу працювати в системі електронних платежів із використанням відповідної моделі обслуговування консолідованого кореспондентського рахунку. Казначейство України використовує восьму модель обслуговування консолідованого кореспондентського рахунку головної установи (Казначейства України) з відкриттям субкореспондентських рахунків обласним філіям (головним управлінням казначейства). Консолідація коштів на єдиному казначейському рахунка за умови функціонування цієї моделі базується на визначених принципах.

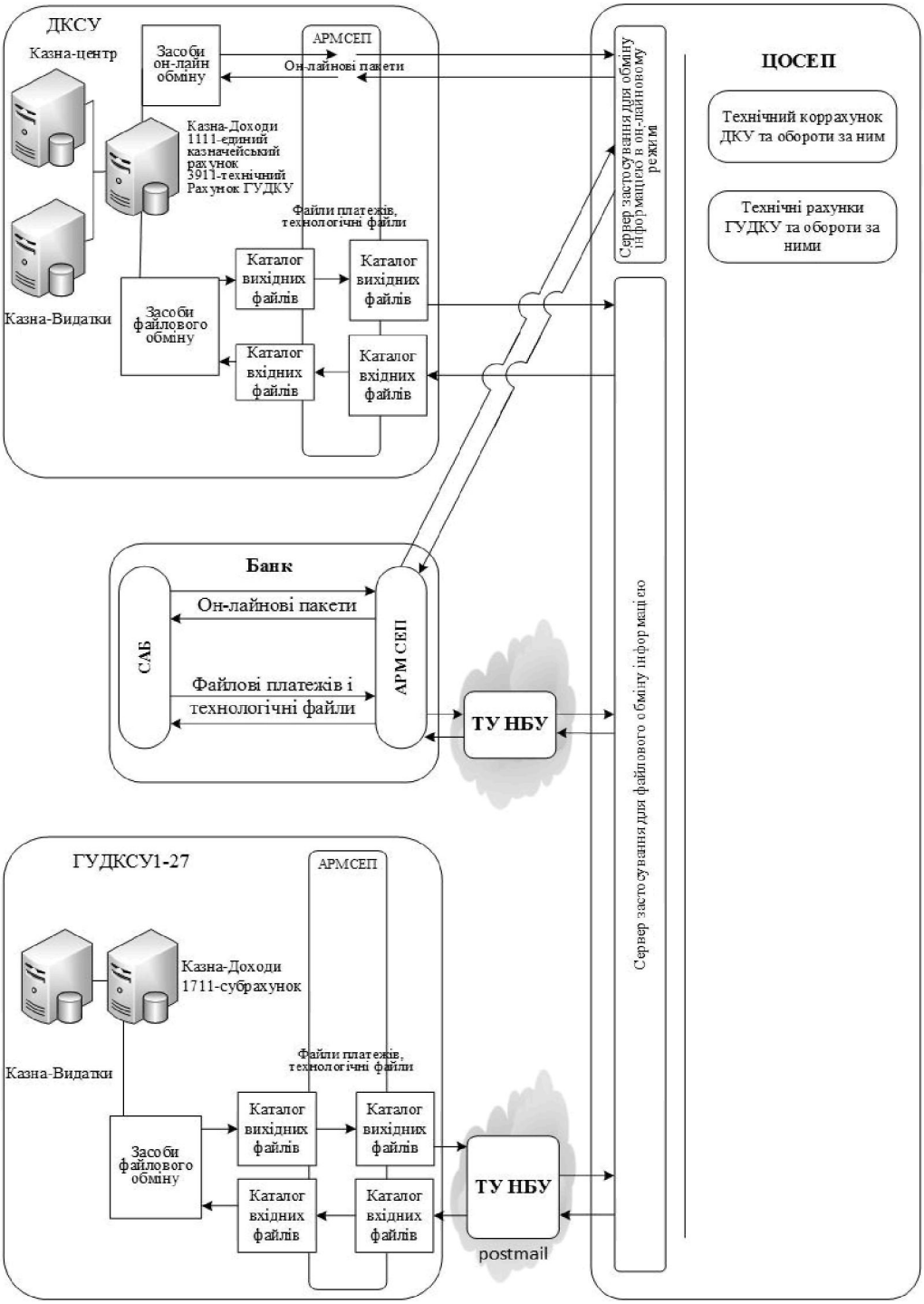


Рис. 9.4. Схема роботи Казначейства України в СЕП НБУ

Джерело: Марченко О. Державне казначейство України – найбільший учасник у системі електронних платежів Національного банку України // Казна України. – 2009. – № 3. – С. 14–16.

У центральному апараті Казначейства відкрито єдиний казначейський рахунок (ЄКР) за балансовим рахунком 1111, на якому в режимі реального часу відображається інформація про стан ЄКР. Казначейству як власнику єдиного казначейського рахунка в системі моніторингу технічних рахунків (СМТР) відкрито один технічний рахунок (ТЄКР), який відповідає коррахунку в центрі оброблення СЕП НБУ.

Окремі технічні рахунки відкрито кожному головному управлінню казначейства як співвласникам єдиного казначейського рахунка. Технічні рахунки головних управлінь казначейства за балансовим рахунком 3911 відкриваються у центральному апараті Казначейства та ведуться програмними засобами АБС "БАРС-Міленіум", яка є складовою АС "Є-Казна". На них відображається сальдо оборотів у СЕП за поточний операційний день відповідного органу казначейства. У свою чергу, в головних управліннях казначейства відкрито субрахунки ЄКР за балансовим рахунком 1711.

На технічних рахунках співвласників ЄКР у системі моніторингу технічних рахунків відображаються стан рахунків як центрального апарату, так і головних управлінь казначейства зокрема. Технічний рахунок кожного головного управління казначейства на початок банківського дня дорівнює "0", а упродовж дня відображає його поточний стан.

Відправка та прийом платежів органами казначейства відображається одночасно на ТЄКР і на технічному рахунку конкретного головного управління казначейства. Таким чином, одночасно відстежується реальна сума залишку на ТЄКР та участь кожного органу казначейства у його змінах упродовж банківського дня. Інформація, відображена на ТЄКР, відповідає реальній сумі коштів на єдиному казначейському рахунку.

Казначейство має змогу керувати видатковими операціями головних управлінь, що проводяться через систему електронних платежів Національного банку. Управління коштами, що обліковуються на рахунках головних управлінь казначейства, здійснюється шляхом встановлення ліміту технічного рахунку, ліміту початкових оборотів у СЕП та підкріплень субрахунків єдиного казначейського рахунку з урахуванням дотримання необхідного рівня платоспроможності. Для цього у центральному апараті Казначейства використовується "АРМ управління лімітами".

Необхідною умовою керування головними управліннями казначейства є робота ЦО СЕП НБУ та його зв'язок із СМТР, якою приймається рішення про прийняття чи відхилення операції. У СМТР зберігається підпорядкованість філій при роботі за консолідованим коррахунком.

За допомогою програмного забезпечення АС "Є-Казна" Казначейство з використанням програмно-технічного комплексу "АРМ управління лімітами" на початок операційного дня (за необхідності упродовж дня) встановлює і розподіляє ліміти для технічних субрахунків головних управлінь. Ліміти технічних рахунків і початкових оборотів головних управлінь казначейства у системі моніторингу технічних рахунків (СМТР) центральний апарат Казначейства встановлює засобами СЕП упродовж банківського дня та отримує від СМТР підсумкову технологічну інформацію про їх роботу. Пакет-запит, сформований в Центральному апараті АРМ "Головного управління ЄКР", обробляється СМТР. У момент його надходження відбувається коригування значення лімітів. Упродовж дня ліміти можуть неодноразово змінюватися.

При впровадженні восьмої моделі управління консолідованим кореспондентським рахунком Казначейством було обрано спосіб ранкового завантаження лімітів – для збереження платоспроможності головних управлінь автоматично встановлюється ліміт технічного рахунку в тих самих розмірах, що й на кінець попереднього банківського дня, тобто виконання платежів обмежене тільки поточним значенням технічного коррахунку.

Головні управління казначейства виконують початкові платежі в СЕП лише в межах поточного значення технічного коррахунку. Таким чином забезпечується можливість головних управлінь розпоряджатися тільки тими коштами, які фактично наявні на поточний момент. Якщо сума за файлом А перевищує суму, наявну в момент його оброблення в ЦОСЕП на технічному коррахунку головного управління, то файл бракується з кодом помилки "Жовте сальдо за коррахунком відправника" у випадку якщо наявні кошти ще не підтверджені (червоне сальдо виникає у випадку недостатності коштів на рахунку відправника). Файл бракується в цілому, навіть в тому випадку, коли коштів на технічному коррахунку головного управління вистачило б на виконання окремих платежів бракованого файла.

Дії будь-якого головного управління казначейства в СЕП (відправка файлу $A чи прийом файла $B) відображаються, крім технічного коррахунку на АРМ, у СМТР на технічному рахунку співвласників ЄКР (тобто головних управлінь Казначейства), якому належить даний файл, та на технічному єдиному казначейському рахунку. Таким чином, у СМТР технічний рахунок співвласників ЄКР є аналогом технічного коррахунку головних управлінь казначейства в СЕП, а ТЄКР – аналог технічного коррахункаа головного банку (центрального апарату Казначейства).

Відділи обслуговування операційного дня головних управлінь казначейства упродовж банківського дня отримують та звіряють у файлах $K від ЦО СЕП НБУ інформацію про стан свого технічного рахунка та оброблені в сеансі СЕП файли. У кінці банківського дня головні управління казначейства отримують та звіряють у файлі $V (файл виписки) від ЦО СЕП НБУ інформацію про стан технічного рахунка на кінець операційного дня та оброблені у СЕП свої платежі.

Інформацію про стан ТЄКР та про роботу в СЕП головних управлінь Казначейство отримує упродовж дня із СМТР за допомогою АРМ управління ЄКР в режимі реального часу. Ця інформація є підставою для прийняття рішень щодо керування роботою головних управлінь.

Перед закриттям банківського дня центральний апарат Казначейства та його головні управління самостійно надають інформацію за підсумками банківського дня до відповідного ЦО СЕП НБУ у файлі $Z. Операційний день кожного органу закривається тільки після отримання файла $V і повної відповідності всіх платежів інформації у виписці $V.

На кінець банківського дня Казначейство отримує від ЦОСЕП НБУ підсумкову інформацію про обороти органів казначейства у СЕП, оброблені в СЕП файли органів казначейства та платежі в СЕП.

9.4.2. Технологічна обробка платежів казначейства в СЕП

На початку операційного дня ЦО СЕП НБУ отримує значення коррахунка Казначейства, який він обслуговує, та звіряє його з значенням коррахунка Казначейства у своїй базі даних.

Центральний апарат Казначейства та його головні управління отримують від ЦО СЕП НБУ файл $K*. 000 зі значенням технічного коррахунка та встановлених лімітах на поточний операційний день. При цьому виконуються звірки:

- ✓ у головних управліннях казначейства значення рахунка 1711 звіряється з сумою максимальної проплати;
- ✓ у центральному апараті Казначейства значення рахунка 1111 звіряється зі станом ТЄКР.

Засобами автоматизації в органах казначейства формуються *початкові платежі* – платежі, ініціювання яких відбувається в органі казначейства та отримувачем яких є будь-яка юридична чи фізична особа за межами казначейства. Виконання початкової трансакції дозволяється за наявності коштів на технічному рахунку банку.

Платіжні документи в сеансі відправки формуються у файл початкових платежів $A, який передається до ЦО СЕП НБУ. Останній перевіряє файл на коректність і звертається до СМТР із запитом про дозвіл на проведення цього файла за технічними коррахунком. При цьому СМТР аналізує наявність коштів на технічних рахунках, здійснює контроль дотриманням ліміту технічного рахунка, ліміту початкових оборотів головних управлінь казначейства та в цілому по ТЄКР.

СМТР за наявності коштів на технічних рахунках головних управлінь казначейства відображає його суму на відповідному коррахунку, реєструє файл та дає дозвіл ЦОСЕП НБУ на приймання цього файлу. В іншому випадку система відхиляє прийняття файла $A. ЦОСЕП НБУ на підставі дозволу приймає чи відхиляє платежі цього файла і формує відповідну квитанцію $T для банка-відправника про прийняття чи відхилення файла $A.

Завершення обробки файла $A в органі казначейства, який його сформував, виконується після одержання підтвердження про його прийняття в ЦО СЕП НБУ з нульовими кодами завершення, яке надається у файлі $T. У разі відхилення файла $A по конкретних платежах файл-квитанція $T містить коди їх помилок.

Платежі з кодами помилок, взятими з файла $T, блокуються відділом обслуговування операційного дня органу казначейства. В подальшому сеансі обробки у центральному апараті Казначейства чи його головних управліннях платежі з "нульовими" кодами обробки будуть включені у наступний файл $A.

Сума файла $A (СЕП) списується з технічного рахунка відправника у момент прийняття й успішного квитування файла $A в ЦО СЕП НБУ.

Наступним етапом роботи платіжної системи казначейства в СЕП є *обробка відповідних платежів,* якими вважаються всі платежі, отримувачем яких виступає орган казначейства або його клієнт, і які були ініційовані поза межами казначейства. Обробка відповідних платежів передбачає послідовне виконання таких етапів:

1. *Отримання повідомлення про відповідні платежі.* Орган казначейства отримує від ЦОСЕП НБУ файл відповідних платежів у форматі $B.

2. *Формування та передача квитанції щодо прийняття повідомлення про відповідні платежі до* ЦОСЕП НБУ. Орган казначейства проводить обробку файла $B за допомогою стандартних процедур перевірок з формуванням квитанції $S та передачі її в СЕП. Факт передачі квитанції $S є лише підтвердженням прийняття пакета відповідних платежів для СЕП. При прийомі файла $S від банка-відправника ЦОСЕП НБУ звертається до СМТР і вважає її обробленою тільки тоді, коли СМТР поверне повідомлення про успішне відображення суми на технічних рахунках співвласників ЄКР і у своїх базах даних. Сума файлу $B зараховується в момент успішного прийняття в ЦО СЕП НБУ квитанції $S на цей файл $B.

3. *Отримання підтвердження відповідного платежу від СЕП.* Орган казначейства отримує від ЦОСЕП НБУ підтвердження проведення відповідних платежів у вигляді файла $K та робить його перевірку стандартними засобами СЕП.

Важливим етапом роботи є *коригування технічних рахунків* у центральному апараті Казначейства та його головних управліннях. У режимі реального часу шляхом запитів до СМТР виконується бухгалтерське проведення між рахунками 1111 та

3911 на суму різниці попередніх і поточних оборотів головних управлінь у СЕП. При цьому, у разі надходження на рахунок 1711 головного управління технічний рахунок 3911, відкритий у Казначействі, кредитується, а в разі перерахування – дебетується.

У Казначействі зберігаються поточні дебетові і кредитові обороти в СЕП для головних управлінь. Після отримання нового значення оборотів головних управлінь вираховується різниця між попереднім і поточним значенням оборотів.

Регулювання рахунків 1711 полягає у запозиченні або поновленні коштів з технічних рахунків головних управлінь за допомогою АРМ управління ЄКР шляхом встановлення ліміту. В АРМ управління ЄКР встановлюється ліміт технічного рахунка головного управління казначейства, що вираховується за формулою:

ЛТРн = ТРп – МАХн,

де:

ЛТРн – новий ліміт технічного рахунка головного управління казначейства;
ТРп – поточне значення технічного рахунка головного управління;
МАХн – нова максимальна сума проплати головного управління.

Закриття операційного дня у платіжній системі казначейства охоплює комплекс процедур щодо припинення роботи органів казначейства у СЕП, проведення зустрічних перевірок та заборони використання дати операційного дня, що закривається.

Операційний день вважається закритим після виконання всіх процедур закриття. При цьому як на центральному рівні Казначейства, так і на рівні головних управлінь, здійснюється низка послідовних процедур. Зокрема, *в головних управліннях* казначейства проводиться:

- ✓ формування та відправка до ЦО СЕП НБУ файла-протокола $Z про всі оброблені головним управлінням файли платежів;
- ✓ прийом файла-виписки $V. Порівняння залишку коштів на рахунку 1711 та максимальної суми проплати з файла $V.

У центральному апараті Казначейства здійснюється:

- ✓ формування та відправка до ЦО СЕП НБУ файла-звіту $Z про всі оброблені Казначейством файли платежів;
- ✓ прийом файла-виписки $V.

Згідно з файлом-випискою $V виконується квитовка файлів початкових платежів, інформація про які у файлах $T і $K не була отримана упродовж дня.

У разі надходження файла-виписки $V з файлом відповідних платежів $B з позначкою "несквитовані", відповідний файл $B залишається на "нічному" рахунку Казначейства в ЦО СЕП НБУ та надсилається відповідно до центрального апарата Казначейства та його головних управлінь наступного операційного дня першим сеансом.

Оскільки головні управління казначейства закінчують роботу в СЕП НБУ несинхронно, остаточне коригування технічних рахунків головних управлінь здійснюється при прийомі файла $F. G, що містить підсумкові обороти головних управлінь за операційний день, та формується ЦО СЕП НБУ після завершення роботи всіх управлінь у СЕП.

Висновки до розділу

- Невід'ємним елементом фінансових операцій, пов'язаних з переказом грошових коштів та передачею інформації, є платіжні системи. Створені Національним банком платіжні системи є державними платіжними системами. НБУ є платіжною організацією та розрахунковим банком для створених ним платіжних систем. У складі національної платіжної системи держави можна виділити декілька самостійних систем, кожна з яких задовольняє вимоги окремої платіжної сфери.
- Платіжна система містить такі складові елементи: нормативно-правову базу, що регулює платіжні відносини, створюючи сприятливі умови для забезпечення потреб успішного функціонування платіжної системи; бухгалтерську й технологічну модель, яка є основним операційним механізмом здійснення платежів, що ґрунтується на принципах бухгалтерського обліку і звітності, включає платіжні інструменти та механізми переказу коштів; технологічну інфраструктуру – є основою життєздатності платіжної системи і включає, програмні й технічні засоби обробки та передачі даних, засоби аварійного резервування та відтворення даних, обслуговуючий персонал тощо; засоби захисту інформації як сукупність програмно-технічних, нормативно-правових, адміністративно-організаційних засобів.
- З метою створення умов для більш ефективного управління коштами державного та місцевих бюджетів шляхом консолідації рахунків органів казначейства у Національному банку у системі казначейства створено платіжну систему. Під внутрішньою платіжною системою казначейства слід розуміти сукупність правил, організаційних і програмно-технічних засобів, що використовуються Казначейством з метою забезпечення найбільш сприятливих умов для проведення переказу коштів через органи казначейства, а також для взаємодії з іншими платіжними системами.
- Переказ коштів і формування звітної інформації про проведені у внутрішній платіжній системі казначейства платежі здійснюється відділами обслуговування операційного дня у взаємодії з іншими структурними підрозділами головних управлінь та центрального апарату Казначейства, а також центрами інформатизації територіальних управлінь Національного банку України.
- Здійснення платіжних трансакцій між органами казначейства, банківськими установами й іншими учасниками бюджетного процесу забезпечується системою електронних платежів, що забезпечує проведення міжбанківського переказу з використанням електронних засобів прийняття, обробки, передачі та захисту інформації у файловому режимі (за яким між списанням грошей з кореспондентського рахунку банківської установи (платника) та зарахуванням грошей на кореспондентський рахунок банківської установи (отримувача) є певний проміжок часу) або режимі реального часу з миттєвим зарахуванням коштів на рахунок банка-отримувача.
- СЕП побудована на базі новітніх апаратних та програмних засобів, забезпечує належний рівень швидкодії, надійності, катастрофостійкості, відмовостійкості а також потреби банківської системи України в електронних міжбанківських розрахунках. З точки зору учасника СЕП, всі програмно-технічні комплекси, розташовані в Центральній розрахунковій палаті (ЦРП), являють собою єдиний складний програмно-технічний комплекс, який здійснює оброблення платіжної і технологічної інформації СЕП. Цей комплекс має назву "Центр оброблення СЕП".
- Технологічно система електронних платежів побудована за трирівневою структурою "клієнт-сервер". На першому рівні знаходиться сервер бази даних, яка складається з кількох таблиць. Учасникам СЕП надається опис таблиць, достатній для того, щоб учасник міг розуміти зміст інформації, яка в них зберігається і яку він може отримувати, реалізувавши засоби взаємодії системи автоматизації банку (САБ) із СЕП.

- На другому рівні знаходяться сервери застосувань. Основним призначенням цих серверів є розмежування документів, які передаються в он-лайновому та файловому режимах. В он-лайновому режимі (як між САБ банка і АРМ-СЕП, так і між АРМ-СЕП і СЕП) обмін інформацією здійснюється по з'єднанню типу socket пакетами за протоколом TCP/IP. При пакетному способі (файловому) передачі інформації АРМ СЕП обмінюються між собою файлами за допомогою електронної пошти (NBUMAIL). АРМ-СЕП використовує єдину ключову систему захисту інформації як для файлового, так і он-лайнового режиму.
- На третьому рівні знаходяться клієнти. "Клієнтом" є АРМ-СЕП (автоматизоване робоче місце учасника СЕП), яке є "шлюзом" між САБ учасника і СЕП. Уся платіжна і технологічна інформація, якою обмінюється учасник міжбанківських розрахунків з СЕП, має оброблятися САБ учасника і надходити до чи бути отриманою від СЕП виключно через АРМ-СЕП, який виконує функції шлюзу до СЕП. Функції адміністратора СЕП виконує персонал ЦРП.
- Казначейство має змогу керувати видатковими операціями головних управлінь, що проводяться через систему електронних платежів Національного банку. Необхідною умовою керування головними управліннями казначейства є робота ЦО СЕП НБУ та його зв'язок із СМТР, якою приймається рішення щодо прийняття чи відхилення операції. За допомогою програмного забезпечення АС "Є-Казна" Казначейство з використанням програмно-технічного комплексу "АРМ управління лімітами" на початок операційного дня (за необхідності упродовж дня) встановлює і розподіляє ліміти для технічних субкореспондентських рахунків головних управлінь.
- Відправка та прийом платежів відображається одночасно на ЄКР і на технічному рахунку конкретного органу казначейства. Таким чином, відстежується реальна сума залишку на ЄКР та участь кожного головного управління казначейства у змінах ЄКР упродовж банківського дня. На кінець банківського дня центральний апарат Казначейства отримує від ЦОСЕП підсумкову інформацію про обороти органів казначейства в СЕП. Пакет-запит, сформований в Центральному апараті АРМ "Головного управління ЄКР", обробляється СМТР. У момент його надходження відбувається коригування значення лімітів. Упродовж дня ліміти можуть неодноразово змінюватися.
- При впровадженні восьмої моделі управління консолідованим кореспондентським рахунком Казначейством було обрано спосіб ранкового завантаження лімітів – для збереження платоспроможності головних управлінь автоматично встановлюється ліміт технічного рахунку в тих самих розмірах, що й на кінець попереднього банківського дня, тобто виконання платежів обмежене тільки поточним значенням технічного коррахунку. Головні управління казначейства виконують початкові платежі в СЕП лише в межах поточного значення технічного коррахунка. Таким чином забезпечується можливість головних управлінь розпоряджатися тільки тими коштами, які фактично наявні у нього на поточний момент.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність платіжної системи?
2. Охарактеризуйте види платіжних систем за різними класифікаційними ознаками.
3. З яких необхідних елементів складається платіжна система? Охарактеризуйте елементи платіжної системи.
4. Яким вимогам має відповідати ефективно функціонуюча платіжна система?
5. Які організаційно-правові засади функціонування внутрішньої платіжної системи казначейства?
6. На яких принципах базується функціонування внутрішньої платіжної системи казначейства?
7. Як на практиці реалізується принцип єдності каси і єдиних вимог до ведення бухгалтерського обліку?
8. Чим був зумовлений розвиток on-line технологій в електронних міжбанківських розрахунках?
9. Які переваги on-line технологій порівняно з off-line технологіями?
10. Охарактеризуйте систему моніторингу технічних рахунків (СМТР).
11. На яких принципах базується 8 модель обслуговування консолідованого кореспондентського рахунку?
12. Дайте загальну характеристику системи електронних платежів.
13. Які завдання та функції покладаються на систему електронних платежів?
14. Охарактеризуйте структуру та складові СЕП.
15. Які функції виконують програмно-технічні комплекси СЕП?
16. Що таке технічні рахунки та яке їх призначення?
17. Які реквізити повинен містити електронний розрахунковий документ?
18. Опишіть схему руху платіжних документів через СЕП.
19. Який порядок ведення кореспондентських рахунків банків-учасників СЕП?
20. Що таке "нічні" файли і яка технологія їх відправлення адресату?
21. Охарактеризуйте технологічну модель функціонування платіжної системи казначейства.

Частина ІІІ

КАЗНАЧЕЙСЬКЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТІВ, ДЕРЖАВНИХ ЦІЛЬОВИХ ФОНДІВ, БОРГУ

Розділ 10 **Казначейське обслуговування бюджетів за доходами**

Розділ 11 **Казначейське обслуговування бюджетів за видатками**

Розділ 12 **Казначейське обслуговування державних цільових фондів**

Розділ 13 **Управління державним боргом**

РОЗДІЛ 10

КАЗНАЧЕЙСЬКЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТІВ ЗА ДОХОДАМИ

10.1. Учасники процесу виконання бюджетів за доходами, їх повноваження

Дохідна частина бюджету будь-якого рівня виконується на основі поступлень податкових і неподаткових платежів, що сплачуються юридичними і фізичними особами, надходжень з інших джерел. У процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами задіяні чотири основні групи учасників:

- ✓ суб'єкти управління бюджетною системою;
- ✓ органи оперативного управління бюджетними коштами;
- ✓ платники податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів;
- ✓ органи грошово-кредитного регулювання.

Суб'єкти управління бюджетною системою в особі Президента України, Верховної Ради України, Верховної Ради АР Крим, Кабінету Міністрів України та органів місцевого самоврядування шляхом прийняття (місцеві державні адміністрації та виконавчі органи місцевих рад) в межах своїх повноважень відповідних законодавчих і нормативних актів визначають джерела доходів бюджетів, встановлюють перелік податків, зборів та інших обов'язкових платежів і механізм їх зарахування до державного та місцевих бюджетів, визначають загальний порядок виконання бюджетів за доходами та здійснення міжбюджетних відносин, створюючи таким чином підґрунтя, без якого неможливо забезпечити здійснення безпосередньо операцій з виконання бюджетів органами оперативного управління бюджетними коштами.

Важливу роль у процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами відіграють ***органи оперативного управління бюджетними коштами***, зокрема органи доходів і зборів, фінансової інспекції, державної казначейської служби, фінансові органи. Ці органи забезпечують мобілізацію доходів і зарахування їх до відповідних бюджетів.

Розподіл бюджетних повноважень органів оперативного управління бюджетними коштами у процесі виконання дохідної частини державного та місцевих бюджетів здійснюється наступним чином:

Фінансові органи:

- ✓ забезпечують складання державного та місцевих бюджетів;
- ✓ здійснюють загальну організацію та управління виконанням бюджетів, координують діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету;

- ✓ затверджують розписи доходів загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів, вносять зміни до розписів упродовж року у випадку прийняття відповідними радами рішень про внесення змін до бюджетів;
- ✓ надають органам казначейства розписи доходів державного та місцевих бюджетів та довідки про внесення змін до них;
- ✓ здійснюють прогнозування та аналіз дохідної частини бюджетів;
- ✓ забезпечують підготовку офіційних висновків з метою внесення змін до рішень про місцеві бюджети;
- ✓ готують інформацію про виконання державного та місцевих бюджетів та направляють їх місцевим органам державної виконавчої влади та органам місцевого самоврядування;
- ✓ аналізують звітність про виконання державного та місцевих бюджетів та готують пропозиції за наслідками аналізу;
- ✓ проводять звірку надходжень до державного та місцевих бюджетів з відповідними органам доходів і зборів та державної казначейської служби.

Органи доходів і зборів:

- ✓ забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного та місцевих бюджетів;
- ✓ здійснюють контроль за дотриманням податкового законодавства, за справлянням і надходженням до бюджетів податків та обов'язкових платежів;
- ✓ здійснюють облік надходжень до бюджетів у розрізі платників податків та кодів класифікації доходів бюджету;
- ✓ ведуть облік платників податків та інших обов'язкових платежів, складають списки платників податків та подають їх до органів казначейства та фінансових органів;
- ✓ повідомляють платникам реквізити відкритих в органах казначейства рахунків для зарахування до бюджетів податків та обов'язкових платежів;
- ✓ формують та подають до органів казначейства висновки про повернення з бюджетів помилково або надміру зарахованих платежів;
- ✓ здійснюють прогнозування, аналіз надходжень податків та інших обов'язкових платежів, джерел податкових надходжень, вивчають вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на стан надходження доходів до бюджетів;
- ✓ ведуть пошук джерел додаткових податкових надходжень до бюджетів, розробляють пропозиції щодо збільшення надходжень до бюджетів податків та інших обов'язкових платежів;
- ✓ здійснюють контроль за додержанням виконавчими органами відповідних рад порядку прийняття й обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджетів;
- ✓ складають звітність про надходження до бюджетів податків та інших обов'язкових платежів;
- ✓ проводять звірку надходжень до державного та місцевих бюджетів з відповідними органами казначейства.

Органи державної фінансової інспекції:

- ✓ проводять наступний контроль за правильністю зарахування платежів до державного та місцевих бюджетів та розмежуванням бюджетних надходжень між рівнями бюджетів;

- ✓ проводять тематичні перевірки та ревізії виконання бюджетів;
- ✓ здійснюють контроль за виконанням органами державної виконавчої влади бюджетних повноважень у процесі виконання дохідної частини державного та місцевих бюджетів.

Місцеві ради як представницькі органи місцевого самоврядування:

- ✓ затверджують відповідні місцеві бюджети, приймають рішення про внесення змін до них;
- ✓ визначають з урахуванням чинного бюджетного і податкового законодавства перелік податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що підлягають зарахуванню до відповідного місцевого бюджету;
- ✓ приймають рішення про надання платникам пільг зі сплати платежів до місцевого бюджету у передбачених законом випадках;
- ✓ здійснюють контроль за виконанням відповідних місцевих бюджетів;
- ✓ заслуховують та затверджують звіти про виконання місцевих бюджетів.

Обласні ради, крім того, забезпечують розподіл переданих з державного бюджету коштів у вигляді дотацій і субвенцій між обласним, районними бюджетами і бюджетами міст обласного значення; районні ради – між районними бюджетами та бюджетами сіл, селищ і міст районного значення.

Виконавчі органи місцевого самоврядування:

- ✓ складають проект рішення про бюджет органу місцевого самоврядування і подають його на затвердження відповідній раді;
- ✓ забезпечують виконання бюджету місцевого самоврядування;
- ✓ ведуть облік доходів бюджету місцевого самоврядування на підставі виписок з рахунків для зарахування бюджетних надходжень, наданих органом казначейства;
- ✓ здійснюють контроль за дотриманням зобов'язань щодо платежів до бюджету місцевого самоврядування суб'єктами різних форм власності, які функціонують на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці;
- ✓ проводять аналіз стану виконання дохідної частини бюджету місцевого самоврядування;
- ✓ забезпечують зарахування до бюджету додаткових джерел надходжень для покриття тимчасових касових розривів, що виникають при його виконанні;
- ✓ вносять на розгляд місцевої ради пропозиції щодо внесення змін до рішення про місцевий бюджет;
- ✓ звітують про виконання бюджету перед відповідною радою.

У випадку, якщо сільською, селищною або міською радою не утворено фінансового органу, виконавчий орган ради виконує, крім того, усі функції, які відповідно до чинного бюджетного законодавства належать до компетенції місцевих фінансових органів.

Місцеві державні адміністрації:

- ✓ складають проекти обласних, районних та міських (міст Києва та Севастополя) бюджетів та подають їх на затвердження відповідним радам;
- ✓ забезпечують виконання за доходами та перерахуванням міжбюджетних трансфертів обласних і районних бюджетів, бюджетів міст Києва і Севастополя;
- ✓ забезпечують надходження в доходи відповідних місцевих бюджетів додаткових дохідних джерел, в тому числі й позичкових, з метою покриття тимчасових касових розривів, що виникають під час виконання бюджетів;

- ✓ забезпечують здійснення контролю за відповідністю бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів і розписів бюджетів стосовно місцевих бюджетів підвідомчих адміністративно-територіальних одиниць;
- ✓ звітують про виконання місцевих бюджетів перед відповідними радами.

Платники податків, зборів та інших обов'язкових платежів сплачують платежі до державного та місцевих бюджетів в обсязі та в терміни, передбачені чинним бюджетним і податковим законодавством.

Установи банків:

- ✓ приймають від платників грошові кошти у готівковій та безготівковій формах для здійснення розрахунків з бюджетами за податками та обов'язковими платежами;
- ✓ забезпечують перерахування через систему електронних платежів Національного банку України сплачених платниками готівкою та в безготівковій формі податків та обов'язкових платежів до бюджетів на рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства у розрізі кодів бюджетної класифікації доходів;
- ✓ проводять виплату громадянам готівкою повернених з бюджету органами казначейства сум, надмірно та помилково сплачених податків та інших обов'язкових платежів.

Державній казначейській службі, яка входить до групи органів оперативного управління бюджетними коштами, належить одна з провідних ролей на стадії виконання бюджетів. Участь органів казначейства у процесі касового виконання дохідної частини бюджетів зорієнтована на те, щоб максимально вірно визначити обсяг ресурсної бази бюджету як у цілому, так і за окремими видами доходів в адміністративно-територіальному розрізі. Наявність інформації про обсяг ресурсної бази відповідних бюджетів, рух бюджетних коштів та деталізація їх обліку надає органам державної виконавчої влади та місцевого самоврядування великі можливості для маневрування ресурсами та оперативного контролю за ними.

10.2. Порядок обслуговування бюджетів за доходами

Система обслуговування бюджетів за доходами ґрунтується на комплексі касових операцій, що проводяться органами державної казначейської служби. Залежно від послідовності здійснення операцій з бюджетним надходженнями діяльність органів казначейства щодо обслуговування бюджетів за доходами охоплює такі основні напрямки роботи:

- ✓ відкриття та забезпечення належного функціонування рахунків для зарахування надходжень до державного та місцевих бюджетів;
- ✓ зарахування податків, зборів, інших обов'язкових платежів на рахунки за надходженнями, відкриті в головних управліннях та центральному апараті Казначейства;
- ✓ повернення надміру та помилково сплачених до бюджетів платежів, бюджетне відшкодування податку на додану вартість;
- ✓ розподіл платежів між загальним та спеціальним фондами бюджетів, між державним і місцевими бюджетами, між рівнями місцевих бюджетів за нормативами відрахувань, визначеними бюджетним законодавством, перерахування розподілених коштів за належністю;

- ✓ ведення бухгалтерського обліку доходів та інших находжень державного і місцевих бюджетів відповідно до законодавства;
- ✓ формування звітів та іншої інформації про виконання дохідної частини відповідних бюджетів, надання її органам, які здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою платежів до бюджетів.

Органи державної казначейської служби у процесі виконання дохідної частини бюджетів виконують контрольні функції, пов'язані зі здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень. Контроль проводиться на стадії повернення помилково та надміру зарахованих платежів, розмежування надходжень між рівнями бюджетів і фондами, при наданні дотації вирівнювання місцевим бюджетам та перерахуванні міжбюджетних трансфертів, при перерахуванні коштів отримувачам.

Розглянемо детальніше кожну із зазначених стадій виконання державного та місцевих бюджетів за доходами органами державної казначейської служби.

10.2.1. Відкриття та забезпечення функціонування рахунків для зарахування надходжень до бюджетів

Бюджетні рахунки відкриваються для зарахування доходів бюджетів, надходжень в частині повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні гарантії. Відкриття та забезпечення належного функціонування бюджетних рахунків для зарахування надходжень до бюджетів усіх рівнів є одним із найвідповідальніших напрямів діяльності органів державної казначейської служби. Від якості проведеної роботи з відкриття рахунків значною мірою залежить рівень організації всіх інших напрямків діяльності органів казначейства щодо обслуговування бюджетів за доходами.

Для зарахування надходжень до державного та місцевих бюджетів Державна казначейська служба України відповідно до Бюджетного кодексу, закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети та бюджетної класифікації щорічно на початок нового бюджетного періоду централізовано відкриває (перевідкриває) рахунки. Рахунки відкриваються упродовж 45 днів з дня прийняття закону про державний бюджет на відповідний рік.

Інформація про відкриті рахунки доводиться до територіальних органів казначейства для подальшого інформування органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, та місцевих фінансових органів. Іншим органам державної влади зазначена інформація надається за їх зверненням.

Управління (відділення) казначейства у районах, містах та районах у містах на підставі інформації про відкриті рахунки та даних, отриманих від органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, та відповідних місцевих фінансових органів подають головним управлінням казначейства службові записки щодо відкриття рахунків за надходженнями з переліком надходжень державного і місцевих бюджетів, які справляються на відповідній території.

У разі якщо на початок бюджетного періоду відкриваються рахунки з реквізитами попереднього бюджетного періоду, службові записки щодо відкриття таких бюджетних рахунків за надходженнями не складаються.

У головних управліннях казначейства відкриваються рахунки в розрізі бюджетів та видів надходжень та проводиться блокування рахунків за тими надходженнями, що не справляються на відповідній території (крім рахунків за надходженнями, що

відповідно до законодавства складають кошик доходів державного бюджету для надання міжбюджетних трансфертів)[1]. Застосування такого режиму відкриття рахунків дозволяє органам казначейства своєчасно реагувати на появу нового платежу на певній території та відповідно зменшити кількість помилково зарахованих до бюджетів платежів.

Бюджетні рахунки для зарахування надходжень відкриваються в головних управліннях казначейства та Державній казначейській службі для зарахування до державного та місцевих бюджетів доходів та інших надходжень. Рахунки відкриваються відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та згідно з Порядком відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Державної казначейської служби України від 27.12.2013 р. № 217, а також відповідно до Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р. № 758 зі змінами й доповненнями.

Про відкриття та закриття рахунків для зарахування доходів до бюджетів органи казначейства повідомляють відповідні органи місцевого самоврядування, фінансові органи, органи доходів і зборів та доводять до них реквізити відкритих рахунків. Інформація про відкриті рахунки надається також іншим учасникам бюджетного процесу, які здійснюють контроль за справлянням окремих видів платежів за їхнім письмовим запитом. Наприклад, управлінню екології та природних ресурсів, яке забезпечує надходження на рахунки місцевих бюджетів сум штрафних санкцій за порушення у сфері охорони навколишнього природного середовища, управлінню земельних ресурсів тощо.

Органи доходів і зборів повідомляють реквізити відкритих у головних управліннях казначейства рахунків для зарахування надходжень до державного та місцевих бюджетів платникам податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

10.2.2. Зарахування платежів на бюджетні рахунки за надходженнями

Юридичні та фізичні особи, які є платниками податків, зборів (обов'язкових платежів) до державного та місцевих бюджетів, перераховують платежі на бюджетні рахунки для зарахування надходжень, відкриті на балансі головних управлінь казначейства у розрізі видів бюджетів та кодів класифікації доходів бюджету. На бюджетні рахунки для зарахування надходжень бюджетів перераховуються всі податкові, неподаткові та інші надходження, справляння яких передбачено законодавством України, включаючи трансферти, дарунки, гранти та залучені до бюджетів кошти.

Платежі здійснюються платниками у безготівковій або готівковій формах через установи банків, у яких вони обслуговуються, підприємства поштового зв'язку та ор-

[1] Наприклад, у головному управлінні Державної казначейської служби України у Тернопільській області на 2013 бюджетний рік було відкрито 191615 тисяч рахунків для зарахування надходжень до 633 місцевих бюджетів. Однак до органів, які контролюють справляння надходжень бюджету, доведено реквізити 35793 тисяч рахунків. Інші рахунки було заблоковано через відсутність очікуваних надходжень.

гани місцевого самоврядування за місцезнаходженням (місцем проживання) платника.

Підставою для підтвердження зарахування до бюджетів платежів, сплачених готівкою, є: касові документи, видані банками, операторами поштового зв'язку; квитанції, видані органами місцевого самоврядування, форми яких затверджені в установленому законодавством порядку.

При безготівковій формі оплати розрахункові документи на перерахування платежів до бюджетів подаються платниками до установ банків, де їм відкриті поточні рахунки. Реквізити платіжних доручень та інших розрахункових документів, які подаються в банк, повинні бути заповнені з дотриманням вимог, передбачених в Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22.

Подані платниками податків платіжні документи на перерахування податків та інших платежів приймаються установами банків до виконання. Через систему електронних платежів Національного банку України банківські установи, що обслуговують платників податків, перераховують кошти на рахунки для зарахування надходжень до бюджетів.

Сплачені платниками до державного та місцевих бюджетів податки, збори, обов'язкові платежі та інші види доходів зараховуються на рахунки за надходженнями третього класу "Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів", які відкриваються в головних управліннях державної казначейської служби відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. При цьому деякі види доходів підлягають безпосередньому зарахуванню до бюджету, інші повинні бути розподілені згідно з затвердженими чинним законодавством нормативами між державним і місцевими бюджетами, загальним і спеціальним фондами.

Тому в головних управліннях казначейства окремо відкриваються рахунки:

а) призначені для прямого зарахування платежів до бюджетів, що відкриваються за відповідними балансовими рахунками третього класу:

- *по державному бюджету*
  - ✓ 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету";
  - ✓ 3121 "Надходження до спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки";
  - ✓ 3113 "Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок загального фонду державного бюджету";
  - ✓ 3123 "Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок спеціального фонду державного бюджету";
  - ✓ 3125 "Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ";
- *по місцевих бюджетах*
  - ✓ 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів, що знаходяться на казначейському обслуговуванні";
  - ✓ 3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки";
  - ✓ 3143 "Рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів повернення бюджетних кредитів";
  - ✓ 3153 "Рахунок для зарахування до спеціального фонду місцевих бюджетів повернення бюджетних кредитів".

б) для розмежування доходів між державним і місцевими бюджетами, між загальним і спеціальним фондами бюджетів, між рівнями місцевих бюджетів.

Зарахування сплачених платниками сум до державного та місцевих бюджетів відображається за кредитом наведених вище рахунків. Крім цього, для відображення в обліку сум надходжень до бюджетів наростаючим підсумком з початку року в головних управліннях казначейства відкриваються рахунки за балансовими рахунками 6 класу – "Доходи бюджету", для ведення управлінського обліку – рахунки 8 класу, для ведення позабалансового обліку – 9 класу Плану рахунків.

Податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету (за винятком установ України, які функціонують за кордоном). Сплачені платниками платежі визнаються зарахованими до державного та місцевих бюджетів з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок.

Зарахування податків і зборів до бюджетів здійснюється щоденно і підтверджується випискою по кожному рахунку, яка формується у вигляді реєстру розрахункових документів. На кінець операційного дня залишки коштів, що склалися на відповідних дохідних рахунках, перераховуються на котлові рахунки, які слугують для акумуляції надходжень.

Закумульовані суми коштів, зараховані на котлові рахунки, перераховуються за призначенням. Суми дотацій перераховуються на рахунки місцевих бюджетів. Кошти, що підлягають перерахуванню до державного бюджету, зараховуються на відповідні рахунки, відкриті у Державній казначейській службі (центральний рівень). Таким чином, забезпечується консолідація всіх надходжень до бюджету на єдиному казначейському рахунку.

10.2.3. Повернення помилково та надміру зарахованих до бюджетів платежів

Державна казначейська служба України відповідно до ст. 45 Бюджетного кодексу за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету. Поверненню з бюджету підлягають:

- ✓ помилково сплачені податки, збори (обов'язкові платежі);
- ✓ переплата, яка виникла внаслідок скасування чи зміни судом рішення контролюючого органу про нарахування або донарахування суми податкового зобов'язання, якщо така сума була сплачена;
- ✓ переплата, яка виникла внаслідок сплати платником коштів понад суми податкових зобов'язань, за якими настав граничний термін сплати.

Порядок повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів регламентується наказом Міністерства фінансів України від 03.09.2013 р. за № 787, а взаємодія територіальних органів Міністерства доходів і зборів України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань – спільним наказом Міністерства доходів і зборів та Міністерства фінансів України №882/1188 від 30.12.2013 року.

Повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету надходжень здійснюється за поданням органів, яким відповідно до чинного законодавства надано право контролювати справляння надходжень бюджету. Вони здійснюють постійний контроль за правильністю та своєчасністю надходження до державного та місцевих бюджетів податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів згідно з переліком, а також ведення обліку таких платежів у розрізі платників з метою забезпечення повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів;

Перелік податків, зборів та інших доходів бюджету відповідно до переліку кодів бюджетної класифікації в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, визначається постановою Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 р. № 106 "Деякі питання ведення обліку податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету".

Повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету коштів від повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні гарантії, здійснюється за поданням органів, які здійснюють облік заборгованості в розрізі позичальників (фінансових органів, органів казначейства, розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів).

Подання готується за формою, передбаченою нормативно-правовими актами з питань повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету коштів, або в довільній формі на офіційному бланку установи. У поданні обов'язково зазначається така інформація: обґрунтування необхідності повернення коштів з бюджету, найменування платника (суб'єкта господарювання), код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи, реєстраційний номер облікової картки платника податків (ідентифікаційний номер), сума платежу, що підлягає поверненню, дата та номер розрахункового документа, який підтверджує перерахування коштів до відповідного бюджету.

Зважаючи на те, що найбільше операцій щодо повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів проводять органи доходів і зборів, спільними документами цих органів і казначейства встановлено форму подання – висновок.

У випадку виявлення надміру чи помилково перерахованих платежів до бюджетів, справляння яких контролюють органи доходів і зборів, платник податків звертається до цих органів із заявою[2]. Заява може бути подана упродовж 1095 днів з дня виникнення такої переплати.

Заява про повернення коштів з бюджету складається платником у довільній формі з обов'язковим зазначенням такої інформації: причини повернення коштів з бюджету, найменування платника (суб'єкта господарювання), код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи, реєстраційний номер облікової картки платника податків (ідентифікаційний номер), суми платежу, що підлягає поверненню. Крім цього у заяві зазначаються напрями перерахування коштів з бюджету.

[2] У разі помилкової або надмірної сплати коштів на рахунки, надходження за якими контролюють інші органи, заява, подання, а також оригінал (копія) розрахункового документа, який підтверджує перерахування коштів до бюджету, подаються безпосередньо до органу казначейства.

Надміру або помилково зараховані до бюджетів платежі можуть перераховуватися на:

- ✓ погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, що підлягають зарахуванню до бюджетів;
- ✓ поточний рахунок платника податку в установі банку;
- ✓ на рахунки підприємств поштового зв'язку. У такому випадку оформляються поштові перекази на ім'я відповідних громадян – отримувачів коштів;
- ✓ шляхом повернення готівковими коштами за чеком з рахунку, відкритого в установі банку за балансовими рахунками групи 257 "Кошти державного та місцевих бюджетів до виплати" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України, на ім'я відповідного територіального органу казначейства.

Орган доходів і зборів за місцем реєстрації платників податків на підставі даних їх особових рахунків готує висновки про повернення відповідних сум коштів із бюджету та реєстри висновків за платежами. Згідно з реєстрами орган доходів і зборів, відповідний місцевий фінансовий орган та орган казначейства проводять приймання-передавання висновків про повернення помилково або надміру сплачених платежів до бюджетів.

Сформовані висновки орган доходів і зборів передає для виконання до відповідного органу казначейства. Висновки за платежами, які належать місцевим бюджетам, і підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами, повинні бути погоджені з відповідним місцевим фінансовим органом. Отримані висновки про повернення помилково або надміру сплачених платежів реєструються органами казначейства у спеціально призначеному для цього журналі обліку висновків.

На підставі отриманих висновків управління державної казначейської служби готують платіжні документи на перерахування коштів з відповідних бюджетних рахунків на рахунки, зазначені у висновках, та щоденно засобами телекомунікаційного зв'язку передають їх до відповідного головного управління казначейства.

Головне управління казначейства за умови наявності поточних надходжень на відповідних бюджетних рахунках у термін не пізніше п'яти робочих днів з дати отримання висновку від органу, що контролює справляння надходжень бюджету, здійснює перерахування коштів за призначенням. За неможливості виконання документів на повернення платежів з бюджетів одноразово загальними сумами орган казначейства здійснює повернення коштів частковими сумами шляхом оформлення меморіальних ордерів. Своєчасно не оплачені документи на повернення з бюджетів платежів обліковуються в картотеці на рахунках позабалансового обліку. Такі документи оплачуються по мірі надходження коштів на відповідні рахунки з обліку надходжень державного та місцевих бюджетів.

Повернення помилково або надміру сплачених податків юридичним особам по безготівковому розрахунку здійснюється шляхом перерахування коштів з відповідного аналітичного рахунка, з якого необхідно зробити повернення, платіжним дорученням органу казначейства на відкриті на його ім'я в установі банку рахунки за балансовими рахунками групи 260 "Кошти до запитання суб'єктів господарської діяльності" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України, затвердженого постановою Правління НБУ від 17.06.2004 року № 280.

Повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів здійснюється з того бюджету, до якого зараховується у поточному бюджетному році вид надходжень, який підлягає поверненню. Якщо платіж, що повертається, був спла-

чений до загального (спеціального) фонду державного або місцевих бюджетів, але згідно з законодавством не передбачений серед джерел формування бюджетів у поточному бюджетному періоді, то повернення здійснюється з рахунків, на яких обліковуються кошти від зарахування інших надходжень відповідного бюджету.

Операції щодо зарахування та повернення платежів здійснюються в межах залишків коштів на аналітичному рахунку з обліку доходів і відображаються у виписці з рахунка, яка щоденно формується органами казначейства у вигляді електронного реєстру розрахункових документів та у разі потреби роздруковується. Виписки в електронному вигляді надаються органам, що контролюють справляння надходжень бюджету, згідно з порядками взаємодії або за зверненням відповідних органів.

Повернення фізичним особам помилково та надмірно сплачених до бюджетів платежів у готівковій формі здійснюється органами казначейства на підставі подань органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, або рішень судової влади.

Повернення готівкою помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів, сплачених фізичними особами, які не мають рахунків в установах банків, здійснюється:

- ✓ з відповідних рахунків, відкритих органами казначейства в установах банків, уповноважених згідно з укладеними договорами здійснювати виплату готівки на підставі чеків, виписаних органами казначейства на ім'я фізичної особи;
- ✓ з рахунків банків за реєстрами одержувачів коштів, підготовленими органами, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- ✓ поштовими переказами на адреси, визначені в заявах платників або у податкових деклараціях фізичних осіб, через підприємства поштового зв'язку за реєстрами одержувачів коштів, підготовленими органами, що контролюють справляння надходжень бюджету.

Орган казначейства упродовж п'яти робочих днів повідомляє орган, що контролює справляння надходжень бюджету, про перерахування сум помилково та надміру сплачених платежів на рахунки банків та до підприємств поштового зв'язку, уповноважених здійснювати готівкові розрахунки з платниками податків. У термін не пізніше п'яти робочих днів орган доходів і зборів повідомляє платників податків про можливість отримання належних їм коштів.

Надміру сплачена сума податку на доходи фізичних осіб підлягає поверненню платнику податку упродовж 60 календарних днів від дня отримання органом доходів і зборів податкової декларації в спосіб, зазначений у декларації.

При поверненні платежів фізичним особам готівкою на рахунки в банківських установах або через підприємства поштового зв'язку органи казначейства перевіряють правильність оформлення всіх документів та готують платіжні доручення, де зазначаються реквізити установи банку, який здійснюватиме виплату коштів готівкою, або реквізити підприємства поштового зв'язку, з рахунка якого сплачуватимуться перекази їх одержувачам.

За умови наявності коштів, необхідних для здійснення повернення, у термін не пізніше п'яти робочих днів з дати отримання висновків органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, органи казначейства здійснюють перерахування коштів за призначенням.

Послуги банку та поштові витрати, пов'язані зі здійсненням операцій з повернення платникам готівкою помилково та надмірно сплачених платежів, оплачуються за рахунок коштів бюджету, з якого повертається цей податок.

При поверненні з державного та місцевих бюджетів платежів фізичним особам у готівковій формі органи казначейства на підставі подань органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, перераховують платіжним дорученням кошти з відповідного аналітичного рахунка, з якого необхідно зробити повернення, на рахунки, відкриті в установах банків на ім'я органу казначейства за балансовим рахунком 2571 "Кошти для інших виплат готівкою" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України. На підставі подань органів, які контролюють справляння надходжень бюджету, та виписки з рахунку 2571 органи казначейства виписують чеки на отримання готівки або готують реєстр одержувачів коштів та передають його до відповідного банку або підприємства поштового зв'язку.

На підставі належно оформлених чеків фізичні особи отримують готівку з рахунків, відкритих на ім'я органів казначейства в установах банків за балансовим рахунком 2571. На основі виписки банку з рахунку 2571 органами казначейства проводиться списання коштів із відповідних аналітичних рахунків, призначених для обліку надходжень бюджетів.

З розвитком системи масових платежів та збільшенням обсягів безготівкових розрахунків кошти перераховуються на поточні рахунки платника, відкриті в установі банку. В цьому випадку органи казначейства не оформляють чеків, а перераховують кошти на рахунок платника, зазначений ним у заяві.

Подання в довільній формі надається платником до органу державної казначейської служби разом із його заявою про повернення коштів з бюджету та оригіналом або копією розрахункового документа (квитанції, платіжного доручення тощо), який підтверджує перерахування коштів до бюджету.

За наявності в казначейському обліку заборгованості платника перед державним бюджетом за іншими бюджетними позичками, кредитами або фінансовою допомогою орган казначейства повідомляє платника та орган, який надав подання, про можливість направлення коштів (або їх частки), зазначених у заяві та поданні, у першу чергу на погашення цієї заборгованості перед бюджетом.

Заява та подання повертаються органами державної казначейської служби надавачам без виконання у таких випадках:

- ✓ перевищення встановлених законодавством строків надання заяви та подання до органу казначейства;
- ✓ невідповідність заяви та подання визначеним формі та змісту;
- ✓ невідповідність інформації, викладеної у заяві платника, даним, наведеним у поданні, або даним органу казначейства про зарахування коштів до бюджету;
- ✓ надання заяви та подання не за призначенням.

У разі недостатності або відсутності поточних надходжень на рахунках для здійснення повернення проводиться підкріплення відповідних рахунків з обліку доходів бюджетів. Для підкріплення коштами цих рахунків відповідний орган казначейства направляє звернення:

- ✓ до Державної казначейської служби України – за платежами, що належать державному бюджету;
- ✓ до відповідних місцевих фінансових органів – за платежами, що належать місцевим бюджетам;

- ✓ до відповідного територіального органу фонду – за частиною платежу, що перерахована до відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування.

Направлення звернення про підкріплення коштами не є підставою для зупинення операцій з повернення коштів з бюджету за рахунок поточних надходжень. При здійсненні повернення коштів з бюджету за рахунок поточних надходжень на всю суму або її частку після направлення звернення про підкріплення коштами відповідний орган казначейства повідомляє про це органи, до яких направлено звернення для підкріплення коштами. Невикористана органом казначейства сума наданого підкріплення коштами повертається органам, які його надали.

У разі не надання підкріплення коштами упродовж п'яти робочих днів після дня отримання звернення органи, які здійснюють підкріплення коштами, письмово інформують органи державної казначейської служби про причини невиконання звернення. Якщо місцеві фінансові органи та територіальні органи фондів соціального страхування у визначений термін не надають підкріплення коштами для здійснення повернення або не повідомляють про причини ненадання підкріплення коштами, відповідний орган казначейства приймає рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Сума підкріплення у бухгалтерському обліку з виконання бюджетів відображається на відповідних рахунках управлінського обліку як отримання (надання) підкріплення коштами для здійснення повернення надходжень.

10.2.4. Відшкодування платникам податку на додану вартість

Сума, що підлягає поверненню з бюджету платнику податку у зв'язку з надмірною його сплатою визначається як бюджетне відшкодування. Згідно з Податковим кодексом України бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними Кодексом.

Платниками щомісячно за наслідками господарської діяльності розраховується сума податку на додану вартість яка належить до відшкодування. Відшкодуванню платнику податку з державного бюджету підлягає сума (як надміру сплачена), якщо за результатами звітного періоду різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) упродовж звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду має від'ємне значення.

Сума податку на додану вартість, що підлягає відшкодуванню, визначається за даними податкової декларації за звітний період, яка подається платниками податків до органу доходів і зборів. Копію декларації з відміткою органу доходів і зборів про її прийняття платник податку, у якого виникло право на відшкодування ПДВ, подає до органу казначейства. Це дозволяє здійснювати додатковий контроль за відповідністю задекларованих до відшкодування та зазначених у висновках сум.

У декларації зазначають напрями відшкодування податку на додану вартість. Чинним законодавством передбачено, що відшкодування ПДВ може здійснюватись шляхом:

- ✓ перерахування грошових сум з бюджетного рахунку на рахунок платника податку, відкритого йому в установі банку;
- ✓ зарахування суми відшкодування в рахунок майбутніх платежів з податку на додану вартість.

Відшкодування податку на додану вартість з бюджету здійснюється органами казначейства за висновками органів доходів і зборів або за рішенням суду.

Згідно з Порядком формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках, затвердженого спільним наказом Державної податкової адміністрації України та Державного казначейства України від 03.02.2011 р. № 68/23, органи доходів і зборів в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі упродовж місяця, виходячи з наявних матеріалів, що можуть свідчити про підтвердження нарахування бюджетного відшкодування, забезпечують подання до центрального органу доходів і зборів зведеної інформації про можливі загальні обсяги відшкодування податку на додану вартість коштами у кожному регіоні у розрізі платників (щодо яких наявні зазначені матеріали) за деклараціями, сума заявленого бюджетного відшкодування податку на додану вартість за якими з урахуванням уточнюючих розрахунків становить 100 тис. грн. і більше.

На основі отриманих матеріалів Міністерство доходів і зборів проводить аналіз наявної інформації, а також аналіз інформації про підготовлені органами доходів і зборів висновки щодо відшкодування податку на додану вартість на поточні рахунки суб'єктів підприємницької діяльності, за якими прийнято обґрунтоване рішення щодо законності відшкодування податку на додану вартість. За наявності достатніх підстав готує та надає Державній казначейській службі узагальнену інформацію про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках. Крім того, про обсяги можливих сум відшкодувань та перелік суб'єктів підприємницької діяльності повідомляються територіальні органи доходів і зборів, які доводять висновки на проведення відшкодування податку на додану вартість до органів казначейства.

Органи державної казначейської служби здійснюють відшкодування податку на додану вартість підприємствам згідно з отриманими узагальненою інформацією, реєстром суб'єктів підприємницької діяльності та висновками органів доходів і зборів. Упродовж п'яти операційних днів після отримання висновків орган казначейства перераховує належну суму відшкодування платнику податку. Інформацію про здійснене бюджетне відшкодування податку на додану вартість з бюджету органи казначейства надають органам доходів і зборів.

У разі недостатності або відсутності коштів на аналітичному рахунку з обліку доходів загального фонду бюджету в цілому по області, за зверненням головних управлінь до Державної казначейської служби відшкодування здійснюється за рахунок надходжень загального фонду державного бюджету.

Відшкодування податку на додану вартість за висновками органів доходів і зборів здійснюється відповідно до Порядку взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.01.2011 р. № 39.

Згідно з Порядком орган доходів і зборів за місцем реєстрації платника податку зобов'язаний подати органу казначейської служби висновок про суми відшкоду-

вання податку на додану вартість упродовж трьох робочих днів після закінчення камеральної перевірки податкової декларації платника податку, який має право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ, та п'яти днів після закінчення перевірки платника, який не має такого права.

На підставі висновку та узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість орган державної казначейської служби перераховує платнику податку зазначену у висновку суму бюджетного відшкодування податку на додану вартість з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку, відкритий в обслуговуючому банку, впродовж:

- ✓ трьох операційних днів після отримання висновку в разі, коли платник податку має право на автоматичне бюджетне відшкодування податку;
- ✓ п'яти операційних днів після отримання висновку, якщо платник податку не має права на автоматичне відшкодування податку.

Відшкодування податку на додану вартість за судовими рішеннями здійснюється відповідно до Порядку взаємодії між органами державної податкової служби України та Державного казначейства України в процесі судового розгляду та виконання рішень суду щодо безспірного списання коштів з рахунків, на яких обліковуються надходження Державного бюджету України з податку на додану вартість, затвердженого спільним наказом цих органів від 27.04.2004 р. № 82/245 та службового розпорядження Державного казначейства України від 03.02.2012 р. № 47.

У разі надходження до органів державної казначейської служби оригіналу виконавчого документа (наказу суду), який свідчить про набрання рішенням законної сили, його копія не пізніше наступного робочого дня після його одержання передається до податкового органу для забезпечення повноти контролю за правильністю відшкодування та формування довідки щодо залишку невідшкодованого податку за звітний період.

Документи, що стосуються справи (рішення, наказ, постанова, ухвала, касаційна скарга та ін.), направляються для проведення юридичної експертизи до центрального апарату Казначейства. У разі прийняття позитивного рішення про відшкодування Державна казначейська служба надсилає головному управлінню інформаційний запит на перерахування необхідних для виконання рішення суду коштів з відповідних рахунків 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету" районного (міського) рівня на рахунок 3112 "Загальний фонд державного бюджету", відкритий для відшкодування податку на додану вартість на центральному рівні.

Державна казначейська служба своїми платіжними дорученнями перераховує кошти з рахунка 3112 на рахунок платника податків. За проведеною операцією складається та надсилається головним управлінням казначейства реєстр платників податків, яким відшкодовано суми податку на додану вартість за судовими рішеннями, для подальшої передачі управлінням казначейства, а останніми – територіальним органам доходів і зборів.

10.2.5. Розподіл доходів бюджету за встановленими нормативами відрахувань

Усі податки та інші платежі, які поступили на бюджетні рахунки за надходженнями, повинні бути розподілені відповідно до затверджених нормативів. Перелік надходжень, що підлягають розподілу, визначається Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України, рішеннями рад про місцеві бюджети, податковим законодавством.

За встановленими нормативами за допомогою програмного забезпечення головними управліннями казначейства щоденно проводиться розмежування надходжень, які підлягають розподілу між: загальним і спеціальним фондами бюджетів; державним і місцевими бюджетами; рівнями місцевих бюджетів; державними цільовими фондами.

Для обліку доходів, які підлягають розподілу, у головних управліннях державної казначейської служби відкриваються аналітичні рахунки за балансовими рахунками третього класу "Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів":

- *по державному бюджету*
  - ✓ 3311 "Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами";
  - ✓ 3131 "Надходження коштів, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету";
  - ✓ 3411 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу".
- *по місцевих бюджетах*
  - ✓ 3321 "Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету";
  - ✓ 3161 "Кошти, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів";
  - ✓ 3421 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу".

За результатами проведеного розподілу доходів органами казначейства щоденно формуються платіжні доручення на перерахування коштів із зазначених рахунків. Кошти, які відповідно до встановлених нормативів є доходами загального та спеціального фондів державного бюджету, зараховуються на бюджетні рахунки за надходженнями (3111 – по загальному фонду та 3121 – по спеціальному фонду).

Інформація щодо надходження та повернення платежів до бюджетів одночасно відображається на рахунках 6 класу, де вона акумулюється наростаючим підсумком з початку року. Таким чином, усі надходження до і після розмежування знаходять своє відображення на бюджетних рахунках 3 і 6 класів бюджетного обліку.

Залишки коштів за день (з урахуванням повернень) у регламентований час зараховуюся на рахунки для акумуляції доходів, які надійшли упродовж дня до загального (3112) та спеціального (3122) фондів державного бюджету.

Залишки коштів за день з рахунків 3122, відкритих у головних управліннях казначейства, в автоматизованому режимі за допомогою системи електронних платежів перераховуються на аналогічні рахунки, відкриті у Державній казначейській службі (на центральному рівні).

Кошти, закумульовані на рахунках 3112, підлягають такому розподілу: частина коштів перераховується безпосередньо на аналогічні рахунки, відкриті в Казначействі України, інша – за встановленими нормативами відрахувань як дотація вирівнювання переховується на рахунки 3141 органів місцевого самоврядування. Інформація про передані на центральний і місцевий рівні кошти одночасно відображається на рахунках 8 класу управлінського обліку як кошти отримані.

Таким чином досягається подвійний контроль за отриманими доходами загального і спеціального фондів державного бюджету, а саме: залишки коштів на рахунках 6 класу на рівні головного управління повинні дорівнювати залишкам на рахунках 8 класу як кошти передані, і відповідно залишки на рахунках 8 класу Державної казначейської служби – як кошти отримані.

Після одержання та відображення в обліку доходів від головних управлінь на центральному рівні здійснюється розподіл асигнувань між головними розпорядниками на здійснення видатків розпорядниками коштів державного бюджету.

Кошти, що надійшли на рахунки місцевих бюджетів, акумулюються на котлових рахунках доходів загального (3142) та спеціального (3152) фондів місцевих бюджетів. У межах операційного дня кошти з цих рахунків перераховуються на видаткові рахунки 3142 і 3152 місцевих бюджетів. З цих рахунків на підставі розпоряджень місцевих фінансових органів чи керівників органів місцевого самоврядування виділяються кошти головним розпорядникам коштів місцевих бюджетів. Згідно з розподілами головні розпорядники розподіляють кошти між установами й організаціями, які отримують кошти з місцевих бюджетів.

Результати розподілу податків, зборів (обов'язкових платежів) знаходять відображення у відповідних відомостях розподілу платежів, які надійшли на розподільчі рахунки з обліку доходів, записи у яких проводяться щоденно згідно з надходженнями. Відомості містять інформацію про суми платежів, що поступили й підлягають перерахуванню до бюджетів різних рівнів, за поточний день і наростаючим підсумком з початку року. Для кожного рівня бюджету передбачена графа для нормативу відрахування та графа для розмежованої суми, розрахованої за індивідуальним нормативом.

10.2.6. Облік доходів бюджетів та складання звітності про надходження коштів до бюджетів

Ведення обліку доходів, здійснення документообігу та оформлення документів, пов'язаних із касовим виконанням дохідної частини бюджетів, проводиться з дотриманням вимог, що встановлені Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів Україні від 21.10.2013 року № 885.

Органи казначейства при веденні бухгалтерського обліку виконання бюджетів за доходами повинні забезпечити облік надходжень відповідно до закону про Державний бюджет України на поточний рік та рішення відповідної ради про місцевий бюджет у розрізі доходів загального та спеціального фондів; доходів, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами; доходів, що розподіляються між державним та місцевими бюджетами; доходів, що розподіляються між рівнями бюджету; надходжень, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету за кодами бюджетної класифікації.

При цьому органи державної казначейської служби ведуть облік доходів державного та місцевих бюджетів за кодами бюджетної класифікації доходів у розрізі видів надходжень, що поступили. Облік податків і зборів відповідно до класифікації доходів бюджетів та у розрізі кожного платника здійснюють органи доходів і зборів.

Для обліку доходів бюджетів в органах казначейства використовують рахунки 6 класу "Доходи бюджету" та окремі рахунки 7 класу "Видатки бюджету" для обліку зарахування коштів, отриманих від повернення кредитів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Сальдо кожного з цих рахунків, які відкриваються в розрізі окремих бюджетів та видів доходів, відображає загальну суму надходжень конкретного виду платежу до бюджету наростаючим підсумком з початку бюджетного періоду. Рахунки 6 і 7 класів є основним джерелом інформації, що використовується для складання в органах казначейства

звітності про виконання дохідної частини державного та місцевих бюджетів, на базі якого формуються звіти про виконання бюджетів за доходами в цілому по області та в розрізі територіальних одиниць. Планові показники за доходами бюджетів та повернення кредитів до державного бюджету відображаються на рахунках 9 класу "Позабалансовий облік".

Крім того, у процесі формування інформації про виконання бюджетів за доходами використовуються дані, що обліковуються на рахунках 3 класу "Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів". На підставі даних про рух коштів на рахунках 3-го класу в головних управліннях казначейства щоденно формуються виписки з рахунків по кожному виду платежу. Засобами електронного зв'язку виписки у вигляді електронного реєстру розрахункових документів щоранку надсилаються до управлінь казначейства, департаменту фінансів та головного управління доходів і зборів. Вони служать підтвердженням про зарахування або списання коштів по відповідних дохідних рахунках бюджетів.

В управлінні казначейства перевіряється правильність надходження платежів до відповідного бюджету з урахуванням повернень відповідно до кодів бюджетної класифікації доходів. За результатами операційного дня управління щоденно надає виписки органам доходів і зборів та місцевого самоврядування. На підставі отриманих виписок з рахунків органами доходів і зборів ведеться облік сплачених до бюджетів податків, зборів інших платежів у розрізі платників.

Щомісячно органами казначейства проводиться звірка даних щодо надходження податків, зборів, інших платежів до бюджетів з відповідними даними фінансових органів та органів доходів і зборів. Результати взаємозвірки оформляються актом.

Для ведення аналітичного обліку операцій з касового виконання державного та місцевих бюджетів за доходами відкриваються особові картки до кожного аналітичного рахунку. Ведення таких карток відбувається в автоматизованому режимі за допомогою програмно-технічного комплексу "Барс-Міленіум". Відображені в особових картках облікові дані повинні відповідати аналогічним даним оборотно-сальдової та сальдової відомостей, дані яких повинні відповідати показникам щоденного оборотно-сальдового балансу, і є підставою для складання звітів про виконання бюджетів за доходами.

На підставі даних про рух коштів на аналітичних рахунках з обліку доходів бюджету щоденно у регламентований час головні управління державної казначейської служби засобами програмного забезпечення формують Звіти про виконання державного бюджету за доходами та іншими надходженнями (додаток 7), Звіти про виконання місцевих бюджетів за доходами у розрізі видів надходжень і передають їх головному управлінню доходів і зборів та департаменту фінансів на обласному рівні.

Звіти про виконання дохідної частини зведених бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, районів та міст республіканського та обласного значення надаються Державній казначейській службі. Звіти про виконання доходів та інших надходжень державного бюджету головних управлінь та Звіт про виконання доходів та інших надходжень державного та місцевих бюджетів, складений Державною казначейською службою, консолідуються. Консолідований звіт надається користувачам інформації в установленому порядку. Дані звітів за останній робочий день місяця є підставою для складання місячної звітності про виконання бюджетів у частині доходів.

Разом з тим головні управління казначейства України формують звіти про виконання доходів та інших надходжень державного та місцевих бюджетів в розрізі

управлінь за видами надходжень та передають їх (в електронному вигляді) управлінням (відділенням) казначейства для подальшої передачі користувачам інформації.

Інформація про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами кожного робочого дня, наступного за звітним, передається органами казначейства відповідним органам місцевого самоврядування, органам доходів і зборів та фінансовим органам за формами, наведеними у додатку 8). Органам доходів і зборів щоденно надаються відомості про зарахування та повернення коштів з рахунків для обліку надходжень бюджетів у вигляді технологічних @В-файлів. Фінансовим органам та органам місцевого самоврядування надаються виписки з рахунків для обліку бюджетних надходжень, звіти про виконання бюджетів за доходами, відомості розподілу платежів та реєстри платників за спрощеною системою оподаткування.

Таким чином, забезпечується організація касового виконання бюджетів за доходами органами державної казначейської служби. Схема проходження платежів та формування інформації про касове виконання бюджетів за доходами органами казначейства наведена на рисунку 10.1.

Як видно з наведеного рисунка, управління (відділення) державної казначейської служби у районах, містах, районах у містах є пасивними учасниками наведеної схеми, тобто не приймають безпосередньої участі у формуванні доходів бюджетів. Це пов'язано з тим, що рахунки для зарахування та обліку надходжень до державного та місцевих бюджетів відкриваються на балансі головних управлінь казначейства на ім'я управлінь. Управлінням казначейства надається інформація про зарахування та повернення коштів з дохідних рахунків у вигляді щоденної виписки та реєстра платіжних документів, а також звіти про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами.

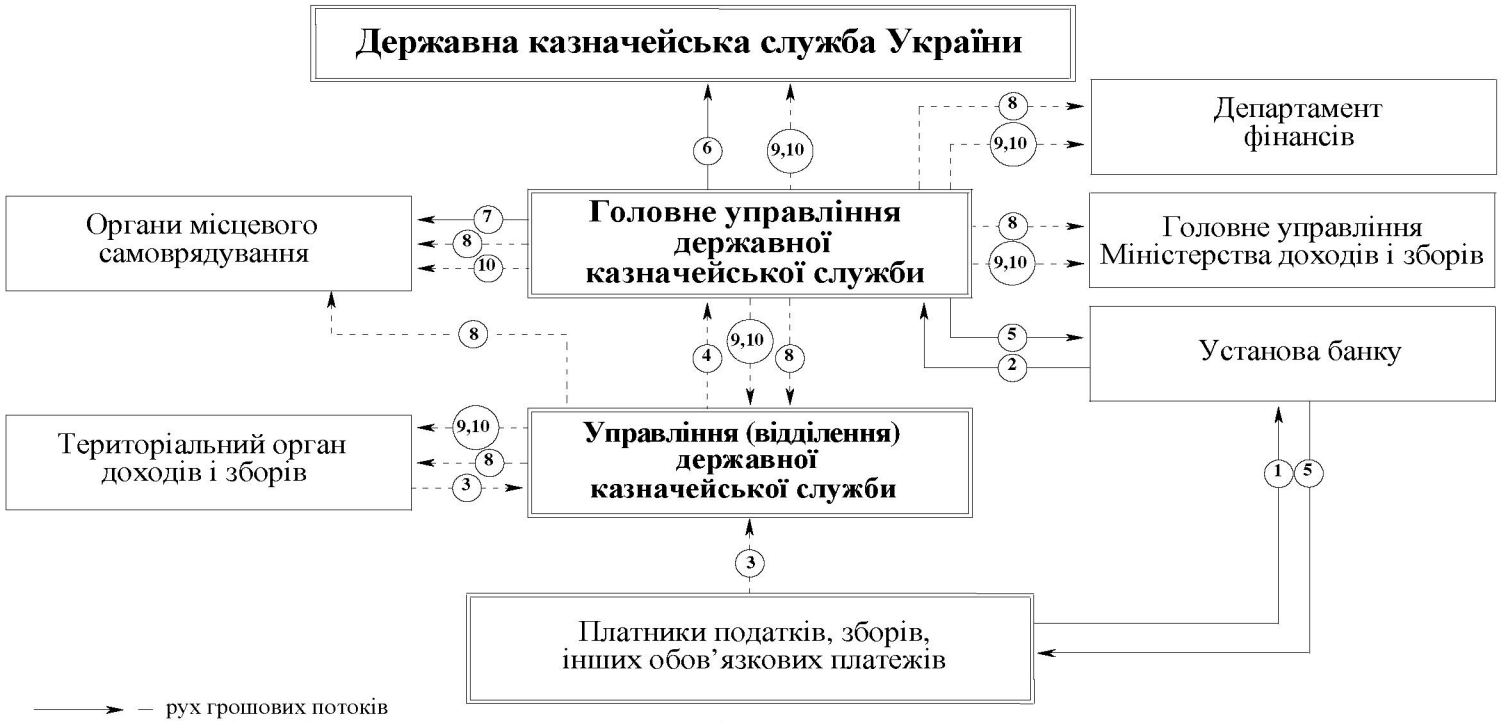
Процес виконання бюджетів за доходами буде не завершеним, якщо не розглянути питань, що стосуються аналізу виконання бюджетів за доходами та мобілізації додаткових надходжень до бюджетів. Аналіз проводиться в основному місцевими органами влади, фінансовими органами та органами доходів і зборів. Певною мірою у проведенні аналізу беруть участь органи державної казначейської служби.

Для ефективного управління доходами фінансовими органами, органами доходів і зборів та казначейської служби як на регіональному, так і на центральному рівнях здійснюється аналіз виконання прогнозних показників надходження доходів до бюджетів. Аналіз дає змогу своєчасно відкоригувати допущені при плануванні похибки поточного бюджету та закласти реальну базу для бюджету наступного періоду.

10.2.7. Аналіз виконання бюджетів за доходами та мобілізація додаткових надходжень до бюджетів

Аналіз стану виконання бюджету за доходами здійснюється на основі даних оперативної, місячної, квартальної, річної звітності, та передбачає складання відповідних аналітичних таблиць. Для аналізу надходження доходів доцільно мати дані щодо обсягу платежів за кожним дохідним джерелом у динаміці як за попередні бюджетні періоди, так і помісячно в поточному році. При цьому необхідно враховувати вплив змін в адмініструванні та справлянні податків.

Аналіз проводиться за кожним джерелом доходів (окремо за обсягом доходів, що враховуються та не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів) загального та спеціального фондів у співставленні з затвердженими показниками за попередній рік та за відповідний звітний період.



1 – сплата платниками податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів;
2 – перерахування коштів на бюджетні рахунки за надходженнями;
3 – подання (висновки) на повернення помилково та надміру сплачених до бюджетів платежів;
4 – платіжні доручення на повернення помилково та надміру сплачених платежів;
5 – повернення помилково та надміру сплачених платежів платникам податків;
6 – перерахування доходів на центральний рівень згідно з розподілом;
7 – перерахування коштів на видаткові рахунки органів місцевого самоврядування;
8 – виписки з аналітичних рахунків по обліку доходів та реєстр платіжних документів;
9 – щоденний звіт про виконання доходів та інших надходжень державного бюджету;
10 – звіт про виконання місцевих бюджетів за доходами.

Рис. 10.1. Схема проходження платежів та формування інформації про касове виконання бюджетів за доходами

Аналізується відповідність обсягу фактичних надходжень, затверджених як в абсолютній сумі, так і у відсотковому вираженні. При цьому обсяг фактичних надходжень за кожним дохідним джерелом співставляється з відповідними надходженнями попередніх бюджетних періодів і обов'язково у порівняльних умовах.

Для виявлення резервів додаткових надходжень доходів використовується детальна інформація про фінансовий стан платників податків (у розрізі підприємств, установ тощо), яку формують органи доходів і зборів. Для кожного дохідного джерела потрібно з'ясувати динаміку показників за поточний та попередні бюджетні періоди та мати детальну інформацію про базу оподаткування, що є визначальним при розрахунку платежів до бюджету. Наприклад, при розрахунку суми податку на доходи фізичних осіб – фонд заробітної плати, плати за землю – площу та категорію земельних угідь тощо.

На основі показників виконання бюджетів за доходами фінансовими органами та органами доходів і зборів складається прогноз надходжень на наступний місяць, квартал, до кінця року. Наявність інформації про очікувані надходження доходів до бюджетів дозволяє прогнозувати обсяг фінансових ресурсів для виконання бюджетних зобов'язань поточного періоду та проводити ефективну податкову політику у наступні періоди.

Розглянутий порядок зарахування, повернення, розмежування, обліку та аналізу надходження доходів до державного та місцевих бюджетів забезпечує своєчасне та в повному обсязі зарахування доходів до державної казни і відповідно сприяє ефективному фінансуванню затверджених законом про державний бюджет і рішенням місцевих рад статей видатків.

10.3. Організація роботи з обслуговування бюджетів за доходами

Організація казначейського обслуговування бюджетів за доходами передбачає ведення щоденних операцій з обліку надходжень платежів, складання відповідних розрахункових документів та формування й передачі інформації користувачам.

Безпосередньо обслуговуванням державного та місцевих бюджетів за доходами займаються спеціально створені структурні підрозділи центрального апарату та територіальних органів державної казначейської служби – відділи/сектори бюджетних надходжень.

Відділ бюджетних надходжень головного управління казначейства підпорядковується одному із заступників начальника управління. Відділ безпосередньо взаємодіє з іншими управліннями та відділами головного управління (управліннями бухгалтерського обліку операцій з виконання бюджету, консолідованої звітності, інформаційних технологій та захисту інформації, відділом обслуговування операційного дня), а також зі структурними підрозділами центрального апарату Державної казначейської служби, насамперед із управліннями бюджетних надходжень, методології з обслуговування бюджетів, бухгалтерського обліку та звітності, міжбюджетних відносин та моніторингу видатків місцевих бюджетів тощо.

Відділи бюджетних надходжень організовують, методично забезпечують і координують роботу підпорядкованих головним управлінням районних та міських управлінь казначейства з питань касового виконання дохідної частини державного та місцевих бюджетів.

У кожному головному управлінні казначейства організація роботи відділу бюджетних надходжень щодо обслуговування дохідної частини бюджетів та взаємодія з іншими структурними підрозділами має свої особливості. Для прикладу наведемо діяльність відділу бюджетних надходжень головного управління державної казначейської служби у Тернопільській області щодо забезпечення функцій обслуговування бюджетів за доходами упродовж операційного дня (додаток 9).

10.4. Операції з виконання дохідної частини державного бюджету

Операції з касового виконання державного бюджету за доходами проводяться в програмно-технічному комплексі "Барс-Міленіум" відповідно до Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 р. № 43.

При обслуговуванні доходів та інших надходжень державного бюджету органи казначейства здійснюють операції з обробки платежів, наведені на рисунку 10.2

10.4.1. Операції за надходженнями до загального фонду державного бюджету

Платежі, які відповідно до Бюджетного кодексу та закону про Державний бюджет України є доходами загального фонду бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях державної казначейської служби за балансовим рахунком 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету" Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Інформація щодо надходження та повернення надміру або помилково сплачених платежів до бюджету і відшкодування податку на додану вартість одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6111 "Доходи загального фонду державного бюджету". Кредитовий залишок за рахунком 6111 дає інформацію про надходження до загального фонду бюджету (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів та відшкодування податку на додану вартість) кожного виду доходів наростаючим підсумком з початку року.

Для щоденного акумулювання надходжень загального фонду державного бюджету в головних управліннях казначейства відкриваються два рахунки за балансовим рахунком 3112 "Загальний фонд державного бюджету", а саме:

- ✓ перший – для акумулювання доходів, за рахунок яких здійснюється перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам;
- ✓ другий – для акумулювання доходів, за рахунок яких не здійснюється перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам, у тому числі коштів від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів.

У Державній казначейській службі для акумулювання коштів загального фонду державного бюджету відкриваються відповідні рахунки за балансовим рахунком 3112, а саме:

- ✓ рахунки в розрізі територій для зарахування коштів, що перераховуються з обласного рівня на центральний;
- ✓ рахунки для подальшого акумулювання коштів загального фонду державного бюджету.

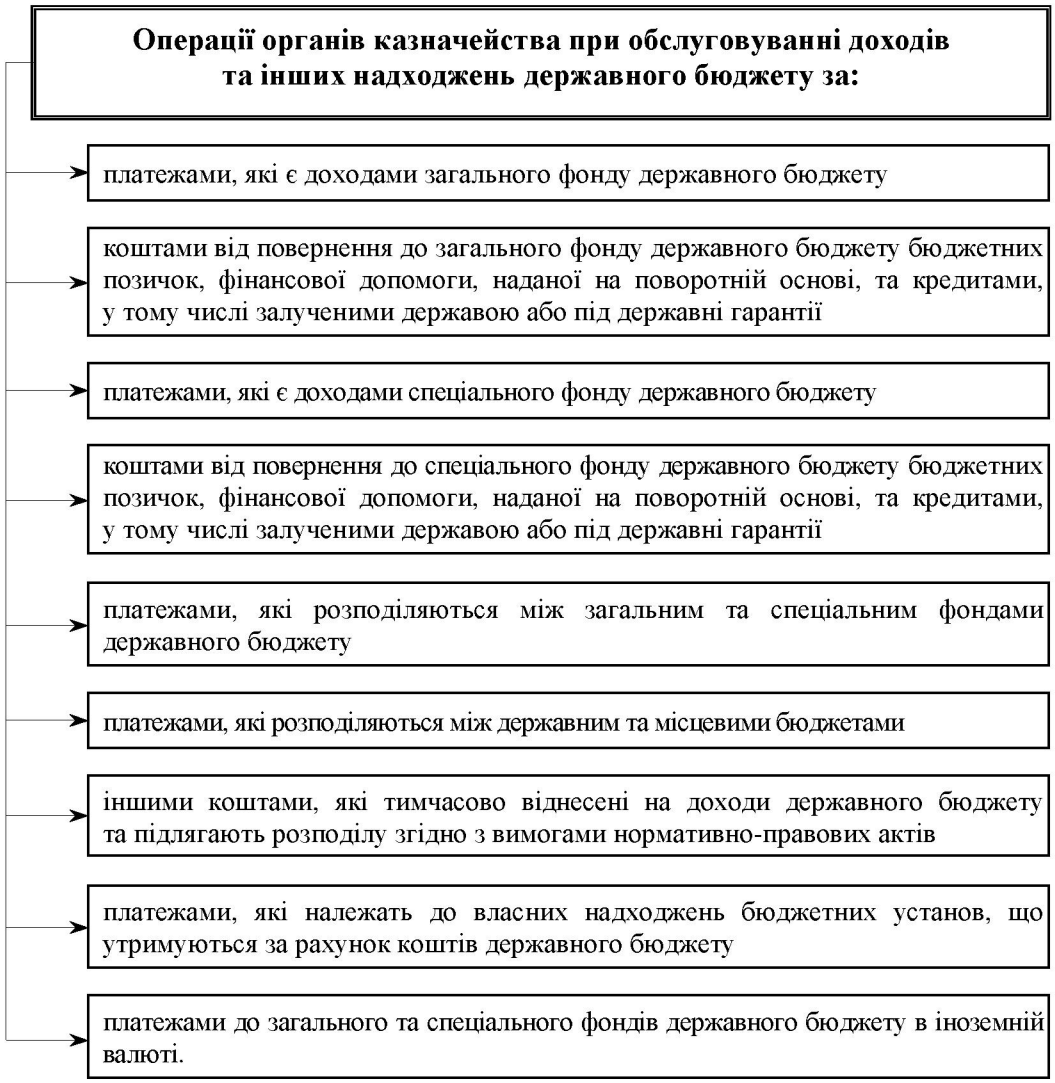


Рис. 10.2. Операції, які здійснюються органами казначейства при обслуговуванні доходів та інших надходжень державного бюджету

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів та відшкодування податку на додану вартість) на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету", у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються за призначенням на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3112, а саме:

- ✓ на перший зараховуються доходи, за рахунок яких здійснюється перерахування дотацій місцевим бюджетам;
- ✓ на другий зараховуються доходи, які відносяться до загального фонду державного бюджету і з якого не здійснюється перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам, у тому числі коштів від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів.

Суми коштів, зараховані на перший рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3112, розподіляються за встановленими нормативами. У цей самий день у регламентований час проводиться перерахування дотації вирівнювання на рахунки місцевих бюджетів.

Інформація щодо перерахування суми дотації місцевим бюджетам одночасно відображається на аналітичному рахунку відкритому за рахунком 8311 "Кошти, передані органами Державного казначейства з загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя". Дебетовий залишок за рахунком 8311 дає інформацію про перераховану з початку року суму дотації вирівнювання місцевим бюджетам.

Після перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам залишки коштів з першого рахунка, відкритого за балансовим рахунком 3112, перераховуються на другий рахунок, відкритий за цим самим балансовим рахунком. Залишки коштів з другого рахунка, відкритого за балансовим рахунком 3112, після завершення операцій з відшкодування податку на додану вартість головні управління казначейства України у регламентований час перераховують на відповідні аналітичні рахунки, відкриті у Державній казначейській службі (центральний рівень) за балансовим рахунком 3112.

Інформація щодо перерахування коштів (з урахуванням коштів від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів) Державній казначейській службі одночасно відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком управлінського обліку 8211 "Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства". Сума дебетових залишків на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211, відображає інформацію про суми коштів, перераховані на рахунки Казначейства України з початку року.

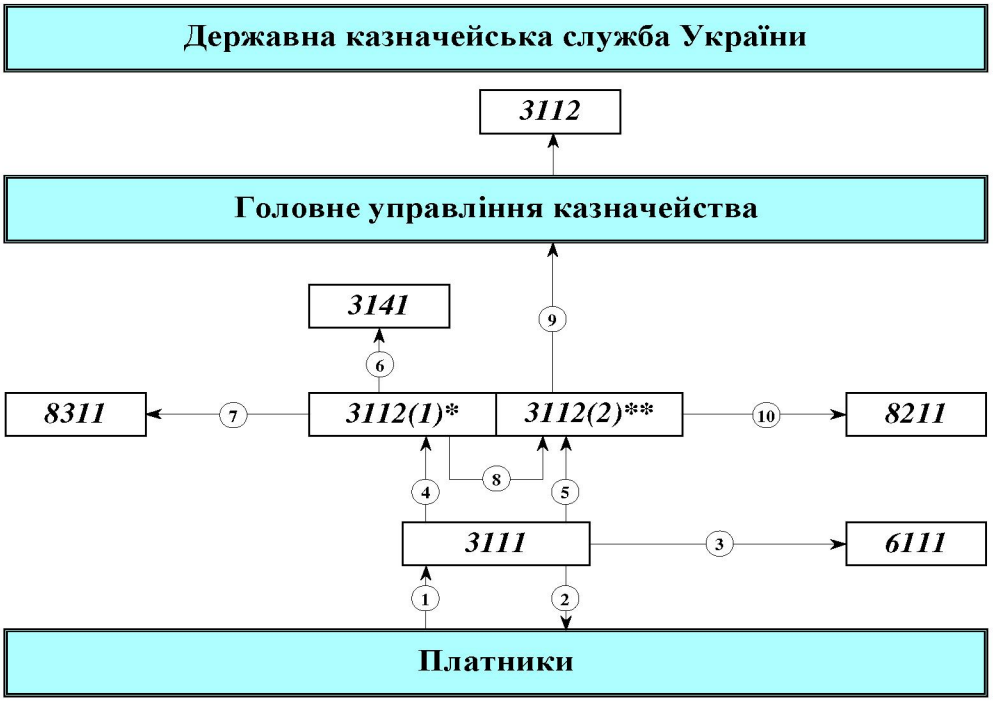
Повернення платежів, помилково або надміру зарахованих на рахунки з обліку надходжень, які в поточному бюджетному періоді належать до доходів загального фонду державного бюджету, здійснюється з рахунку 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету" у межах поточних надходжень за день.

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3111 повернення здійснюється шляхом залучення коштів з відповідного рахунку 3112 "Загальний фонд державного бюджету" в межах поточних надходжень за день у цілому по області, а саме: відповідна частка коштів перераховується з рахунку 3112 обласного рівня на аналітичний рахунок 3111 для здійснення повернення.

За недостатності коштів на рахунках 3112 обласного рівня може здійснюватись його підкріплення на підставі рішення Державної казначейської служби про перерахування коштів з відповідного рахунку 3112, відкритого в Казначействі. Підставою для прийняття рішення щодо підкріплення коштами є звернення головного управління казначейства. За умови прийняття рішення про перерахування коштів головному управлінню кошти з відповідного рахунку 3112 розрахунковим документом Казначейства перераховуються на відповідний рахунок 3112 обласного рівня.

Одночасно інформація щодо надходження коштів відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком управлінського обліку 8126 "Кошти загального фонду державного бюджету, отримані як підкріплення для здійснення повернення надходжень".

Порядок зарахування платежів до загального фонду державного бюджету наведено на рисунку 10.3.



1 – зарахування податків, зборів (обов'язкових платежів);
2 – повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів,відшкодування платникам податку на додану вартість;
3 – відображення в обліку сум надходжень (з урахуванням повернень) наростаючим підсумком з початку року;
4 – зарахування доходів, на рахунок з якого здійснюється перерахування дотації місцевим бюджетам;
5 – зарахування доходів, які відносяться до загального фонду державного бюджету і за рахунок яких не здійснюється перерахування дотацій;
6 – перерахування місцевим бюджетам належної суми дотації вирівнювання;
7 – відображення в обліку сум перерахованої місцевим бюджетам дотації;
8 – зарахування доходів після перерахування дотації місцевим бюджетам;
9 – перерахування надходжень до загального фонду державного бюджету на рахунки, відкриті у центральному апараті Казначейства;
10 – відображення інформації щодо перерахованих сум на рахунки, відкриті в Казначействі України.

* – котловий рахунок для платежів, з якого здійснюється перерахування дотації вирівнювання;
**– котловий рахунок для перерахування коштів до загального фонду державного бюджету на рахунки ДКСУ.

Рахунки для зарахування надходжень до загального фонду державного бюджету

3111 – "Надходження до загального фонду державного бюджету"
6111 – "Доходи загального фонду державного бюджету"
3112 – "Загальний фонд державного бюджету"
3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
8311 – "Кошти, передані органами Державного казначейства з загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя"
8211 – "Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства"

Рис. 10.3. Порядок зарахування надходжень до загального фонду державного бюджету

10.4.2. Операції за надходженнями від повернення до загального фонду державного бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів

Кошти від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні гарантії за рахунок загального фонду державного бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях та центральному апараті Казначейства за балансовим рахунком 3113 "Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок загального фонду державного бюджету".

Інформація щодо надходження та повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 7131 "Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення". Кредитовий залишок за рахунком 7131 відображає інформацію про надходження до загального фонду державного бюджету (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих платежів до бюджету) кожного виду платежу наростаючим підсумком з початку року. Крім того, інформація щодо повернення бюджетних позичок та кредитів одночасно відображається як погашення дебіторської заборгованості державного бюджету.

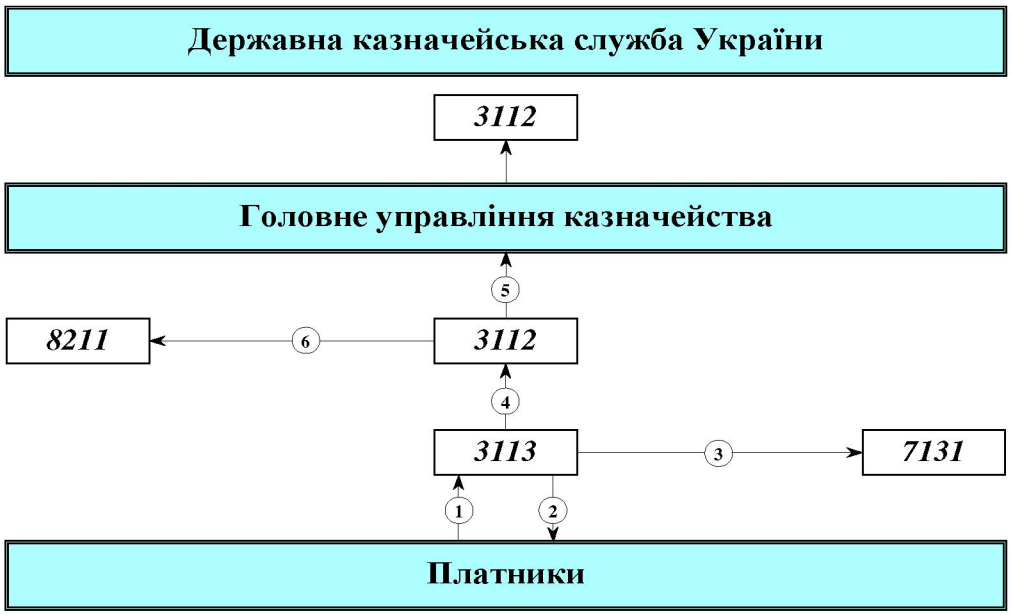
Для щоденного перерахування платежів, які надійшли на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3113, в головних управліннях казначейства та в Державній казначейській службі відкриваються рахунки за балансовим рахунком 3112 "Загальний фонд державного бюджету". Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернень) на рахунок 3113 у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів переховуються на відповідний рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3112, з якого не здійснюється перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам.

З рахунку головного управління, відкритого за балансовим рахунком 3112, кошти на підставі платіжних доручень перераховуються на рахунок, відкритий у Державній казначейській службі за цим самим балансовим рахунком.

Інформація щодо перерахування Казначейству сум від повернення бюджетних позичок та кредитів одночасно відображається на окремих рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211 "Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам державного казначейства". Сума дебетових залишків за цими рахунками дає інформацію про суми коштів від повернення бюджетних позичок та кредитів, перераховані з початку року.

Порядок повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні гарантії за рахунок загального фонду державного бюджету наведено на рисунку 10.4.

Повернення помилково або надміру зарахованих до загального фонду державного бюджету коштів від повернення до бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні гарантії, здійснюється з відповідного аналітичного рахунку 3113 "Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок загального фонду державного бюджету" у межах поточних надходжень за день.



1 – зарахування коштів від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів;
2 – повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету коштів від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів;
3 – відображення в обліку інформації щодо надходження та повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів;
4 – зарахування надходжень на акумулюючий рахунок, з якого не здійснюється перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам;
5 –перерахування коштів від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів на центральний рівень Казначейства;
6 – відображення інформації щодо перерахованих сум на рахунки, відкриті в Казначействі України.

Рахунки для зарахування коштів
від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів

3113 – "Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок загального фонду державного бюджету"
7131 – "Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення"
3112 – "Загальний фонд державного бюджету"
8211 – Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам державного казначейства"

Рис. 10.4. Порядок повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів за рахунок загального фонду державного бюджету

У разі недостатності або відсутності коштів на аналітичному рахунка 3113, повернення здійснюється шляхом залучення коштів з відповідного рахунка 3112, з якого не здійснюється перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам і на якому акумулюються кошти від повернення до загального фонду державного бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги, та кредитів, у межах поточних надходжень за день, а саме: відповідна частка коштів перераховується з рахунка 3112 на аналітичний рахунок 3113 для здійснення повернення.

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунках 3112 обласного рівня його підкріплення може здійснюватись на підставі рішення Державної казначейської служби про перерахування коштів з відповідного рахунка 3112, відкритого в Казначействі України.

10.4.3. Операції за надходженнями до спеціального фонду державного бюджету

Платежі, які відповідно до Бюджетного кодексу та закону про Державний бюджет України є джерелами формування спеціального фонду державного бюджету в частині доходів, крім власних надходжень бюджетних установ, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях державної казначейської служби за балансовим рахунком 3121 "Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки" Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Одночасно інформація щодо надходження та повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6112 "Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки".

Кредитовий залишок за кожним аналітичним рахунком 6112 відображає інформацію про надходження коштів (з урахуванням повернень платежів) до спеціального фонду бюджету наростаючим підсумком з початку року. За окремими аналітичними рахунками 6112 допускається від'ємний залишок, який свідчить, що повернень окремих платежів у поточному бюджетному періоді відбулося більше, ніж надходжень.

Для щоденного акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету в головних управліннях казначейства відкривають аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3122 "Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки" окремо за кожним видом надходжень.

У Державній казначейській службі відкриваються відповідні аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3122, а саме:

- ✓ рахунки в розрізі територій за кожним видом надходжень для зарахування коштів, що перераховуються з обласного рівня на центральний;
- ✓ рахунки для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету в розрізі видів надходжень.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернень) на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3121, у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються на відповідні аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3122.

Головні управління казначейства згідно зі встановленим регламентом перераховують кошти на відповідні рахунки, відкриті у Державній казначейській службі (центральний апарат) за балансовим рахунком 3122 у розрізі територій за видами надходжень.

Інформація щодо перерахування коштів Державній казначейській службі одночасно відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком управлінського обліку 8212 "Кошти спеціального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства" в розрізі видів надходжень. Дебетовий залишок за аналітичними рахунками 8212 відображає інформацію про кошти спеціального фонду державного бюджету, перераховані на рахунки Казначейства (центральний апарат) з початку року.

Повернення надміру або помилково сплачених платежів, які надійшли до спеціального фонду державного бюджету, здійснюється з відповідного аналітичного рахунка 3121 в межах поточних надходжень за день. У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3121 повернення здійснюється шляхом залучення на цей рахунок коштів з рахунку 3122 обласного рівня в межах поточних надходжень за день у цілому по області.

У випадку недостатності або відсутності коштів на рахунку 3122 обласного рівня підкріплення може здійснюватись на підставі рішення Державної казначейської служби про перерахування коштів з рахунку 3122 за відповідним платежем або з рахунка 3124 "Кошти спеціального фонду державного бюджету для здійснення видатків за відомчою ознакою" відкритого за відповідною відомчою ознакою, відкритих на центральному рівні. Підставою для прийняття рішення щодо підкріплення коштами є звернення головного управління казначейства.

Якщо Казначейство України приймає рішення про перерахування коштів головному управлінню, то з рахунку 3122, відкритого на центральному рівні за відповідним платежем, кошти розрахунковим документом перераховуються на рахунок 3122 обласного рівня. У разі відсутності коштів на рахунку 3122, відкритому в Державній казначейській службі за відповідним платежем, необхідна сума може перераховуватись на цей рахунок з рахунку 3124 в межах залишку коштів за відповідним видом надходжень для подальшого перерахування на відповідний рахунок 3122 обласного рівня.

У разі, якщо Державна казначейська служба надає головним управлінням казначейства підкріплення коштами для здійснення повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів, інформація щодо надходження зазначених коштів відображається на відповідних аналітичних рахунках, відкритих за рахунком управлінського обліку 8127 "Кошти спеціального фонду державного бюджету, отримані як підкріплення для здійснення повернення надходжень".

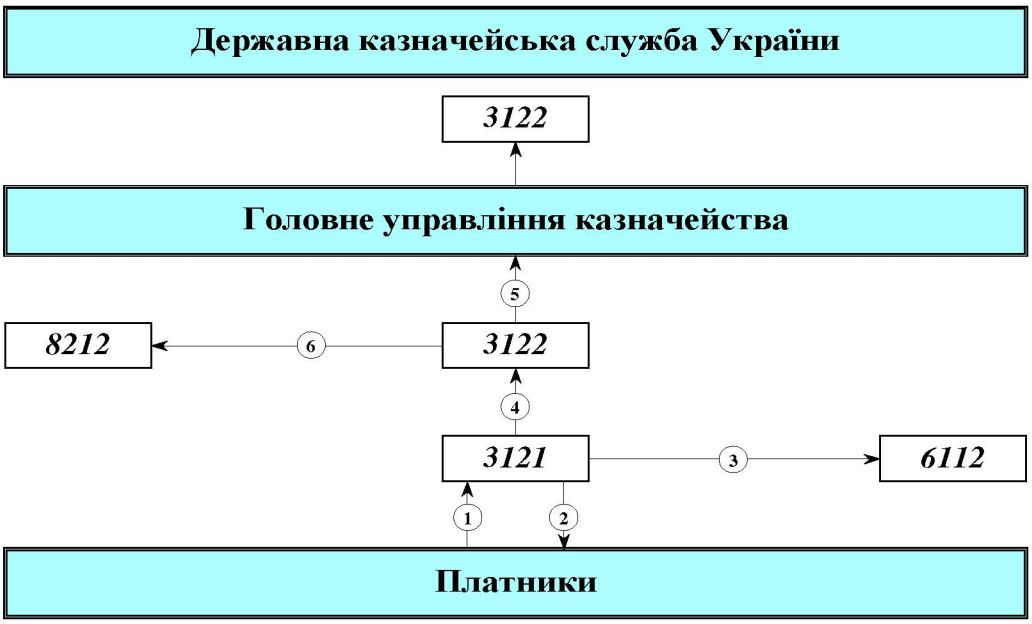
У Казначействі України (центральний апарат) проводиться акумуляція коштів спеціального фонду державного бюджету, що надійшли від територіальних органів, на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3122 у розрізі видів надходжень, з подальшим перерахуванням у регламентованому режимі на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3124 "Кошти спеціального фонду державного бюджету для здійснення видатків за відомчою ознакою".

Порядок проходження та відображення в обліку платежів спеціального фонду державного бюджету наведено на рисунку 10.5.

10.4.4. Операції за надходженнями від повернення до спеціального фонду державного бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів

Кошти від повернення до спеціального фонду державного бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, в тому числі залучених державою або під державні гарантії, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях та Державній казначейській службі України за балансовим рахунком 3123 "Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету повернення бюджетних кредитів" в розрізі кодів бюджетної класифікації та територій.

Одночасно інформація щодо надходження та повернення помилково або надміру зарахованих платежів до бюджету відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 7132 "Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення". Кредитовий залишок за кожним аналітичним рахунком 7132 відображає інформацію про надходження до спеціального фонду державного бюджету (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів) кожного виду платежу наростаючим підсумком з початку року.



1 – зарахування надходжень на рахунки спеціального фонду державного бюджету;
2 – повернення помилково або надміру сплачених платежів;
3 – відображення в обліку сум надходжень (з урахуванням повернень) наростаючим підсумком з початку року;
4 – зарахування надходжень до спеціального фонду з рахунку 3121 на рахунок 3122;
5 – перерахування сум надходжень спеціального фонду на центральний рівень ДКСУ;
6 – відображення інформації щодо перерахованих сум на рахунки, відкриті в Казначействі України.

Рахунки для зарахування надходжень до спеціального фонду державного бюджету

3121 – "Надходження до спеціального фонду бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
3122 – "Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
6112 – "Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
8212 – "Кошти спеціального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства"
3124 – "Кошти спеціального фонду державного бюджету для здійснення видатків за відомчою ознакою".

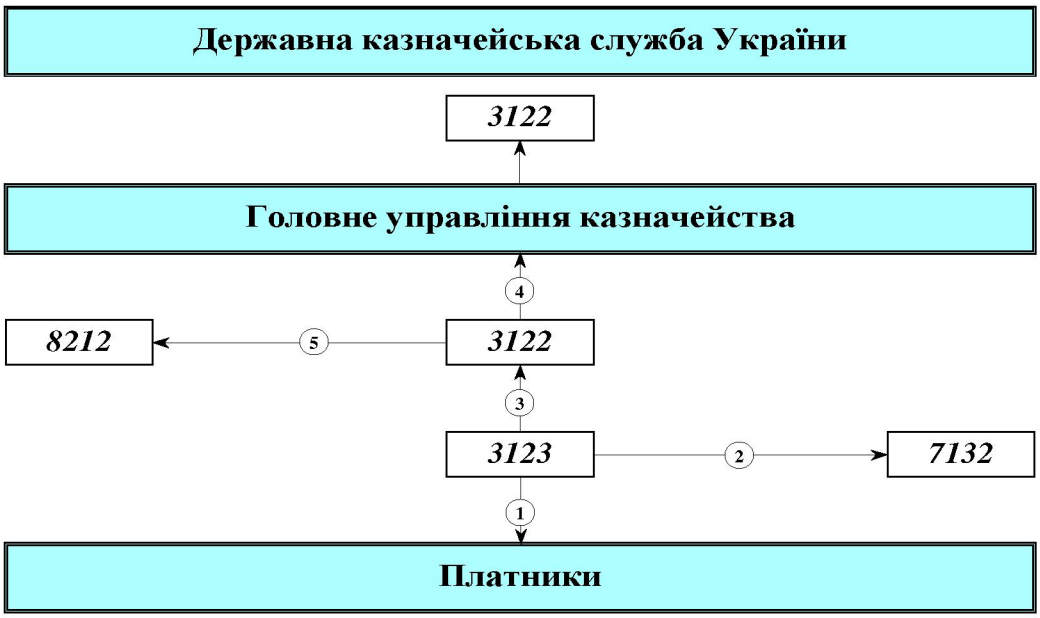
Рис. 10.5. Порядок зарахування надходжень до спеціального фонду державного бюджету

Для щоденного акумулювання коштів, які надійшли на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3123, в головних управліннях казначейства відкриваються відповідні аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3122 окремо за кожним видом надходжень.

У Казначействі України (центральний апарат) відкриваються відповідні аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3122, а саме:

- ✓ рахунки в розрізі територій за кожним видом надходжень для зарахування коштів, що перераховуються з обласного рівня на центральний;
- ✓ рахунки для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету в розрізі видів надходжень.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернень) на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3123, у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються на відповідні аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3122. Порядок повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні гарантії за рахунок спеціального фонду державного бюджету наведено на рисунку 10.6.



1 – платіжні доручення на зарахування коштів;
2 – одночасне відображення в обліку сум надходжень (повернень) позик;
3 – формування меморіальних ордерів на списання сум надходжень до спеціального фонду;
4 – формування платіжних документів на перерахування сум надходжень спеціального фонду на центральний рівень (ДКСУ);
5 – одночасне відображення в обліку сум перерахованих Казначейству України.

Повернення позик наданих за рахунок спеціального фонду державного бюджету

3123 – "Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету повернення бюджетних кредитів"
1512 – "Довгострокові кредити, надані з державного бюджету"
4422 – "Розрахунки за операціями з кредитами спеціального фонду державного бюджету"
3122 – "Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
7132 – "Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення"
8212 – "Кошти спеціального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства"

Рис. 10.6. Порядок повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів за рахунок спеціального фонду державного бюджету

Повернення помилково або надміру зарахованих до спеціального фонду державного бюджету коштів від повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги та кредитів здійснюється з відповідного аналітичного рахунка 3123 у межах поточних надходжень за день.

У разі недостатності або відсутності коштів на аналітичному рахунку 3123 повернення здійснюється шляхом залучення коштів з відповідного рахунка 3122 у межах поточних надходжень за день у цілому по області, а саме: відповідна частка коштів перераховується з рахунка 3122 на аналітичний рахунок 3123 для здійснення повернення.

У випадку недостатності або відсутності коштів на рахунку 3122 обласного рівня за зверненням головного управління казначейства та на підставі рішення Державної казначейської служби може здійснюватись підкріплення з відповідного рахунка 3122, відкритого на центральному рівні.

10.4.5. Операції за платежами, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами державного бюджету

Платежі, які відповідно до Бюджетного кодексу та закону про Державний бюджет України розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства за балансовим рахунком 3131 "Надходження коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету" в розрізі кодів класифікації доходів бюджету та територій.

Одночасно інформація щодо надходження та повернення помилково або надміру зарахованих платежів до бюджету відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6113 "Доходи державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами".

Кредитовий залишок за кожним аналітичним рахунком 6113 відображає інформацію про надходження (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих платежів до бюджету) кожного виду платежу, який розподіляється між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, наростаючим підсумком з початку року.

За окремими аналітичними рахунками 6113 допускається від'ємний залишок, який свідчить, що повернень окремих платежів у поточному бюджетному періоді відбулося більше, ніж надходжень.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернень) на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3131, у регламентований час розподіляються головними управліннями казначейства за встановленими нормативами між загальним та спеціальним фондами державного бюджету.

Після розподілу кошти у відповідних обсягах засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються за призначенням на відповідні рахунки, а саме:

- ✓ на аналітичні рахунки з обліку доходів загального фонду державного бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3111;
- ✓ на аналітичні рахунки з обліку доходів спеціального фонду державного бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3121.

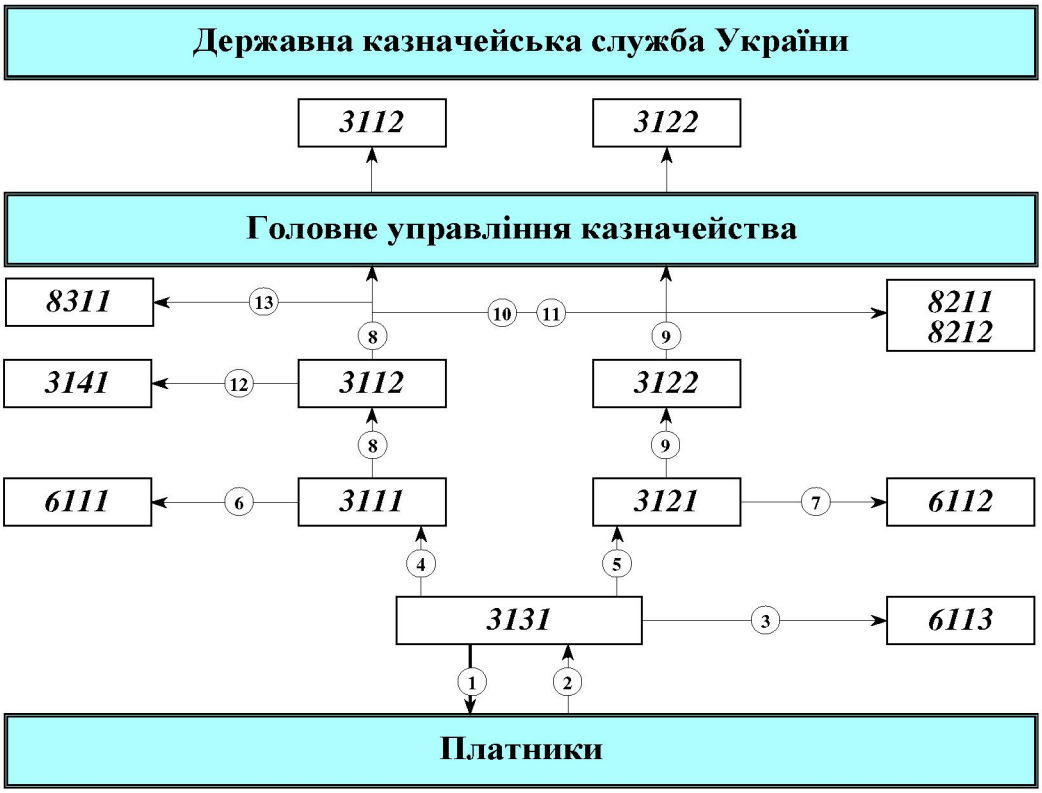
Повернення помилково або надмірно сплачених платежів, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами державного бюджету, здійснюється з відповідного аналітичного рахунка 3131 у межах поточних надходжень за день.

У разі недостатності або відсутності коштів на аналітичному рахунку 3131 повернення здійснюється шляхом залучення коштів з відповідних рахунків 3112 "Загальний фонд державного бюджету" та 3122 "Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки" у межах поточних надходжень за день, а саме:

- ✓ відповідна частка коштів перераховується з рахунку 3112 на аналітичний рахунок 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету" з подальшим перерахуванням на рахунок 3131 для здійснення повернення;
- ✓ інша частина коштів перераховується з рахунку 3122 на аналітичний рахунок 3121 "Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки" з подальшим перерахуванням на рахунок 3131 для здійснення повернення.

У разі недостатності або відсутності коштів на відповідних рахунках 3112, 3122 здійснюється їх підкріплення.

Проведення операцій за платежами, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету наведено на рисунку 10.7.



1 – зарахування надходжень, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами державного бюджету;
2 – повернення помилково та надміру зарахованих коштів;
3 – відображення в обліку сум надходжень (з урахуванням повернень), які розподіляються між загальним і спеціальним фондами державного бюджету;
4 – зарахування надходжень до загального фонду державного бюджету;
5 – зарахування надходжень до спеціального фонду державного бюджету;
6 – відображення в обліку сум надходжень (з урахуванням повернень) до загального фонду державного бюджету;
7 – відображення в обліку сум надходжень (з урахуванням повернень) до спеціального фонду державного бюджету;
8 – зарахування сум надходжень на рахунок загального фонду державного бюджету;
9 – зарахування сум надходжень на рахунок спеціального фонду державного бюджету;
10, 11 – відображення в обліку сум, перерахованих на рахунки Державної казначейської служби;
12 – перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам;
13 – відображення в обліку дотації вирівнювання місцевим бюджетам.

Рахунки для зарахування коштів, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами бюджету

3131 – "Надходження коштів, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету"
3111 – "Надходження до загального фонду державного бюджету"
3121 – "Надходження до спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
3112 – "Загальний фонд державного бюджету"
3122 – "Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки";
3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
6113 – "Доходи державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами"
6111 – "Доходи загального фонду державного бюджету"
6112 – "Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
8211 – "Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства"
8212 – "Кошти спеціального фонду Державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства"

Рис. 10.7. Проведення операцій за платежами, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету

10.4.6. Операції за платежами до бюджету, які розподіляються між державним та місцевими бюджетами

Платежі, які відповідно до Бюджетного кодексу та закону України про Державний бюджет України розподіляються між державним та місцевими бюджетами, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства за балансовим рахунком 3311 "Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами" в розрізі кодів класифікації доходів бюджету та територій.

Інформація про надходження та повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів одночасно відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6211 "Доходи, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами".

Кредитовий залишок за кожним аналітичним рахунком 6211 відображає інформацію про надходження (з урахуванням повернень) кожного виду платежу, який розподіляється між державним та місцевим бюджетами, наростаючим підсумком з початку року. За окремими аналітичними рахунками 6211 допускається від'ємний залишок, який свідчить, що повернень окремих платежів у поточному бюджетному періоді відбулося більше, ніж надходжень.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджетів платежів) на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3311, у регламентований час розподіляються за встановленими нормативами між державним бюджетом та відповідними місцевими бюджетами.

Після розподілу засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів кошти перераховуються (списуються) за призначенням на відповідні рахунки, а саме:

- ✓ на аналітичні рахунки з обліку доходів загального (спеціального) фонду державного бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3111 (3121);
- ✓ на аналітичні рахунки з обліку доходів загального (спеціального) фонду відповідного місцевого бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів" (3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки").

Суми коштів, зарахованих на перший рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3112, головні управління казначейства розподіляють за встановленими нормативами та у регламентований час перераховують суми дотацій на рахунки місцевих бюджетів.

Інформація щодо перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8311 "Кошти, передані органами державного казначейства із загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя". Дебетовий залишок за рахунком 8311 дає інформацію про перераховану з початку року суму дотацій місцевим бюджетам.

Залишки коштів з першого рахунка, відкритого за балансовим рахунком 3112, після відрахування дотацій місцевим бюджетам та з другого рахунка, відкритого за цим самим балансовим рахунком, перераховуються на відповідні рахунки, відкриті у Державній казначейській службі (центральний рівень) за балансовим рахунком 3112.

Інформація щодо перерахування суми доходів на рахунки Казначейства України одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211 "Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства". Сума дебетових залишків на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211, дає інформацію про суми доходів, перераховані на центральний рівень Казначейства, наростаючим підсумком з початку року.

За результатами розподілу платежів між державним та місцевим бюджетами формується Відомість розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3311 (додаток 10).

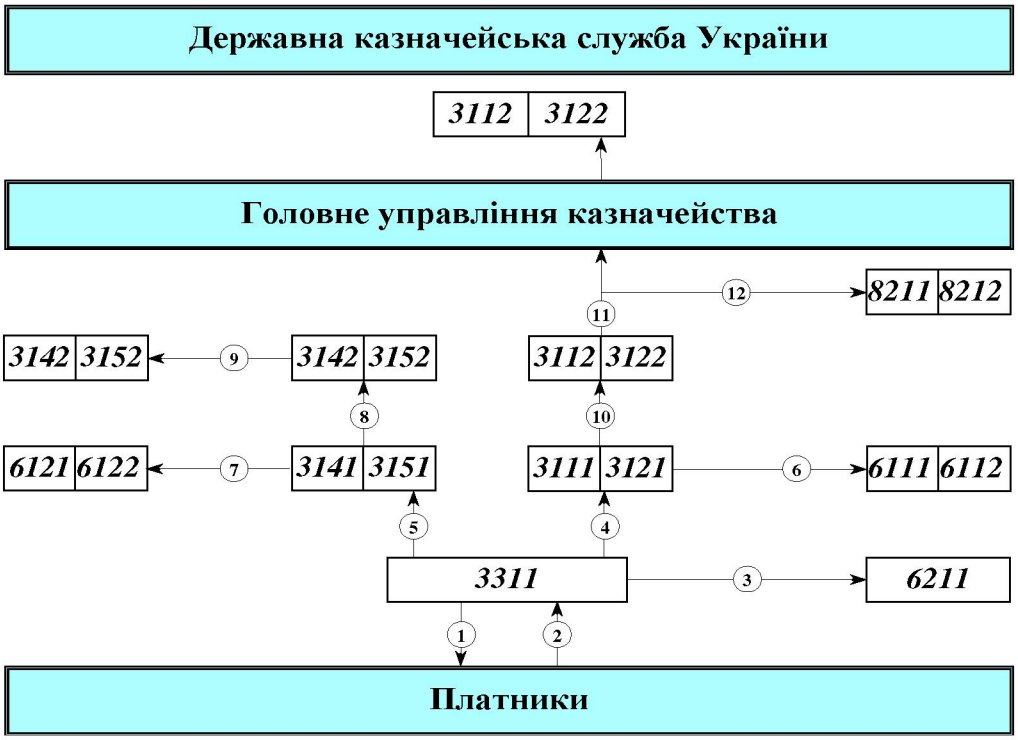
Повернення платникам помилково та надмірно сплачених платежів, які розподіляються між державним та місцевими бюджетами, здійснюється головними управліннями казначейства на підставі висновків органів державної податкової служби, подань органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, судових органів. Кошти повертаються з відповідного аналітичного рахунку 3311 у межах поточних надходжень за день.

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3311 повернення здійснюється шляхом залучення коштів на цей рахунок з відповідних рахунків 3112 "Загальний фонд державного бюджету" (3122 "Спеціальний фонд державного бюджету") та 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" (3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки") у межах поточних надходжень за день, а саме:

- ✓ відповідна частка коштів перераховується з рахунку 3112 (3122) на аналітичний рахунок 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету" (3121 "Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки") з подальшим перерахуванням на відповідний аналітичний рахунок 3311 для здійснення повернення;
- ✓ інша частина коштів перераховується з рахунку 3142 (3152) на аналітичний рахунок 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів" (3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки") з подальшим перерахуванням на відповідний аналітичний рахунок 3311 для здійснення повернення.

У разі недостатності або відсутності коштів на відповідних рахунках для здійснення повернень проводиться їх підкріплення.

Проведення операцій за платежами, які розподіляються між державним та місцевими бюджетами наведено на рисунку 10.8.



1 – платіжні доручення на зарахування коштів;
2 – платіжні доручення на повернення коштів;
3 – одночасне відображення в обліку сум надходжень (повернень) що розподіляються між загальним і спеціальним фондом державного бюджету;
4 – формування платіжних доручень на розмежування коштів до відповідного фонду державного бюджету;
5 – формування платіжних доручень на розмежування коштів до відповідного фонду місцевого бюджету;
6 – одночасне відображення в обліку сум надходжень (повернень) до відповідного фонду державного бюджету;
7 – одночасне відображення в обліку сум надходжень (повернень) до відповідного фонду місцевого бюджету;
8 – акумуляція коштів загального (спеціального) фонду місцевого бюджету на дохідних рахунках;
9 – перерахування коштів відповідного фонду місцевого бюджету на рахунки розпорядників коштів;
10 – акумуляція коштів загального (спеціального) фонду державного бюджету на дохідних рахунках;
11 – перерахування коштів відповідного фонду державного бюджету на центральний рівень;
12 – одночасне відображення в обліку сум перерахованих Державній казначейській службі України.

Облік коштів, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами

3311 – "Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами"
3111 – "Надходження до загального фонду державного бюджету"
3121 – "Надходження до спеціального фонду державного бюджту, які направляються на спеціальні видатки"
3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
3151 – "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"
3142 – "Кошти загального фонду місцевих бюджетів"
3152 – "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"
3112 – "Загальний фонд державного бюджету"
3122 – "Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
6211 – "Доходи, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами"
6111 – "Доходи загального фонду державного бюджету"
6112 – "Доходи спеціального фонду Державного бюджету"
6121 – "Доходи загального фонду місцевого бюджету"
6122 – "Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
8211 – "Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства"
8212 – "Кошти спеціального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства"

Рис. 10.8. Проведення операцій за платежами, які розподіляються між державним та місцевими бюджетами

10.4.7. Операції за коштами, тимчасово віднесеними до доходів державного бюджету, що підлягають розподілу

Платежі, які тимчасово віднесені до доходів державного бюджету і відповідно до законодавства підлягають розподілу між бюджетами та державними цільовими фондами, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства за балансовим рахунком 3411 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу" в розрізі кодів класифікації доходів бюджету та територій.

Інформація щодо надходження та повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів одночасно відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6411 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу".

Кредитовий залишок за кожним аналітичним рахунком 6411 відображає інформацію про надходження (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих платежів до бюджету) кожного виду платежу, який тимчасово віднесено до доходів державного бюджету і підлягає розподілу, наростаючим підсумком з початку року. За окремими аналітичними рахунками 6411 допускається від'ємний залишок, який свідчить, що повернень окремих платежів у поточному бюджетному періоді відбулося більше, ніж надходжень.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів) на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3411, у регламентований час розподіляються головними управліннями казначейства за встановленими нормативами.

Після розподілу кошти у відповідних обсягах засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються (списуються) за призначенням на відповідні аналітичні рахунки, а саме:

- ✓ на аналітичні рахунки з обліку доходів загального (спеціального) фонду державного бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3111 (3121);
- ✓ на аналітичні рахунки з обліку доходів загального (спеціального) фонду відповідного місцевого бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів" (3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки").

Частина коштів, яка належить іншим одержувачам (фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування тощо), на підставі платіжних доручень перераховується органами державної казначейської служби на рахунки власників.

За результатами розподілу коштів формується Відомість 2м розподілу платежів, які надійшли на рахунок 3411.

Повернення надмірно або помилково сплачених коштів, тимчасово віднесених до доходів державного бюджету, що підлягають розподілу, здійснюється з відповідного аналітичного рахунку 3411 у межах поточних надходжень за день.

Повернення платежів, помилково або надміру зарахованих на рахунки з обліку надходжень, які в поточному бюджетному періоді тимчасово віднесені на доходи державного та місцевих бюджетів, що підлягають розподілу, здійснюється з відповідних аналітичних рахунків: 3411 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу" та 3421 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу" у межах поточних надходжень за день.

Кошти перераховуються з рахунку 3112 (3122) на аналітичний рахунок 3111 "Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету" (3121 "Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки") з подальшим перерахуванням на відповідний аналітичний рахунок 3411 для здійснення повернення.

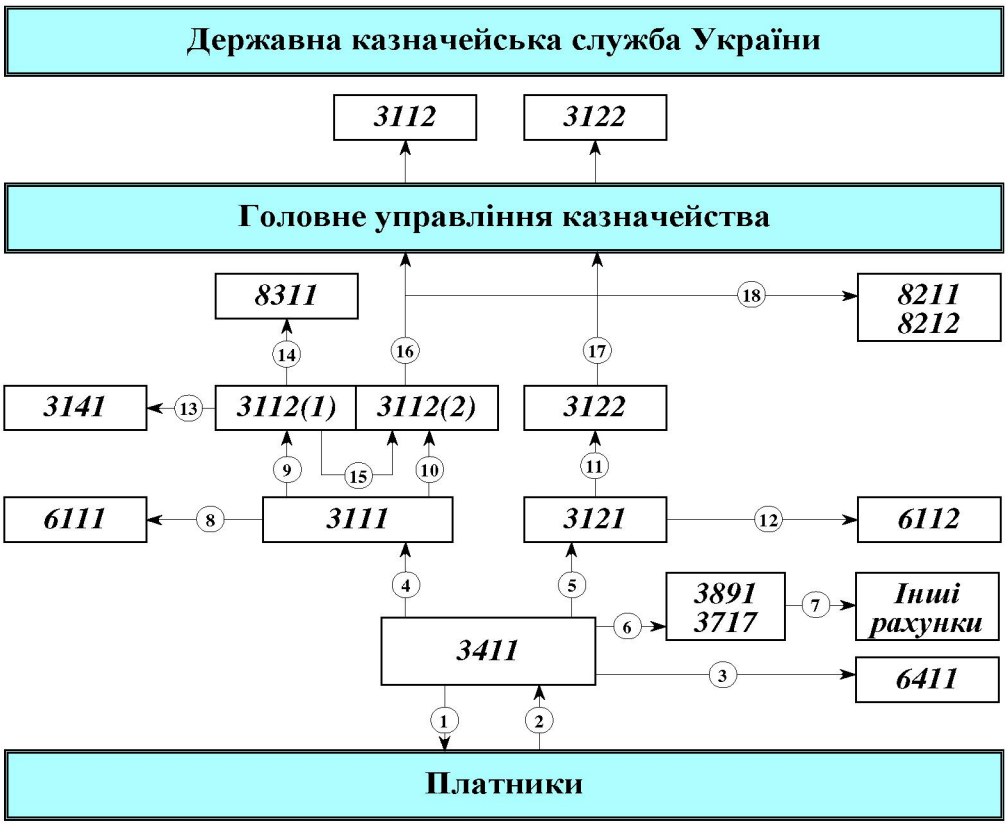
У разі недостатності або відсутності коштів на відповідному аналітичному рахунку 3411 (3421) повернення може здійснюватись шляхом залучення коштів на цей рахунок з відповідних рахунків 3112 (3122) та 3142 (3152) у межах поточних надходжень за день , а саме:

- ✓ відповідна частка коштів перераховується з рахунку 3112 (3122) на аналітичний рахунок 3111 (3121) з подальшим перерахуванням на відповідний аналітичний рахунок 3411 для здійснення повернення;
- ✓ інша сума перераховується з рахунку 3142 (3152) на аналітичний рахунок 3141 (3151) з подальшим перерахуванням на відповідний аналітичний рахунок 3411 (3421) для здійснення повернення.

Кошти, помилково та надміру перераховані до відповідного територіального органу фонду загальнообов'язкового соціального страхування, підлягають поверненню. Підставою для здійснення територіальним органом фонду перерахування коштів є звернення органу казначейства до відповідного органу фонду, на рахунок якого були зараховані кошти після розподілу, та копія подання органу, що контролює справляння надходжень бюджету.

У разі недостатності або відсутності коштів на відповідних рахунках для здійснення повернень проводиться їх підкріплення.

Порядок проходження та відображення на рахунках бюджетного обліку коштів, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу, наведено на рисунку 10.9.



1 – зарахування платежів, тимчасово віднесених до доходів бюджету, які підлягають розподілу;
2 – повернення помилково та надміру зарахованих платежів;
3 – відображення сум надходжень (з урахуванням повернень) на рахунках бюджетного обліку;
4 –перерахування коштів на рахунки загального фонду державного бюджету;
5 – перерахування коштів на рахунки спеціального фонду державного бюджету;
6 – перерахування коштів на рахунки фондів соціального страхування;
7 – перерахування коштів на видаткові рахунки відповідних фондів;
8 – відображення сум надходжень (з урахуванням повернень) на рахунках бюджетного обліку;
9 – зарахування доходів на рахунок загального фонду,з якого здійснюється перерахування дотацій місцевим бюджетам;
10 –зарахування доходів, на рахунок загального фонду, з якого не здійснюється перерахування дотацій;
11 – зарахування сум надходжень до спеціального фонду державного бюджету;
12 – відображення надходжень (з урахуванням повернень) на рахунках бюджетного обліку;
13 – перерахування місцевим бюджетам належної суми дотації вирівнювання;
14 – відображення на рахунках бюджетного обліку перерахованої місцевим бюджетам дотації;
15 – зарахування надходжень після перерахування дотації місцевим бюджетам;
16 – перерахування на центральний рівень ДКСУ надходжень до загального фонду державного бюджету;
17 – перерахування сум надходжень спеціального фонду державного бюджету на центральний рівень ДКСУ;
18 – відображення на рахунках управлінського обліку сум, перерахованих Державній казначейській службі.

Рахунки для обліку коштів, тимчасово віднесених на доходи держбюджету, що підлягають розподілу

3411 – "Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу"
3111 – "Надходження до загального фонду державного бюджету"
3112 – "Загальний фонд державного бюджету"
3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
3121 – "Надходження до спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
3122 – "Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
6111 – "Доходи загального фонду державного бюджету"
6112 – "Доходи спеціального фонду державного бюджету,які направляються на спеціальні видатки"
6411 – "Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу"
8311 – "Кошти, передані органами Державного казначейства з загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя"
8211 – "Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства"

Рис. 10.9. Порядок проходження та відображення на рахунках коштів, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу

10.4.8. Операції з іншими платежами, які тимчасово віднесені до доходів державного бюджету

Платежі, які згідно з вимогами нормативно-правових актів підлягають розподілу відповідними уповноваженими органами і тимчасово віднесені до доходів державного бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства за балансовим рахунком 3412 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету" Плану рахунків у розрізі територій[3].

Інформація щодо надходження та повернення помилково або надміру зарахованих платежів, які тимчасово віднесені до доходів державного бюджету, відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6412 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету". Кредитовий залишок за аналітичним рахунком 6412 відображає інформацію про надходження платежів (з урахуванням повернень), які тимчасово віднесені до доходів державного бюджету, наростаючим підсумком з початку року.

Уповноважені органи (органи, які згідно з законодавством мають право здійснювати розподіл коштів з рахунку) на підставі виписки з аналітичного рахунка 3412, отриманої від органів державної казначейської служби, готують довідку про розподіл коштів, які надійшли на зазначений рахунок, та передають її до відповідних органів казначейства. Органи казначейства на підставі даних довідки розподіляють кошти, що надійшли на аналітичний рахунок 3412, та готують платіжні документи, на підставі яких перераховують розподілені кошти за призначенням.

Повернення коштів, помилково або надміру зарахованих на рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3412 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету" та 3422 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету" здійснюється з цих рахунків до їх розподілу в межах залишку коштів.

10.4.9. Операції за власними надходженнями бюджетних установ

Платежі, які належать до власних надходжень бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, та відповідно до законодавства є джерелом формування спеціального фонду бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях та Державній казначейській службі України за балансовим рахунком 3125 "Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ" на ім'я бюджетних установ у розрізі кодів класифікації доходів бюджету.

Одночасно інформація щодо надходження і повернення помилково або надміру зарахованих платежів, а також перерахування коштів вищестоящим і підвідомчим установам бюджетних установ відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6114 "Власні кошти розпорядників коштів державного бюджету". Кредитовий залишок за рахунком 6114 відображає інформацію про власні надходження бюджетної установи (з урахуванням повернення та перерахування коштів вищим та підвідомчим установам) за кожним видом платежу наростаючим підсумком з початку року.

Власні надходження бюджетних установ, які зараховані до спеціального фонду державного бюджету на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3125,

[3] На цей рахунок зараховуються кошти від продажу заставного майна платників податків, у яких рахується недоїмка до бюджету.

органи казначейства відповідно до укладених з бюджетними установами договорів про розрахунково-касове обслуговування у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховують (списують) на спеціальні реєстраційні рахунки бюджетних установ, відкриті за балансовим рахунком 3522 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету".

Проведення операцій щодо зарахування власних надходжень бюджетних установ та їх відображення на рахунках бюджетного обліку наведено на рисунку 10.10.



1 – Зарахування сум власних надходжень бюджетних установ
2 – Повернення зайво внесених, надміру сплачених платежів
3 – Одночасне відображення в обліку сум надходжень (з урахуванням повернень) власних надходжень бюджетних установ.
4 – Зарахування власних надходжень, які направляються на утримання установи

Рахунки для обліку власних надходжень бюджетних установ

3125 – "Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ"
3522 – "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету"
6114 – "Власні кошти розпорядників коштів державного бюджету"

Рис. 10.10. Порядок зарахування та відображення на рахунках власних надходжень бюджетних установ

Перерахування коштів вищим та підвідомчим установам бюджетних установ здійснюється органами казначейства з відповідних аналітичних рахунків бюджетних установ 3125 на аналітичні рахунки, відкриті вищим та підвідомчим установам за балансовим рахунком 3125 за тими ж кодами класифікації доходів бюджету, у порядку та терміни, визначені додатковим договором про розрахунково-касове обслуговування. За попередній операційний день органи казначейства засобами програмного забезпечення формують виписки з аналітичних рахунків 3125, які надають відповідним бюджетним установам.

Повернення коштів, помилково або надміру зарахованих на рахунки з обліку власних надходжень бюджетних установ, здійснюється органами казначейства за умови надання бюджетною установою – власником рахунків таких документів:

- ✓ подання цієї бюджетної установи з обов'язковим зазначенням необхідної інформації;

- ✓ копії заяви платника про повернення коштів.

Операції з повернення коштів, помилково або надміру зарахованих на рахунки з обліку власних надходжень бюджетних установ, здійснюються органами казначейства упродовж одного операційного дня на підставі платіжних доручень бюджетних установ – власників рахунків у такому порядку:

- ✓ кошти з відповідного рахунку, відкритого за балансовим рахунком 3522 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету", за умови їх наявності за відповідним видом надходження, перераховуються на відповідний аналітичний рахунок 3125 "Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ";
- ✓ з відповідного аналітичного рахунку 3125 кошти перераховуються на рахунок одержувача коштів.

10.4.10. Операції із зарахування до державного бюджету платежів в іноземній валюті

Надходження платежів до загального та спеціального фондів державного бюджету в іноземній валюті зараховуються на валютні рахунки, відкриті на ім'я Казначейства України в уповноважених банках.

Щодня, на підставі виписок із валютних рахунків, отриманих від уповноважених банків, Казначейство України відображає в бухгалтерському обліку виконання державного бюджету гривневий еквівалент надходжень іноземної валюти за попередній операційний день на рахунках, відкритих відповідно до законодавства. Гривневий еквівалент надходжень в іноземній валюті розраховується за офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату зарахування коштів на валютний рахунок Казначейства України.

Кошти в іноземній валюті, належні до державного бюджету та зараховані на рахунки дипломатичних установ, які функціонують за кордоном, відображаються Казначейством України в бухгалтерському обліку виконання державного бюджету як надходження до загального та спеціального фондів за відповідним кодом класифікації доходів бюджету на підставі відповідних документів Міністерства фінансів та Міністерства закордонних справ України.

10.5. Порядок зарахування митних платежів

У процесі виконання державного бюджету за доходами органи казначейства проводять зарахування платежів, що справляються органами доходів і зборів (митними органами), а також забезпечують облік надходження митних платежів, складання та надання необхідної інформації органам доходів і зборів щодо зарахування зазначених коштів в розрізі платників податків, зборів та видів надходжень. Цей процес регламентується Порядком розрахунково-касового обслуговування через органи Державного казначейства України митних та інших платежів, які вносяться до/або під час митного оформлення, затвердженим спільним наказом Міністерства фінансів та Державної митної служби України 24.01.2006 р. № 25/44.

Для зарахування коштів, що вносяться платниками та громадянами до/або під час митного оформлення товарів, на балансі Головного управління Державної каз-

начейської служби України у місті Києві відкриваються депозитні рахунки 3734 "Депозитні рахунки органів стягнення" на ім'я митних органів. Ці рахунки призначені для обліку руху митних та інших платежів, які сплачуються платниками до/або під час митного оформлення як виконання ними своїх обов'язків, а також реалізації завдань, покладених на органи доходів і зборів.

Відкриття депозитних рахунків 3734 здійснюється на підставі заяви органу доходів і зборів, до якої в обов'язковому порядку додаються такі документи:

- ✓ копія довідки про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України;
- ✓ копія належним чином зареєстрованого (затвердженого) установчого документа (статуту, положення, засновницького договору);
- ✓ копія свідоцтва про державну реєстрацію в органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію;
- ✓ картка зі зразками підписів та відбитка печатки у двох примірниках;
- ✓ копії документів, що підтверджують реєстрацію підприємства, установи, організації в органах доходів і зборів, Пенсійного фонду, фондах соціального страхування.

Всі документи подаються до відповідного органу казначейства засвідчені нотаріально або органом, який їх видав.

Сплата коштів, призначених для забезпечення справляння митних та інших платежів, здійснюється платниками до/або під час митного оформлення товарів з рахунків, відкритих їм в установах банків, а також готівкою через банки на депозитні рахунки 3734, відкриті на ім'я органів доходів і зборів у головному управлінні казначейства у місті Києві.

Кошти, що надійшли на депозитні рахунки 3734, не належать органам доходів і зборів, а перераховуються для здійснення таких операцій:

- ✓ зарахування коштів до державного бюджету в розрізі територій;
- ✓ повернення платникам помилково та надміру сплачених коштів.

Розпорядження коштами, що обліковуються на депозитних рахунках 3734, здійснюється на підставі платіжних доручень органів доходів і зборів.

Кошти, що підлягають зарахуванню до державного бюджету, не пізніше наступного робочого дня після дати завершення митного оформлення товарів перераховуються органами доходів і зборів з депозитних рахунків 3734 на рахунки з обліку доходів, відкриті в головних управліннях державної казначейської служби в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі, у розрізі органів доходів і зборів та кодів бюджетної класифікації доходів бюджету.

Головні управління казначейства щоденно з наступного робочого дня після зарахування митних платежів формують для уповноважених органів доходів і зборів виписки з цих рахунків у вигляді електронного реєстру, який уповноважені органи доходів і зборів отримують засобами електронної пошти (модемного зв'язку) для подальшої їх передачі відповідним органам доходів і зборів.

Інформація про зарахування митних платежів відображається головними управліннями казначейства у щоденній звітності про виконання бюджету за доходами, яку воно подає до Державної казначейської служби. Консолідований звіт про зарахування коштів засобами модемного зв'язку надається казначейством Міністерству доходів і зборів України.

Повернення платникам помилково та надмірно зарахованих до бюджету митних та інших платежів здійснюється на підставі висновку органу доходів і зборів, оформленого відповідно до заяви платника податків. Заява подається до органу доходів і зборів за місцем оформлення митної декларації не пізніше 1095 дня, наступного за днем зарахування коштів на депозитний рахунок 3734.

Висновок про повернення з державного бюджету помилково або надміру зарахованих митних та інших платежів не пізніше п'яти робочих днів від дня прийняття керівником органу доходів і зборів рішення про повернення коштів надається для виконання відповідним органам казначейства. Загальний строк прийняття органом доходів і зборів рішення про повернення платникам платежів не повинен перевищувати одного місяця.

На підставі отриманого висновку орган казначейства готує платіжні документи на перерахування коштів з рахунку обліку доходів державного бюджету на рахунок, зазначений у висновку. Протягом п'яти робочих днів від дати отримання висновку орган казначейства здійснює повернення коштів з бюджету. Кошти зараховуються на:

- ✓ рахунки платників, відкриті в установах банків;
- ✓ банківські рахунки 2603, відкриті органам доходів і зборів в уповноважених банках за місцезнаходженням для виплати коштів платникам готівкою.

Порядок зарахування до бюджету та повернення помилково та надміру сплачених митних платежів наведено на рисунку 10.11.

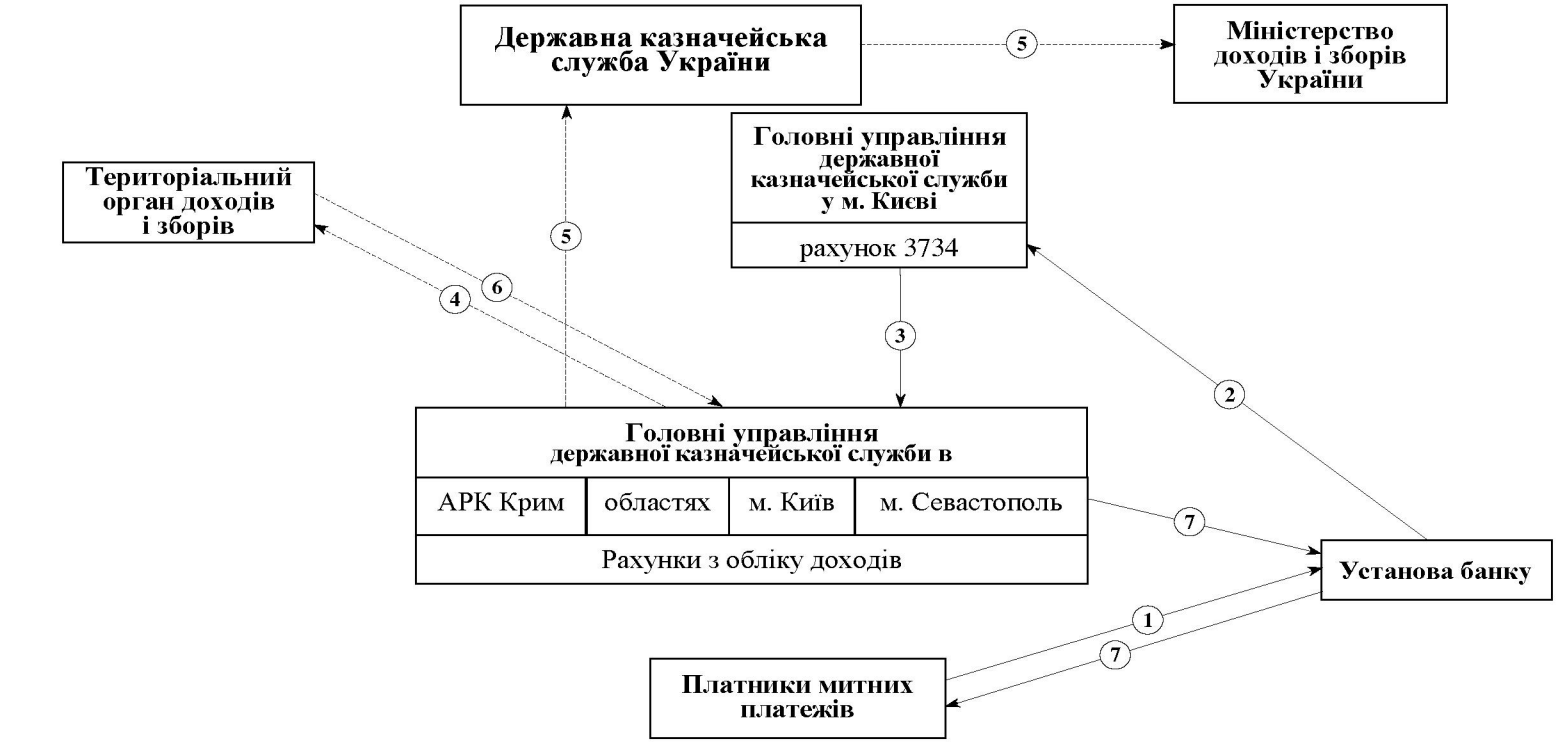
Органи доходів і зборів та органи державної казначейської служби для забезпечення розрахунково-касового обслуговування митних платежів здійснюють взаємодію з питань обміну інформацією. Взаємодія цих органів регламентується Порядок взаємодії органів Міністерства доходів і зборів України та органів Державної казначейської служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями, затвердженим спільним наказом Міністерства доходів і зборів України та Міністерства фінансів України від 04.12.2013 р. № 760/1031.

Згідно з Порядком, при змінах у складі або розташуванні органи доходів і зборів упродовж двох тижнів з дня виникнення зазначених змін подають відповідну інформацію Державній казначейській службі.

Після прийняття закону про Державний бюджет України на відповідний рік у разі зміни переліку видів митних платежів або порядку їх зарахування до бюджету в головних управліннях казначейства відкриваються (перевідкриваються) рахунки, відповідно до змін, внесених Законом.

Інформація про реквізити відкритих (перевідкритих) рахунків для зарахування митних платежів, операції на яких здійснюватимуться у термін не пізніше 10 робочих днів від дати їх відкриття (перевідкрита), надається: головними управліннями казначейства - органам доходів і зборів, Державною казначейською службою – Міністерству доходів і зборів України (в частині рахунків, відкритих на центральному рівні) упродовж 3 робочих днів з дня відкриття (перевідкриття) цих рахунків.

Щомісяця, не пізніше 4-го числа місяця, що настає за звітним, органи казначейства проводять звірку доходів за кодами бюджетної класифікації з відповідними органами доходів і зборів станом на 1-е число місяця, наступного за звітним.



рух грошових потоків
рух інформації про зарахування митних платежів

1 – сплата платниками митних платежів;
2 – зарахування митних платежів на депозитні рахунки;
3 – перерахування коштів на рахунки з обліку доходів державного бюджету;
4 – надання виписок з рахунків у вигляді електронного реєстру;
5 – надання інформації про зарахування митних платежів у формі звітів про виконання державного бюджету за доходами та іншими надходженнями
6 – надання висновку про повернення помилково та надміру зарахованих митних та інших платежів;
7 – повернення з бюджету помилково та надміру сплачених митних та інших платежів

Рис. 10.11. Схема зарахування до бюджету митних платежів

Казначейство України та Міністерство доходів і зборів проводять звірки надходжень платежів не пізніше 20-го числа місяця, що настає за звітним. За результатами складається акт звірки надходжень платежів до бюджету.

Щомісяця, не пізніше 5-го числа місяця, що настає за звітним, Міністерство доходів і зборів проводить з Казначейством України звірку надходжень до державного бюджету митних платежів в іноземній валюті в розрізі кодів класифікації доходів бюджету та кодів валюти, результати якої оформлюються актом звірки.

Акти звірок оформлюються у 2-х примірниках:

- перший - для Казначейства України;
- другий - для Міністерства доходів і зборів.

10.6. Організація казначейського обслуговування місцевих бюджетів за доходами

10.6.1. Організація роботи органів казначейства з обслуговування місцевих бюджетів за доходами

Казначейське обслуговування місцевих бюджетів за доходами запроваджено в Україні з 1 січня 2002 року і здійснюється системою територіальних органів державної казначейської служби в межах повноважень, які визначені статтями 43 та 78 Бюджетного кодексу. У зв'язку з запровадженням казначейської форми обслуговування місцевих бюджетів суттєво змінено схему обігу коштів у процесі виконання дохідної частини місцевих бюджетів, основним елементом якої стала внутрішня платіжна система казначейства (рис. 10.12).

Внаслідок запровадження з 1 січня 2004 року системи повнофункціонального обслуговування місцевих бюджетів органами казначейства, вищевказана схема зазнала суттєвих змін (рис. 10.13). Відтоді більшість операцій з виконання дохідної частини місцевих бюджетів, крім операцій з повернення платникам сум помилково або надміру сплачених платежів, здійснюються в межах внутрішньої платіжної системи казначейства, що суттєво скорочує терміни проходження бюджетних платежів.

Основним нормативним актом, згідно з яким здійснюється казначейське обслуговування місцевих бюджетів за доходами, є Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012р. № 938. Цей документ регламентує організаційні взаємовідносини між органами казначейства, фінансовими органами, платниками податків, зборів та обов'язкових платежів, що належать місцевим бюджетам, у процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів.

Порядок зарахування та перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до місцевих бюджетів, механізм повернення платникам помилково або надміру зарахованих до бюджетів платежів, принципи розподілу доходів аналогічні схемі, яка застосовується при обслуговуванні державного бюджету за доходами, та охоплює виконання органами казначейства наступних функцій.

- ✓ відкриття та обслуговування рахунків для зарахування доходів місцевих бюджетів та інших надходжень;

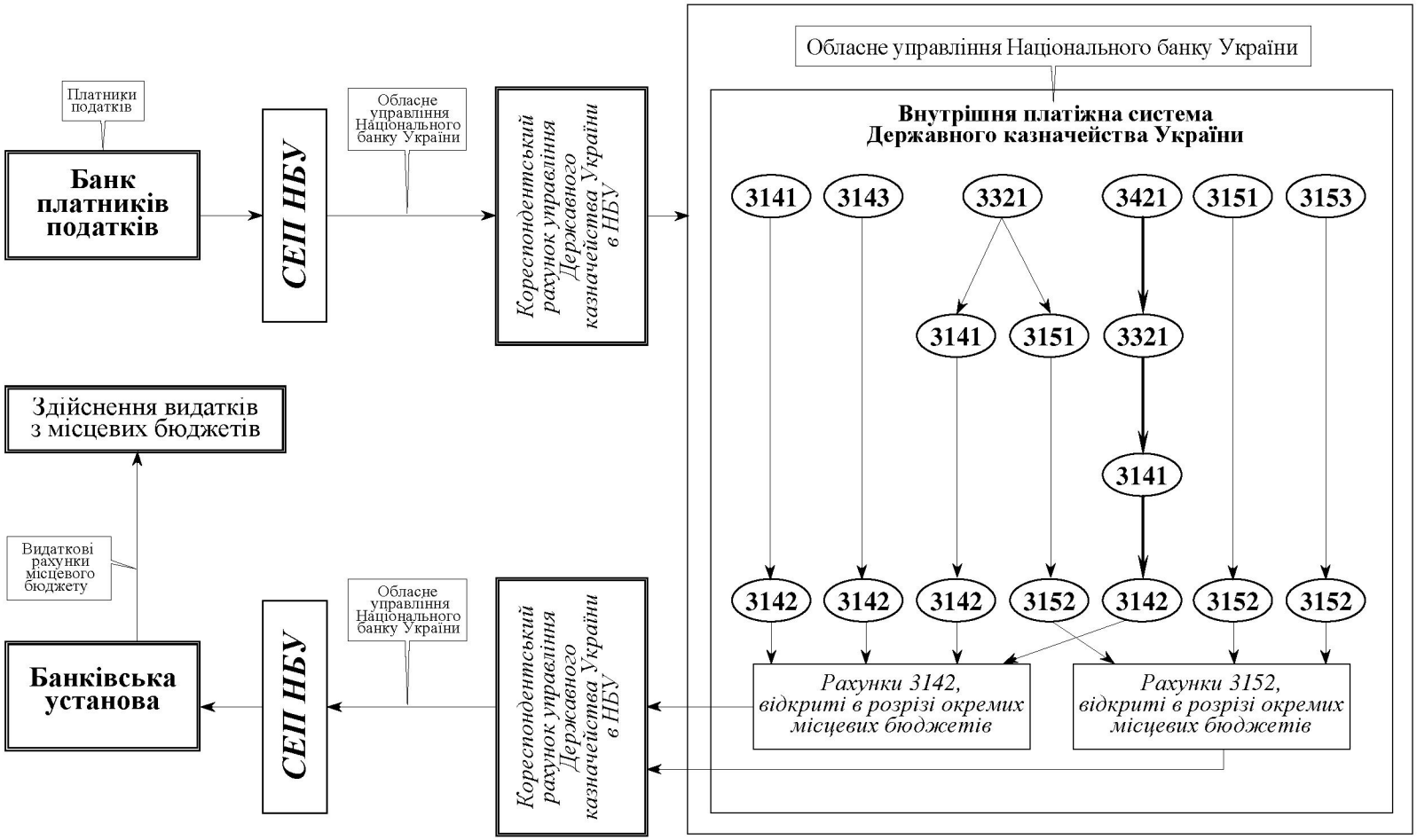


Рис. 10.12. Схема обігу коштів при казначейському обслуговуванні місцевих бюджетів за доходами (до запровадження системи казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів)

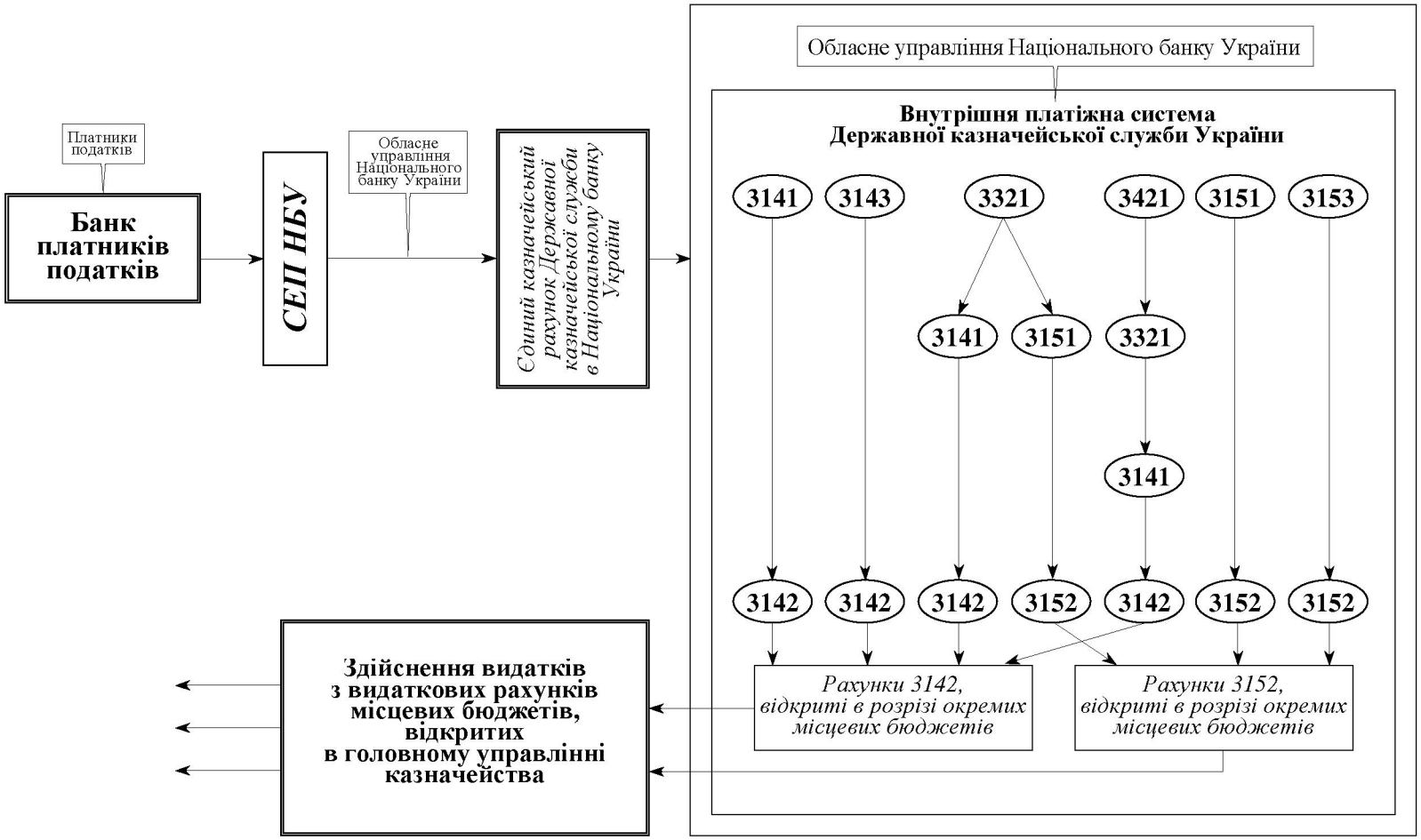


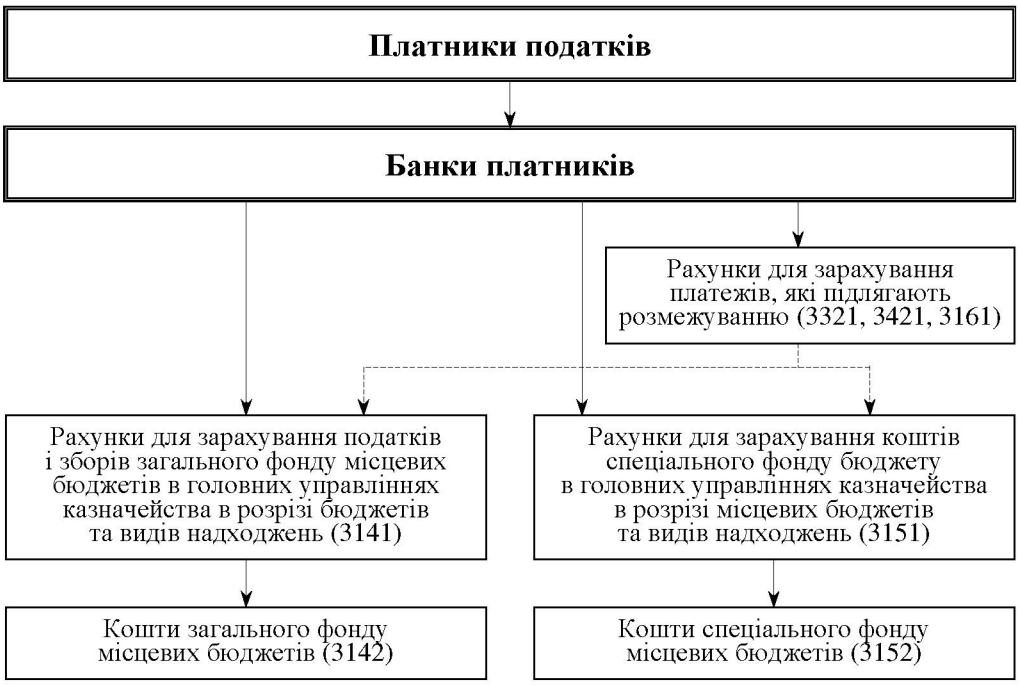
Рис. 10.13. Схема обігу коштів при казначейському обслуговуванні місцевих бюджетів за доходами (після впровадження системи казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів)

- ✓ формування інформації та надання повідомлень про реквізити рахунків для зарахування бюджетних надходжень територіальним органам доходів і зборів;
- ✓ зараховування коштів на рахунки з обліку надходжень загального та спеціального фондів місцевих бюджетів;
- ✓ розподіл платежів між рівнями місцевих бюджетів, розподіл інших платежів, що зараховуються до місцевих бюджетів згідно з вимогами Бюджетного кодексу, закону про Державний бюджет України та рішення місцевої ради про бюджет, та перерахування розподілених коштів місцевих бюджетів за належністю;
- ✓ формування розрахункових документів і повернення помилково або надміру зарахованих до місцевих бюджетів платежів на підставі висновків органів доходів і зборів, рішень судових органів, подань інших органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- ✓ надання виписок з рахунків для зарахування надходжень бюджетів та іншої інформації про виконання місцевих бюджетів за доходами та перерахування міжбюджетних трансфертів органам доходів і зборів, місцевим фінансовим органам та органам місцевого самоврядування.
- ✓ акумуляцію доходів місцевих бюджетів, які надійшли протягом дня, та зарахування коштів на рахунки, що призначені для здійснення видатків з відповідних місцевих бюджетів;
- ✓ проведення розрахунків за міжбюджетними трансфертами;
- ✓ поточний контроль за правильністю зарахування доходів до місцевих бюджетів;
- ✓ ведення бухгалтерського обліку доходів місцевих бюджетів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів у розрізі кодів бюджетної класифікації доходів і типів операцій;
- ✓ ведення обліку планових показників надходжень місцевих бюджетів та поточний аналіз стану їх виконання;
- ✓ складання фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів за доходами у розрізі кодів бюджетної класифікації, надання її до фінансових органів.

Схема зарахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до місцевих бюджетів наведена на рисунку 10.14.

Із запровадженням казначейського обслуговування місцевих бюджетів відчутно зріс обсяг бюджетних повноважень територіальних органів казначейства, розширено коло їх функціональних обов'язків. Разом з тим казначейська система обслуговування місцевих бюджетів не позбавляє місцеві органи влади прав, гарантованих їм Конституцією та законом "Про місцеве самоврядування в Україні", а створює належні умови для ефективного виконання покладених на них повноважень.

Це відбувається завдяки посиленню функцій контролю у процесі виконання бюджетів, отриманню від органів казначейства повної й оперативної інформації про операції з коштами місцевих бюджетів і поліпшення управління бюджетними коштами. При цьому за органами місцевого самоврядування залишається право приймати рішення у процесі виконання бюджету, а органи казначейства наділяються повноваженнями здійснювати фінансові операції, що пов'язані з виконанням цих рішень.



Рахунки для відображення операцій з коштами місцевих бюджетів

3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
3142 – "Кошти загального фонду місцевих бюджетів"
3151 – "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"
3152 – "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"
3161 – "Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів"
3321 – "Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету"
3421 – "Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу"

Рис. 10.14. Схема зарахування доходів місцевих бюджетів на рахунки, відкриті в органах казначейства

10.6.2. Проведення операцій з платежами до місцевих бюджетів

Платежі до місцевих бюджетів, які згідно з Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України та рішенням ради є **доходами загального фонду місцевих бюджетів**, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях державної казначейської служби за балансовим рахунком 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів" Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Інформація щодо надходження та повернення помилково або надміру зарахованих платежів до місцевих бюджетів одночасно відображається на відповідних аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6121 "Доходи загального фонду місцевого бюджету".

Кредитовий залишок за балансовим рахунком 6121 дає інформацію про надходження (з урахуванням повернення) платежів до загального фонду місцевих бюджетів наростаючим підсумком з початку року. За окремими аналітичними рахунками допускається від'ємний залишок, який свідчить, що повернень платежів у поточному бюджетному періоді з цього рахунку (за рахунок надходжень до загального фонду) відбулося більше, ніж надходжень. Від'ємний залишок за рахунком бюджетного обліку 6121 у цілому не допускається.

Повернення помилково та надмірно сплачених платежів, які надійшли до загального фонду місцевого бюджету, здійснюється з відповідного аналітичного рахунку 3141 у межах поточних надходжень за день. У випадку недостатності або відсутності коштів на рахунку 3141 повернення здійснюється шляхом залучення коштів з рахунку 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" в межах поточних надходжень за день. У разі недостатності або відсутності коштів на відповідному рахунку 3142 повернення може здійснюватися шляхом залучення коштів з інших рахунків 3142, відкритих для акумулювання доходів відповідного місцевого бюджету.

У випадку, коли для проведення платежів недостатньо коштів, закумульованих на рахунках 3142 місцевого бюджету, необхідна для здійснення повернення частка коштів перераховується на цей рахунок місцевим фінансовим органом. Підставою для такого перерахування є звернення казначейства до фінансового органу, на видатковий рахунок якого були перераховані кошти, та копія подання органу, що контролює справляння надходжень бюджету.

Для щоденного акумулювання коштів, які надійшли до загального фонду місцевих бюджетів, у головному управлінні казначейства відкриваються аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів". Залишки коштів, що склалися на відповідних аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів", на кінець операційного дня у регламентований час засобами програмного забезпечення, на підставі меморіальних документів перераховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3142 окремо для кожного місцевого бюджету, а саме:

- ✓ перший – для акумулювання доходів, які відповідно до Бюджетного кодексу за бюджетами місцевого самоврядування та враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів;
- ✓ другий – для акумулювання доходів, які відповідно до Бюджетного кодексу не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів.

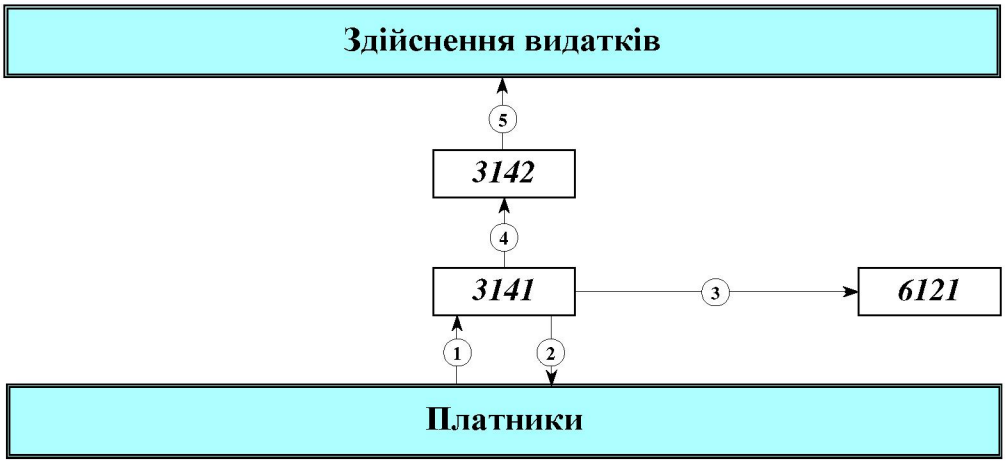
Кількість інших рахунків, які відкриваються в органах казначейства для акумулювання коштів загального фонду місцевих бюджетів, залежить від рішення ради про відповідний місцевий бюджет та має забезпечити процес його виконання.

Кошти, які надійшли на аналітичні рахунки 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів", у регламентований час засобами програмного забезпечення направляються на здійснення видатків, передбачених місцевими бюджетами, шляхом перерахування цих коштів у такій послідовності:

1) на рахунки для зарахування міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання; субвенцій; коштів, що передаються до державного та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів, інших дотацій), передбачених у відповідному бюджеті;

2) кошти, що залишилися після перерахування міжбюджетних трансфертів, на підставі розпоряджень про виділення коштів загального фонду місцевих бюджетів, затверджених керівником місцевого органу виконавчої влади, перераховуються на рахунки головних розпорядників коштів місцевого бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3531 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету" (або 3541 „Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету").

Порядок зарахування надходжень загального фонду місцевих бюджетів наведено на рисунку 10.15.



1 – зарахування платежів на аналітичні рахунки;
2 – повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів;
3 – відображення інформації про надходження на рахунках бюджетного обліку;
4 – акумулювання надходжень на котловому рахунку;
5 – здійснення видатків на підставі платіжних доручень розпорядників коштів місцевих бюджетів.

Рахунки для відображення операцій з коштами загального фонду місцевих бюджетів

3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
3142 – "Загальний фонд місцевого бюджету"
6121 – "Доходи загального фонду місцевого бюджету"

Рис. 10.15. Схема зарахування надходжень загального фонду місцевих бюджетів

На рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3141, сплачується більше ста видів платежів, що є доходами загального фонду місцевих бюджетів. До таких платежів належать: збори за використання різних видів природних ресурсів місцевого значення; плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати, що видаються Радою Міністрів АР Крим, виконавчими органами місцевих рад і місцевими органами виконавчої влади; збір за провадження торговельної діяльності з придбанням пільгового торгового патенту та інші. На рахунки, відкриті за даним балансовим рахунком, перераховуються всі види міжбюджетних трансфертів, які підлягають зарахуванню до загального фонду місцевих бюджетів. Загалом доходи загального фонду складають основну частку надходжень місцевих бюджетів.

Платежі до місцевих бюджетів, які є доходами спеціального фонду місцевого бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ), зараховуються на рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства за балансовим рахунком 3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки". Інформація щодо надходження та повернення платежів одночасно відображається на відповідних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6122 "Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки". Кредитовий залишок за балансовим рахунком 6122 дає інформацію про надходження коштів (з урахуванням повернення платежів) до спеціального фонду місцевих бюджетів наростаючим підсумком з початку року.

Повернення помилково та надміру сплачених платежів, які надійшли до спеціального фонду місцевого бюджету, здійснюється з відповідного аналітичного рахунка 3151 у межах поточних надходжень за день. У випадку недостатності або відсутності коштів на цьому рахунку повернення здійснюється шляхом залучення коштів з відповідного рахунку 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки". За недостатності коштів на даному рахунку необхідна для здійснення повернення частка коштів може перераховуватись на цей рахунок місцевим фінансовим органом з його видаткового рахунку. Підставою для здійснення фінансовим органом такого перерахування коштів є звернення казначейства та копія подання органу, що контролюють справляння надходжень бюджету.

Для щоденного акумулювання платежів, які надійшли до спеціального фонду місцевого бюджету, головні управління казначейства відкривають рахунки за балансовим рахунком 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки" для кожного місцевого бюджету. Кількість рахунків для акумулювання залежить від рішення ради про відповідний бюджет і має забезпечити процес його виконання.

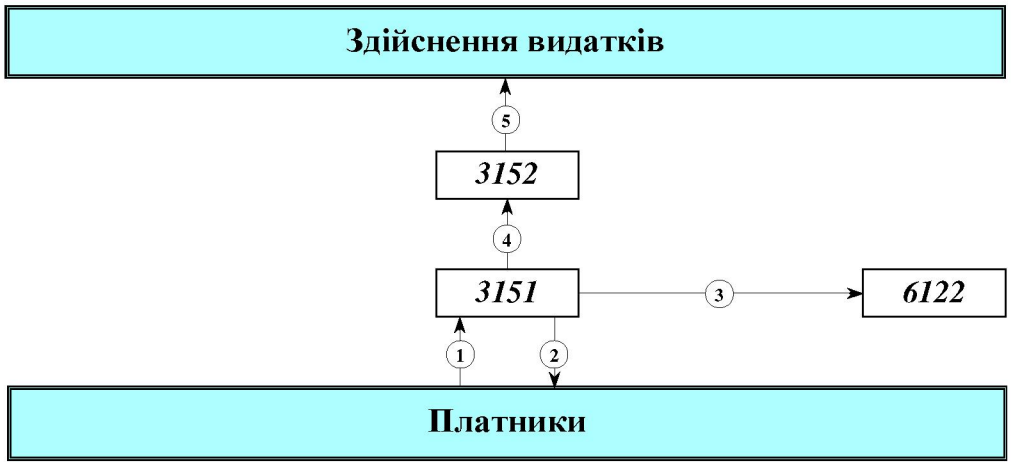
Залишки коштів, що склалися на відповідних рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки", у регламентований час засобами програмного забезпечення, шляхом формування меморіальних документів перераховуються на рахунки 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки" для подальшого їх направлення на здійснення видатків шляхом перерахування цих коштів:

1) на рахунки для зарахування міжбюджетних трансфертів (субвенцій на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування; субвенцій на виконання власних повноважень територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань; субвенцій на виконання інвестиційних проектів; інших субвенцій), передбачених у відповідному бюджеті;

2) кошти, що залишилися після перерахування міжбюджетних трансфертів, на підставі розпоряджень про виділення коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, затверджених керівником місцевого органу виконавчої влади, перераховуються на рахунки головних розпорядників коштів місцевого бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3532 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із спеціального фонду місцевого бюджету".

На рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3151, сплачуються майже три десятки різних платежів, зокрема: перерахування підприємцями частки вартості виготовленої нестандартної продукції з дозволу на тимчасове відхилення від вимог відповідних стандартів щодо якості продукції, виданого Державним комітетом України по стандартизації, метрології і сертифікації; інші надходження до фондів охорони навколишнього природного середовища; відсотки за користування позиками, що надавалися з місцевих бюджетів; кошти від відчуження майна, що перебувало у комунальній власності; субвенції, що є доходами спеціального фонду місцевих бюджетів та ін. Однак питома вага доходів спеціального фонду в структурі загальних надходжень місцевих бюджетів є незначною.

Схема зарахування надходжень спеціального фонду місцевих бюджетів наведена на рисунку 10.16.



1 – зарахування платежів на аналітичні рахунки;
2 – повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів;
3 – відображення інформації про надходження на рахунках бюджетного обліку;
4 – акумулювання надходжень на котловому рахунку;
5 – здійснення видатків на підставі платіжних доручень розпорядників коштів місцевих бюджетів.

Рахунки для відображення операцій з коштами спеціального фонду місцевих бюджетів

3151 – "Надходження коштів спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
3152 – "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"
6122 – "Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки"

Рис. 10.16. Схема зарахування надходжень спеціального фонду місцевих бюджетів

Платежі, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету, зараховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3161 "Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів" Плану рахунків. Інформація про надходження з урахуванням повернень одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6123 "Доходи місцевого бюджету, які підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами". Кредитовий залишок за балансовим рахунком 6123 дає інформацію про надходження платежів, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету наростаючим підсумком з початку року.

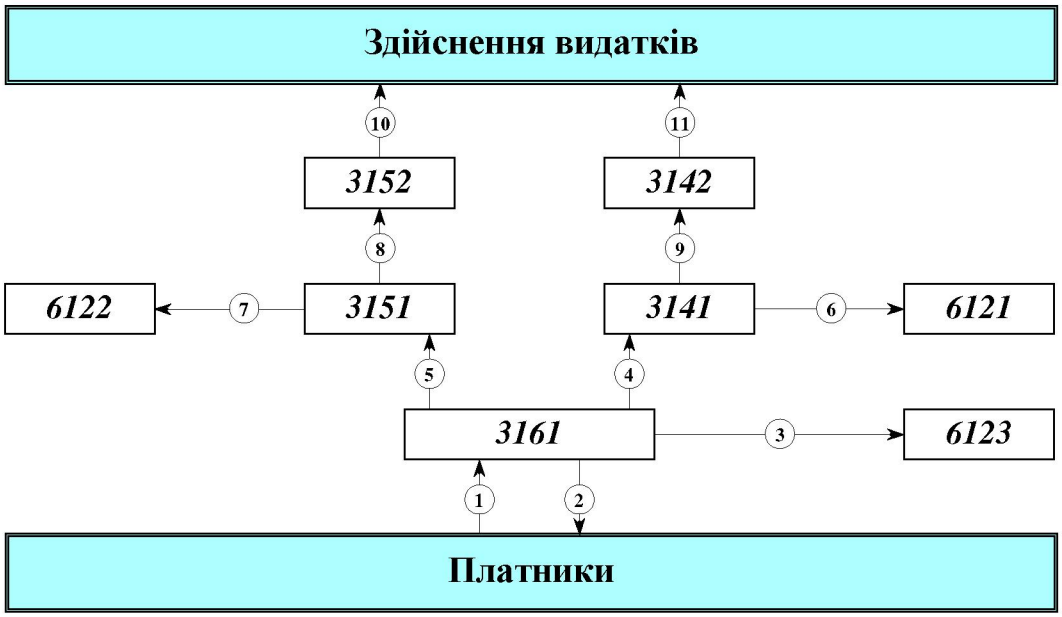
Залишки коштів за день з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3161 "Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів", розподіляються головними управліннями державного казначейства між загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету за встановленими у рішенні про відповідний місцевий бюджет нормативами.

За результатами розподілу платежів формується відомість розподілу платежів між загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету, які надійшли на аналітичні рахунки 3161, та засобами програмного забезпечення у регламентованому режимі проводиться перерахування розподілених коштів на відповідні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3141 "Надходження до загального фонду міс-

цевих бюджетів" та 3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки".

Як правило, на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3161, зараховується незначна кількість належних місцевим бюджетам платежів, частка яких є несуттєвою в загальному обсязі доходів місцевих бюджетів.

Схема зарахування платежів, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів, наведена на рисунку 10.17.



1 – зарахування платежів на аналітичні рахунки;
2 – повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів;
3 – відображення інформації про надходження на рахунках бюджетного обліку
4 – зарахування коштів до загального фонду місцевого бюджету;
5 – зарахування коштів до спеціального фонду місцевого бюджету;
6 – відображення інформації про надходження до загального фонду місцевого бюджету;
7 – відображення інформації про надходження до спеціального фонду місцевого бюджету;
8 – зарахування доходів на котловий рахунок спеціального фонду місцевого бюджету;
9 – зарахування доходів на котловий рахунок загального фонду місцевого бюджету;
10 – здійснення видатків за рахунок коштів спеціального фонду місцевих бюджетів;
11 – здійснення видатків за рахунок коштів загального фонду місцевих бюджетів.

Рахунки для операцій з коштами, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів

3161 – "Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів"
3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
3151 – "Надходження коштів спеціального фонду місцевого фонду, які направляються на спеціальні видатки"
3142 – "Загальний фонд місцевого бюджету"
3152 – "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"
6121 – "Доходи загального фонду місцевого бюджету"
6122 – "Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
6123 – "Доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами"

Рис. 10.17. Схема зарахування платежів, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів

Платежі, які розподіляються між рівнями місцевих бюджетів за нормативами, встановленими Бюджетним кодексом, законом про державний бюджет на відповідний рік та рішеннями місцевих рад, зараховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3321 "Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету" Плану рахунків. Інформація про надходження з урахуванням повернень одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6221 "Доходи, які підлягають розподілу між рівнями бюджету". Кредитовий залишок за рахунком 6221 дає інформацію про надходження платежів, які підлягають розподілу між рівнями місцевих бюджетів.

Повернення платникам помилково та надміру сплачених платежів, які розподіляються між рівнями бюджетів, здійснюється з аналітичних рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3321, у межах поточних надходжень на ці рахунки за день.

У випадку недостатності або відсутності коштів на аналітичному рахунку 3321 повернення може здійснюватись шляхом залучення коштів на цей рахунок з відповідних рахунків 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" та 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки". Залучення коштів здійснюється з дотриманням співвідношення, передбаченого нормативами розподілу платежів між рівнями бюджетів. Проведення такого підкріплення складається з двох етапів: спочатку відповідні частки коштів перераховуються з рахунків 3142 на аналітичні рахунки 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів", а з рахунків 3152 – на рахунки 3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки". Після цього кошти перераховуються з рахунків 3141 та 3151 на відповідний аналітичний рахунок 3321 для здійснення повернення платежу. Якщо коштів, що закумульовані на рахунках 3142 та 3152 відповідних місцевих бюджетів, недостатньо, органи казначейства готують та надсилають до місцевих фінансових органів звернення, на підставі яких залучаються необхідні суми коштів.

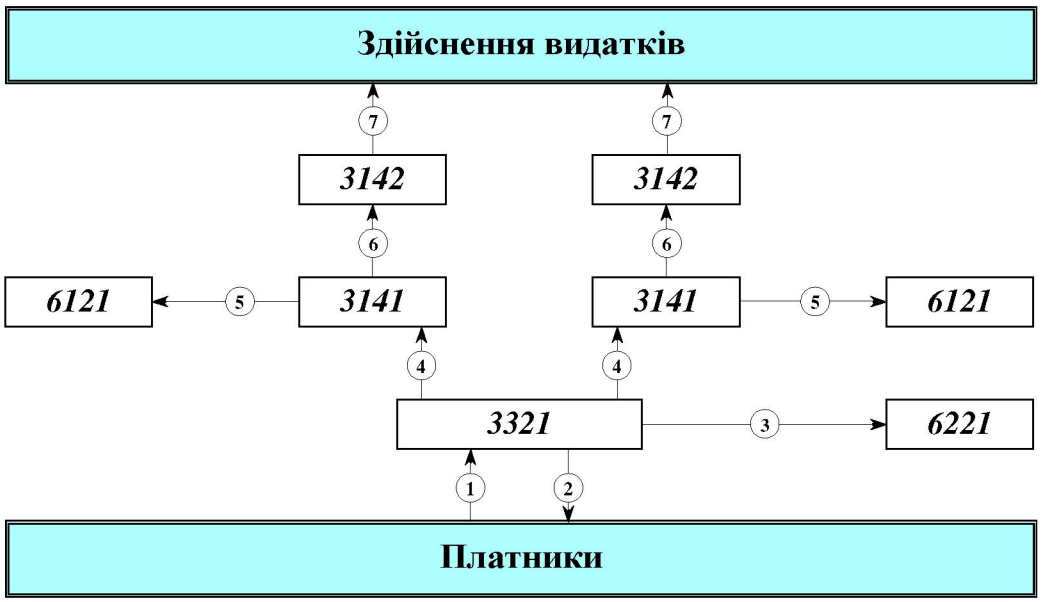
Залишки коштів на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3321 "Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету", в кінці дня за встановленими нормативами розподіляються між рівнями місцевих бюджетів. За результатами розподілу платежів формується відомість розподілу між рівнями місцевих бюджетів платежів, які надійшли на рахунки 3321.

На рахунки, що відкриваються за балансовим рахунком 3321, платниками податків області сплачується близько півсотні різних видів платежів, надходження від яких складають найбільшу частку в загальній структурі доходів місцевих бюджетів. До таких доходів належать: податок з доходів фізичних осіб; плата за землю; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; плата за оренду майна, що перебуває в комунальній власності тощо. Більша частина цих платежів, зокрема всі з тих, що вказані вище, крім збору за першу реєстрацію транспортного засобу, розподіляються до загального фонду місцевих бюджетів.

Схема зарахування платежів, які розподіляються між рівнями місцевих бюджетів, наведена на рисунку 10.18.

Платежі, які тимчасово відносяться на доходи місцевого бюджету і підлягають розподілу між місцевим бюджетом та іншими отримувачами коштів, зараховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3421 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу". Інформація про надходження даних платежів одночасно відображається на рахунках, відкритих за

рахунком бюджетного обліку 6421 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу". Кредитовий залишок за рахунком бюджетного обліку 6421 дає інформацію про надходження платежів, які тимчасово відносяться на доходи місцевого бюджету і підлягають розподілу, наростаючим підсумком з початку року.



1 – зарахування платежів на аналітичні рахунки;
2 – повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів;
3 – відображення інформації про надходження на рахунках бюджетного обліку;
4 – зарахування коштів до загального фонду місцевого бюджету;
5 – відображення інформації про надходження до загального фонду місцевого бюджету;
6 – зарахування доходів на котловий рахунок загального фонду місцевого бюджету;
7 – здійснення видатків за рахунок коштів загального фонду місцевих бюджетів.

Рахунки для операцій з платежами, які розподіляються між рівнями місцевих бюджетів

3321 – "Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету"
3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
3142 – "Загальний фонд місцевого бюджету"
6121 – "Доходи загального фонду місцевого бюджету"
6221 – "Доходи, які підлягають розподілу між рівнями бюджету"

Рис. 10.18. Схема зарахування платежів, що розподіляються між рівнями місцевих бюджетів

Повернення помилково та надміру сплачених коштів, які тимчасово віднесені до доходів місцевого бюджету і підлягають розподілу, здійснюється з аналітичних рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3421, у межах поточних надходжень на ці рахунки за день.

У разі недостатності або відсутності коштів на аналітичному рахунку 3421 повернення може здійснюватись шляхом залучення коштів на цей рахунок з рахунків 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" та 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки".

Залучення коштів здійснюється з дотриманням співвідношень, передбачених нормативами розподілу платежів, що зараховуються на рахунки 3421. Проведення

такого підкріплення здійснюється наступним чином: спочатку кошти з рахунків 3142 та 3152 перераховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3141 та 3151. Після цього кошти перераховуються на аналітичний рахунок 3421 для здійснення повернення помилково або надмірно зарахованого платежу. Одночасно з цим на підставі звернення органу казначейства та копії подання органу, що контролюють справляння надходжень бюджету, частка коштів, перерахована до відповідного цільового фонду, повертається ним на рахунок 3421.

Якщо закумульованих на рахунках 3142 та 3152 відповідних місцевих бюджетів коштів недостатньо для підкріплення рахунків 3421 з метою повернення помилково та надмірно зарахованих платежів, органами казначейства надсилаються звернення до місцевих фінансових органів. На підставі таких звернень для повернення платежів залучаються кошти з видаткових рахунків місцевих бюджетів.

Залишки коштів, акумульованих на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3421, у кінці дня розподіляються за встановленими нормативами. Після розподілу такі кошти засобами програмного забезпечення перераховуються на:

- ✓ рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів";
- ✓ рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки;
- ✓ частина коштів, яка належить іншим одержувачам, перераховується на рахунки власників, до яких, як правило, належать територіальні підрозділи державних цільових фондів.

За результатами розподілу формується відомість розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, які надійшли на аналітичні рахунки 3421 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу", а також Реєстр платників за спрощеною системою оподаткування .

На рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3421, сплачується фіксований податок з доходів фізичних осіб від підприємницької діяльності, фіксований сільськогосподарський податок, єдиний податок на підприємницьку діяльність з фізичних та юридичних осіб, нараховані до 1 січня 2011 року.

Схема платежів, які тимчасово віднесені на доходи місцевих бюджетів і підлягають розподілу, наведена на рисунку 10.19.

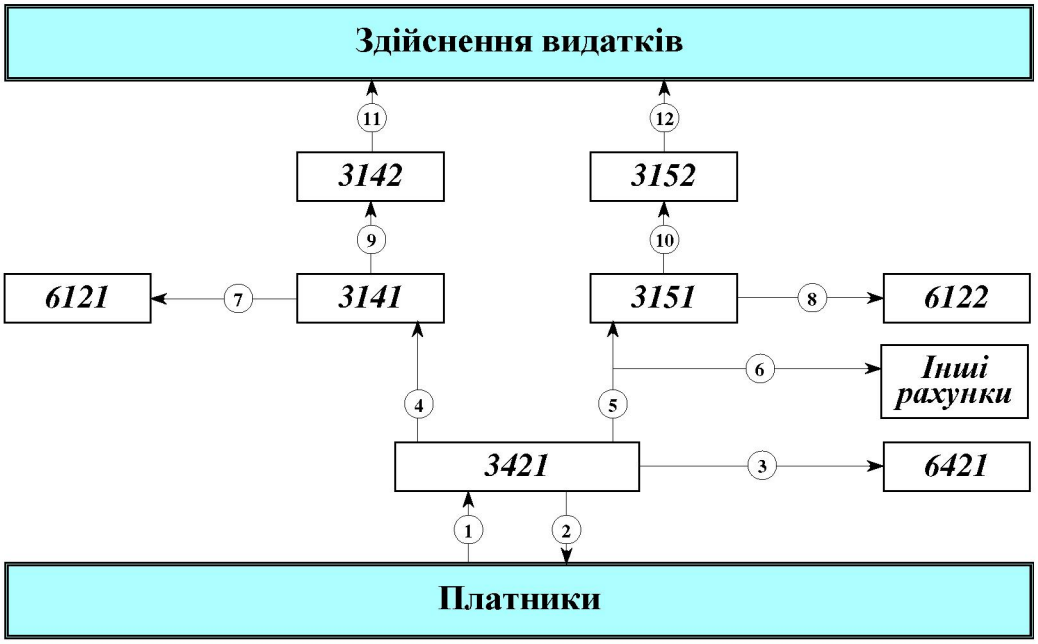
Інші платежі, які тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, зараховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3422 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету". Інформація про надходження з урахуванням повернень цих платежів одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6422 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету". Кредитовий залишок за рахунком бюджетного обліку 6422 відображає інформацію про надходження інших платежів, які тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, наростаючим підсумком з початку року.

Залишки коштів на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3422, у кінці дня розподіляються за нормативами, встановленими відповідними законодавчими актами, та перераховуються за призначенням.

Схема зарахування платежів, тимчасово віднесених на доходи місцевих бюджетів коштів, наведена на рисунку 10.20.

Власні надходження бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкри-

ті у розрізі груп власних надходжень в органах державного казначейства за місцем обслуговування розпорядників коштів за балансовим рахунком 3542 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету". Інформація щодо власних надходжень розпорядників коштів місцевих бюджетів одночасно відображається на рахунках бюджетного обліку 6124 "Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету".



1 – зарахування платежів на аналітичні рахунки;
2 – повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів;
3 – відображення інформації про надходження на рахунках бюджетного обліку;
4 – зарахування коштів до загального фонду місцевого бюджету;
5 – зарахування коштів до спеціального фонду місцевого бюджету;
6 – перерахування коштів на рахунки фондів соціального страхування;
7 – відображення інформації про надходження до загального фонду місцевого бюджету;
8 – відображення інформації про надходження до спеціального фонду місцевого бюджету;
9 – зарахування доходів на котловий рахунок загального фонду місцевого бюджету;
10 – зарахування доходів на котловий рахунок спеціального фонду місцевого бюджету;
11 – здійснення видатків за рахунок коштів загального фонду місцевих бюджетів;
12 – здійснення видатків за рахунок коштів спеціального фонду місцевих бюджетів.

Рахунки для операцій з платежами, які тимчасово віднесені на доходи місцевих бюджетів і підлягають розподілу

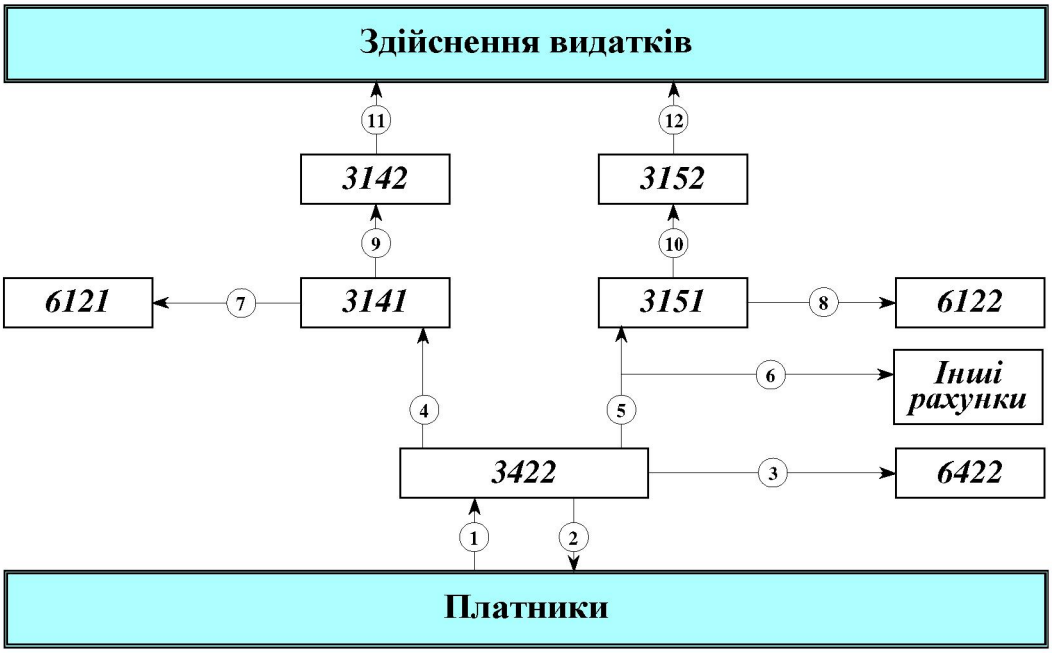
3421 – "Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу"
6421 – "Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу"
3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
3142 – "Загальний фонд місцевого бюджету"
3151 – "Надходження коштів спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
3152 – "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"

Рис. 10.19. Схема зарахування платежів, які тимчасово віднесені на доходи місцевих бюджетів і підлягають розподілу

Повернення надміру або помилково зарахованих власних надходжень бюджетних установ з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3542 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету", здійс-

нюється на підставі платіжних документів розпорядника коштів бюджетів та підтвердження обґрунтованості здійснення такої операції у межах наявних залишків коштів на рахунку.

Органи казначейства щоденно, використовуючи автоматизовану систему "Є-Казна", формують виписки з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3542, і надають їх розпорядникам коштів місцевих бюджетів разом з реєстром розрахункових документів.



1 – зарахування платежів на аналітичні рахунки;
2 – повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів;
3 – відображення інформації про надходження на рахунках бюджетного обліку;
4 – зарахування коштів до загального фонду місцевого бюджету;
5 – зарахування коштів до спеціального фонду місцевого бюджету;
6 – перерахування коштів на рахунки за іншими напрямками;
7 – відображення інформації про надходження до загального фонду місцевого бюджету;
8 – відображення інформації про надходження до спеціального фонду місцевого бюджету;
9 – зарахування доходів на котловий рахунок загального фонду місцевого бюджету;
10 – зарахування доходів на котловий рахунок спеціального фонду місцевого бюджету;
11 – здійснення видатків за рахунок коштів загального фонду місцевих бюджетів;
12 – здійснення видатків за рахунок коштів спеціального фонду місцевих бюджетів.

Рахунки для операцій з платежами, тимчасово віднесеними на доходи місцевих бюджетів

3422 – "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету"
6422 – "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету"
3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів"
3142 – "Загальний фонд місцевого бюджету"
3151 – "Надходження коштів спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки"
3152 – "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"
6121 – "Доходи загального фонду місцевого бюджету"
6122 – "Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки"

Рис. 10.20. Схема зарахування платежів, тимчасово віднесених на доходи місцевих бюджетів

Зі спеціальних реєстраційних рахунків, на яких обліковуються власні надходження, розпорядники бюджетних коштів можуть здійснювати перерахування коштів на підставі платіжних доручень вищим та підвідомчим установам і організаціям відповідно до чинних нормативно-правових актів. Таке перерахування коштів відображається в обліку відповідно як зменшення доходів, а отримання розпорядниками бюджетних коштів – як збільшення доходів.

До переходу місцевих бюджетів на повнофункціональне казначейське обслуговування власні надходження розпорядників коштів місцевих бюджетів зараховувалися на рахунки, відкриті в установах банків на ім'я розпорядників коштів. Всю інформацію про здійснення операцій з коштами, що належать до власних надходжень бюджетних установ, фінансові органи отримували від розпорядників коштів. Така інформація щомісяця подавалася у формі звітів про виконання спеціального фонду кошторису в частині власних надходжень.

У даний час проведення всіх операцій з власними надходженнями розпорядників коштів місцевих бюджетів зосереджено в органах казначейства. Інформацію про рух коштів, що належать до власних надходжень бюджетних установ, органи казначейства доводять до відповідних фінансових органів і розпорядників коштів місцевих бюджетів.

У цілому, діючий в органах казначейства механізм зарахування надходжень до місцевих бюджетів є набагато ефективним від того, що застосовувався до запровадження системи казначейського обслуговування бюджетів. Цей механізм більш прозорий, сприяє прискоренню проходження бюджетних платежів та оптимізації управління місцевими фінансовими ресурсами, дозволяє в режимі реального часу забезпечити консолідацію повної й об'єктивної інформації про стан виконання дохідної частини місцевих бюджетів.

Висновки до розділу

- Дохідна частина бюджету будь-якого рівня виконується на основі поступлень податкових і неподаткових платежів, що сплачуються юридичними і фізичними особами, надходжень з інших джерел. Учасниками процесу формування дохідної частини є: платники податків, органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, установи банків, органи казначейства, фінансові органи.
- Платники податків сплачують платежі до бюджету через установи банків, у яких вони обслуговуються. Банк платника перераховує грошові кошти на бюджетні рахунки за надходженнями, відкриті в головних управліннях державної казначейської служби в розрізі кодів бюджетної класифікації доходів і територій, на яких справляються дані платежі.
- Зарахування доходів на аналітичні рахунки казначейства проводиться щоденно, що підтверджується випискою по кожному рахунку, до якої додаються копії платіжних документів. Органи казначейства здійснюють облік усіх сум за кодами бюджетної класифікації в розрізі видів податків і зборів, що поступили.
- Органи державної казначейської служби на підставі документів, переданих від органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснюють повернення платникам помилково або надміру сплачених сум грошових зобов'язань. Повернення здійснюється з того бюджету, до якого зараховується у поточному бюджетному році платіж, який підлягає поверненню. При цьому кошти з відповідного аналітичного рахунка, з якого необхідно зробити повернення, платіжним

дорученням органу казначейства перераховуються на рахунки платників, відкриті їм в установах банків.

- Усі податки та інші платежі, які поступили на рахунки за надходженнями, повинні бути розподілені за встановленими нормативами. За допомогою програмного забезпечення органами казначейства щоденно проводиться розмежування платежів до бюджету, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами, між загальним і спеціальним фондами державного та місцевих бюджетів, між рівнями місцевих бюджетів, фондами державного соціального страхування.
- Загальні принципи касового виконання державного та місцевих бюджетів за доходами органами казначейства визначаються Бюджетним кодексом і законом про Державний бюджет України на бюджетний період. Організація казначейського обслуговування бюджетів за доходами передбачає ведення щоденних операцій з обліку надходжень платежів, складання відповідних розрахункових документів та передачі даних до вищестоящих та зацікавлених органів.
- Для ведення аналітичного обліку операцій з касового виконання державного та місцевих бюджетів за доходами відкриваються особові картки до кожного аналітичного рахунка. Відображені в особових картках облікові дані повинні відповідати аналогічним даним оборотно-сальдової та сальдової відомостей, дані яких повинні відповідати показникам щоденного оборотно-сальдового балансу, і є підставою для складання звітів про виконання бюджетів за доходами.
- На підставі даних про рух коштів на аналітичних рахунках з обліку доходів бюджету щоденно у регламентований час головні управління державної казначейської служби засобами програмного забезпечення формують звіти про виконання доходів та інших надходжень державного та місцевих бюджетів. Інформація про виконання бюджетів за доходами кожного робочого дня, наступного за звітним, передається органами казначейства відповідним органам місцевого самоврядування, органам доходів і зборів та фінансовим органам за встановленими формами.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте учасників процесу формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів, охарактеризуйте їхні права та обов'язки.
2. Назвіть функції органів державної казначейської служби в процесі касового виконання дохідної частини бюджету.
3. Опишіть послідовність проведення операцій за доходами в операційному дні казначейства.
4. Охарактеризуйте етапи казначейського обслуговування дохідної частини бюджетів.
5. Як здійснюється відкриття бюджетних рахунків за надходженнями?
6. Опишіть порядок зарахування податків зборів (обов'язкових платежів) на бюджетні рахунки за надходженнями
7. Який порядок повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів?
8. Яким чином органами казначейства здійснюється розмежування доходів?
9. Назвіть і дайте характеристику основних балансових рахунків, відкритих органами казначейства для обліку доходів державного та місцевих бюджетів.
10. Як здійснюються операції за надходженнями до загального фонду державного та місцевих бюджетів?
11. Яким чином оформляються операції за надходженнями до спеціального фонду державного та місцевих бюджетів?

12. Яким чином розподіляються платежі між загальним та спеціальним фондами державного та місцевих бюджетів?
13. Як здійснюються операції за платежами до бюджету, які розподіляються між державним та місцевими бюджетами?
14. Який порядок ведення обліку і складання звітності про надходження коштів до державного та місцевих бюджетів?
15. Опишіть порядок зарахування платежів, які справляються органами доходів і зборів.

РОЗДІЛ II

КАЗНАЧЕЙСЬКЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТІВ ЗА ВИДАТКАМИ

11.1. Порядок обслуговування бюджетів за видатками

В основі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за видатками лежить комплекс організаційних процедур та проведення розрахунково-касових операцій щодо перерахування бюджетних коштів на здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, забезпечення обліку видаткових операцій, здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів та формування фінансової звітності про виконання бюджетів.

Організація роботи органів державної та місцевої влади й управління, державної казначейської служби у процесі виконання видаткової частини бюджетів здійснюється у такій послідовності:

- ✓ формування бази даних мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- ✓ складання, затвердження та виконання паспортів бюджетних програм, формування звітів про їх виконання;
- ✓ доведення до органів казначейства планових показників бюджетних асигнувань та їх відображення в казначейському обліку;
- ✓ встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету, забезпечення їх обліку та контролю;
- ✓ внесення змін до планових показників, що виникають у процесі виконання державного та місцевих бюджетів;
- ✓ затвердження та відображення в казначейському обліку кошторисів, планів асигнувань загального фонду, планів спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів, планів використання бюджетних коштів одержувачів, а також внесених до зазначених документів змін;
- ✓ взяття бюджетних зобов'язань розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів;
- ✓ реєстрація, облік та консолідація інформації за зобов'язаннями розпорядників і одержувачів бюджетних коштів у казначейському обліку;
- ✓ проведення операцій щодо відкриття асигнувань із загального та спеціального фондів державного бюджету та виділення асигнувань з місцевих бюджетів.

Лише після виконання цих обов'язкових організаційних функцій здійснюються видатки розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань та в межах кошторисних призначень. Перерахування кош-

тів здійснюється шляхом оплати витрат із реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих бюджетним установам в органах казначейства.

Джерелом для здійснення видатків є кошти державного та місцевих бюджетів, акумульовані на єдиному казначейському рахунку, та виділяються розпорядникам коштів під певні програми та функції. Важливим джерелом фінансування є власні надходження бюджетних установ, тобто грошові кошти, отримані ними як плата за послуги, а також перераховані їм для виконання цільових заходів, благодійні внески, гранти, дарунки.

Органи казначейства здійснюють також перерахування міжбюджетних трансфертів та проводять операції за взаємними розрахунками між бюджетами, здійснюють бюджетне фінансування шляхом надання коротко-і середньострокових позичок і надання та повернення бюджетних кредитів.

При відкритті асигнувань з державного бюджету, виділенні коштів з місцевих бюджетів, здійсненні видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів для забезпечення цільового спрямування та раціонального витрачання бюджетних коштів необхідно дотримуватись таких основних *принципів*:

- ✓ *цільового спрямування бюджетних коштів*, що передбачає виділення коштів їх розпорядникам та використання на визначені цілі та заходи. Реалізація цього принципу забезпечується органами казначейства шляхом встановлення відповідності показників кошторисів бюджетних установ розписам державного та місцевих бюджетів в розрізі кодів бюджетної класифікації видатків;
- ✓ *контролю за використанням бюджетних коштів,* що реалізується шляхом перевірки платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням. Це дає змогу виявити недоліки й помилки у фінансовій діяльності, вжити заходів щодо їх усунення, а також недопущення нецільового використання коштів. Здійснюють контроль органи казначейства, місцеві фінансові органи, контролюючі органи, розпорядники бюджетних коштів;
- ✓ *безповоротності надання коштів*, оскільки бюджетною установою кошти не повертаються до джерела їхнього фінансування. Разом з тим, не використані впродовж бюджетного періоду кошти повертаються до бюджетів, з яких вони виділялися (крім власних надходжень бюджетних установ);
- ✓ *ефективності управління коштами*, що передбачає досягнення соціального та економічного результату за мінімальних витрат фінансових ресурсів. Тобто бюджетні кошти надаються на умовах забезпечення найбільшої результативності від їх використання.

Дотримання в процесі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за видатками зазначених принципів дозволить раціонально та ефективно використовувати бюджетні кошти, спрямовувати їх на виконання найважливіших програмних завдань держави.

11.2. Обслуговування державного бюджету за видатками

Обслуговування видаткової частини державного бюджету органами казначейства здійснюється згідно з "Порядком казначейського обслуговування державного бюджету за витратами", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2012 р. № 1407. Цим документом регламентовано організаційні взаємовідносини між органами казначейства, розпорядниками й одержувачами бюджет-

них коштів, а також розподіл обов'язків та відповідальності між ними в процесі обслуговування державного бюджету за видатками, операціями з надання кредитів за рахунок коштів бюджету та з погашення державного боргу з урахуванням вимог Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів.

11.2.1. Формування бази даних мережі розпорядників бюджетних коштів

Головні розпорядники для забезпечення правильного та своєчасного розподілу асигнувань до початку бюджетного періоду визначають мережу розпорядників нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів за територіями, чітко визначившись із статусом кожної установи, яка обслуговується у відповідному органі казначейства. Відповідальні виконавці бюджетних програм визначають мережу і подають головному розпоряднику для зведення мережі по головному розпоряднику.

Мережа розпорядника – згрупована розпорядником коштів бюджету відповідно до законодавства вичерпна інформація щодо установ (організацій), які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику, та діяльність яких координується через нього, а також одержувачів бюджетних коштів. До мережі включаються головний розпорядник, розпорядники нижчого рівня, які у своїй діяльності підпорядковані відповідному головному розпоряднику і діяльність яких координується через нього, та одержувачі бюджетних коштів, які уповноважені головним розпорядником на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримують на їх виконання кошти з державного бюджету.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів включаються до мережі головних розпорядників або розпорядників нижчого рівня, якщо вони отримують асигнування безпосередньо від них. При цьому розпорядник (одержувач) бюджетних коштів не може бути включений одночасно до мережі головного розпорядника та розпорядника нижчого рівня за однією бюджетною програмою. До мережі відповідних розпорядників бюджетних коштів можуть бути включені установи чи їх відокремлені структурні підрозділи, які не є юридичними особами, до яких застосовуються положення бюджетного законодавства, визначені для розпорядника нижчого рівня.

Установа, яка включається до мережі, не може бути одночасно розпорядником бюджетних коштів та їх одержувачем. Виконавці робіт, які відповідно до укладених договорів виконують для бюджетної установи або одержувача відповідні роботи (надають послуги, поставляють товари), не включаються до мережі.

До мережі відповідних розпорядників бюджетних коштів уключаються підприємства (установи, організації), унесені до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів[1] (додаток 11). Для цього розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають заповнену Реєстраційну картку встановленого зразка до органу державної казначейської служби за місцем обслуговування, де інформація вноситься до бази даних. Разом з реєстраційною карткою розпорядники та одержувачі коштів надають довідку про включення до Єдиного державного реєстру

[1] Кількість установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів станом на 28.04.2014 р. склала 74 521: у т. ч. розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету – 18 020, розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів – 56 501 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www. treasury.gov.ua.

підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) або копію цієї довідки, засвідчену органом, що її видав, а також копію належним чином зареєстрованого (затвердженого) установчого документа, засвідчену органом, який здійснив реєстрацію, або у нотаріальному порядку.

Одержувачі бюджетних коштів разом із Реєстраційною карткою подають до органу казначейства лист головного розпорядника (розпорядника коштів нижчого рівня) про підтвердження намірів залучення для виконання бюджетної програми та включення цього одержувача до мережі. При цьому саме відповідні розпорядники забезпечують подання Реєстраційної картки одержувачем бюджетних коштів, який не зареєстрований у Єдиному реєстрі.

Орган казначейства перевіряє наявність чи відсутність реєстрації установи (підприємства, організації) в Єдиному реєстрі, повноту заповнення Реєстраційної картки, відповідність зазначених даних установчим документам та довідці з ЄДРПОУ та вносить відповідну інформацію до бази даних Єдиного реєстру. Якщо розпорядник чи одержувач включений до Єдиного реєстру раніше, інформація не вноситься до бази даних Єдиного реєстру і документи повертаються розпоряднику (одержувачу) з відміткою про присвоєний код за Єдиним реєстром та дату реєстрації в Єдиному реєстрі.

Присвоєння розпоряднику (одержувачу) бюджетних коштів персонального коду та фіксація даних в Єдиному реєстрі про цю установу вважається включенням до Реєстру, що засвідчується довідкою. Органи казначейства забезпечують розпорядників бюджетних коштів інформацією з Єдиного реєстру для використання у складанні мережі та внесенні змін до неї шляхом надання витягів з Реєстру.

У разі припинення діяльності розпорядника (одержувача) бюджетних коштів унаслідок ліквідації, а також його обслуговування в органі казначейства (перехід на централізований облік тощо) в Єдиному реєстрі закривається відповідна Реєстраційна картка після вилучення розпорядника (одержувача) бюджетних коштів з мережі.

Якщо розпорядник бюджетних коштів не включений до мережі на поточний бюджетний період, а одержувач – на поточний та попередній бюджетні періоди, відповідні органи казначейства звертаються з запитом до державного реєстратора про підтвердження функціонування такого розпорядника (одержувача).

Головні розпорядники коштів державного бюджету визначають і подають Державній казначейській службі України на паперових та електронних носіях мережу розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету не пізніше ніж за 15 днів до початку бюджетного року (додаток 12). Казначейство перевіряє отриману інформацію на відповідність встановленим вимогам щодо складання мережі, даним Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, вносить до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету та доводить її до головних управлінь казначейства.

Рада Міністрів АР Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації, являючись головними розпорядниками бюджетних коштів, не подають до Державної казначейської служби свою мережу. Інформація щодо мережі розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів зазначеними головними розпорядниками подається до відповідних головних управлінь казначейства для внесення до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету.

Розпорядники коштів нижчого рівня (обласний рівень), до сфери управління яких належать інші розпорядники нижчого рівня, складають мережу у порядку, визначеному для головних розпорядників. Ці розпорядники (крім районних державних адміністрацій) подають головним управлінням казначейства дані про мережу розпорядників і одержувачів коштів у територіальному розрізі (місто, район) не пізніше ніж за 10 днів до початку бюджетного періоду. Головні управління отриману інформацію вносять до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету. Районні державні адміністрації обслуговуються у відповідних управліннях (відділеннях) державної казначейської служби та включають до своєї мережі розпорядників та одержувачів, які обслуговуються у даному управлінні.

Головні управління звіряють отримані від Державної казначейської служби дані мережі з інформацією, наданою відповідними розпорядниками щодо фактично зареєстрованих установ та організацій, на відповідність встановленим вимогам щодо складання мережі, даним Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Дані про мережу узагальнюються, групують за територіями (місто, район) та доводяться до відповідних управлінь (відділень) казначейства.

Узагальнені дані про мережу передаються до Державної казначейської служби, яка веде єдину базу даних про мережу розпорядників і одержувачів бюджетних коштів та оперативно її підтримує.

Складання мережі силових структур (Міністерства оборони України, Адміністрації Державної прикордонної служби України, Міністерства внутрішніх справ України) має особливості, відмінні від інших розпорядників бюджетних коштів: розпорядники нижчого рівня, які обслуговуються в одному головному управлінні казначейства (базовому), включають до мережі розпорядників нижчого рівня, які обслуговуються в іншому головному управлінні (транзитному). Така особливість доведення мережі зумовлена тим, що організаційно-територіальна структура силових органів не відповідає адміністративно-територіальному поділу держави.

Базові головні управління Казначейства – це головні управління, на території яких перебувають розпорядники нижчого рівня, до мережі яких включені розпорядники бюджетних коштів, що розташовані на території іншого головного управління (транзитного).

Транзитні головні управління Казначейства – це головні управління, на території яких перебувають розпорядники нижчого рівня, які включені до мережі розпорядників бюджетних коштів, розташованих на території іншого головного управління, тобто базового.

Мережа силових структур вноситься до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету базовими головними управліннями. Базові управління інформацію про мережу доводять до відповідних транзитних управлінь.

Упродовж бюджетного періоду можуть виникати зміни у мережі розпорядників бюджетних коштів. Зміни мережі можуть виникати в разі внесення до мережі нової установи, виключення установи з мережі, при уточненні або зміні реквізитів (найменування чи місця обслуговування) тощо.

Про зміни у мережі підвідомчих установ головні розпорядники коштів повідомляють Казначейство України. Розпорядники коштів нижчого рівня та обласні державні адміністрації, у свою чергу, подають дані про зміни у територіальному розташуванні мережі підвідомчих установ до головних управлінь казначейства, район-

ні державні адміністрації – до управлінь (відділень) казначейства. На підставі поданих головними розпорядниками та розпорядниками коштів нижчого рівня реєстрів змін до мережі з відповідним обґрунтуванням органи казначейства вносять зміни до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету.

Виключення з мережі установи (підприємства, організації), що ліквідується або реорганізується, проводиться лише після передавання установі-правонаступнику (підприємству, організації) планових показників, обсягів відкритих асигнувань, показників проведених з початку бюджетного періоду касових видатків та непогашених бюджетних зобов'язань.

Державна казначейська служба надає головним розпорядникам бюджетних коштів за їх зверненням інформацію з єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету на паперових та електронних носіях. При цьому Казначейство є користувачем мережі розпорядників бюджетних коштів, які несуть повну відповідальність за достовірність даних, наведених у мережі.

Інформацію з єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету Казначейство щоденно надає Міністерству фінансів України відповідно до формату та регламенту обміну інформацією між цими органами.

Схематично порядок формування та доведення інформації про територіальне розташування мережі розпорядників і одержувачів, які отримують кошти з державного бюджету, наведено на рисунку 11.1.

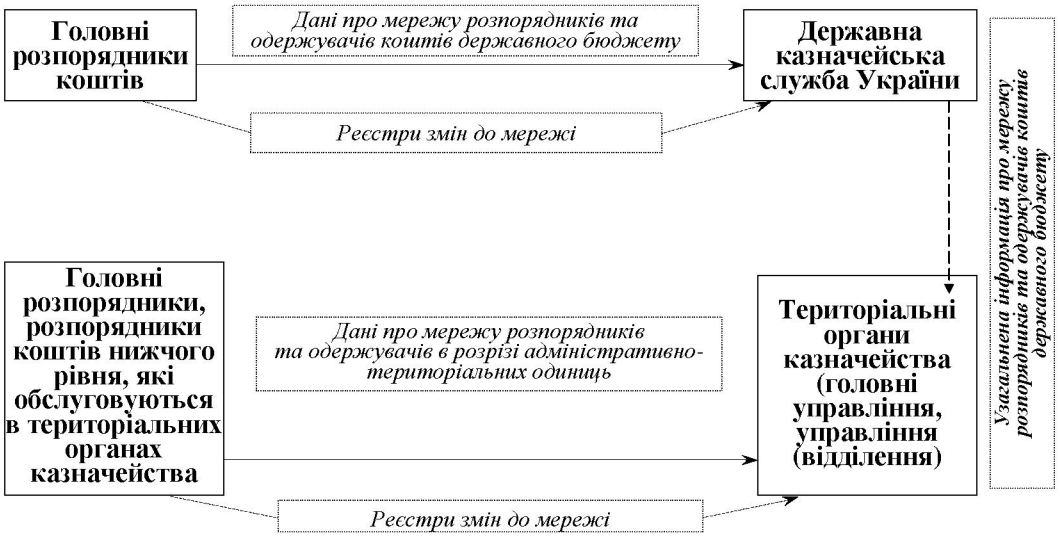


Рис. 11.1. Порядок формування інформації про територіальне розташування мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету

Органи казначейства щорічно до 1 березня проводять перевірку відповідності даних Єдиного реєстру даним мережі щодо включення до неї розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. В обов'язковому порядку до мережі включаються установи, які на кінець попереднього бюджетного періоду перебували у мережі і мали бюджетну заборгованість. У разі невідповідності інформації зазначених даних або відсутності в базі необхідної інформації про це повідомляється відповідний розпорядник коштів для здійснення заходів щодо впорядкування мережі.

11.2.2. Порядок складання, затвердження та виконання паспортів бюджетних програм, формування звіту про їх виконання

З метою реалізації Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, оцінки реалізації і контролю ефективності виконання бюджетної програми та цільового використання бюджетних коштів бюджетні установи складають паспорти бюджетних програм.

Паспорт бюджетної програми – документ, який містить повну інформацію про бюджетну програму (мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики) відповідно до бюджетних призначень, встановлених законом про Державний бюджет України на відповідний рік (рішенням про місцевий бюджет), на основі яких здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми.

Паспорти бюджетних програм складають усі головні розпорядники бюджетних коштів за кожною бюджетною програмою, крім бюджетних програм з повернення кредитів до бюджету та бюджетних програм, призначення за якими встановлюються законом про державний бюджет за загальнодержавними видатками в частині міжбюджетних трансфертів, виплату пенсій тощо.

Паспорт бюджетної програми формується на стадії підготовки та подання бюджетних запитів з використанням наведеної у них інформації, а після затвердження державного бюджету уточнюються відповідно до бюджетних призначень з поквартальним розподілом результативних показників.

Відповідно до Правил складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098, та Правил складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2010 р. № 679, головні розпорядники розробляють проекти паспортів бюджетних програм і подають їх на затвердження до Міністерства фінансів (місцевого фінансового органу) упродовж 30 днів після набрання чинності законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет). Проекти паспортів бюджетних програм подаються разом з проектами наказів про їх затвердження у паперовому та електронному виглядах.

Упродовж тижня головні розпорядники подають на затвердження до Міністерства фінансів (місцевого фінансового органу) проекти паспортів бюджетних програм у разі виникнення нових бюджетних програм у зв'язку з:

- ✓ набранням чинності законом (рішенням) про внесення змін до закону (рішення) про державний (місцевий) бюджет;
- ✓ передачею бюджетних призначень від одного головного розпорядника до іншого;
- ✓ передачею нерозподілених бюджетних призначень на визначену в законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет) мету між головними розпорядниками;
- ✓ перерозподілом видатків за бюджетними програмами у межах загального обсягу бюджетних призначень, передбачених головному розпоряднику.

Якщо реалізація бюджетної програми потребує затвердження нового або внесення змін до чинного порядку використання бюджетних коштів, головні розпорядники подають на затвердження до Міністерства фінансів (місцевого фінан-

сового органу) проекти паспортів бюджетних програм упродовж тижня після набрання чинності відповідним рішенням.

Головні розпорядники і Міністерство фінансів (місцеві фінансові органи) забезпечують відповідність змісту паспортів бюджетних програм закону про Державний бюджет України (рішенню про місцевий бюджет), бюджетному розпису, порядкам використання бюджетних коштів та Правилам складання паспортів бюджетних програм. У разі невідповідності проекту паспорта бюджетної програми зазначеним документам Міністерство фінансів (місцевий фінансовий орган) має право у тижневий термін з дня його отримання повернути його на доопрацювання відповідному головному розпоряднику.

Паспорти бюджетних програм затверджуються спільним наказом головного розпорядника та Міністерства фінансів (місцевого фінансового органу) в трьох примірниках протягом 45 днів від дня набрання чинності законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), а у разі виникнення нових бюджетних програм - протягом двох тижнів після настання відповідних випадків.

Один примірник наказу про затвердження паспортів бюджетних програм залишається у Міністерстві фінансів (місцевому фінансовому органі), другий – передається відповідному головному розпоряднику коштів, третій – Державній казначейській службі України (територіальному органу казначейства).

Головний розпорядник коштів у триденний строк від дня затвердження наказу про паспорт бюджетної програми подає його та паспорт бюджетної програми в електронному вигляді до Міністерства фінансів (місцевого фінансового органу).

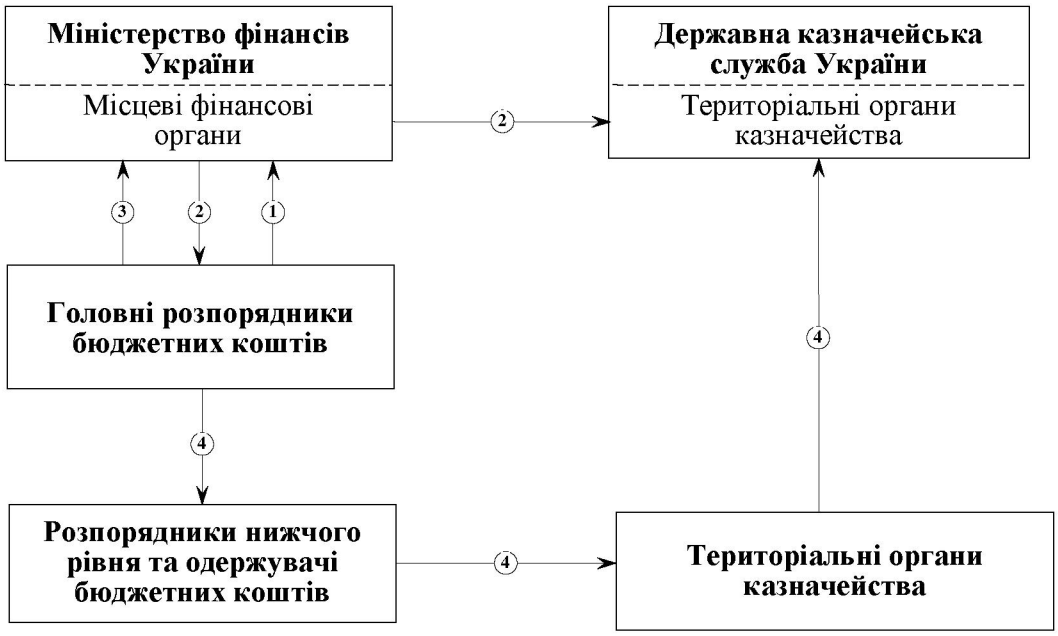
У тижневий термін від дня затвердження наказу про паспорти бюджетних програм головний розпорядник забезпечує доведення до розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів копії затверджених наказів і паспортів відповідних бюджетних програм. Розпорядники інформують відповідні територіальні органи казначейства шляхом надання їм копій зазначених документів. Органи казначейства здійснюють контроль за дотриманням термінів затвердження паспортів бюджетних програм, а також цільового використання бюджетних коштів.

Порядок складання та доведення паспортів бюджетних програм наведений на рисунку 11.2.

Зміни до паспортів бюджетних програм вносяться упродовж бюджетного періоду шляхом затвердження їх у новій редакції в порядку, встановленому для складання паспортів бюджетних програм.

На всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм.

На основі оцінки ефективності виконання бюджетної програми визначаються причини неефективного чи недостатньо ефективного її виконання та пропонуються заходи для підвищення ефективності бюджетних витрат і якості управління бюджетною програмою, а також оцінюється доцільність її реалізації в наступних бюджетних періодах, у тому числі із залученням оптимального обсягу бюджетних ресурсів, або її припинення.



1 – розробка та подання проектів паспортів бюджетних програм та проектів наказів про їх затвердження;
2 – надання наказів про затвердження паспортів;
3 – надання наказів та паспортів бюджетних програм в електронному вигляді;
4 – доведення копій наказів та затверджених паспортів бюджетних програм

Рис. 11.2. Порядок затвердження та доведення паспортів бюджетних програм

Результати оцінки ефективності бюджетних програм, у тому числі висновки органів виконавчої влади, уповноважених на здійснення фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства, є підставою для прийняття рішень про внесення в установленому порядку змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, відповідних пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, включаючи зупинення реалізації відповідних бюджетних програм.

Головні розпорядники коштів складають річні звіти про виконання паспортів бюджетних програм, що є підставою для визначення фактичних результативних показників та аналізу ефективності виконання кожної бюджетної програми і підлягають урахуванню при прийнятті рішень про внесення змін до паспортів бюджетних програм, включення бюджетного запиту до проекту державного бюджету на наступні бюджетні періоди.

Державна фінансова інспекція України та її територіальні органи під час проведення контрольних заходів (ревізій, перевірок, аудиту) здійснюють контроль за використанням коштів державного та місцевих бюджетів, виділених на виконання бюджетних програм. За результатами здійснення такого контролю вони надають до Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів відповідну інформацію для врахування при формуванні проектів місцевих бюджетів на наступні бюджетні періоди.

11.2.3. Організація роботи щодо доведення обсягів бюджетних асигнувань

Після прийняття державного бюджету Міністерство фінансів України направляє Державній казначейській службі на паперових та електронних носіях затверджений річний розпис асигнувань державного бюджету (за винятком надання кредитів з бюджету), помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з бюджету), річний розпис повернення кредитів до державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету, помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду державного бюджету та помісячний розпис надання кредитів із загального фонду державного бюджету, річний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень та помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків). Казначейство реєструє показники розписів та відображає їх на відповідних рахунках позабалансового обліку. Впродовж трьох робочих днів після затвердження розписів витяги з бюджетних розписів доводяться до головних розпорядників коштів державного бюджету.

Головні розпорядники коштів (крім державних адміністрацій) упродовж трьох робочих днів після отримання витягів з розписів бюджету подають Казначейству України розподіли показників зведених: кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), планів використання бюджетних коштів та зведення показників спеціального фонду в розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів за територіями відповідно до мережі та отриманого витягу. Головні розпорядники, в мережі яких є вищі навчальні заклади та наукові установи, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, також надають Казначейству розподіли показників зведених планів використання бюджетних коштів та зведених помісячних планів використання бюджетних коштів. Установи та організації вищого рівня затверджують вищезазначені документи своїм підвідомчим установам та організаціям, діяльність яких координується через них.

Казначейство України перевіряє зазначені документи на відповідність даним мережі, показникам розпису державного бюджету, обсягам відкритих з початку року асигнувань, правильність застосування економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету. Упродовж п'яти робочих днів узагальнює одержані дані, формує бюджетні розписи і доводить їх до головних управлінь на паперових та електронних носіях. Головне управління реєструє отримані розписи та відображає зазначену в них інформацію на рахунках позабалансового обліку. Упродовж трьох робочих днів витяги з бюджетних розписів за територіями доводяться до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які обслуговуються у головному управлінні.

Розпорядники коштів нижчого рівня, які мають власну мережу та обслуговуються у головному управлінні казначейства, а також державні адміністрації упродовж трьох робочих днів після отримання витягів з розписів бюджету подають відповідному головному управлінню (управлінню, відділенню) казначейства розподіли показників зведених: кошторисів, планів асигнувань та планів використання бюджетних коштів в розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів.

Головні управління (управління, відділення) казначейства перевіряють зазначені документи на відповідність даним мережі, показникам розпису державного бюджету за територіями, обсягам відкритих з початку року асигнувань, правильність застосування економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету. У разі встановлення невідповідності показників зазначених документів, подані розпорядниками та одержувачами коштів документи повертаються на доопрацювання з відповідною відміткою органу казначейства.

Розпорядники бюджетних коштів надають відповідним органам казначейства упродовж п'яти робочих днів після затвердження кошториси та плани асигнувань (додатки 13; 14). До кошторису додається зведення показників спеціального фонду кошторису на відповідний рік у розрізі видів надходжень спеціального фонду (додаток 15). Дані зведення показників спеціального фонду кошторису на всіх рівнях казначейської системи повинні звірятися з даними спеціального фонду кошторису відповідного розпорядника. Вищі навчальні заклади та наукові установи, одержувачі коштів державного бюджету подають затверджені плани використання бюджетних коштів. Зазначені документи звіряються з даними розпису, доведеними вищестоящим органом казначейства, та відображаються на відповідних рахунках позабалансового обліку.

Доведені обсяги бюджетних асигнувань є підставою для прийняття розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів бюджетних зобов'язань.

Порядок доведення планових показників бюджетних асигнувань розпорядникам коштів державного бюджету наведено на рисунку 11.3.

До затвердження розпису державного бюджету Міністерство фінансів України затверджує тимчасовий розпис на відповідний період. Бюджетні установи складають на цей період тимчасові індивідуальні кошториси, які затверджуються керівниками установ у встановленому законодавством порядку. Вищі навчальні заклади та наукові установи, одержувачі бюджетних коштів складають на цей період тимчасові плани використання коштів. За потреби до зазначених документів вносяться зміни, які оформляються за аналогією з порядком, визначеним для внесення змін до кошторисів та планів використання бюджетних коштів.

Головними розпорядниками та розпорядниками коштів нижчого рівня зведений тимчасовий кошторис не складається, розподіли показників зведених тимчасових кошторисів, зведених планів асигнувань загального та спеціального фондів державного бюджету, зведених планів використання бюджетних коштів органам казначейства не подаються.

Видатки, здійснені у період до затвердження кошторисів і планів асигнувань, в обов'язковому порядку повинні бути враховані у кошторисі, плані асигнувань загального фонду та плані спеціального фонду державного бюджету, зведенні показників спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів та плані використання бюджетних коштів одержувачів, а також у всіх зведених планових показниках.

У разі невідповідності показників зазначених документів проведеним видаткам здійснення видатків тимчасово припиняється, а документи повертаються на доопрацювання. Надалі після законодавчо визначеного терміну (30 календарних днів з дня затвердження розпису бюджету) органи казначейства здійснюють оплату рахунків розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету тільки відповідно до затверджених та взятих на облік кошторисів, планів асигнувань та планів використання бюджетних коштів.

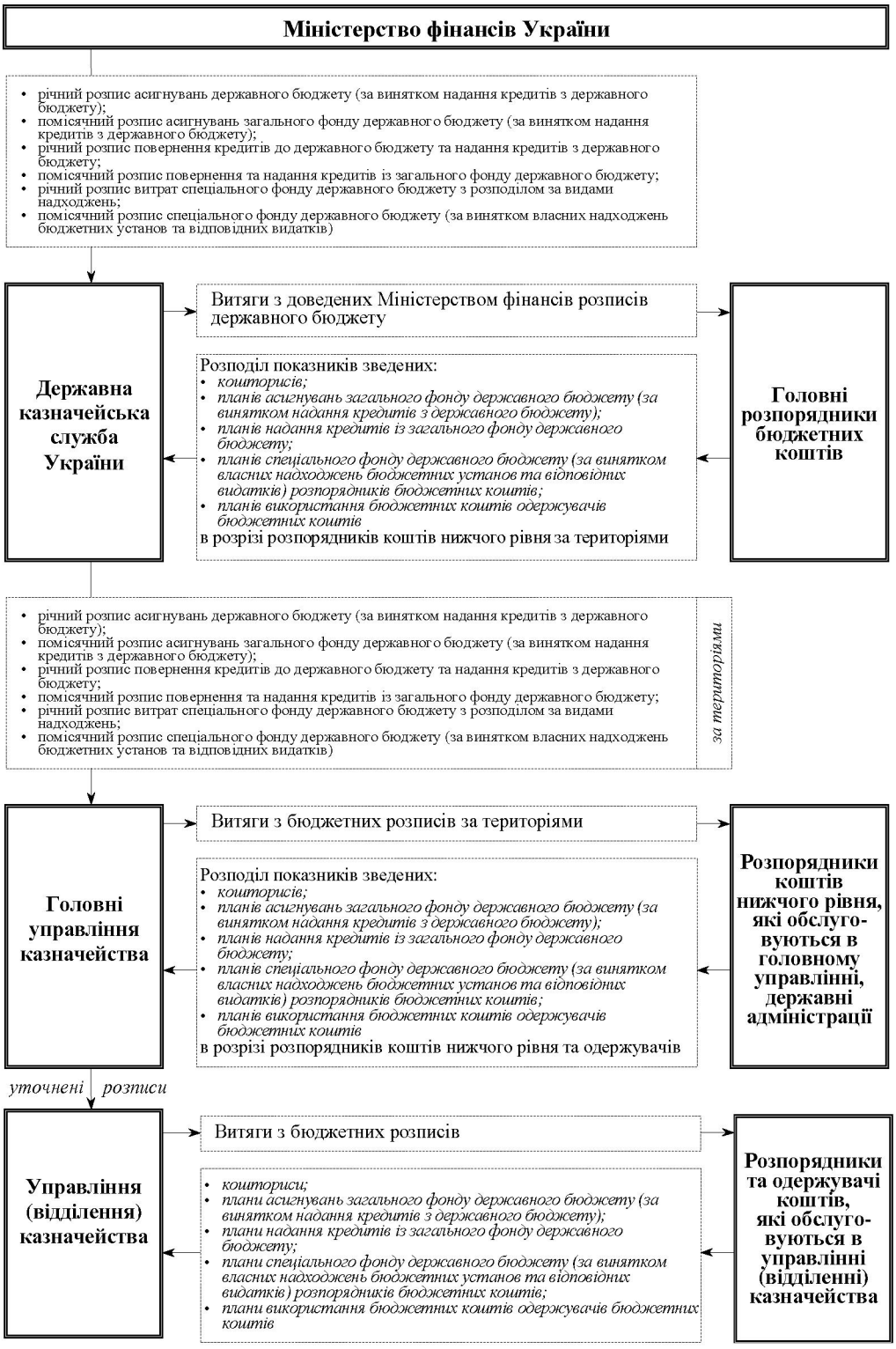


Рис. 11.3. Порядок доведення асигнувань розпорядникам та одержувачам коштів державного бюджету

11.2.4. Оформлення змін планових показників, що виникають у процесі виконання державного бюджету

У процесі виконання видаткової частини державного бюджету виникають зміни, що вносяться Міністерством фінансів до бюджетного розпису упродовж бюджетного періоду, а також зміни, внесені до кошторисів та планів асигнувань підвідомчих установ головними розпорядниками коштів у межах наданих їм прав. Унесення змін до розпису державного бюджету можливе у випадках та в порядку, встановлених Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України та іншими нормативно-правовими актами.

Зміни до розпису державного бюджету оформляються відповідними довідками про зміни до річного розпису державного бюджету, помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), помісячного розпису повернення кредитів до загального фонду державного бюджету, помісячного розпису надання кредитів із загального фонду державного бюджету, помісячного розпису спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків).

Оригінал та одну копію довідки в установленому порядку Міністерство фінансів надсилає Державній казначейській службі. Після реєстрації довідок та відображення інформації на відповідних рахунках позабалансового обліку копія довідки надсилається головному розпоряднику коштів, що є підставою для внесення в установленому порядку змін до кошторисів, планів асигнувань та їх зведених показників. Казначейство щоденно формує базу даних уточнених показників бюджетних розписів з урахуванням отриманих довідок.

Головні розпорядники коштів у триденний термін після отримання довідок (не пізніше 25 числа поточного місяця) надають Казначейству України реєстри змін до розподілу показників зведених: кошторисів, планів асигнувань загального та спеціального фондів бюджету в розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів. Разом з тим головні розпорядники доводять зміни до розпорядників нижчого рівня та одержувачів, які, в свою чергу, вносять зміни до зазначених документів.

Подані реєстри змін перевіряються Казначейством на відповідність даним позабалансового обліку та мережі, залишкам невикористаних асигнувань, правильність застосування економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету. У разі невідповідності показників документи повертаються розпорядникам коштів на доопрацювання.

На підставі отриманих реєстрів змін формуються повідомлення про зміни бюджетних розписів у розрізі розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів для кожного головного управління казначейства. Повідомлення складаються у двох примірниках: оригінали повідомлень наступного робочого дня після проведення перевірки реєстрів змін головним розпорядником надсилаються відповідним головним управлінням казначейства; копія залишається у Державній казначейській службі.

Після отримання повідомлень про зміни бюджетних розписів головні управління казначейства обліковують їх дані на рахунках позабалансового обліку і доводять витяги із зазначених документів до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, які в них обслуговуються.

Внесення змін до розподілів показників кошторисів і планів асигнувань розпорядників і одержувачів бюджетних коштів територіальними органами казначейства

проводиться аналогічно до порядку, визначеного для головних розпорядників. Розпорядники нижчого рівня, які мають власну мережу та обслуговуються у головному управлінні, а також державні адміністрації упродовж трьох робочих днів після отримання витягу з повідомлення про зміни розписів подають відповідному головному управлінню реєстр змін розподілу показників зведених кошторисів та планів асигнувань.

Порядок унесення змін до бюджетних розписів наведено на рисунку 11.4.

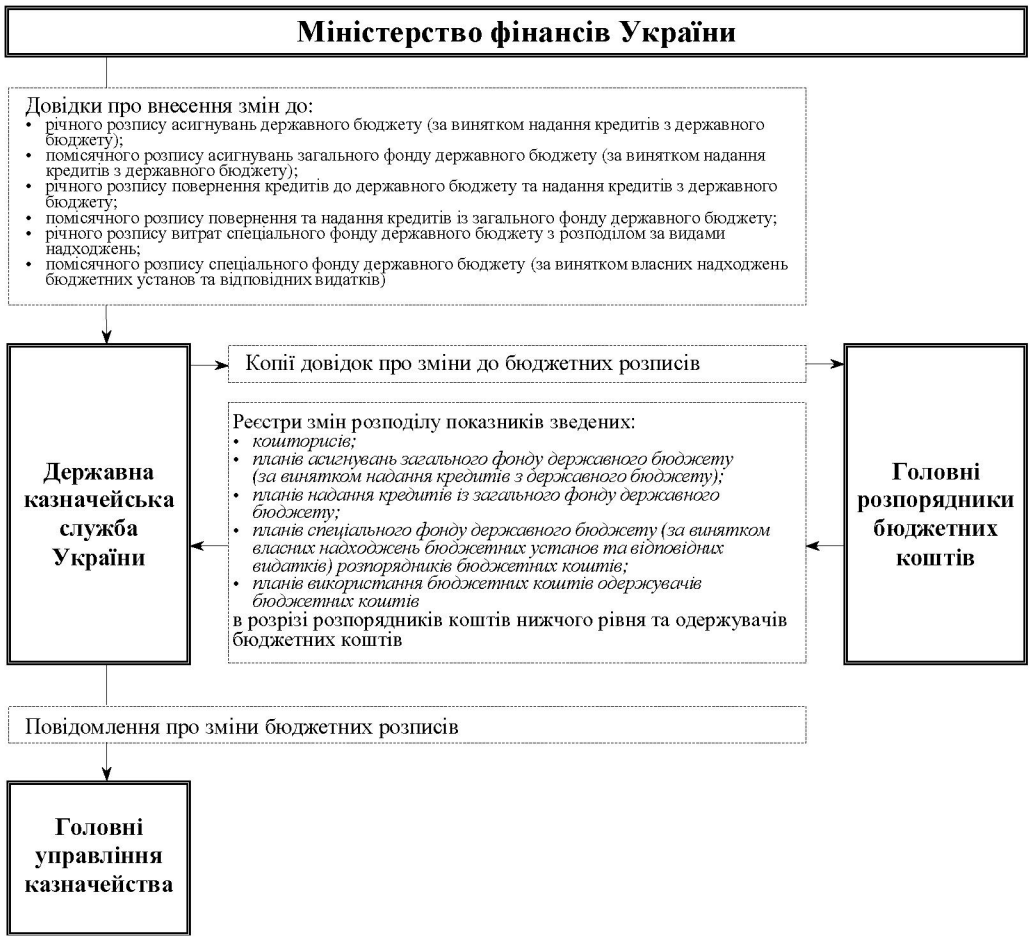


Рис. 11.4. Порядок внесення змін до розпису державного бюджету

Бюджетна установа після затвердження змін до кошторису подає довідки відповідному органу казначейства, де проводиться перевірка даних та їх відображення на рахунках позабалансового обліку. Довідка, взята на облік органом казначейства, є невід'ємною частиною кошторису, плану асигнувань загального фонду та плану спеціального фонду бюджетної установи. Одночасно з інформацією про зміни кошторисів та планів асигнувань розпорядники подають до відповідного органу казначейства інформацію щодо коригування обсягів взятих бюджетних зобов'язань.

Зміни до спеціального фонду кошторису вносяться у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом із обсягом залишків коштів на його рахунках

на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, передбачені у кошторисі. При цьому в спеціальному фонді кошторису уточнений обсяг видатків повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року.

Зміни до спеціального фонду кошторису *за власними надходженнями* розпорядники вносять упродовж бюджетного періоду на підставі довідок про підтвердження надходжень до спеціального фонду державного бюджету т а довідок про внесення змін до кошторисів без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету. У разі, коли фактичний обсяг власних надходжень бюджетних установ з урахуванням залишків бюджетних коштів на початок року менший від планових показників, врахованих у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані за три тижні до кінця бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису в частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді. Розпорядники упорядковують бюджетні зобов'язання з урахуванням внесених до спеціального фонду кошторису змін.

Унесення змін до *розпису за спеціальним фондом за іншими надходженнями* здійснюється у загальному порядку, за яким після внесення змін до розпису складаються довідки про внесення змін до кошторису. Якщо загальна сума інших надходжень спеціального фонду з урахуванням залишку коштів на початок року перевищує передбачену розписом на відповідний період, Міністерство фінансів за поданням головних розпорядників збільшує планові показники за спеціальним фондом шляхом унесення змін до розпису. Для цього головний розпорядник коштів повинен надати Міністерству фінансів детальні обгрунтовані розрахунки та належні пояснення необхідності внесення змін до розпису.

Унесення змін до зведення показників спеціального фонду проводиться лише в разі внесення змін до розпису витрат спеціального фонду бюджету та перерозподілу планових показників спеціального фонду між територіями в межах призначення розпорядника бюджетних коштів.

Зміни до планів використання бюджетних коштів вносяться одержувачами на підставі довідок про зміни до планів використання бюджетних коштів у порядку, встановленому законодавством. У разі зменшення або збільшення загальної суми плану використання коштів одержувач коштів подає до відповідного органу казначейства інформацію щодо внесення змін до обліку бюджетних зобов'язань.

11.2.5. Складання і виконання кошторисів бюджетних установ

Доведені до головних розпорядників відомості про граничні обсяги видатків та надання кредитів з бюджету є підставою для складання індивідуальних кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету та планів спеціального фонду бюджету розпорядниками коштів державного бюджету, індивідуальних планів використання бюджетних коштів одержувачами.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів незалежно від того, ведуть вони облік самостійно, чи обслуговуються централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складають зазначені форми документів за кожною бюджетною програмою.

Кошторис бюджетної установи є основним плановим документом, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень (ст. 2 Бюджетного кодексу).

Форма кошторису затверджується Міністерством фінансів України без розподілу за періодами в обсязі, що дорівнює сумі загального і спеціального фондів.

Загальний фонд містить обсяг находжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету.

Спеціальний фонд містить надходження зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету (додаток 13).

План асигнувань загального фонду бюджету – це помісячний розподіл асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), затверджених у загальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків, який регламентує впродовж року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів (додаток 14).

План надання кредитів із загального фонду бюджету – це помісячний розподіл надання кредитів з бюджету, затверджених у загальному фонді кошторису, за класифікацією кредитування бюджету, який регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів.

План спеціального фонду бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у спеціальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків або класифікації кредитування бюджету, який регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів.

Зведення показників спеціального фонду кошторису – плановий документ, у якому зазначаються надходження коштів до спеціальну фонду кошторису бюджетної установи, а також видатки та надання кредитів у розрізі кодів бюджетної класифікації (додаток 15).

Одержувачі бюджетних коштів складають *план використання бюджетних коштів* – розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, за повною економічною класифікацією видатків та класифікацією кредитування бюджету. Форма плану використання бюджетних коштів заповнюється без зазначення цифрових кодів. У разі потреби може бути доповнена іншими показниками (додаток 16).

Відповідно до бюджетного асигнування установи мають право брати зобов'язання та витрачати бюджетні кошти на цілі та в межах, установлених цими документами. Тільки за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду та планів використання бюджетних коштів установам можуть виділятися бюджетні кошти.

Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228.

Для забезпечення ефективної організації роботи, пов'язаної зі складанням проектів кошторисів, головні розпорядники встановлюють для розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків та надання кредитів з бюджету, терміни подання проектів кошторисів і дають загальні вказівки щодо їх складання.

Після перевірки показників проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня щодо законності та правильності проведених розрахунків, доцільності запланованих видатків або надання кредитів з бюджету, правильності їх розподілу відповідно до економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету, додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів та інших показників відповідно до законодавства головні розпорядники складають проекти зведених кошторисів.

На основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити, які подаються Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів АР Крим, місцевим фінансовим органам для включення до проектів відповідних бюджетів. Проекти кошторисів на наступний бюджетний рік складаються усіма установами, якщо вони функціонували до початку року, на який плануються видатки та надання кредитів з бюджету, або на решту періоду року з часу утворення установи.

У дохідній частині проектів кошторисів зазначаються планові обсяги надходжень, що їх передбачається спрямувати на покриття видатків установи із загального та спеціального фондів відповідних бюджетів та надання кредитів з бюджету. При формуванні показників, на підставі яких визначаються надходження планового періоду, обов'язково враховується рівень фактичного виконання доходів за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує плановому.

Формування спеціального фонду кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду та відповідними напрямами їх використання. Розподіл видатків або надання кредитів з бюджету спеціального фонду проекту кошторису проводиться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень, запланованих на цю мету в даному фонді.

Під час визначення обсягів видатків та надання кредитів з бюджету розпорядників нижчого рівня головні розпорядники повинні враховувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи, виходячи з її основних виробничих показників і контингентів, обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності погашення дебіторської і кредиторської заборгованості та реалізації окремих програм і намічених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді. При цьому обов'язковим є дотримання вимоги щодо першочерговості здійснення видатків на оплату праці з нарахуваннями та інших захищених статей видатків. При визначенні структури видатків бюджетної установи слід дотримуватися принципу економії коштів і матеріальних цінностей. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи.

Після затвердження державного та місцевих бюджетів проекти зведених кошторисів приводяться у відповідність до показників цих бюджетів.

У двотижневий термін з дня прийняття закону про державний бюджет, рішення відповідної ради про місцевий бюджет місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників коштів лімітні довідки про бюджетні асигнування.

Лімітна довідка – це документ, який містить затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, передбачені чинним законодавством.

Розпорядники нижчого рівня уточнюють проекти кошторисів, складають проекти планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду бюджету та подають їх головним розпорядникам.

Головні розпорядники розглядають проекти зазначених документів, уточнюють показники проектів зведених: кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів. Уточнені проекти зазначених документів повинні відповідати лімітним довідкам. У двотижневий термін після одержання лімітних довідок головні розпорядники подають зазначені документи до Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів АР Крим та місцевих фінансових органів для складання і затвердження згідно з бюджетними призначеннями розпису відповідного бюджету.

Розпорядники приводять свої видатки у відповідність з бюджетними асигнуваннями та іншими показниками, що доведені лімітними довідками. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження за штатним розписом, повинна бути приведена у відповідність із визначеним фондом оплати праці, а інші витрати – у відповідність з іншими встановленими асигнуваннями таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій.

Кошториси розпорядників бюджетних коштів затверджуються за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів. Плани використання бюджетних коштів одержувачів затверджується їхніми керівниками за погодженням з розпорядниками, через яких вони отримують бюджетні призначення. Зазначені документи мають бути затверджені упродовж 30 календарних днів з моменту затвердження бюджетного розпису керівником відповідної вищестоящої установи.

Розпорядники бюджетних коштів мають право проводити діяльність виключно в межах асигнувань, затверджених кошторисами, планами асигнувань і планами використання бюджетних коштів за наявності витягу органу казначейства, який підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку.

Органи казначейства здійснюють контроль за відповідністю асигнувань, визначених у кошторисах і планах асигнувань, сумам, зазначеним у розписах відповідних бюджетів. Для забезпечення можливості проведення контролю органи казначейства проводять реєстрацію та ведуть облік зазначених документів та їх зведених показників.

Упродовж року до кошторисів, планів асигнувань та планів використання бюджетних коштів можуть вноситись зміни. Це відбувається у разі внесення змін до закону про державний бюджет (рішення про місцевий бюджет), у разі необхідності збільшення (або скорочення) видатків або надання кредитів з бюджету, потреби у перерозподілі бюджетних асигнувань розпорядника тощо.

Зміни до кошторисів, планів асигнувань загального фонду, планів надання кредитів із загального фонду та планів спеціального фонду бюджету вносяться після внесення змін до розпису відповідного бюджету. Оформляються зміни довідками про зміни до зазначених документів, які затверджуються керівником вищої устано-

ви та надсилаються відповідним установам нижчого рівня за формами, встановленими Міністерством фінансів.

Бюджетна установа упродовж наступного робочого дня після затвердження довідки подає її до відповідного органу казначейства, який звіряє її з даними бухгалтерського обліку відображених розписів та бере на облік зазначені вище документи. Довідка, взята на облік органом казначейства, є невід'ємною частиною кошторису та плану асигнувань бюджетної установи. Одночасно з довідками про внесення змін до зазначених документів розпорядники подають інформацію щодо коригування обсягів взятих зобов'язань.

Унесення змін до спеціального фонду кошторису має певні особливості. Зокрема, зміни до спеціального фонду кошторису в частині *власних надходжень* вносяться у разі, якщо загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків коштів на його рахунках на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, враховані у кошторисі на відповідний рік.

Упродовж бюджетного періоду розпорядники вносять зміни до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями на підставі довідки казначейства про підтвердження надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки та довідки про зміни до кошторису *без унесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету*.

Що стосується *інших коштів спеціального фонду,* то на відміну від коштів загального фонду державного бюджету витрати спеціального фонду, відповідно до частини четвертої статті 23 Бюджетного кодексу, мають постійне бюджетне призначення, що дає право проводити їх виключно в межах і за рахунок фактичних надходжень до спеціального фонду бюджету.

Зміни до спеціального фонду кошторису оформляються довідкою про внесення змін аналогічно до порядку внесення змін до загального фонду кошторису.

Зміни до *планів використання бюджетних коштів* вносяться одержувачами коштів в порядку, встановленому для їх затвердження, за формою плану використання бюджетних коштів, оскільки нормативними документами не передбачена форма довідки змін.

Здійснення видатків та надання кредитів з бюджету без затверджених у встановленому порядку кошторисів, планів асигнувань і планів використання бюджетних коштів припиняється через 30 днів після затвердження розписів відповідних бюджетів. До затвердження цих документів підставою для здійснення видатків з бюджету є проекти зазначених документів.

Після закінчення 30-денного терміну органи казначейства здійснюють розрахунково-касове обслуговування розпорядників коштів бюджету тільки відповідно до затверджених та зареєстрованих у казначейському обліку кошторисів, планів асигнувань та планів використання бюджетних коштів.

Доведені обсяги бюджетних асигнувань, передбачені в кошторисах, планах асигнувань і планах використання бюджетних коштів є підставою для взяття розпорядниками та одержувачами коштів бюджетних зобов'язань.

11.2.6. Облік та консолідація інформації за зобов'язаннями розпорядників і одержувачів бюджетних коштів

Органи казначейства для забезпечення дотримання вимог бюджетного законодавства, здійснення контролю за цільовим спрямуванням та використанням бюджетних коштів, удосконалення механізмів використання та управління бюджетними коштами реєструють та ведуть облік зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів.

Згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу *бюджетне зобов'язання* – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно виконати платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

Взяття бюджетного зобов'язання передбачає відповідальність розпорядника (одержувача) коштів бюджету як споживача товарів (робіт, послуг), що виникає з договорів (угод, контрактів, замовлень), згідно з якими він повинен сплатити належну суму виконавцю за умови реалізації цих договорів.

Після поставки товарів, здійснення робіт та послуг на підставі товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, актів виконаних робіт й інших підтверджуючих документів виникає бюджетне фінансове зобов'язання, яке є підставою для проведення видатків. Тобто, згода (готовність) розпорядника (одержувача) бюджетних коштів сплатити належну суму за отримані товари, виконані роботи чи надані послуги, що виникає внаслідок виконання договорів (угод, замовлень) на підставі підтверджуючих документів, які отримує розпорядник на виконання взятих зобов'язань, слід розуміти як бюджетне фінансове зобов'язання.

Бюджетне фінансове зобов'язання – зобов'язання розпорядника (одержувача) бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, тобто – бюджетна кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, яка передбачена законодавством.

Бюджетні фінансові зобов'язання, що виникають унаслідок виконання договорів, обліковуються розпорядниками та одержувачами коштів як кредиторська заборгованість та реєструються у відповідних регістрах бухгалтерського обліку. Крім того розпорядники коштів можуть проводити авансування та попередню оплату за товари (послуги, роботи), які також обліковуються як взяті на облік фінансові зобов'язання.

Облік зобов'язань бюджетних установ в межах асигнувань, одержаних розпорядниками бюджетних коштів відповідно до затвердженого бюджетного розпису, здійснюється згідно з вимогами Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309. Відповідно до вимог Порядку розпорядники коштів мають право брати бюджетні зобов'язання:

- ✓ *за загальним фондом бюджету* – в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів), виходячи з необхідності виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та

з урахуванням погашення заборгованості минулих років, а також у разі їх відповідності бюджетним паспортам;

- ✓ *за спеціальним фондом бюджету* – у межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду, тобто відкритих асигнувань (виділених коштів), залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів (в частині власних надходжень) та бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів).

Розпорядники бюджетних коштів повинні брати зобов'язання, виходячи з потреби у забезпеченні виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та з урахуванням необхідності здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих періодів. Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом бюджетного періоду, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями у поточному році.

Реєстрація та облік бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів коштів є доволі важливою та відповідальною ділянкою бюджетної діяльності і здійснюється в декілька етапів.

З метою вдосконалення механізму використання бюджетних коштів, приведення обліку зобов'язань у відповідність до вимог бюджетного законодавства розпорядники та одержувачі бюджетних коштів повинні зареєструвати в органах казначейства: бюджетні зобов'язання – протягом 7-ми днів з дати їх взяття та бюджетні фінансові зобов'язання – протягом 7-ми днів з дати прийняття ними їх до виконання[2], але не пізніше останнього робочого дня місяця. Відлік 7-денного терміну реєстрації бюджетних зобов'язань за договорами, за якими здійснюються процедури закупівель, починається з дати, зазначеної у звіті про результати проведення процедури закупівлі.

За умови взяття бюджетного зобов'язання і настання бюджетного фінансового зобов'язання, які виникають у процесі виконання кошторисів, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають до відповідного органу казначейства Реєстри бюджетних зобов'язань і Реєстри бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на паперових та електронних носіях.

До реєстрів в обов'язковому порядку додаються оригінали документів або їх копії (засвідчені в установленому порядку), що підтверджують факт узяття зобов'язання та фінансового зобов'язання (наприклад, накладні, акти виконаних робіт тощо). У виняткових випадках, коли такі документи розкривають плани оперативної діяльності чи специфіку органів державної влади, що забезпечують оборону або безпеку України, розпорядники бюджетних коштів подають тільки реєстри. При цьому за цільове спрямування коштів, узяття зобов'язань, фінансових зобов'язань та наявність на підтвердних документах грифа секретності відповідає розпорядник коштів.

За бюджетними зобов'язаннями, у яких не зазначаються суми (наприклад, договори про надання послуг зв'язку), а також за окремими напрямами видатків (наприклад, заробітна плата і нарахування на неї, стипендії, різні види допомоги, міжбюджетні трансферти, витрати на службові відрядження) у Реєстрі суми проставляються розпорядниками бюджетних коштів розрахунково, але в межах планових показників.

---

[2] Датою прийняття до виконання бюджетного фінансового зобов'язання є ухвалення керівником бюджетної установи рішення з відповідною резолюцією на документі, що підтверджує факт виникнення такого зобов'язання.

За довгостроковими зобов'язаннями, строк дії яких перевищує один бюджетний рік, суми в Реєстрі проставляються в межах планових показників поточного бюджетного року на підставі даних календарного плану до довгострокового договору.

За умови взяття зобов'язання, за яким застосовуються процедури закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, розпорядник бюджетних коштів разом з Реєстром подає до органу казначейства оригінали документів або їх копії, що підтверджують проведення закупівлі та передбачені законодавством у сфері державних закупівель[3].

Під час реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Органи державної казначейської служби звіряють подані розпорядниками реєстри та підтверджуючі документи на предмет відповідності даних, включених до реєстру зобов'язань і фінансових зобов'язань, наявності залишків невикористаних бюджетних асигнувань.

У разі реєстрації зобов'язань за результатами проведеної процедури закупівлі товарів, робіт, послуг за державні кошти та на виконання вимог Закону України "Про здійснення державних закупівель" від 01.06.2010 р. № 2289-VI та з метою забезпечення контролю у сфері державних закупівель органи казначейства перевіряють:

- ✓ наявність укладеного договору, звіту про здійснення закупівлі та інших передбачених законодавством документів;
- ✓ підстави для здійснення платежів, а саме наявність та відповідність законодавству у сфері закупівель річного плану закупівель та документів, що підтверджують проведення процедур закупівлі;
- ✓ правильність оформлення розрахункових документів.

Підтвердні документи, надані розпорядником бюджетних коштів, опрацьовуються органом казначейства:

- ✓ за захищеними видатками, які не потребують проведення процедур закупівель, – упродовж операційного дня;
- ✓ за захищеними видатками, які потребують проведення процедур закупівель (крім капітальних видатків), – до 3 операційних днів;
- ✓ за іншими поточними видатками, крім захищених, – до 3 операційних днів;
- ✓ за капітальними видатками – до 5 операційних днів.

Реєстрація бюджетних фінансових зобов'язань в органах казначейства по спеціальному фонду як в частині власних надходжень, так і в частині інших коштів здійснюється в межах наявних коштів на відповідних рахунках розпорядників коштів; по загальному фонду бюджету – в межах кошторисних призначень.

У разі відповідності даних зобов'язання засобами програмного забезпечення реєструються у Книзі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників коштів. Підтвердні документи та по одному примірнику реєстрів бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань після опрацювання повертаються розпоряднику коштів з відміткою "зареєстровано та взято на облік".

---

[3] Перелік документів, які підтверджують проведення процедури закупівлі, визначено статтею 17 Закону України "Про здійснення державних закупівель" від 01.06.2010 р. № 2289-VI. Це, зокрема: річний план державних закупівель, звіт про результати здійснення закупівлі, копії оголошення про заплановану закупівлю, про результати торгів тощо.

У разі змін умов бюджетних зобов'язань (додаткові договори, розірвання договору) розпорядник бюджетних коштів повинен протягом 7 робочих днів з дати їх виникнення подати до органу казначейства Реєстр або Реєстр фінансових зобов'язань і відповідні підтвердні документи щодо уточнення реквізитів та показників таких бюджетних зобов'язань. При знятті з обліку бюджетних зобов'язань, які можуть мати місце за умови невідповідності поставлених товарів, обсягів та якості виконаних робіт договірним умовам, суми зобов'язання та фінансового зобов'язання у реєстрах проставляються з мінусом.

Органи казначейства здійснюють платежі за тими бюджетними фінансовими зобов'язаннями, які зареєстровані в казначейському обліку та не перевищують бюджетні асигнування за помісячним планом асигнувань, що передбачені на конкретну мету.

Непогашення бюджетних фінансових зобов'язань минулих років призводить до виникнення простроченої кредиторської заборгованості. Виникнення простроченої кредиторської заборгованості в розпорядників бюджетних коштів здебільшого пов'язане з недосконалим плануванням ними обсягу видатків на забезпечення своєї діяльності та недотриманням бюджетними установами фінансової дисципліни при взятті ними бюджетних зобов'язань.

При порушенні розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів вимог чинного законодавства щодо взяття та реєстрації ними бюджетних зобов'язань органи казначейства не проводять їх реєстрації (табл. 11.1).

Таблиця 11.1

Причини оформлення попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства

Бюджетні зобов'язання	Бюджетні фінансові зобов'язання
– відсутність у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом; – відсутність документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання; – відсутність затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження); – невідповідність напрямів витрачання коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми; – неподання або подання неповного пакета підтвердних документів щодо проведення процедур закупівлі товарів, робіт, послуг за державні кошти; – недотримання вимог щодо оформлення поданих документів; – недотримання розпорядниками (одержувачами) коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.	– відсутність відповідного бюджетного зобов'язання у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів; – відсутність документів, які підтверджують факт узяття фінансового зобов'язання; – відсутність у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду; – невідповідність фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів; – недотримання вимог щодо оформлення поданих документів; – недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

У таких випадках органи казначейства складають попередження у письмовій формі про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою усунути порушення щодо взяття та реєстрації таких зобов'язань. Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства щодо взяття та реєстрації зобов'язань (фінансових зобов'язань) реєструються органами казначейства в Журналі реєстрації попереджень[4].

Розпорядник (одержувач) бюджетних коштів усуває порушення у строк до 30 календарних днів та подає виправлені документи до відповідного органу казначейства. У разі неповідомлення розпорядником про усунення порушення орган казначейства оформляє протокол про порушення бюджетного законодавства та повідомляє про виявлене порушення органи державної фінансової інспекції для вжиття заходів відповідно до чинного законодавства.

Порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань є підставою для зупинення операцій з бюджетними коштами та ініціює призупинення бюджетних асигнувань.

Відповідальність за взяті зобов'язання, їх зміст, правильність оформлення та достовірність інформації, уключеної до реєстрів, своєчасність реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань несуть розпорядники та одержувачі бюджетних коштів.

Органи казначейства реєструють бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та ведуть їх облік на рахунках позабалансового обліку Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Реєстрація та облік зобов'язань за субвенціями, отриманими ними з бюджетів інших рівнів, органами казначейств не ведеться, оскільки має місце перерахування коштів між бюджетами різних рівнів, а не оплата витрат.

Бюджетні фінансові зобов'язання щодо виплати субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (в частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законами України мають право відповідні категорії громадян, обліковуються органами казначейства незалежно від визначених на цю мету бюджетних призначень.

Облік бюджетних зобов'язань як за загальним, так і спеціальним фондами повинен відображати стан заборгованості бюджетних установ, надавати необхідну інформацію для аналізу та прийняття управлінських рішень, ефективного розподілу бюджетних коштів між розпорядниками.

Наприкінці року розпорядники бюджетних коштів приводять зареєстровані бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом у відповідність до фактичних надходжень. Бюджетні зобов'язання за бюджетними програмами спеціального фонду державного бюджету, не передбаченими проектом закону про державний бюджет на наступний бюджетний період, головні розпорядники бюджетних коштів зобов'язані виконати до кінця поточного бюджетного періоду в межах і за рахунок відповідних фактичних надходжень до спеціального фонду бюджету, не допускаючи наявності за такими зобов'язаннями кредиторської заборгованості на початок наступного бюджетного періоду.

---

[4] Відповідно до нормативних документів до 2011 року при порушенні розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів бюджетного законодавства органи казначейства відмовляли їм у реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань

Непогашені наприкінці року бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, які не є кредиторською заборгованістю, знімаються з обліку органами казначейства. У міру прийняття розпорядником рішення про їх погашення здійснюється реєстрація таких зобов'язань у поточному бюджетному періоді шляхом подання Реєстрів і підтвердних документів.

Для відображення даних про бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників коштів, які виникають у процесі виконання загального та спеціального фондів кошторису бюджетної установи, органи казначейства в автоматизованому режимі заносять дані з реєстрів у картки обліку зобов'язань за відповідними кодами програмної та економічної класифікації видатків і класифікації кредитування бюджетів.

Дані бухгалтерського обліку органів казначейства звіряються з відповідними даними звітів розпорядників коштів, які надаються до органів казначейства в установленому порядку. На кінець бюджетного періоду сума бюджетних фінансових зобов'язань повинна відповідати сумі бюджетної кредиторської заборгованості.

Наявність узятих на облік реєстрів бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань, копій підтвердних документів, а також залишків коштів на рахунках розпорядників коштів є обов'язковою умовою для проведення видатків. При цьому бюджетні установи самостійно визначають черговість оплати рахунків враховуючи пріоритетність завдань.

Якщо відповідно до умов угоди необхідно здійснити авансування або попередню оплату витрат відповідно до бюджетного фінансового зобов'язання, то органи казначейства відслідковують терміни виконання робіт або надання послуг (відповідно до умов угоди). За такими зобов'язаннями після настання встановленого терміну (але не більше 30 календарних днів) розпорядник коштів повинен подати до органу казначейства підтвердні документи про виконання умов угоди. У разі неподання підтвердних документів органи казначейства призупиняють проведення платежів.

При проведенні оплати витрат розпорядників коштів в органах казначейства на суму касових видатків зменшується (погашається) відповідна сума зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань Органи казначейства ведуть облік непогашених бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. На підставі даних бухгалтерського обліку головні управління казначейства формують зведену інформацію про наявність непогашених бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за територіями і подають її у зазначений термін за встановленими формами до Казначейства України

Казначейство з метою ефективного управління коштами державного бюджету консолідує інформацію про суми прийнятих зобов'язань, які підлягають погашенню, та доводить її до Міністерства фінансів для прийняття відповідних рішень про відкриття асигнувань головним розпорядникам коштів. Інформація про непогашені бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів надається органам місцевого самоврядування для прийняття ними рішення щодо виділення коштів з відповідних місцевих бюджетів.

Порядок формування та консолідації інформації за зобов'язаннями розпорядників і одержувачів бюджетних коштів наведений на рисунку 11.5.

Такий порядок обліку зобов'язань дає змогу попередити можливість нецільового витрачання бюджетних коштів. Вимога реєструвати зобов'язання протягом семи днів з моменту їх виникнення дозволяє привести у відповідність дані про кредитор-

ську заборгованість та зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників коштів бюджету. Це у свою чергу дозволяє отримувати оперативну та достовірну інформацію про реальну потребу розпорядників коштів у відкритті асигнувань. Погашення зобов'язань на підставі попередньої їх реєстрації усуває проблему залишків коштів на рахунках, які не використовуються протягом тривалих проміжків часу, підвищує ефективність використання бюджетних коштів.



Рис. 11.5. Формування та консолідація інформацій за зобов'язанням розпорядників і одержувачів бюджетних коштів

11.2.7. Порядок відкриття бюджетних асигнувань

11.2.7.1. Проведення операцій щодо відкриття асигнувань за загальним та спеціальним фондами державного бюджету

Проведення операцій з відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету за видатками, не віднесеними до захищених видатків, та наданням кредитів здійснюється на підставі пропозицій щодо відкриття асигнувань та надання кредитів, складених Казначейством України і затверджених Міністерством фінансів. Асигнування за захищеними видатками відкриваються на підставі помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з бюджету).

Пропозиції складаються в розрізі головних розпорядників з урахуванням ресурсної забезпеченості загального фонду бюджету, тобто очікуваних надходжень до бюджету та обсягів відкритих невикористаних асигнувань, а також наявних та прогнозних залишків коштів єдиного казначейського рахунку.

Казначейство обліковує пропозиції про відкриті асигнування у розрізі головних розпорядників на рахунках позабалансового обліку в автоматизованому режимі. При внесенні змін до пропозицій складається довідка за формою пропозицій та проводиться облік цих змін на відповідних рахунках.

На підставі затверджених пропозицій Казначейство України готує розпорядження щодо зарахування асигнувань на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним розпорядникам. Розпорядження щодо зарахування асигнувань на узагальнені рахунки відкритих асигнувань за захищеними видатками готується на підставі помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету в перший робочий день місяця.

Якщо при відкритті асигнувань визначається конкретний напрям їх використання, то цей напрям зазначається у примітці. Казначейство обліковує відкриті асигнування за напрямами їх використання з метою контролю за виконанням розподілів відкритих асигнувань головних розпорядників.

На підставі розпорядження суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним розпорядникам. Наступного робочого дня після зарахування асигнувань головному розпоряднику (крім державних адміністрацій) надається виписка з рахунку відкритих асигнувань за узагальненими показниками.

Головні розпорядники бюджетних коштів упродовж наступного робочого дня після отримання виписки про відкриття асигнувань надають Казначейству України розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної й економічної класифікації видатків та кредитування бюджету. Розподіли формуються за територіями у розрізі розпорядників нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів та з урахуванням наявних бюджетних фінансових зобов'язань. Казначейство України реєструє розподіли у журналі реєстрації розподілу відкритих асигнувань.

Отримані розподіли перевіряються Казначейством щодо відповідності зазначених у них сум залишкам на відповідних рахунках, передбачених для обліку відкритих асигнувань, залишкам невикористаних асигнувань розпорядників нижчого рівня та одержувачів, невиконаним зареєстрованим фінансовим зобов'язанням та наданій мережі.

Перевірені розподіли групуються Казначейством за територіями і на їх основі складаються реєстри на відкриття асигнувань, які засобами електронного зв'язку передаються головним управлінням державної казначейської служби. На підставі реєстрів складається зведення реєстрів відкритих асигнувань, а суми переданих асигнувань відображаються на відповідних рахунках позабалансового обліку та формується аналітична база даних Казначейства.

Зміни до сум відкритих асигнувань вносяться на підставі довідки про зміни пропозицій або довідки про зміни до помісячного розпису асигнувань (у частині захищених видатків). У такому випадку готується нове розпорядження із зазначенням суми про збільшення (+) чи зменшення (–) асигнувань головному розпоряднику.

За умови прийняття головним розпорядником рішення про перерозподіл раніше відкритих (невикористаних) асигнувань або у разі помилково здійснених операцій до Державної казначейської служби подається лист з обґрунтуванням необхідності здійснення перерозподілу відкритих асигнувань та коригувальний розподіл, у якому зазначаються реквізити підвідомчих установ та суми, на які проводиться коригування.

На підставі прийнятого позитивного рішення щодо коригування сум відкритих асигнувань Казначейство готує коригувальні реєстри та зведення реєстрів відкритих асигнувань з приміткою "коригування відкритих асигнувань". У порядку, встановленому для виконання реєстрів, коригувальні реєстри передаються засобами електронного зв'язку відповідним головним управлінням казначейства для подальшого їх виконання.

Головні управління казначейства реєструють отримані реєстри в журналі реєстрації реєстрів на відкриття асигнувань, а суми відкритих асигнувань відображають на рахунках позабалансового обліку. За результатами попереднього операційного дня органи казначейства надають розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів виписки про відкриті асигнування.

Суми відкритих асигнувань Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям зараховуються на рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства за місцем обслуговування, які надають виписки про відкриті асигнування цим головним розпорядникам наступного робочого дня після зарахування асигнувань.

Розподіл відкритих асигнувань розпорядниками коштів другого ступеня та державними адміністраціями проводяться аналогічно діям, які здійснюються на рівні Казначейства України.

Розпорядники коштів (обласний рівень) на підставі виписки про відкриті асигнування, отриманої від органів казначейства, складають та подають до головного управління казначейства розподіли відкритих асигнувань у розрізі розпорядників нижчого рівня та з урахуванням наявних бюджетних фінансових зобов'язань.

На підставі розподілів асигнувань головне управління казначейства формує реєстри в розрізі територій та підпорядкованих установ і направляє їх відповідним управлінням (відділенням) казначейства за місцезнаходженням розпорядників коштів нижчого рівня. Отримані реєстри є підставою для відображення в автоматизованому режимі операцій на рахунках позабалансового обліку 9075 "Відкриті асигнування загального фонду державного бюджету" з одночасним зменшенням поточних бюджетних призначень загального фонду державного бюджету. Наступного операційного дня розпорядникам та одержувачам коштів надаються виписки про відкриття асигнувань, які надають право розпоряднику (одержувачу) коштів проводити оплату витрат відповідно до зареєстрованих зобов'язань.

Розпорядники та одержувачі коштів подають до органу казначейства платіжні доручення для здійснення видатків. Засобами програмного забезпечення АС "Є-Казна" здійснюється зарахування відкритих асигнувань на реєстраційні рахунки 3521 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету" та 3523 "Рахунки одержувачів коштів за коштами загального фонду державного бюджету". При проведенні оплати рахунків суми відкритих асигнувань в автоматичному режимі відображаються також на рахунках управлінського обліку 8111 "Кошти загального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків" на суму, зазначену в платіжному дорученні.

Після зарахування асигнувань на реєстраційні рахунки здійснюється оплата витрат з одночасним погашенням зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, під які відкривалися асигнування. За підсумками проведених операцій органи казначейства формують виписки з реєстраційних рахунків.

Відкриття асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету в розрізі головних розпорядників коштів та видів надходжень здійснюється на підставі розпорядження Казначейства України, підготовленого за даними помісячного розпису спеціального фонду бюджету, та виписок з рахунків. Пропозиції щодо відкриття асигнувань із спеціального фонду державного бюджету не складаються.

На підставі розпорядження суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки позабалансового обліку, відкриті головним розпорядникам для обліку відкритих асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету. Наступного робочого дня після зарахування асигнувань головному розпоряднику (крім державних адміністрацій) надається виписка з рахунка відкритих асигнувань (з обов'язковим урахуванням примітки щодо напряму їх спрямування).

Головні розпорядники упродовж наступного робочого дня після отримання виписки з рахунка відкритих асигнувань надають Казначейству України розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної й економічної класифікації видатків і класифікації кредитування бюджету та за територіями в розрізі розпорядників нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів з урахуванням наявних зобов'язань.

Перевірені розподіли групуються Казначейством України за територіями і на їх підставі складаються реєстри на відкриття асигнувань, які засобами електронного зв'язку передаються головним управлінням казначейства. На підставі реєстрів складається зведення реєстрів та формується аналітична база казначейства.

Дії з розподілу відкритих асигнувань спеціального фонду на обласному рівні проводяться аналогічно до дій, які застосовуються щодо відкриття асигнувань на центральному рівні. Розпорядники коштів (обласний рівень) на підставі виписки про відкриті асигнування, отриманої від органів казначейства, складають та подають до головного управління казначейства розподіли відкритих асигнувань у розрізі розпорядників нижчого рівня та з урахуванням наявних зобов'язань.

На підставі розподілів асигнувань головне управління казначейства формує реєстри в розрізі територій та підпорядкованих установ і направляє їх відповідним управлінням (відділенням) казначейства за місцезнаходженням розпорядників коштів нижчого рівня. Отримані реєстри є підставою для відображення в автоматизованому режимі операцій на відповідних рахунках позабалансового обліку (9076 "Відкриті асигнування спеціального фонду державного бюджету"). Наступного операційного дня розпорядникам та одержувачам коштів надаються виписки про відкриття асигнувань, які надають право розпоряднику коштів проводити оплату витрат відповідно до зареєстрованих зобов'язань.

Розпорядники та одержувачі коштів подають до органу казначейства платіжні доручення, на підставі яких здійснюється зарахування відкритих асигнувань на спеціальні реєстраційні рахунки 3522 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету" та 3524 "Рахунки одержувачів коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету". При проведенні оплати рахунків розпорядників і одержувачів коштів суми відкритих асигнувань відображаються на рахунках управлінського обліку 8112 "Кошти спеціального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків" на зазначену в платіжному дорученні суму.

Після зарахування асигнувань на спеціальні реєстраційні рахунки здійснюється оплата витрат з одночасним погашенням зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, під які відкривалися асигнування. За підсумками проведених операцій органи казначейства формують виписки із спеціальних реєстраційних рахунків.

У кінці бюджетного періоду інформація про залишки невикористаних розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів відкритих асигнувань за спеціальним фондом державного бюджету за територіями надається головними управліннями до Державної казначейської служби.

Порядок відкриття асигнувань із загального та спеціального фондів державного бюджету наведено на рисунку 11.6.

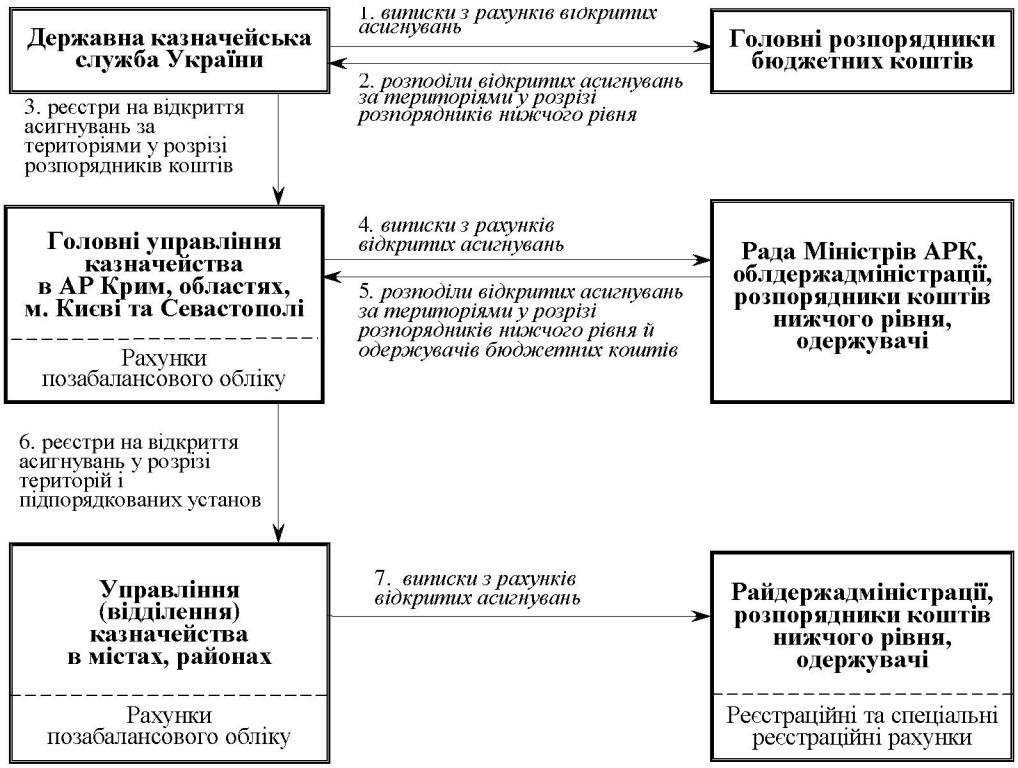


Рис. 11.6. Схема відкриття асигнувань з державного бюджету

Казначейство України зберігає залишки коштів на рахунках "Кошти спеціального фонду державного бюджету для здійснення видатків за відомчою ознакою" для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоду з урахуванням їх цільового призначення. У наступному бюджетному періоді зазначені кошти відображаються за кодом класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання "на початок періоду".

Інформація про залишки коштів спеціального фонду державного бюджету на кінець бюджетного періоду з метою врахування її при формуванні планових показників на відповідний бюджетний період доводиться до головних розпорядників. Після аналізу наданої інформації на виконання ст. 57 Бюджетного кодексу в разі відсутності відповідних бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спеціального фонду перераховуються до загального фонду бюджету.

Кошти спеціального фонду державного бюджету, що надійшли як власні надходження установ, зараховуються на дохідні рахунки 3125 "Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ". Упродовж операційного дня кошти перераховуються на спеціальні реєстраційні рахунки 3522 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету". На спеціальні реєстраційні рахунки кошти

зараховуються без конкретного віднесення до кодів бюджетної класифікації, однак здійснення видатків проводиться відповідно до кошторису (без відкриття асигнувань), у межах залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників за конкретними кодами економічної класифікації видатків та класифікації кредитування шляхом оплати рахунків за надані послуги, виконані роботи, отримані товари з урахуванням довідок про внесення змін.

Суми коштів власних надходжень, що надходять готівкою в каси бюджетних установ, зараховуються на рахунки, які призначені для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ. Кошти, сплачені в касу як відновлення касових видатків, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки.

За рахунок акумульованих на рахунку 3125 коштів, на яких обліковуються власні надходження бюджетних установ, розпорядники можуть здійснювати перерахування коштів відповідно до нормативно-правових актів вищим та підвідомчим установам і організаціям, якщо забезпечені ресурсами заходи з виконання основних функцій бюджетних установ. Перерахування таких коштів здійснюється з рахунків для зарахування до спеціального фонду власних надходжень бюджетних установ на підставі платіжних доручень розпорядників лише в межах однієї програми та однієї групи власних надходжень.

11.2.7.2. Особливості здійснення видатків розпорядників коштів, у підпорядкуванні яких є бюджетні установи, розташовані за межами України

Видатки в іноземній валюті на забезпечення функціонування бюджетних установ, розташованих за межами України, здійснюються через рахунки, відкриті в установах банків. У такому випадку розпорядники у підпорядкуванні яких є бюджетні установи, розташовані за межами України, надають Казначейству Україні розподіли показників зведених кошторисів, на основі яких воно здійснює контроль за відповідністю вказаних сум у зазначених документах сумам, зазначеним у розписі державного бюджету.

Казначейство відповідно до затверджених у межах планових показників пропозицій відкриває асигнування на здійснення видатків та інформує відповідних розпорядників про відкриті асигнування. На підставі отриманої інформації розпорядники формують та надають Казначейству розподіли відкритих асигнувань.

На підставі отриманих розподілів Казначейство готує розпорядження на перерахування коштів та перераховує бюджетні кошти з рахунків, відкритих у Казначействі України для обліку коштів державного бюджету, на відповідні рахунки головних розпорядників (розпорядників нижчого рівня), відкриті в установах банків.

Зазначені кошти розпорядники упродовж двох робочих днів спрямовують на купівлю іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України з віднесенням витрат з купівлі іноземної валюти на видатки за відповідними бюджетними програмами. Валютні кошти розподіляють між підвідомчими установами в межах планових показників затверджених кошторисів та перераховують розподілені кошти за кордон на відповідні рахунки підвідомчих установ, відкритих в установах банків. Якщо упродовж двох робочих днів іноземна валюта не була придбана, кошти повертаються розпорядником на рахунок, з якого вони перераховувались, відкритий в Казначействі.

Головні розпорядники (розпорядники нижчого рівня) розподіляють валютні кошти між підвідомчими установами у межах планових показників затверджених кошторисів та перераховують розподілені кошти за кордон на відповідні рахунки підвідомчих установ, відкриті в установах банків.

За наявності на валютному рахунку Казначейства України необхідної розпоряднику суми коштів в іноземній валюті ця сума може бути перерахована з валютного рахунка Казначейства на валютний рахунок розпорядника бюджетних коштів.

Залишки валютних коштів, виділені з державного бюджету на утримання підвідомчих установ головного розпорядника, розташованих за межами України, на кінець бюджетного періоду не підлягають перерахуванню до державного бюджету. На суму залишку коштів, який склався на кінець бюджетного періоду на рахунках розпорядників бюджетних коштів, розташованих за межами України, Казначейство відкриває головному розпоряднику асигнування в межах показників розпису.

Підвідомчі установи головного розпорядника (розпорядника нижчого рівня), розташовані за межами України, залишки коштів, які склались на початок року, використовують у поточному бюджетному році за призначенням у межах сум, передбачених на ці цілі в розписі загального фонду державного бюджету, та відповідно до затверджених кошторисів.

Відповідальність за дотримання бюджетного законодавства, цільове спрямування та використання бюджетних коштів покладається на відповідних розпорядників, рахунки яких відкриті в установах банків.

11.2.7.3. Організація роботи органів казначейства щодо обслуговування одержувачів бюджетних коштів

Бюджетні асигнування державного бюджету, які передбачаються для одержувачів бюджетних коштів, повинні бути враховані в показниках зведеного кошторису, зведеного плану асигнувань загального фонду та зведеного плану спеціального фонду відповідного розпорядника. Одержувачі бюджетних коштів включаються до мережі розпорядника на відповідній території. На їхнє ім'я в органі казначейства відкриваються відповідні рахунки.

Одержувач бюджетних коштів подає до органу казначейства план використання бюджетних коштів, що є основним плановим документом, на підставі якого одержувачу перераховуються бюджетні кошти і надається право на їх використання. План використання бюджетних коштів затверджується одержувачем та погоджується розпорядником, через якого він безпосередньо отримує бюджетні кошти. За умови розташування одержувача бюджетних коштів на іншій території він включається до мережі вищестоящого розпорядника коштів.

Якщо підприємство (установа, організація) не є одержувачем коштів, а відповідно до укладених угод виконало для бюджетної установи або одержувача відповідні роботи (надало послуги, доставило товари тощо), то воно не включається до мережі розпорядника, а оплата виконаних робіт здійснюється на підставі договорів про закупівлю товарів, робіт, послуг, актів виконаних робіт, товарно-транспортних накладних та рахунків до них, рахунків-фактур, трудових угод, заявок на перерахування коштів на карткові рахунки тощо шляхом перерахування належних коштів (відшкодування витрат за фактично здійснені роботи, надані послуги) на поточний рахунок підприємства (установи, організації), відкритий в установі банку.

Кошти з рахунка одержувача бюджетних коштів, відкритого в органі казначейства, на його поточний рахунок, відкритий в установі банку, не перераховуються, оскільки це є бюджетним правопорушенням.

Такий порядок доведення обсягів бюджетних асигнувань розпорядникам і одержувачам коштів державного бюджету шляхом відкриття асигнувань передбачає зміну порядку руху коштів на реєстраційних і спеціальних реєстраційних рахунках. На зазначені рахунки, відкриті на ім'я розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, кошти на здійснення видатків зараховуються у момент оплати рахунків, а не по мірі виділення асигнувань в межах помісячних розписів без урахування прийнятих зобов'язань. Тобто залишків на реєстраційних чи спеціальних реєстраційних рахунках на кінець операційного дня не повинно бути (окрім випадків відновлення касових видатків). При цьому розподіл і переміщення асигнувань не передбачає руху грошових коштів, а здійснюється шляхом надання відповідної інформації.

11.2.8. Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів

11.2.8.1. Оплата видатків шляхом безготівкових розрахунків

Розрахунково-касове обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів здійснюється шляхом проведення платежів з реєстраційних і спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих їм в органах казначейства, відповідно до кошторисів, планів асигнувань та планів використання бюджетних коштів.

Відповідно до встановлених повноважень Казначейство України здійснює контроль за наявністю асигнувань для взяття бюджетних зобов'язань та відповідністю взятих зобов'язань певним бюджетним асигнуванням за їх економічними характеристиками, паспорту бюджетної програми. Перед здійсненням платежу працівники органу казначейства відслідковують чи:

- ✓ є бюджетні призначення на зазначені цілі й чи виділені з бюджету відповідні асигнування за загальним і спеціальним фондами;
- ✓ відсутні судові рішення щодо списання коштів з рахунків;
- ✓ було подано підтверджуючі документи щодо надання послуг, отримання товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт тощо;
- ✓ видатки класифіковано відповідно до кодів бюджетної класифікації;
- ✓ документи заповнено правильно, зазначено всі необхідні реквізити.

Оплата рахунків суб'єктів діяльності, які виконали роботи, поставили товари чи надали послуги розпорядникам бюджетних коштів, здійснюється у такій послідовності.

На підставі тендерної угоди (договору, контракту) постачальник відвантажує продукцію, виконує роботи чи надає послуги бюджетній установі. При цьому він направляє бюджетній установі підтверджуючий документ, що засвідчує факт виконання певних робіт (послуг).

Після отримання товарів, робіт та послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання розпорядник коштів приймає рішення про їх оплату, реєструє фінансове зобов'язання та подає платіжне доручення на здійснення платежу до відповідного органу казначейства (додаток 17).

Підставою для здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів є *платіжні доручення*, підготовлені власниками рахунків. Вони прий-

маються до виконання за наявності в казначейському обліку відповідних бюджетних фінансових зобов'язань у межах залишків коштів на рахунках для обліку відкритих асигнувань.

До поданих розпорядниками та одержувачами коштів платіжних доручень додаються документи, які підтверджують цільове спрямування коштів (рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт, звіти про результати здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти тощо). Звіти про результати здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти[5] надаються у разі потреби здійснення авансування, поетапної оплати зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань тощо.

Документи на оплату витрат приймаються органами казначейства від розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у межах залишків коштів на реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунках загального та спеціального (крім власних надходжень) фондів у розрізі кодів економічної класифікації видатків. У частині власних надходжень відповідного розпорядника документи приймаються в межах загального залишку коштів на спеціальних реєстраційних рахунках відповідно до кошторисних призначень.

Окремі видатки Міністерства оборони України та деяких головних розпорядників (за окремими кодами бюджетної класифікації видатків, перелік яких узгоджується з Казначейством України та відповідним головним розпорядником), якщо вони містять відомості, що становлять державну таємницю, здійснюються тільки на підставі платіжних доручень без подання підтверджуючих документів.

Платіжні доручення подаються до органів казначейства у кількості примірників, необхідних для всіх учасників безготівкових розрахунків. Платіжні доручення та інші розрахункові документи повинні містити реквізити, які визначені Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22, а саме:

- ✓ назву документа;
- ✓ номер та дату складання документа;
- ✓ назву та реквізити установи платника та отримувача коштів;
- ✓ суму операції (цифрами та словами);
- ✓ номери рахунків за дебетом і кредитом;
- ✓ назву установи банку, органу державного казначейства (отримувача та платника коштів) і номер його коду;
- ✓ дату валютування;
- ✓ призначення платежу, де зазначаються:
  - назва товару, робіт, послуг, за які здійснюється оплата; посилання на документ, на підставі якого здійснюється платіж (рахунок, товарно-транспортний документ, накладна тощо), із зазначенням його номера і дати;
  - коди економічної класифікації видатків із зазначенням сум при здійсненні видатків із бюджету або перерозподілі бюджетних коштів;

[5] Для забезпечення раціонального та ефективного витрачання бюджетних коштів запроваджено процедури закупівлі товарів, робіт і послуг за рахунок державних коштів. Ці операції здійснюються відповідно до закону України "Про здійснення державних закупівель" від 01.06.2010 р. № 2289-VI. Розпорядних бюджетних коштів може здійснювати процедури закупівлі, якщо очікувана вартість закупівель становить 100 тис. гривень для товарів і послуг та 300 тис. гривень для робіт. При цьому замовник не має права ділити закупівлю товару, роботи, послуги на частини з метою уникнення процедури закупівель.

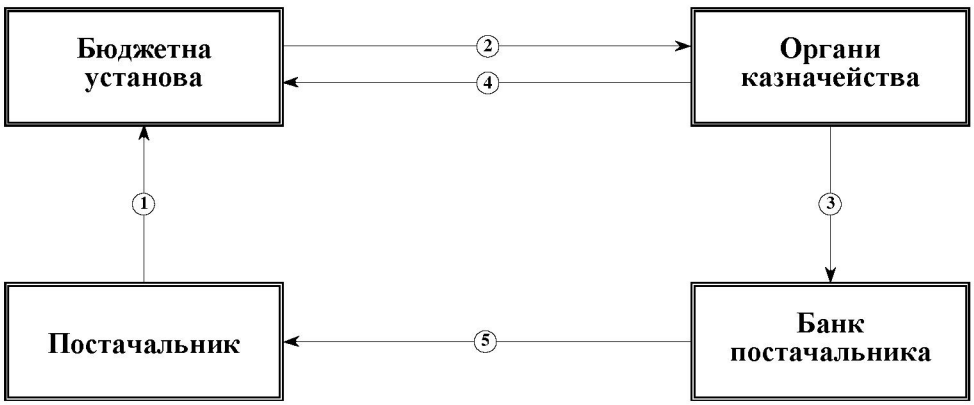
- коди бюджетної класифікації доходів та термін настання платежу (у разі перерахування коштів до бюджету);
- інші додаткові реквізити.

Подані розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів платіжні доручення перевіряються органами казначейства щодо наявності всіх необхідних реквізитів та відповідності підписів відповідальних посадових осіб і відбитка печатки установи зразкам. Після перевірки цільового спрямування витрат в межах зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань та за наявності коштів на рахунку установи відповідальний працівник органу казначейства вводить в програмний комплекс АС "Є-Казна" платіжні доручення на перерахування коштів. Після цього формує реєстр платіжних доручень на перерахування коштів із реєстраційних або спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів на рахунки постачальників. Після проведення платежу на платіжних дорученнях, за якими проведено оплату, ставиться відмітка у вигляді відбитка штампа казначея "Оплачено".

За результатами попереднього операційного дня орган казначейства надає розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів виписки з рахунків про здійснені операції за видатками. До виписок додаються другі екземпляри платіжних доручень для здійснення розпорядником коштів аналітичного обліку проведених витрат.

Перераховані кошти зараховуються на рахунки постачальників, відкриті їм в установах банків. Банк, у якому обслуговується постачальник, наступного операційного дня надає йому інформацію про зараховані кошти у вигляді виписки з рахунку та реєстр платіжних документів.

Послідовність операцій щодо здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів шляхом безготівкових розрахунків наведена на рисунку 11.7.



1 – документи, які дають підставу на взяття розпорядниками коштів зобов'язання перед постачальником;
2 – платіжне доручення на здійснення платежу та підтверджуючі документи;
3 – перерахування коштів на рахунок постачальника;
4 – виписка з рахунку про здійсненні операції;
5 – виписка з рахунку та реєстр платіжних документів про зарахування коштів

Рис. 11.7. Схема здійснення видатків шляхом безготівкових розрахунків

Платіжне доручення не приймається до виконання у разі:

а) неправильного заповнення реквізитів, або не заповнення хоча б одного з реквізитів, та недотримання вимог до оформлення платіжного документа;

б) відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми, крім бюджетних програм, за якими не складаються паспорти;

в) відсутності в обліку органів казначейства відповідних бюджетних та фінансових зобов'язань;

г) невідповідності платежу зареєстрованим бюджетним та фінансовим зобов'язанням;

ґ) невідповідності зазначеного коду економічної класифікації видатків та кредитування бюджету економічній характеристиці платежу;

д) обмеження здійснення видатків та надання кредитів, що встановлюється нормативно-правовими актами;

е) накладення арешту на кошти, що перебувають на відповідному рахунку розпорядника бюджетних коштів;

є) зупинення операцій з бюджетними коштами на відповідному рахунку розпорядника;

ж) надходження до органів казначейства відповідного рішення органу оскарження за результатами розгляду скарги щодо порушення законодавства у сфері державних закупівель або копії рішення суду про визнання результатів процедури закупівлі недійсними, яке набрало законної сили;

з) відсутності або недостатності невикористаних відкритих асигнувань у частині загального та спеціального фондів державного бюджету (крім власних надходжень) розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та відсутності або недостатності коштів (у частині власних надходжень) на відповідних рахунках бюджетних установ та організацій;

и) перевищення показників, затверджених у кошторисах, планах асигнувань і планах використання бюджетних коштів розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів;

і) неподання документів, що підтверджують отримання товарів (робіт, послуг) за договорами, згідно з умовами яких було здійснено авансування.

Платіжне доручення, не прийняте до виконання, не пізніше наступного робочого дня повертається без виконання органами казначейства розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів, від яких воно надійшло. На зворотному боці платіжного доручення робиться запис про причину повернення без виконання та зазначається дата його повернення.

До платіжного доручення, не прийнятого у зв'язку з причинами, зазначеними у підпунктах "а", "е"–"з", складається попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення або інший захід впливу згідно зі статтею 118 Бюджетного кодексу на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства. Попередження реєструються органами казначейства в журналі реєстрації попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства.

Для безготівкових перерахувань платежів з одного рахунку на інший, відкритий на балансі одного органу казначейства без виходу в систему електронних платежів Національного банку України, використовуються меморіальні ордери[6], складені на

[6] *Меморіальні документи* – це документи, які використовуються органами казначейства для безготівкових розрахунків з рахунку на рахунок без виходу в систему електронних платежів та документально підтверджують зазначені операції. До їх складу входять меморіальні ордери, платіжні доручення, вимоги-доручення тощо.

підставі відповідних платіжних доручень розпорядників і одержувачів коштів і бухгалтерських довідок. Меморіальні документи (у тому числі платіжні доручення та інші розрахункові документи) повинні містити реквізити, визначені Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні. Всі реквізити розрахункового документа на електронних носіях повинні бути аналогічними реквізитам документа на паперових носіях.

При здійсненні розрахунково-касового обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів органи казначейства шляхом проведення платежів з їх рахунків надають їм виписки з рахунків про проведені операції за результатами попереднього операційного дня з відміткою у вигляді відбитка штампа казначея "Оплачено" .

Органи казначейства визначають порядок та терміни зберігання розрахункових документів згідно з чинним законодавством, забезпечують їх зберігання. Термін дії платіжного доручення розпорядників та одержувачів бюджетних коштів встановлений у межах 10-ти календарних днів з дня його виписки. День заповнення не враховується. У разі невідповідності дати подання даті платіжного доручення у правому верхньому куті на всіх примірниках обов'язково проставляється дата подання.

11.2.8.2. Порядок виплати готівки розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів

У процесі своєї діяльності бюджетні установи здійснюють також готівкові розрахунки. Це може бути, наприклад, виплата заробітної плати, стипендій, надання допомоги, видатки на службові відрядження тощо.

Для оформлення документів, які не можуть бути проведені безготівковою оплатою, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають до органів казначейства заявку на видачу готівки (додаток 18). Заявки виписуються розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів на осіб, з якими в них укладені договори на повну матеріальну відповідальність, і які мають право отримувати і видавати кошти.

Заявки подаються в двох примірниках, один з яких після видачі готівки залишається в органі казначейства та зберігається як обов'язковий документ і є додатком до бухгалтерських регістрів, що підтверджує обсяг та цільове направлення бюджетних коштів, другий примірник повертається розпоряднику або одержувачу бюджетних коштів з відповідним відбитком штампа казначея.

У заявках на видачу готівки для *виплати заробітної плати* вказуються суми податку на доходи фізичних осіб, суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інші платежі, утримані із заробітної плати та нараховані на фонд заробітної плати відповідно до законодавства.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів при отриманні заробітної плати та прирівняних до неї платежів разом із заявкою на видачу готівки повинні подавати платіжні доручення на перерахування утриманих із заробітної плати працівників та нарахованих на фонд оплати праці податків до бюджету і єдиного соціального внеску. Суми платіжних доручень повинні дорівнювати сумі, зазначеній у заявці на видачу готівки.

Відповідальність за правильність нарахування заробітної плати та прирівняних до неї платежів, а також за перерахування платежів до бюджетів та державних цільових фондів несуть розпорядники і одержувачі бюджетних коштів.

Готівка на здійснення інших видатків, які не можуть бути проведені у безготівковій формі, розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів видається на підставі заявки на видачу готівки.

Видача готівкових *коштів під звіт на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та заготівлю вторинної сировини*, крім металобрухту, дозволяється на термін не більше 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт. На всі інші виробничі (господарські) потреби – на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання коштів під звіт. Якщо підзвітній особі одночасно видана готівка як на відрядження, так і для вирішення за час відрядження виробничих питань, то термін, на який видана готівка під звіт на ці цілі, може бути продовжено до закінчення терміну відрядження.

Після придбання матеріальних цінностей або послуг, придбаних за готівку, розпорядники та одержувачі подають до органів казначейства документи, які підтверджують здійснені видатки. Це можуть бути: акти придбання матеріальних цінностей чи послуг, рахунки-фактури тощо.

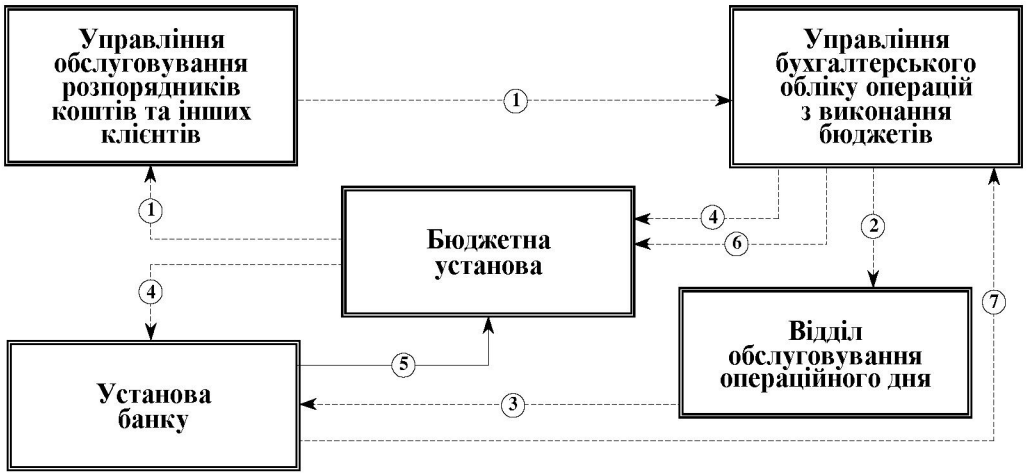
При неподанні розпорядниками коштів підтвердних документів упродовж трьох робочих днів після закінчення терміну, на який надається готівка під звіт, органи казначейства припиняють видачу готівки на зазначені цілі. Видача готівки відновлюється після подання розпорядником одержувачем бюджетних коштів до органу казначейства документів, що підтверджують отримання товарів, робіт чи послуг.

Для отримання готівки з рахунків органів казначейства розпорядникам і одержувачам видаються грошові чекові книжки. Для отримання грошової чекової книжки розпорядник (одержувач) зі свого реєстраційного рахунку здійснює оплату її вартості відповідному банку. Після підтвердження факту оплати (копія платіжного доручення) орган казначейства в установленому порядку отримує в банку чекові книжки та реєструє їх у журналі реєстрації отриманих та виданих чекових книжок.

Передача чекової книжки розпоряднику (одержувачу) здійснюється на підставі довіреності розпорядника установленої форми шляхом оформлення акта приймання-передачі грошових чекових книжок у двох примірниках. Один примірник акта-прийомки залишається в органі казначейства, другий разом з чековою книжкою передається розпоряднику.

Уповноважені особи розпорядників та одержувачів бюджетних коштів на підставі належно оформлених грошових чеків отримують готівку з поточних рахунків, відкритих їм в установах банків на ім'я органів казначейства. Установа банку на суму отриманої розпорядниками коштів готівки здійснює списання коштів із поточних рахунків органів казначейства. На підставі виписки з рахунків групи 257 "Кошти державного та місцевого бюджетів для виплат" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України органами казначейства проводиться списання отриманої готівки з відповідних реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

На наступний операційний день після отримання готівки орган казначейства надає розпорядникам та одержувачам коштів виписки з їх реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків. Схема взаємодії бюджетних установ та структурних підрозділів органів казначейства у процесі отримання готівкових коштів наведена на рисунку 11.8.



1 – заявка на видачу готівки, та платіжні доручення на перерахування податків і зборів (та підтверджуючі документи у випадку придбання матеріальних цінностей);
2 – платіжні доручення та реєстри на перерахування готівки;
3 – платіжні доручення на перерахування коштів для отримання готівки;
4 – чеки на отримання готівки;
5 – готівка, отримана на підставі грошових чеків;
6 – виписки з реєстраційних чи спеціальних реєстраційних рахунків;
7 – виписки з рахунків групи 257 "Кошти державного та місцевих бюджетів до виплат"

Рис. 11.8. Порядок здійснення операцій з готівковими коштами у головному управлінні казначейства

Усі суми коштів, що надходять готівкою в каси бюджетних установ (у тому числі суми невикористаної готівки), повинні бути зараховані на реєстраційні чи спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, відкриті в органах казначейства за групою рахунків балансового обліку 352 "Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами державного бюджету" та 354 "Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами місцевих бюджетів". На рахунки одержувачів бюджетних коштів можуть бути зараховані тільки кошти, що відносяться на відновлення касових видатків.

При внесенні готівки на рахунки розпорядників та одержувачів платники коштів у платіжних документах (квитанціях тощо) зазначають зміст операції з визначенням коду економічної класифікації видатків бюджету і номери рахунків для зарахування цих коштів на рахунки власників (бюджетних установ). Кошти, які надходять на рахунки розпорядників коштів, вважаються отриманими доходами розпорядників бюджетних коштів або коштами, що спрямовуються на відновлення касових видатків. Після цього готівкові кошти можуть витрачатися за призначенням згідно з кошторисом бюджетної установи.

Невикористана готівка повертається безпосередньо на реєстраційний або спеціальний реєстраційний рахунок, з якого була отримана готівка, з наступним відновленням проведених касових видатків.

Для проведення операцій із застосуванням банківських платіжних карток бюджетним установами в установах банків відкриваються карткові рахунки. Карткові рахунки відкриваються на підставі заяви бюджетної установи, де в обов'язковому порядку повинні бути вказані довірені особи установи. Карткові рахунки обслуго-

вуються відповідно до укладених між розпорядником коштів і банківською установою договорів.

Довірена особа може використовувати банківську платіжну картку як для отримання готівки, так і для здійснення безготівкових розрахунків, пов'язаних з господарською діяльністю установи, у тому числі на представницькі потреби та витрати на відрядження.

Для проведення операцій із застосуванням банківських платіжних карток на картковий рахунок платіжним дорученням зараховуються кошти шляхом їх переказу з відповідних рахунків бюджетної установи. Кошти, які зараховуються на картковий рахунок, є підзвітними коштами довіреної особи бюджетної установи. Оприбуткування отриманих коштів та включення їх до авансового звіту про використання проводиться довіреною особою на підставі виписки з карткового рахунку або, у разі отримання готівки у банкоматі, чека банкомату.

Довірена особа бюджетної установи зобов'язана подати до бухгалтерії установи авансовий звіт про використання коштів з банківської платіжної картки разом із підтверджуючими документами та залишком невикористаної готівки відповідно до законодавства. Залишки коштів, не використані довіреною особою у визначені терміни, повертаються на рахунок, з якого вони були перераховані.

11.2.8.3. Проведення видатків розпорядниками бюджетних коштів в іноземній валюті

Розпорядники бюджетних коштів за деякими напрямками витрат, встановлених законодавством, можуть проводити розрахунки в іноземній валюті. Для здійснення операцій в іноземній валюті розпорядники відкривають рахунки в установах банків за відповідними балансовими рахунками згідно з вимогами нормативних актів Національного банку України. Після відкриття рахунка для обліку операцій в іноземній валюті бюджетна установа подає до відповідного органу казначейства довідку банку про відкриття рахунка на її ім'я.

За потреби здійснення розрахунків за зобов'язаннями, пов'язаними з міжнародною діяльністю, розпорядники узгоджують з Казначейством України питання щодо можливості перерахування наявних коштів на рахунки Казначейства коштів в іноземній валюті чи необхідності здійснення її закупівлі.

За наявності на валютному рахунку Казначейства України необхідної розпоряднику суми коштів в іноземній валюті та залишків відкритих асигнувань на відповідних рахунках, передбачених для обліку відкритих асигнувань, розпорядник бюджетних коштів подає до Казначейства заявку-доручення на здійснення видатків в іноземній валюті, підтвердні документи, реєстри бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань та платіжне доручення на перерахування з реєстраційного рахунка гривневого еквівалента іноземної валюти на відповідний рахунок державного бюджету.

Для погашення взятих розпорядниками зобов'язань в іноземній валюті Казначейство України виходячи з наявності коштів та потреби в іноземній валюті готує платіжний документ на перерахування коштів з валютного рахунка Казначейства на рахунок розпорядника, відкритий в установі банку. Гривневий еквівалент перерахованої валюти у той самий день перераховується з реєстраційного рахунка розпорядника бюджетних коштів на відповідний рахунок державного бюджету.

У разі недостатності необхідної суми на валютному рахунку Казначейства для здійснення розпорядником видатків на забезпечення функціонування бюджетних установ, розташованих за межами України, та на виконання зобов'язань України перед міжнародними організаціями і конвенційними органами Казначейство здійснює операції з купівлі відповідної суми іноземної валюти за офіційним курсом гривні, встановленим НБУ до іноземної валюти на дату проведення операції, з віднесенням витрат на закупівлю до видатків за відповідними бюджетними програмами. У цих випадках розпорядник подає до Казначейства заявку-доручення на забезпечення іноземною валютою.

У разі здійснення розрахунків за зобов'язаннями, що виникли внаслідок укладання договорів і не пов'язані з міжнародною діяльністю, розпорядник подає до органу казначейства платіжне доручення на перерахування коштів з відповідних рахунків у національній валюті для закупівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України. Разом з платіжними дорученнями подаються підтвердні документи в установленому порядку. За можливості здійснення видатків за рахунок коштів, наявних на відповідних валютних рахунках, відкритих на ім'я Казначейства в установах банків, розпорядник подає до Казначейства заявку-доручення на здійснення видатків в іноземній валюті.

11.3. Особливості обслуговування місцевих бюджетів за видатками

11.3.1. Основні положення казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками

Основу нормативно-правової бази, згідно з якою здійснюється казначейське обслуговування місцевих бюджетів за видатками складають Бюджетний кодекс України та Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938. Порядком регламентуються організаційні взаємовідносини між органами державної казначейської служби, фінансовими органами, платниками податків, розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів у процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів.

Відповідно до положень Бюджетного кодексу повноваження органів казначейства у частині обслуговування місцевих бюджетів за видатками зосереджується на посиленні контролю за рухом коштів місцевих бюджетів, своєчасному попередженні їх нецільового використання та впровадженні нових засад управління бюджетними зобов'язаннями.

Основним завданням органів казначейства в процесі обслуговування місцевих бюджетів є сприяння виконанню бюджетної політики місцевого самоврядування та здійсненню ефективного управління коштами місцевих бюджетів. Це завдання має бути реалізоване через створення ефективної системи оперативного управління місцевими фінансами. Власне функція процесу управління грошовими потоками повинна забезпечувати оптимізацію здійснення видатків у межах асигнувань, передбачених місцевими бюджетами.

Разом з тим здійснення фінансових операцій за видатками місцевих бюджетів органами державної казначейської служби має такі особливості:

- ✓ усі кошти місцевих бюджетів накопичуються на рахунках, які відкриваються у територіальних органах казначейства на ім'я відповідних органів місцевого самоврядування (або розпорядників коштів місцевих бюджетів);
- ✓ виділення коштів головним розпорядникам коштів місцевих бюджетів здійснюється на підставі розпоряджень відповідних органів місцевого самоврядування;
- ✓ перерахування асигнувань розпорядникам коштів нижчого рівня проводиться відповідно до розподілів головних розпорядників коштів місцевих бюджетів;
- ✓ оплата видатків органами казначейства здійснюється після одержання від розпорядників та одержувачів коштів розрахункових документів відповідно до взятих зобов'язань;
- ✓ органи казначейства здійснюють контроль за відповідністю касових видатків розпорядників і одержувачів коштів напрямам та обсягу встановлених бюджетних призначень, виділеним асигнуванням та прийнятим зобов'язанням;
- ✓ платіж здійснюється на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи або надали послуги бюджетним установам.

Таким чином, роль органів казначейства полягає не у виконанні окремих видаткових повноважень, а у комплексному обслуговуванні всіх учасників бюджетного процесу з відображенням усіх операцій в обліку та бюджетній і фінансовій звітності.

11.3.2. Організація роботи щодо обслуговування місцевих бюджетів за видатками

Перерахування коштів на здійснення видатків та оплата рахунків розпорядників і одержувачів коштів місцевих бюджетів здійснюється за наявності даних про територіальне розташування їх мережі.

Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів до початку бюджетного року визначають мережу в розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів, які згідно з проектом рішення про відповідний місцевий бюджет уповноважені на виконання бюджетних програм і заходів, із обов'язковим зазначенням їх статусу (розпорядник чи одержувач), з урахуванням необхідності своєчасного її подання до відповідного органу казначейства. Мережа складається за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, за якими вони вперше визначені головними розпорядниками на наступний бюджетний період.

Розпорядники нижчого рівня та одержувачі бюджетних коштів включаються до мережі головних розпорядників або розпорядників нижчого рівня, якщо вони отримують асигнування безпосередньо від них.

До мережі включаються розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, внесені до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів у встановленому законодавством порядку.

Юридичні особи, які відповідно до укладених договорів виконали для бюджетної установи або одержувача відповідні роботи (надали послуги, поставили товари), не включаються до їх мережі, а оплата робіт здійснюється на підставі договорів та відповідних підтверджуючих документів шляхом перерахування коштів на поточний рахунок підприємства, відкритий в установі банку.

Порядком встановлено певні обмеження щодо включення до мережі установ, підприємств, організацій:

- ✓ юридична особа, що включається до мережі, не може мати одночасно статус розпорядника коштів та її одержувача;
- ✓ бюджетна установа не може бути одночасно головним розпорядником та розпорядником коштів різних місцевих бюджетів;
- ✓ розпорядник (одержувач) бюджетних коштів не може бути включений одночасно до мережі головного розпорядника та розпорядника нижчого рівня за одним кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів за коштами одного місцевого бюджету;
- ✓ головний розпорядник не може бути включений до мережі іншого головного розпорядника як розпорядник нижчого рівня;
- ✓ розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня не може бути включений одночасно до мережі декількох головних розпорядників коштів одного місцевого бюджету;
- ✓ розпорядник бюджетних коштів не може бути включений одночасно до мережі розпорядників коштів різних місцевих бюджетів;
- ✓ одержувач бюджетних коштів може бути включений одночасно до мережі розпорядників бюджетних коштів різних бюджетів.

До мережі розпорядника бюджетних коштів можуть бути включені відокремлені структурні підрозділи розпорядника (одержувача), які не є юридичними особами та внесені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців у порядку, визначеному законодавством.

Виконавці робіт, які відповідно до укладених договорів виконують для бюджетної установи або одержувача відповідні роботи (надають послуги, поставляють товари), не включаються до мережі.

Головний розпорядник включає до мережі установи, які на кінець попереднього бюджетного періоду перебували у його мережі і мали бюджетну заборгованість, та здійснює заходи щодо впорядкування заборгованості минулих років відповідно до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду.

Згідно з бюджетним законодавством розпорядники коштів місцевих бюджетів до 1 березня поточного бюджетного періоду повинні включити до мережі установи, які на кінець попереднього бюджетного періоду перебували в його мережі і мали бюджетну заборгованість, та для яких у кошторисах (планах асигнувань, планах використання) не передбачені асигнування для погашення такої заборгованості.

При формуванні бази даних про мережу розпорядників коштів місцевого бюджету (не пізніше ніж за 15 днів до початку бюджетного періоду) головні розпорядники та розпорядники коштів нижчого рівня подають до органу казначейства за місцезнаходженням на паперових та електронних носіях дані щодо мережі, погоджені з відповідним фінансовим органом.

Органи казначейства здійснюють перевірку відповідності поданої мережі переліку розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що безпосередньо обслуговуються у відповідному органі казначейства, даним Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, встановленим вимогам до складання мережі.

При зміні в мережі (у разі включення до мережі нової установи, виключення установи з мережі, уточнення реквізитів тощо) головні розпорядники та розпорядники коштів нижчого рівня повідомляють відповідні органи казначейства за місцем обслуговування. Реєстр змін до мережі розпорядника коштів місцевих бюджетів з їх обґрунтуванням, погоджений з відповідним фінансовим органом, подається до

органу казначейства за місцем його обслуговування. Органи казначейства здійснюють перевірку відповідності мережі казначейським даним щодо розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів.

У разі недотримання розпорядником бюджетних коштів установлених вимог при складанні мережі та внесенні змін до неї, документ повертається органом казначейства розпоряднику на доопрацювання з відповідною позначкою.

Обслуговування місцевих бюджетів за видатками здійснюється відповідно до бюджетних розписів. Формування та затвердження розпису місцевого бюджету, а також забезпечення його відповідності рішенню про місцевий бюджет належить до компетенції керівника місцевого фінансового органу або голови сільської, селищної чи міської ради у разі, якщо фінансового органу не утворено.

Не пізніше ніж через місяць після затвердження місцевих бюджетів фінансові органи (міські, сільські, селищні ради або їх виконавчі органи) надають розпис місцевих бюджетів органам казначейства, де його показники відображаються на відповідних рахунках позабалансового обліку Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів[7].

До розписів місцевих бюджетів можуть вноситися зміни. У таких випадках фінансові органи подають органам казначейства довідки про внесення змін у розпис та помісячний розпис загального фонду відповідного місцевого бюджету. Органи казначейства здійснюють реєстрацію довідок та відображають унесені зміни в обліку виконання місцевого бюджету на відповідних рахунках позабалансового обліку.

Місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників витяги із затвердженого розпису місцевих бюджетів, які є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів і планів асигнувань розпорядниками, планів використання бюджетних коштів одержувачами.

Головні розпорядники та розпорядники нижчого рівня, які мають власну мережу, упродовж трьох робочих днів після отримання витягу з розпису місцевих бюджетів подають органам казначейства, в яких вони обслуговуються, розподіли показників зведених: кошторисів, планів асигнувань загального фонду місцевих бюджетів (за винятком надання кредитів з місцевих бюджетів), планів надання кредитів із загального фонду місцевих бюджетів, планів спеціального фонду місцевих бюджетів (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду кошторису в розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів відповідно до мережі.

Розпорядники бюджетних коштів подають відповідним органам казначейства на паперових та електронних носіях упродовж п'яти робочих днів після затвердження кошториси, плани асигнувань, плани використання бюджетних.

Кошти місцевих бюджетів, які передбачаються для одержувачів бюджетних коштів, повинні бути враховані в показниках зведеного кошторису та плану асигнувань відповідного розпорядника. Одержувачі коштів місцевого бюджету подають до органу казначейства план використання бюджетних коштів, на підставі якого їм виділяються бюджетні асигнування.

Органи казначейства здійснюють контроль за відповідністю загальних сум, вказаних у кошторисах, планах асигнувань і планах використання бюджетних коштів,

[7] Що стосується порядку доведення обсягів асигнувань з місцевого бюджету, то копії рішень сесій про бюджети та витяги з розписів бюджетів до відповідних органів казначейства за місцем обслуговування подають органи місцевого самоврядування.

сумам, зазначеним у розписі місцевих бюджетів. У разі невідповідності кошторисів та планів асигнувань даним розпису розпорядники повинні привести зазначені документи у відповідність до розпису бюджету.

Якщо місцевий бюджет не затверджено в установлений законодавством термін, місцеві фінансові органи до 30 грудня відповідного бюджетного періоду направляють тимчасовий розпис місцевих бюджетів органам казначейства, які реєструють їх на відповідних рахунках. Витяги з тимчасового розпису місцевих бюджетів доводяться фінансовими органами до головних розпорядників коштів.

Видатки за рахунок власних надходжень розпорядників бюджетних коштів здійснюються в межах тимчасових індивідуальних кошторисів та наявних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників на підставі платіжних доручень та підтверджуючих документів на здійснення платежу.

Видатки, здійснені у зазначений період, в обов'язковому порядку мають бути враховані розпорядником та одержувачем бюджетних коштів у затвердженому кошторисі, плані асигнувань та плані використання бюджетних коштів. Надалі видатки здійснюються тільки після отримання від розпорядника та одержувача коштів затверджених в установленому порядку зазначених документів.

Доведені обсяги бюджетних асигнувань є підставою для прийняття розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів зобов'язань на здійснення видатків, передбачених відповідними місцевими бюджетами.

Органи казначейства обліковують зобов'язання та фінансові зобов'язання розпорядників коштів місцевих бюджетів відповідно до Порядку реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 року № 309, на рахунках, відкритих за групою рахунків позабалансового обліку 942 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами місцевого бюджету". Проведення операцій щодо реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів місцевих бюджетів здійснюється аналогічно як і з коштами державного бюджету.

Водночас, для спрощення процедури обліку бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджетів місцевого самоврядування передбачено особливості їх реєстрації та обліку за поточними видатками (код ЕКВ 2000, а саме: 2110 "Оплата праці", 2120 "Нарахування на оплату праці", Код 2220 "Медикаменти та перев'язувальні матеріали", 2230 "Продукти харчування" 2240 "Оплата послуг (крім комунальних)", Код 2270 "Оплата комунальних послуг та енергоносіїв". За такими зобов'язаннями розпорядники коштів за умови взяття бюджетного фінансового зобов'язання подають до відповідного органу казначейства Реєстр-розпорядження на виділення коштів з бюджетів місцевого самоврядування на погашення бюджетного фінансового зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, оригінали документів або їх копії (засвідчені в установленому порядку), що підтверджують факт взяття зобов'язання, а також платіжні доручення на їх погашення.

При взятті бюджетних фінансових зобов'язань за іншими кодами економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету реєстрація та облік бюджетних зобов'язань розпорядників коштів місцевого самоврядування здійснюються аналогічно порядку реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників коштів державного бюджету.

11.3.3. Оформлення змін, що виникають у процесі виконання місцевих бюджетів

Унесення змін до рішення відповідної ради про місцевий бюджет здійснюється на підставі рішення відповідної ради. Прийняття рішення про внесення змін до місцевих бюджетів можливе у випадках та порядку, встановлених статтями 23 та 78 Бюджетного кодексу України, а також у разі внесення змін до закону про Державний бюджет України.

Місцеві фінансові органи надають органам казначейства довідки про внесення змін до розписів місцевих бюджетів і повідомляють головних розпорядників бюджетних коштів про внесені зміни відповідними довідками.

Зміни до зведених кошторисів та планів асигнувань можуть вноситися головним розпорядником як на підставі відповідної довідки місцевого фінансового органу, так і в межах установлених законодавством прав, наданих головному розпоряднику.

Органи казначейства здійснюють реєстрацію довідок, про що на оригіналі довідки ставиться відбиток печатки, та відображаються унесені зміни в обліку виконання місцевого бюджету на відповідних рахунках позабалансового обліку.

Головні розпорядники коштів упродовж трьох днів складають та подають органам казначейства реєстри змін розподілу показників зведених кошторисів і планів асигнувань місцевих бюджетів у розрізі розпорядників коштів бюджету нижчого рівня та одержувачів. Якщо зазначені зміни викликані змінами у підпорядкуванні або розташуванні підвідомчих установ, то головний розпорядник коштів подає реєстри змін одночасно зі змінами до мережі, погодженими з відповідним фінансовим органом.

Зміни до кошторисів та планів асигнувань місцевих бюджетів вносяться розпорядниками та одержувачами на підставі довідок про їх зміни, які затверджуються керівником вищої установи. Довідки про зміни подаються до органів казначейства не пізніше останнього робочого дня поточного місяця.

У разі внесення змін до спеціального фонду кошторису (в частині власних надходжень) у зв'язку з потребою перерозподілу видатків, появою нових видів надходжень або перевиконанням показників, які були передбачені бюджетними асигнуваннями, проводиться така робота:

- ✓ розпорядники коштів упродовж року вносять зміни до спеціального фонду кошторису шляхом подання до відповідного органу казначейства довідки без внесення змін до розпису за спеціальним фондом. Ця довідка є підставою для подальшого виконання кошторису в частині спеціального фонду з урахуванням внесених змін;
- ✓ головні розпорядники узагальнюють показники довідок про внесення змін до спеціального фонду кошторисів розпорядників нижчого рівня за звітний період та при поданні квартальної звітності про виконання кошторису проводять з органами казначейства звірку зведених показників щодо внесених змін до планових показників спеціального фонду.

Органи казначейства ведуть облік таких змін, провадять видатки спеціального фонду бюджету за власними надходженнями бюджетних установ на підставі кошторисів з урахуванням внесених до них змін без внесення змін до бюджетного розпису.

Головні розпорядники під час подання зведеної фінансової та бюджетної звітності забезпечують відповідність планових показників за спеціальним фондом кошторисів з урахуванням внесених до них змін даним обліку органів казначейства про виконання спеціального фонду місцевих бюджетів.

11.3.4. Порядок перерахування коштів на здійснення видатків

Порядком казначейського обслуговування місцевих бюджетів передбачено проведення операцій з перерахування коштів на здійснення видатків із загального та спеціального (крім власних надходжень розпорядників) фондів місцевих бюджетів. Кошти місцевих бюджетів акумулюються на рахунках 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" та 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів".

Відповідно до помісячного розпису асигнувань загального фонду місцевих бюджетів фінансові органи та відповідні ради або їх виконавчі органи проводять розподіл коштів ***загального фонду місцевих бюджетів,*** що зараховані на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3142 "Кошти загального фонду місцевого бюджету", з урахуванням зареєстрованих фінансових зобов'язань (крім оплати праці та нарахувань на заробітну плату та виділення коштів для надання кредитів), та подають органам казначейства розпорядження про виділення коштів загального фонду місцевих бюджетів у розрізі головних розпорядників коштів.

Органи казначейства реєструють розпорядження у журналі реєстрації розпоряджень про виділення коштів загального фонду місцевих бюджетів і відповідно до розпорядження зараховують кошти на рахунки головних розпорядників коштів, відкриті за балансовим рахунком 3531 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету". Якщо головні розпорядники коштів відповідного бюджету не мають мережі підвідомчих установ, кошти зараховуються на рахунок 3541 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету".

Головному розпоряднику коштів надається виписка з особового рахунку, на підставі якої він готує та подає органу казначейства розподіл виділених бюджетних асигнувань на перерахування коштів підвідомчим установам, які будуть здійснювати видатки зі своїх реєстраційних рахунків. Отриманий розподіл перевіряється органом казначейства щодо відповідності вказаних у ньому сум залишкам на рахунках, залишкам невикористаних бюджетних асигнувань за загальним фондом підвідомчих установ у розрізі кодів економічної класифікації видатків та кодів класифікації кредитування бюджетів. Розподіли реєструються у журналі реєстрації розподілу виділених коштів.

Якщо перерахування бюджетних коштів проводиться за цільовим направленням, то поданий розподіл в обов'язковому порядку повинен містити примітку щодо призначення коштів, яка відображається у виписці з рахунку. За наявності всіх необхідних показників кошти зараховуються на рахунки підвідомчих установ.

У разі внесення змін до розподілу виділених бюджетних асигнувань розпорядник подає до органу казначейства коригувальний розподіл, у якому зазначаються реквізити підвідомчих установ та суми проведених коригувань. Після перевірки наявності на рахунках розпорядників залишків невикористаних асигнувань органом казначейства приймається рішення щодо можливості коригування суми виділених коштів.

Кошти ***спеціального фонду місцевого бюджету*** *(крім власних надходжень розпорядників),* що зараховані на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки", органи казначейства на підставі розпорядження про виділення коштів спеціального фонду місцевих бюджетів у розрізі головних розпорядників коштів засобами програмного забезпечення направляються на рахунки розпорядників, відкриті

за балансовим рахунком 3532 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із спеціального фонду місцевого бюджету". Якщо головні розпорядники коштів відповідного бюджету не мають мережі підвідомчих установ, кошти зараховуються на рахунок 3542 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету". Загальна схема виділення асигнувань з місцевих бюджетів наведена на рисунку 11.9.

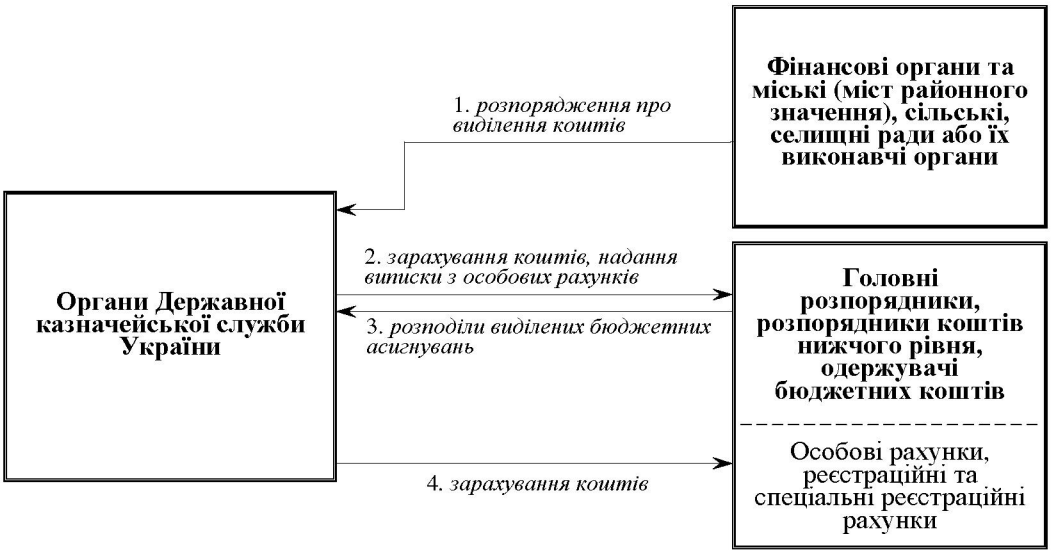


Рис. 11.9. Загальна схема виділення асигнувань з місцевих бюджетів

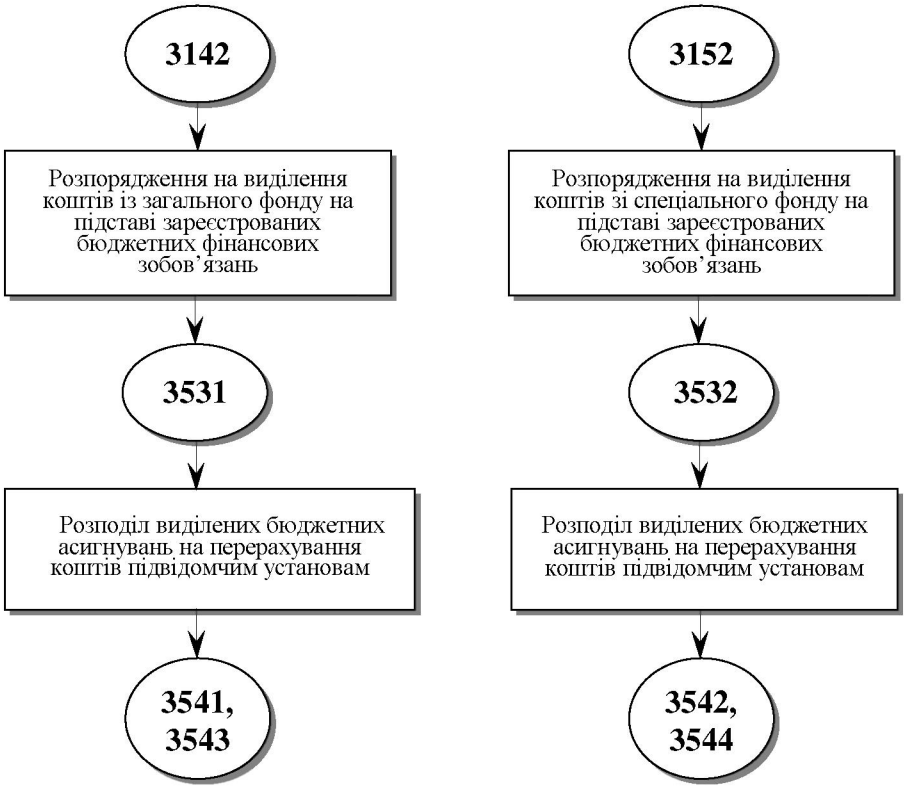
Порядок виділення асигнувань із загального та інших коштів спеціального фонду місцевого бюджету при казначейській системі обслуговування бюджетних коштів зображено на рисунку 11.10. Слід зазначити, що по всіх операціях щодо перерахування та зарахування бюджетних асигнувань органи казначейства на наступний операційний день подають учасникам розрахунків виписки з рахунків (додаток 19).

Власні надходження розпорядників, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, зараховуються на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3542 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету" в розрізі груп власних надходжень. Інформація щодо власних надходжень розпорядників коштів місцевих бюджетів одночасно відображається на рахунках бюджетного обліку 6124 "Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету".

Перерахування коштів здійснюється на підставі платіжних доручень, наданих власниками рахунків, лише в межах одного коду тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і однієї групи власних надходжень.

Органи казначейства щоденно складають виписки з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3542, і разом з реєстром розрахункових документів надають їх розпорядникам коштів місцевих бюджетів.

Повернення надміру або помилково зарахованих коштів здійснюється органами казначейства на підставі платіжних документів розпорядника бюджетних коштів місцевих бюджетів та відповідного підтвердження щодо обґрунтованості здійснення такої операції у межах наявних залишків коштів на рахунках.



3142 – "Кошти загального фонду місцевих бюджетів"
3152 – "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"
3531 – "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету"
3532 – "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із спеціального фонду місцевого бюджету"
3541 – "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету"
3542 – "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету"
3543 – "Рахунок одержувачів коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету"
3544 – "Рахунок одержувачів коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету"

Рис. 11.10. Схема виділення асигнувань із загального та спеціального фондів місцевого бюджету

Оплата видатків розпорядників коштів за рахунок власних надходжень бюджетних установ здійснюється органами казначейства з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3542 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету" у встановленому порядку.

11.3.5. Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів

Органи казначейства здійснюють розрахунково-касове обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів шляхом проведення платежів з реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих в органах казначейства за групою рахунків балансового обліку 354 "Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами місцевих бюджетів", відповідно до кошторисів та планів асигнувань.

Інформація щодо проведених видатків одночасно відображається на відповідних рахунках бюджетного обліку 7211 "Видатки загального фонду місцевого бюджету" та 7221 "Видатки спеціального фонду місцевого бюджету".

Оплата рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів здійснюється лише за наявності в обліку органів казначейства їх бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань, а також залишків коштів на рахунках розпорядників та одержувачів коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та класифікації кредитування.

Підставою для здійснення видатків є платіжні доручення розпорядників і одержувачів коштів і зареєстровані в органах казначейства зобов'язання та фінансові зобов'язання по загальному фонду та інших коштах спеціального фонду державного бюджету, які підтверджують цільове спрямування коштів.

Органи казначейства приймають від розпорядників бюджетних коштів платіжні доручення і підтверджуючі документи на здійснення видатків.

Підтвердні документи (договори, звіт про результати проведення процедури закупівлі тощо) надаються у разі потреби здійснення авансування, поетапної оплати зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань тощо.

Для забезпечення цільового спрямування бюджетних коштів органи казначейства проводять контроль. При цьому перевіряється підстава (наявність підтвердних документів, нормативно-правових актів тощо) для здійснення платежів, відповідність платежів вимогам обліку і контролю за зобов'язаннями, а також правильність оформлення розрахункових документів.

Орган казначейства при здійсненні видатків шляхом проведення платежів з рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів надає їм виписки з рахунків про здійснені операції за результатами попереднього операційного дня з відміткою у вигляді відбитка штампа встановленого зразка та підписом казначея.

При застосуванні системи безготівкової виплати заробітної плати бюджетні кошти перераховуються (за згодою працівників) на вкладні рахунки відповідно до заявки на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки та платіжного доручення.

Порядок оплати витрат розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів як у безготівковій формі, так і шляхом виплати готівки аналогічний порядку здійснення видатків з рахунків розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, та детальніше розглядається у попередніх параграфах.

11.4. Перерахування міжбюджетних трансфертів

Чинним законодавством у разі необхідності передбачено здійснення видатків розпорядниками коштів бюджету одного рівня за рахунок бюджету іншого рівня. Це можуть бути видатки на виконання програм економічного та соціально-культурного розвитку або спільне фінансування окремих заходів за рахунок коштів різних бюджетів. Для забезпечення реалізації цих заходів розроблено механізм передачі відповідних бюджетних ресурсів у вигляді міжбюджетних трансфертів.

Міжбюджетні трансферти – це кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого (ст. 2 Бюджетного кодексу). Статтею 96 Бюджетного кодексу передбачено такі види міжбюджетних трансфертів:

- ✓ дотація вирівнювання;
- ✓ субвенція;
- ✓ кошти, що передаються до державного бюджету та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів;
- ✓ додаткові дотації.

Кількість, обсяг та види трансфертів, які передаються з державного бюджету місцевим бюджетам, визначаються законом про Державний бюджет України. У державному бюджеті щороку затверджується обсяг дотації вирівнювання окремо для бюджету АР Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя, міст республіканського (АР Крим) та обласного значення, іншим бюджетам місцевого самоврядування. Цей вид трансфертів дозволяє погашати тимчасові дефіцити місцевих бюджетів, не звертаючись до органів казначейства за позичками, водночас не обмежуючи свободу дій місцевої влади щодо розпорядження коштами.

Крім того, у державному бюджеті можуть передбачатися такі трансферти місцевим бюджетам:

- ✓ додаткова дотація на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів;
- ✓ субвенції на здійснення державних програм соціального захисту;
- ✓ додаткова дотація на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, внаслідок надання пільг, встановлених державою;
- ✓ субвенція на виконання інвестиційних програм (проектів);
- ✓ інші додаткові дотації та субвенції.

Порядок та умови надання і перерахування дотацій та субвенцій з державного бюджету здійснюються у загальновстановленому порядку. Однак мають місце певні особливості при здійсненні операцій з міжбюджетними трансфертами. Зокрема, мережа у частині міжбюджетних трансфертів має дворівневу структуру і складається з головного розпорядника (центральний рівень) та уповноваженого органу на рівні відповідного місцевого бюджету.

Не пізніше ніж через 15 днів після прийняття рішення про місцевий бюджет головні розпорядники, яким законом про Державний бюджет України передана координація державних програм, подають Державній казначейській службі мережу в частині міжбюджетних трансфертів з визначенням розпорядників бюджетних коштів на рівні відповідних місцевих бюджетів за кожною бюджетною програмою. Казначейство України вносить отриману інформацію до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету.

Після затвердження розпису державного бюджету Міністерство фінансів у визначений законодавством термін направляє Казначейству України на паперових та електронних носіях помісячний розподіл міжбюджетних трансфертів, які надаються з державного бюджету місцевим бюджетам. На підставі розподілу Казначейство формує територіальний розпис міжбюджетних трансфертів за їх видами та територіями у розрізі місцевих бюджетів (у разі внесення змін до розпису – повідомлення про зміни) та протягом трьох робочих днів доводить його до головних управлінь казначейства для подальшої передачі Міністерству фінансів АРК і головним фінансовим управлінням.

Державна казначейська служба упродовж п'яти робочих днів після отримання від Міністерства фінансів України розпису (зміни до розпису) державного бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, помісячного розподілу міжбюджетних трансфертів, які надаються з державного бюджету місцевим бюджетам, доводить розпис (зміни до нього) до головних розпорядників, які координують державні програми, що здійснюються за рахунок міжбюджетних трансфертів.

Розпорядники коштів місцевих бюджетів надають інформацію щодо взятих бюджетних зобов'язань до головних управлінь казначейства, які надають узагальнену інформацію до Казначейства України. Останнє інформує головних розпорядників та Міністерство фінансів про бюджетні зобов'язання в частині міжбюджетних трансфертів.

Відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету за міжбюджетними трансфертами, що не відносяться до захищених видатків бюджету, здійснюється на підставі пропозицій, які складаються на основі помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету, помісячного розподілу міжбюджетних трансфертів за територіями у розрізі місцевих бюджетів з урахуванням бюджетних зобов'язань. Пропозиції щодо відкриття асигнувань із спеціального фонду державного бюджету за міжбюджетними трансфертами не складаються.

На підставі затверджених пропозицій Казначейство України готує в автоматизованому режимі у розрізі територій розпорядження щодо зарахування асигнувань на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань загального фонду державного бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, що не відносяться до захищених видатків бюджету. Розпорядження готується у перший робочий день місяця або після отримання інформації щодо бюджетних зобов'язань, інформації щодо проведення розрахунків за протокольними рішеннями.

За коштами спеціального фонду державного бюджету розпорядження про відкриті асигнування за узагальненими показниками спеціального фонду готується на підставі виписки з рахунків, відкритих за відомчою ознакою, помісячного розпису спеціального фонду бюджету, помісячного розподілу міжбюджетних трансфертів за територіями у розрізі місцевих бюджетів.

На підставі розпорядження про відкриті асигнування суми асигнувань зараховуються на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань відповідним головним розпорядникам, їм також надається виписка з рахунку відкритих асигнувань та інформація щодо бюджетних зобов'язань (у разі якщо надання міжбюджетних трансфертів з урахуванням бюджетних зобов'язань передбачено нормативно-правовими актами).

Наступного робочого дня після отримання виписки головні розпорядники подають Державній казначейській службі розподіли[8] відкритих асигнувань у розрізі місцевих бюджетів. Отримані розподіли перевіряються Казначейством в автоматизованому режимі щодо відповідності помісячному розпису асигнувань загального фонду державного бюджету, помісячному розподілу міжбюджетних трансфертів за територіями у розрізі місцевих бюджетів та інформації щодо бюджетних зобов'язань (якщо надання трансфертів з урахуванням зобов'язань передбачено нормативно-правовими актами).

Перевірені розподіли групуються Казначейством за територіями і на їх підставі складаються реєстри на відкриття асигнувань та передаються засобами електронного зв'язку головним управлінням казначейства. На підставі реєстрів суми переданих асигнувань відображаються на відповідних рахунках позабалансового і управлінського обліку та формується аналітична база даних Казначейства України.

Головні управління казначейства на підставі отриманих реєстрів відображають суми асигнувань на рахунках, відкритих у розрізі уповноважених органів за рахун-

[8] Розподіли відкритих асигнувань може складати Казначейство України на підставі письмового звернення головного розпорядника бюджетних коштів.

ками позабалансового обліку. За результатами попереднього операційного дня уповноваженим органам надається виписка про відкриті асигнування.

Органи казначейства перераховують суми міжбюджетних трансфертів на підставі платіжних доручень[9], наданих уповноваженими органами, на відповідні рахунки для обліку надходжень місцевих бюджетів.

Перерахування дотацій та субвенцій здійснюється органами казначейства відповідно до вимог Бюджетного кодексу, закону про державний бюджет на відповідний рік, рішення відповідної ради про місцевий бюджет, а також Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.12.2010 р. № 1132.

Операції щодо перерахування дотації вирівнювання з державного бюджету місцевим бюджетам відображаються в обліку як загальнодержавні видатки. Тому дотація, яка виділяється з державного бюджету, зараховується спочатку на особові та реєстраційні рахунки Міністерства фінансів для обліку міжбюджетних трансфертів. З цих рахунків здійснюється перерахування коштів на рахунки, призначені для обліку доходів загального (рахунок 3141) та спеціального (рахунок 3151) фондів місцевих бюджетів з послідуючим зарахуванням їх на котлові (акумулюючі) (3142 та 3152) рахунки відповідного місцевого бюджету. Зарахування міжбюджетних трансфертів спочатку на дохідні рахунки місцевих бюджетів обумовлене тим, що при формуванні місцевих бюджетів вони плануються як доходи відповідного бюджету.

Суми коштів, закумульовані на котлових дохідних рахунках місцевих бюджетів обласного рівня, у межах одного операційного дня зараховуються на видаткові рахунки місцевих бюджетів: 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" та 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки".

Суми міжбюджетних трансфертів, зараховані на видаткові рахунки загального (спеціального) фонду місцевих бюджетів, спрямовуються на особові рахунки головних розпорядників бюджетних коштів з подальшим перерахуванням на реєстраційні рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами: 3545 "Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами загального фонду місцевого бюджету" та 3546 "Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами спеціального фонду місцевого бюджету".

Головний розпорядник на підставі затвердженого розпису державного бюджету в частині міжбюджетних трансфертів здійснює розподіл коштів і шляхом оформлення платіжних доручень перераховує трансферти на рахунки з обліку надходжень до загального (спеціального) фонду місцевих бюджетів у розрізі районів.

У разі якщо головні розпорядники коштів відповідного місцевого бюджету не мають мережі підвідомчих установ, кошти, зосереджені на видаткових рахунках місцевих бюджетів, підлягають безпосередньому зарахуванню на реєстраційні рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами (3545, 3546).

При здійсненні видатків розпорядниками бюджетних коштів за рахунок міжбюджетних трансфертів кошти відображаються як видатки відповідного бюджету. Порядок здійснення цих видатків аналогічний порядку, який застосовується для проведення операцій по загальному та спеціальному фондах місцевих бюджетів.

---

[9] Платіжні документи на перерахування сум міжбюджетних трансфертів на рахунки для обліку надходжень місцевих бюджетів згідно з умовами договору на розрахунково-касове обслуговування уповноваженого органу може складати головне управління казначейства.

Схема руху коштів при перерахуванні сум дотації вирівнювання місцевим бюджетам з державного бюджету за встановленими нормативами відрахувань наведена на рисунку 11.11.

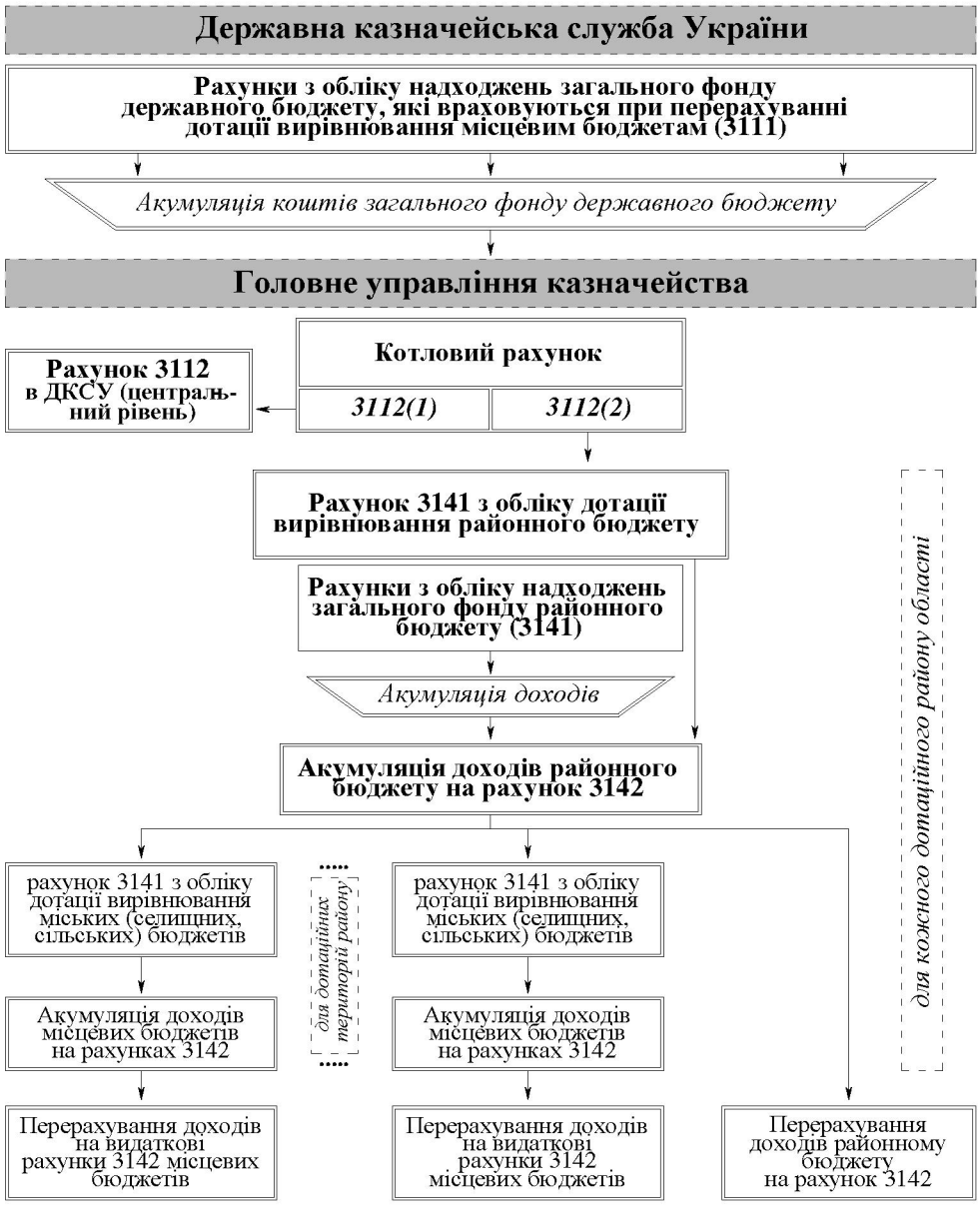
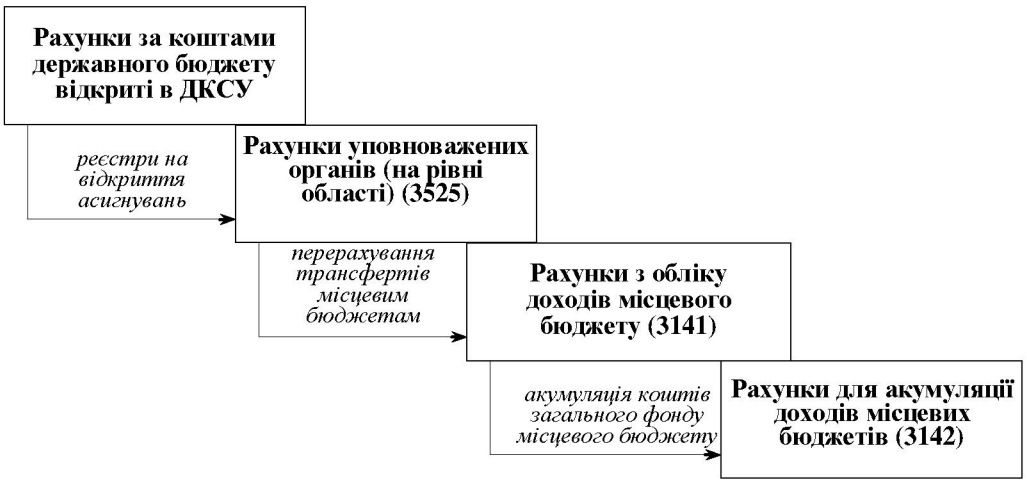


Рис. 11.11. Схема перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам з державного бюджету за встановленими нормативами відрахувань

Суми дотації, недоотримані згідно з розписом державного бюджету на відповідний рік, шляхом застосування нормативів щоденних відрахувань перераховується Державною казначейською службою місцевим бюджетам за рахунок доходів загального фонду державного бюджету.

Порядок перерахування дотації вирівнювання із загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам у випадку недостатності коштів, перерахованих згідно зі встановленими щоденними нормативами відрахувань дотації, наведено на рисунку 11.12.



3141 – "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів";
3142 – "Кошти загального фонду місцевих бюджетів"
3525 – "Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних видатках за коштами загального фонду державного бюджету"

Рис. 11.12. Порядок перерахування дотації вирівнювання з державного бюджету місцевим бюджетам у випадку недостатності коштів

Головні управління казначейства подають на електронних носіях Казначейству України інформацію щодо стану перерахування міжбюджетних трансфертів щоденно в розрізі місцевих бюджетів.

Казначейство узагальнює отриману інформацію про перераховані суми дотації вирівнювання в розрізі зведених бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя і доводить її на електронних носіях до Міністерства фінансів України.

Територіальні органи казначейства надають відповідним фінансовим органам інформацію про фактичне надходження доходів до загального фонду державного бюджету, за рахунок яких дотація вирівнювання перераховується місцевим бюджетам.

Дотація вирівнювання з державного бюджету до бюджету АР Крим, обласним, міським (мм. Києва та Севастополя, обласного значення) та районним бюджетам перераховується головними управліннями казначейства шляхом застосування нормативів щоденних відрахувань від кошика доходів державного бюджету для надання міжбюджетних трансфертів, що надійшли на аналітичні рахунки обліку доходів державного бюджету на відповідній території.

Відповідно до частини другої статті 108 Кодексу, якщо за нормативами щоденних відрахувань не забезпечується отримання місячної суми дотації вирівнювання відповідно до розпису державного бюджету, Казначейство України перераховує недоотриману місячну суму дотації вирівнювання із загального фонду бюджету не пізніше 10 числа місяця, наступного за звітним.

Перерахування дотації вирівнювання з державного бюджету припиняється в разі виконання наростаючим підсумком з початку року однієї дванадцятої її річної суми, визначеної законом про державний бюджет на відповідний рік і помноженої на кількість місяців у звітному періоді.

Органи державної казначейської служби подають щодня відповідним фінансовим органам інформацію про фактичні надходження кошика доходів державного бюджету для надання міжбюджетних трансфертів, що зараховані на аналітичні рахунки обліку доходів державного бюджету на відповідній території.

Дотація вирівнювання з районних і міських (мм. Києва та Севастополя, міст республіканського АРК і обласного значення) бюджетів бюджетам районів у містах, сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення перераховується органами казначейства із застосуванням установлених рішеннями відповідних рад про бюджет нормативів щоденних відрахувань від кошика доходів районних та міських (міст Києва та Севастополя, міст республіканського АР Крим та обласного значення) бюджетів з урахуванням дотації вирівнювання з державного бюджету та коштів, що передаються з місцевих бюджетів, які надійшли на аналітичні рахунки обліку доходів загального фонду місцевих бюджетів, відкриті в головних управліннях казначейства.

Перерахування коштів до державного бюджету з бюджету АР Крим, обласних, міських (мм. Києва та Севастополя, міст республіканського АРК і обласного значення) та районних бюджетів здійснюється головними управліннями казначейства за рахунок фактичних надходжень кошика доходів, які враховуються під час визначення обсягів міжбюджетних трансфертів відповідних бюджетів, із застосуванням нормативів щоденних відрахувань, установлених законом про державний бюджет на відповідний рік.

Перерахування коштів до державного бюджету з місцевих бюджетів здійснюється органами державної казначейської служби з окремого рахунку, відкритого за балансовим рахунком 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів". Кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів, зараховуються на аналітичні рахунки обліку доходів загального фонду державного бюджету, відкриті у головних управліннях казначейства. Обсяг перерахування зазначених коштів за нормативами щоденних відрахувань наростаючим підсумком з початку року не може перевищувати однієї дванадцятої річної суми, визначеної законом про державний бюджет, помноженої на кількість місяців у звітному періоді.

Якщо місцевими бюджетами, з яких перераховуються кошти до державного бюджету, у поточному місяці забезпечується фактичне виконання кошика їх доходів, що враховуються під час визначення обсягів міжбюджетних трансфертів, і не забезпечується перерахування відповідних обсягів коштів до державного бюджету із застосуванням нормативів щоденних відрахувань, недоодержані кошти перераховуються органами казначейства за рахунок доходів загального фонду цих бюджетів з 1 числа місяця, наступного за звітним.

Кошти, що передаються до міських (міст Києва та Севастополя, міст республіканського АР Крим та обласного значення) та районних бюджетів з бюджетів районів у містах, сіл, селищ, міст районного значення перераховуються головними управліннями казначейства за рахунок фактичних надходжень кошика доходів, які враховуються під час визначення обсягів міжбюджетних трансфертів, із застосу-

ванням нормативів щоденних відрахувань, установлених рішеннями відповідних рад про бюджет.

Суми коштів, що передаються до районних і міських бюджетів, недоодержані згідно з розписом районних і міських (мм. Києва і Севастополя, міст республіканського АР Крим і обласного значення) бюджетів перераховуються органами казначейства на підставі платіжних доручень відповідних фінансових органів за рахунок фактичних доходів загального фонду місцевого бюджету, з якого передаються кошти, в строк, установлений рішеннями відповідних рад про бюджет.

Порядок перерахування коштів, що передаються до державного та районного бюджетів з відповідного місцевого бюджету наведено на рисунку 11.13.

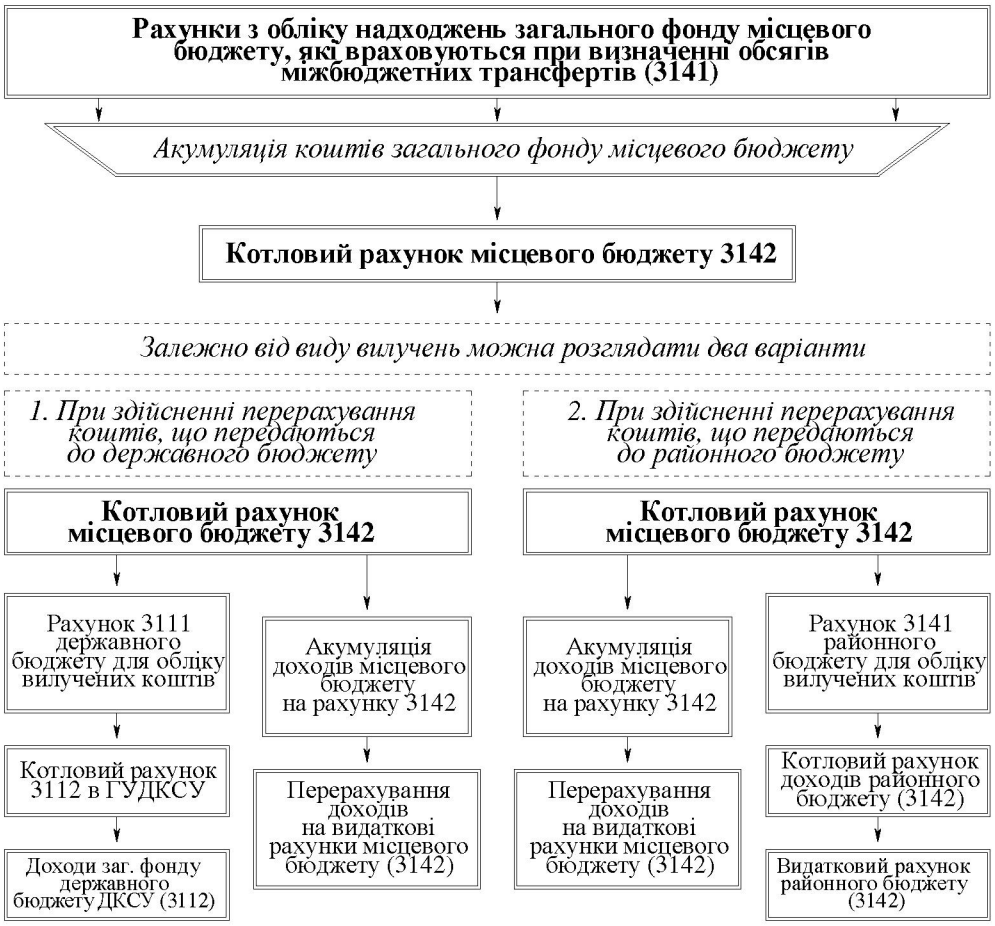


Рис. 11.13. Схема перерахування коштів до державного та районного бюджетів з відповідних місцевих бюджетів

Субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам перераховуються Казначейством України на рахунки бюджету АР Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя, відкриті в головних управліннях казначейства, згідно з розписом державного бюджету. Субвенції перераховуються із:

- ✓ загального фонду державного бюджету – згідно з розписом державного бюджету;
- ✓ спеціального фонду – пропорційно до планових річних обсягів, затверджених законом про державний бюджет у межах і за рахунок відповідних надходжень.

Виділені з державного бюджету субвенції зараховуються головними управліннями казначейства на рахунки уповноважених органів 3525 "Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних видатках за коштами загального фонду державного бюджету" і "3526 Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних видатках за коштами спеціального фонду державного бюджету". З цих рахунків здійснюється перерахування коштів на рахунки, призначені для обліку доходів загального (рахунок 3141) та спеціального (рахунок 3151) фондів місцевих бюджетів з послідуючим зарахуванням їх на котлові (акумулюючі) (3142 та 3152) рахунки відповідного місцевого бюджету.

У межах одного операційного дня кошти зараховуються на видаткові рахунки місцевих бюджетів: 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" та 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки".

Перерахування субвенцій із цих бюджетів здійснюється пропорційно плановим обсягам субвенцій, передбаченим у рішеннях відповідних рад про бюджет.

Зараховані на видаткові рахунки обласного бюджету суми субвенцій підлягають перерахуванню районним бюджетам. На підставі розпорядження фінансового органу про виділення коштів субвенції зараховуються на рахунки 3545 "Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами загального фонду місцевого бюджету" та 3546 "Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами спеціального фонду місцевого бюджету". Згідно зі встановленим порядком суми коштів направляються на рахунки з обліку надходжень відповідного місцевого бюджету з послідуючим зарахуванням на акумулюючі дохідні рахунки та видаткові рахунки районних бюджетів

Одержані відповідними місцевими бюджетами суми субвенцій на підставі розпоряджень фінансових органів упродовж одного операційного дня зараховуються на рахунки головних розпорядників бюджетних коштів з подальшим розподілом їх на реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників коштів для здійснення видатків.

Порядок доведення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку субвенцій, що надходять з державного бюджету до місцевих бюджетів, наведено на рисунку 11.14.

Залишки коштів субвенцій, наданих із загального фонду державного бюджету, не використані на кінець бюджетного періоду, перераховуються в останній робочий день такого періоду органами казначейства до державного бюджету. Невикористані на кінець бюджетного періоду обсяги субвенцій, наданих із спеціального фонду бюджету, органи казначейства зберігають на рахунках спеціального фонду місцевих бюджетів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення

Кабінет Міністрів України може здійснювати перерозподіл обсягів субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення державних програм соціального захисту між їх видами та між місцевими бюджетами, виходячи з фактично нарахованих обсягів відповідних пільг, субвенцій і допомоги населенню в межах загального обсягу таких субвенцій.



Рис. 11.14. Проходження та відображення на бюджетних рахунках субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам

Субвенції з одного місцевого бюджету іншому перераховуються органами казначейської служби в обсягах, установлених рішеннями відповідних рад про бюджет:

- ✓ із загального фонду бюджету в межах річних бюджетних призначень згідно з розписом місцевого бюджету, з якого надаються субвенції, на рахунки з обліку доходів загального фонду бюджету, якому вони перераховуються.
- ✓ із спеціального фонду бюджету пропорційно до планових річних обсягів, передбачених у рішеннях рад про бюджет, в межах і за рахунок відповідних надходжень на рахунки спеціального фонду бюджету, якому вони надаються.

Одержані суми субвенцій, зараховані як надходження загального та спеціального фондів відповідних місцевих бюджетів, упродовж одного операційного дня перераховуються на рахунки головних розпорядників бюджетних коштів для подальшого здійснення видатків.

Не використаний на кінець бюджетного періоду обсяг субвенцій перераховується в останній робочий день такого періоду органами казначейства до бюджету, з якого вони надавалися.

Додаткова дотація з державного бюджету на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів, додаткова дотація на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів, що не враховуються під час визначення обсягу міжбюджетних трансфертів, внаслідок надання пільг, установлених державою, інші додаткові дотації перераховуються Державою казначейською службою України один раз на місяць згідно з розписом державного бюджету.

Розподіл обсягу додаткової дотації на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів між бюджетом Автономної Республіки Крим та обласними бюджетами затверджується законом про Державний бюджет України.

Додаткова дотація на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів розподіляється між бюджетом Автономної Республіки Крим, обласним бюджетом, бюджетами міст республіканського АРК і обласного значення та бюджетами районів у таких пропорціях: не більш як 25 відсотків для бюджету АРК і обласного бюджету та не менш як 75 відсотків – для бюджетів міст республіканського АРК і обласного значення та бюджетів районів. Рада Міністрів АРК, обласні державні адміністрації здійснюють розподіл додаткової дотації на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів з урахуванням особливостей депресивних та гірських територій і тих, що мають низький показник чисельності населення і розгалужену мережу бюджетних установ.

Щомісячні суми додаткової дотації на підставі платіжних доручень, підготовлених фінансовими органами, перераховуються органами казначейства на аналітичні рахунки з обліку доходів загального фонду відповідного місцевого бюджету пропорційно до обсягів додаткової дотації, передбаченої у законі про державний бюджет. Упродовж операційного дня органи державної казначейської служби перераховують суми дотацій на відповідні рахунки бюджетів.

Бюджетним кодексом (ст. 85) забороняється планувати та здійснювати впродовж бюджетного періоду видатки, не віднесені до місцевих бюджетів, а також на функціонування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів, крім випадків, коли такі видатки здійснюються за рішенням відповідної місцевої ради за рахунок вільного залишку бюджетних коштів або перевиконання дохідної частини загального

фонду місцевого бюджету за умови відсутності заборгованості такого бюджету за захищеними статтями видатків.

Разом з тим для практичної реалізації передачі бюджетних асигнувань, передбачених у місцевих бюджетах, розпорядникам коштів державного бюджету (виконавцям програм) на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів Міністерством фінансів було введено відповідні коди до бюджетної класифікації. За встановленим кодом тимчасової функціональної класифікації видатків у місцевих бюджетах передбачено субвенції на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, які зараховуються до спеціального фонду державного бюджету.

Кошти перераховуються у разі визначення розпорядника коштів державного бюджету виконавцем програми соціально-економічного та культурного розвитку відповідної області (району), а видатки на реалізацію передбачені у рішенні про місцевий бюджет в межах відповідних асигнувань у частині міжбюджетних трансфертів. Після отримання зазначених надходжень розпорядники коштів державного бюджету на підставі довідки вносять зміни до спеціального фонду кошторису за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів. Зміни до розпису упродовж бюджетного періоду не вносяться.

11.5. Операції за взаємними розрахунками

У процесі виконання державного та місцевих бюджетів можуть виникати взаємні розрахунки між бюджетами в частині міжбюджетних відносин. Такі питання врегульовуються наказами Державної казначейської служби, підготовленими на підставі актів Кабінету Міністрів, наказів Міністерства фінансів України, розрахунків за міжбюджетними трансфертами тощо.

Взаємні розрахунки – це розрахунки, які виникають між бюджетами в процесі планування та виконання державного та місцевих бюджетів (при зміні адміністративно-територіального розподілу, чинного законодавства, підпорядкованості бюджетних установ та організацій або в інших випадках, передбачених законодавством).

Рішення місцевої ради щодо взаємних розрахунків у частині міжбюджетних відносин місцевий фінансовий орган упродовж трьох робочих днів після його отримання доводить до відповідного фінансового органу місцевого бюджету, з яким необхідно провести взаємні розрахунки, та органу казначейства за місцем обслуговування.

Визначення суми, яку віднесено на взаєморозрахунки, та терміну її погашення проводиться фінансовим органом за результатами щоквартальної звітності, про що повідомляється відповідний фінансовий орган, з яким необхідно провести взаєморозрахунки, та орган казначейства у формі довідки.

Довідка має бути погоджена відповідними фінансовими органами, з якими необхідно провести взаємні розрахунки. Між учасниками взаємних розрахунків складається акт звірки за довільною формою. Довідка та акт звірки надаються до органу казначейства за місцем обслуговування фінансового органу, який ініціює проведення взаємних розрахунків. Після віднесення на взаємні розрахунки суми коштів, які необхідно передати з одного бюджету іншому, головне управління казначейства повідомляє про це відповідні управління (відділення) казначейства.

При передачі планових та фактичних показників бюджетних установ, організацій та заходів з одного місцевого бюджету до іншого, необхідно внести зміни до бухгалтерського обліку за плановими та фактичними показниками відповідного місцевого бюджету. При цьому зменшується річний обсяг планових та фактичних показників місцевого бюджету, який передає, і, відповідно, збільшується річний обсяг планових та фактичних показників місцевого бюджету, якому передаються зазначені показники за відповідними кодами бюджетної класифікації, про що повідомляються органи казначейства, які здійснюють обслуговування зазначених місцевих бюджетів.

При передачі бюджетних установ, організацій та заходів з підпорядкування одного бюджету до іншого на взаєморозрахунки між бюджетами відноситься вся сума річних бюджетних асигнувань з урахуванням внесених змін. При цьому сума касових видатків, проведених до моменту передачі видатків бюджетних установ, організацій та заходів в інше підпорядкування, вноситься на взаєморозрахунки між бюджетами.

Установи, видатки яких передано з одного бюджету до іншого, складають звітність на дату передачі. Ця звітність надається органу казначейства, який обслуговував або буде обслуговувати установу. Фінансовому органу, до сфери управління якого передано видатки бюджетних установ, і органу казначейства, який буде обслуговувати відповідного розпорядника коштів, також надаються:

- ✓ затверджений кошторис;
- ✓ помісячний розпис асигнувань загального фонду місцевого бюджету;
- ✓ фінансова та бюджетна звітність на момент передачі бюджетних установ, організацій та заходів. Надалі звітність подається органу казначейства тільки за новою підпорядкованістю.

При передачі розпорядників бюджетних коштів до іншого бюджету одночасно проводиться закриття та відкриття відповідних рахунків цих розпорядників у відповідних органах казначейства.

Органи казначейства щоквартально не пізніше останнього дня звітного періоду проводять з відповідними фінансовими органами звірку щодо відображення в обліку операцій за взаєморозрахунками.

Операції за взаємними розрахунками з державним бюджетом та між місцевими бюджетами здійснюються виключно у грошовій формі, якщо інше не передбачено чинним законодавством. Взаємні розрахунки між державним і місцевими бюджетами повинні бути погашені до кінця бюджетного періоду.

Погашення заборгованості за взаємними розрахунками між рівнями місцевих бюджетів здійснюється шляхом перерахування коштів на відповідні рахунки для зарахування надходжень бюджетів, відкриті для проведення взаємних розрахунків, на підставі платіжних доручень, наданих відповідними фінансовими органами до органів казначейства за місцем обслуговування.

Якщо у процесі здійснення взаєморозрахунків між бюджетами має місце порушення терміну проведення зазначених розрахунків або такі розрахунки залишились не погашеними до 1 листопада поточного бюджетного періоду, органи казначейства забезпечують їх проведення шляхом застосування нормативу щоденних відрахувань коштів від доходів загального фонду відповідного місцевого бюджету (з урахуванням міжбюджетних трансфертів). Норматив відрахувань установлюється органами казначейства виходячи з суми непогашених взаємних розрахунків та планової суми надходжень на цей період до загального фонду місцевого бюджету згідно з розписом відповідного бюджету.

Окремі грошові взаємні розрахунки з погашення заборгованості розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та суб'єктів господарювання за отримані товари, продукцію, надані послуги, виконані роботи тощо проводяться відповідно до вимог законодавчих актів. Обов'язковою умовою проведення таких розрахунків є відкриття рахунків суб'єктам господарювання в системі органів казначейства.

Зазначені розрахунки проводяться за згодою їх учасників на підставі спільних протокольних рішень шляхом залучення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка або за рахунок кредитів банку через рахунки, відкриті в органах казначейства.

11.6. Здійснення операцій з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету

Органи казначейства відображають в обліку суми заборгованості за наданими кредитами та проводять операції щодо їх повернення.

Головний розпорядник бюджетних коштів, якому законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцеві бюджети передбачені бюджетні призначення для надання кредитів, визначає кредитора, який використовує такі бюджетні призначення у встановленому нормативно-правовими актами порядку.

Організація роботи органів казначейства, розпорядників бюджетних коштів, інших учасників бюджетного процесу щодо формування мережі з кредитування, забезпечення обліку бюджетних асигнувань в частині кредитування та контролю за їх дотриманням, проведення операцій з надання кредитів із загального (спеціального) фонду державного бюджету здійснюється аналогічно до порядку казначейського обслуговування бюджетів за видатками.

Позичальники не включаються до мережі відповідного розпорядника і отримують кредитні ресурси на підставі укладених кредитних договорів та підтвердних документів. Кредитор спрямовує кошти за бюджетними програмами з кредитування виключно на визначену мету, завдання та напрями цих програм, а позичальник забезпечує використання коштів за їх призначенням.

Операції з надання кредитів здійснюються шляхом проведення платежів з реєстраційних і спеціальних реєстраційних рахунків кредиторів, відкритих в органах казначейства, відповідно до кошторисів та планів надання кредитів на рахунки позичальників, зазначені в кредитних договорах і відкриті в установах банків. Органи казначейства здійснюють платежі за дорученням розпорядників і одержувачів бюджетних коштів у разі наявності в обліку зареєстрованих бюджетних зобов'язань. Підставою для здійснення операцій з кредитування розпорядниками і одержувачами є укладені кредитні договори, платіжні доручення, підготовлені власниками рахунків, та інші підтвердні документи, передбачені бюджетним законодавством.

Процедура повернення кредитів, наданих із загального та спеціального фондів державного (місцевих) бюджету, та сплати відсотків за користування ними здійснюється відповідно до закону про державний бюджет (рішення про місцевий бюджет), інших нормативно-правових актів та кредитного договору.

Операції із зарахування коштів, що надходять як повернення кредитів та відсотків за користування ними, та відображення їх на відповідних рахунках бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів здійснюється у порядку, визначеному відповідними нормативно-правовими актами.

11.7. Бюджетні запозичення

В умовах недостатньо обґрунтованого планування бюджетів, недостатності фінансових ресурсів, що особливо посилюється кризовими явищами в економіці держави, перед органами місцевого самоврядування постає завдання щодо залучення грошових коштів для здійснення видатків та попередження появи кредиторської заборгованості.

Місцеві запозичення здійснюються з метою фінансування бюджету розвитку бюджету Автономної Республіки Крим, міських бюджетів та використовуються для створення, приросту чи оновлення стратегічних об'єктів довготривалого користування або об'єктів, які забезпечують виконання завдань, спрямованих на задоволення інтересів населення АР Крим і територіальних громад міст. Залучення коштів має відбуватися на принципах економічної ефективності та соціальної доцільності.

Державна казначейська служба за погодженням з Міністерством фінансів України має право залучати на поворотній основі кошти єдиного казначейського рахунку для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду та для надання середньострокових позик місцевим бюджетам.

Бюджетним законодавством закріплено право на здійснення запозичень місцевими органами влади. Відповідно до статей 73 та 74 Бюджетного кодексу Рада міністрів АР Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних рад за рішенням Верховної Ради АР Крим або відповідної місцевої ради можуть отримувати:

- ✓ позики на покриття тимчасових касових розривів, що виникають за загальним фондом та бюджетом розвитку місцевих бюджетів, у фінансових установах на строк до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду;
- ✓ позики на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, пов'язаних із забезпеченням захищених статей видатків загального фонду в межах поточного бюджетного періоду;
- ✓ позики на покриття тимчасових касових розривів Пенсійного фонду, пов'язані з виплатою пенсій у межах фактичного дефіциту коштів на цю мету, за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на договірних умовах без нарахування відсотків за користування цими коштами з обов'язковим їх поверненням до кінця поточного бюджетного періоду;
- ✓ середньострокові позики на суми невиконання у відповідному звітному періоді розрахункових обсягів кошика доходів місцевих бюджетів, визначених у законі про Державний бюджет України, за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на умовах їх повернення без нарахування відсотків за користування цими коштами.

Усі вищеназвані види муніципальних позик хоч і виконують різні функції, зате доповнюють одна одну. Як показує досвід, найчастіше з'являється потреба у короткотермінових позичках, які надаються місцевим бюджетам для покриття тимчасових касових розривів, пов'язаних із забезпечення захищених видатків. загального фонду, а також позиках, які отримуються у фінансових установах на строк до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду. Це пояснюється такими факторами, як:

- ✓ простота та оперативність оформлення документів;
- ✓ оперативність надання сум позик органами казначейства (не пізніше 2-х робочих днів з дати отримання листа-заяви);

- ✓ наявність зручного механізму погашення отриманих позик (погашення позичок відбувається щоденно в автоматизованому режим) без сплати відсотків за користування ними.

Тимчасовий касовий розрив – це різниця між доходами й видатками помісячного розпису асигнувань загального фонду місцевого бюджету, що виникає у процесі його виконання, пов'язана з необхідністю виділення асигнувань розпорядникам коштів для здійснення платежів упродовж поточного бюджетного періоду відповідно до бюджетних зобов'язань. Він виникає через недостатню спроможність місцевого бюджету на конкретну дату погасити за рахунок наявних та очікуваних грошових активів загального фонду бюджетні фінансові зобов'язання за захищеними видатками.

Короткотермінові позики виділяються для проведення видатків на оплату праці працівників бюджетних установ та всі нарахування на неї, придбання продуктів харчування та медикаментів, оплату комунальних послуг та енергоносіїв.

Порядок покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1204. Зазначеним документом визначаються:

- ✓ учасники відносин, їх функції та повноваження;
- ✓ терміни, які визначаються в процесі оформлення позичок;
- ✓ порядок розрахунку тимчасового касового розриву;
- ✓ умови, граничні обсяги та терміни надання позик.

Згідно з Порядком, покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів здійснюється органами казначейства в межах планового бюджетного періоду шляхом надання короткотермінових позичок місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на договірних умовах без нарахування відсотків за користування цими позичками. У першу чергу надаються позики для здійснення видатків за захищеними видатками, перелік яких визначається статтею 55 Бюджетного кодексу:

Голова Державної казначейської служби з урахуванням платоспроможності, оцінки ризиків її втрати та обсягів коштів місцевих бюджетів, які акумулюються на єдиному казначейському рахунку, затверджує щомісяця до 25 числа позиковий ліміт[10] на наступний місяць. Засобами телекомунікаційного зв'язку у регламентованому режимі затверджений ліміт доводиться до головних управлінь казначейства.

Позика надається в межах граничного обсягу, визначеного територіальним органом казначейства, що не перевищує однієї дванадцятої затвердженого на поточний бюджетний період обсягу доходів загального фонду місцевого бюджету, за вирахуванням обсягу цільових міжбюджетних трансфертів та з урахуванням позикового ліміту.

Для отримання позики місцеві державні адміністрації (виконавчі органи відповідних місцевих рад) подають до органу казначейства заяву про надання позики та розрахунок обсягу тимчасового касового розриву. Для аналізу платоспроможності заявника органи казначейства можуть вимагати від нього додаткову інформацію.

Короткотермінові позички місцевим бюджетам надаються територіальними органами казначейства у разі:

[10] Максимальна сума, у межах якої територіальний орган Казначейства України може використовувати кошти єдиного казначейського рахунку для надання позик.

- ✓ наявності тимчасового касового розриву місцевого бюджету, обсяг якого визначається за формулою:

$$\mathbf{R = Z + D - V},$$

де R – обсяг тимчасового касового розриву;

Z – залишок бюджетних коштів на рахунках місцевого бюджету та розпорядників коштів такого бюджету (крім цільових міжбюджетних трансфертів та коштів резервного фонду) на дату подання заяви;

D – обсяг очікуваних надходжень до загального фонду місцевого бюджету (крім цільових міжбюджетних трансфертів) у період з дати подання заяви до дати отримання позики;

V – залишок непогашених бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів місцевого бюджету за захищеними та першочерговими видатками, що зареєстровані в органах казначейства на дату подання заяви;

- ✓ відсутності простроченої кредиторської заборгованості місцевого бюджету за позичками, отриманими у фінансових органах;
- ✓ відсутності заборгованості місцевого бюджету за коштами, що передаються до державного бюджету згідно з показниками його розпису на відповідний період;
- ✓ відсутності у місцевих бюджетів коштів загального фонду на вкладних (депозитних) рахунках у банківських установах.

Позики місцевим бюджетам надаються органами казначейства на підставі договорів, які укладаються ними з відповідним місцевим фінансовим органом.

Рішення про надання або відмову в наданні позики приймається органом казначейства не пізніше двох робочих днів з дати отримання заяви, про що письмово інформує заявника (у разі відмови – з обґрунтуванням причин відмов).

Погашення позики здійснюється за рахунок не менш як 80 відсотків усіх надходжень загального фонду місцевого бюджету. Строк погашення позики не може перевищувати 60 днів з дня ліквідації тимчасового касового розриву.

Кінцевим строком погашення позики є 1 грудня поточного бюджетного періоду.

З боку органів казначейства проводиться аналіз обґрунтованості надання позики, а також контроль за цільовим використанням коштів отриманої позики. В АС "Казна" звіряється залишок бюджетних коштів на рахунках місцевих бюджетів і розпорядників бюджетних коштів та залишок зареєстрованих і непогашених бюджетних фінансових зобов'язань за захищеними видатками. Крім цього здійснюється аналіз обсягу очікуваних надходжень до загального фонду місцевого бюджету в розрізі днів за даними щоденного звіту з виконання місцевих бюджетів за доходами. Здійснюється також попередній контроль за фінансуванням місцевими фінансовими органами, селищними радами розпорядників коштів після надання короткотермінової позики для унеможливлення нецільового використання виділених коштів.

До використання позики в повному обсязі сума коштів загального фонду відповідного місцевого бюджету, які спрямовуються на рахунки головних розпорядників коштів такого бюджету за видатками, не передбаченими Порядком покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, не може перевищувати суми надходжень до загального фонду (крім цільових міжбюджетних трансфертів), яка залишається після погашення позики.

Окрім короткотермінових органи казначейства надають також *середньострокові позики*. Порядок надання Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям і виконавчим органам відповідних місцевих рад середньострокових позик та їх погашення затверджено постановою Кабінету міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1203.

Середньострокові позики надаються на умовах повернення за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку місцевим органам влади та самоврядування на фінансування інвестиційних проектів, передбачених у бюджеті розвитку відповідних бюджетів.

Середньострокові позики надаються щомісяця на договірних умовах без нарахування відсотків за користування ними за результатами виконання місцевих бюджетів в обсягах невиконання у звітному періоді розрахункових обсягів кошика доходів місцевих бюджетів, визначених у законі про державний бюджет.

Обсяг середньострокових позик визначається за результатами виконання місцевих бюджетів наростаючим підсумком з початку року. Сума позики зменшується на обсяг раніше наданих, але не погашених позик. Загальний обсяг наданих окремому місцевому бюджету позики не може перевищувати розмір невиконання прогнозних показників доходів відповідного бюджету.

Порядок визначення обсягів, механізм надання та погашення середньострокових позик наступний:

Міністерство фінансів надає Державній казначейській службі затверджений і доведений до місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування помісячний розпис доходів місцевих бюджетів на відповідний бюджетний період.

Казначейство з урахуванням платоспроможності, оцінки ризиків її втрати та обсягу коштів, які акумулюються на єдиному казначейському рахунку, щомісяця не пізніше 27 числа кожного місяця затверджує на наступний місяць позиковий ліміт, про що повідомляє Міністерство фінансів. Загальний обсяг позик не може перевищувати встановленого законом про державний бюджет розміру оборотного залишку бюджетних коштів.

Міністерство фінансів та його територіальні органи на основі оперативних даних проводять щомісяця аналіз стану виконання кошика доходів місцевих бюджетів. За результатами аналізу визначають перелік місцевих бюджетів, яким необхідно надати позики, та їх обсяги. До 7 числа кожного місяця засобами електронного зв'язку надсилають Міністерству фінансів відповідні розрахунки разом з копією рішення відповідної місцевої ради щодо права на отримання позики та аналітичні довідки про причини невиконання дохідної частини місцевих бюджетів і заходи, що вживаються місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування для мобілізації доходів бюджету. Разом з цим щомісяця до 16 числа подають заяву про надання позики (в обсязі, попередньо узгодженому з Міністерством фінансів за результатами звірки розрахунків) разом з реєстром їх сум у розрізі місцевих бюджетів.

Рішення про надання позики приймається Міністерством фінансів упродовж п'яти робочих днів з дати отримання повного пакета документів. Якщо прогнозований обсяг позик перевищує позиковий ліміт, то він зменшується пропорційно визначеному для кожного місцевого бюджету обсягу позики. При цьому враховуються наявність заяв про надання позик місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка для покриття тимчасових касових розривів та динаміка

надходження платежів до місцевих бюджетів, збалансовані з передачею коштів до державного бюджету. Не менш як третина позикового ліміту спрямовується місцевим бюджетам, яким передбачено дотацію вирівнювання.

Надання позики в обсязі, що перевищує затверджений позиковий ліміт, здійснюється за окремим рішенням Кабінету Міністрів України.

На підставі прийнятого рішення Міністерство фінансів упродовж двох робочих днів дає Казначейству України доручення на надання середньострокової позики, на підставі якого керівники територіальних органів казначейства, з одного боку, та керівники органів місцевого самоврядування та виконавчої влади або уповноважені на це в установленому порядку особи, з другого, укладають договори про надання позики. Упродовж двох робочих днів після укладання договорів органи казначейства зараховують суми позик на відповідні рахунки місцевих бюджетів.

Погашення отриманих місцевими бюджетами середньострокових позик здійснюється за результатами звіту про виконання місцевого бюджету починаючи з місяця, що настає за звітним періодом. У разі виконання, перевиконання або зменшення наростаючим підсумком за відповідний звітний період кошика доходів позики (їх надлишок), отримані у поточному році, погашають шляхом зарахування упродовж місяця на єдиний казначейський рахунок доходів загального фонду відповідних місцевих бюджетів із застосуванням відсоткового нормативу до погашення позик (їх надлишку) у повному обсязі, включаючи останній робочий день року, крім оборотного залишку бюджетних коштів, розмір якого затверджено рішенням відповідної місцевої ради.

У разі виконання або перевиконання річного показника кошика доходів або зменшення наростаючим підсумком з початку року суми невиконання такого показника зараховують протягом I кварталу наступного року на єдиний казначейський рахунок доходи загального фонду відповідних місцевих бюджетів із застосуванням відсоткового нормативу для погашення заборгованості або повернення надлишку.

Державна казначейська служба щомісяця (до 5 числа, наступного за звітним) подає до Кабінету Міністрів та Міністерства фінансів інформацію про обсяги наданих та перерахованих до місцевих бюджетів позик із зазначенням причини їх невідповідності (за наявності такої невідповідності), проводить аналіз стану погашення наданих позик і надає Міністерству фінансів відповідну інформацію.

Операції з надання позик відображаються у бухгалтерському обліку виконання місцевих бюджетів у порядку, встановленому Державною казначейською службою.

Короткострокові позики зараховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3252 "Рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів та коштів, направлених на їх погашення". Засобами програмного забезпечення на підставі службових розпоряджень кошти перераховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів".

Запозичення (середньострокові позики), які здійснено за рішенням Верховної Ради АР Крим чи відповідної ради до бюджету розвитку місцевих бюджетів, зараховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3254 "Рахунок для зарахування до спеціального фонду місцевих бюджетів інших кредитів". На підставі меморіальних документів кошти перераховуються (списуються) на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки".

Повернення позичок, отриманих на покриття тимчасових розривів, що виникають під час виконання загального фонду місцевих бюджетів, здійснюється головним управлінням казначейства з окремого рахунку, відкритого за балансовим рахунком 3252 "Рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів" за рахунок коштів загального фонду місцевого бюджету.

Повернення запозичень до бюджету розвитку місцевих бюджетів здійснюється з окремого рахунку, відкритого за балансовим рахунком 3254 "Рахунок для зарахування до спеціального фонду місцевих бюджетів інших кредитів", за рахунок коштів спеціального фонду місцевого бюджету.

Казначейство України здійснює ***покриття тимчасових касових розривів Пенсійного фонду, пов'язаних з виплатою пенсій***, та повернення таких коштів відповідно до Порядку покриття тимчасових касових розривів Пенсійного фонду України, пов'язаних з виплатою пенсій, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 01.12.2010 р. № 1080.

Фонд щомісяця складає план-графік поденного фінансування виплати пенсій і видатків на утримання апарату Фонду із зазначенням джерел такого фінансування, погоджує його з Міністерством соціальної політики та подає Міністерству фінансів і Казначейству не пізніше ніж за два дні до початку наступного місяця.

У разі виникнення на певну дату тимчасового касового розриву Фонд письмово звертається до Казначейства з розрахунком суми, необхідної для покриття тимчасових касових розривів, пов'язаних з виплатою пенсій. Копія звернення надсилається Міністерству фінансів.

Казначейство упродовж одного робочого дня розглядає звернення Фонду і з урахуванням своєї платоспроможності, оцінки ризиків її втрати приймає рішення щодо надання позики Фонду.

Позика надається шляхом перерахування коштів з єдиного казначейського рахунка на рахунок Фонду, відкритий у Казначействі, про що між Казначейством і Фондом укладається відповідний договір. Позика надається на умовах її погашення до кінця поточного бюджетного періоду без нарахування відсотків за її користування.

У разі неможливості надати позику Казначейство того ж дня повідомляє Фонд та інформує про це Міністерство фінансів для остаточного вирішення питання. Про неотримання позики того ж дня Фонд повідомляє Міністерство соціальної політики.

11.8. Здійснення депозитних операцій з коштами місцевих бюджетів

В контексті завдань Концепції реформування місцевих бюджетів, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 року № 308, особливого значення набуває питання підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами органів місцевого самоврядування, важливим елементом якого є розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків з метою отримання доходів із зарахуванням їх до дохідної частини відповідного місцевого бюджету.

Відповідно до ст. 70 закону "Про місцеве самоврядування в Україні" правом на розміщення тимчасово вільних коштів на депозитних (вкладних) рахунках в установах банків наділені органи місцевого самоврядування, які забезпечують виконання місцевих бюджетів – Рада міністрів АРК, місцеві державні адміністрації, вико-

навчі органи відповідних місцевих рад або сільські голови (якщо виконавчі органи не створені).

Порядок розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках у банках затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2011 року № 6. Постановою визначено тимчасово вільні кошти як обсяг коштів місцевого бюджету, які обліковуються на рахунках загального та спеціального фондів на дату їх розміщення на вкладних рахунках і відволікання яких не призведе до втрати платоспроможності бюджету та виникнення заборгованості за відповідним фондом місцевого бюджету впродовж періоду, на який передбачається здійснити розміщення таких коштів на депозитних рахунках у банках.

Розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних рахунках у банках дає можливість отримання додаткових надходжень до бюджетів у вигляді відсотків за користування депозитами та запобігання можливим втратам, враховуючи той факт, що ці надходження належать до доходів загального фонду, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів.

Тимчасово вільні кошти розміщують на конкурсних засадах у банках, статутний капітал яких становить або перевищує 10 млрд. грн., у яких держава володіє 75 чи більше відсотками статутного капіталу, та до яких упродовж останнього року не застосовувались заходи впливу, за умови дотримання такими банками економічних нормативів капіталу та ліквідності, обов'язкового резервування коштів на кореспондентському рахунку в Національному банку і своєчасного виконання зобов'язань перед клієнтами.

Необхідною умовою розміщення тимчасово вільних коштів на депозитних рахунках є укладання договору банківського вкладу між фінансовим органом та банком на підставі рішення конкурсної комісії. Договором в обов'язковому порядку визначаються права вкладника на повернення депозиту або його частини на першу вимогу вкладника та заборона безспірного списання банком коштів із вкладного рахунку. Це дозволяє фінансовим органам за необхідності відкликати частину вкладу та використати на фінансування потреб місцевих бюджетів упродовж одного операційного дня.

Певні вимоги ставляться і до місцевих бюджетів, які розміщують тимчасово вільні кошти на депозитних рахунках в установах банків:

- ✓ відсутність на дату розміщення тимчасово вільних коштів простроченої кредиторської заборгованості, крім тієї, що виникла внаслідок недоотримання коштів субвенцій з державного бюджету та бюджетів інших рівнів;
- ✓ відсутність на дату розміщення тимчасово вільних коштів загального фонду місцевого бюджету непогашених середньострокових позик, отриманих за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку в поточному бюджетному періоді.

Кошти розміщуються на вкладних рахунках у банках лише у межах поточного бюджетного періоду та повинні бути повернені на рахунки бюджету, з яких вони перераховувались, з подальшим поверненням таких коштів до закінчення бюджетного періоду.

Операції, пов'язані з розміщенням тимчасово вільних коштів, проводяться органами казначейства відповідно до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів.

Для розміщення тимчасово вільних коштів на вкладних (депозитних) рахунках у банках фінансовий орган формує заявку-пропозицію, в якій визначає обсяг коштів для розміщення, умови за вкладом, адресу та дату прийняття пропозиції банку (не більш як п'ять робочих днів з дня відправлення), а також дату розгляду, і надсилає її до банку. На підставі рішення конкурсної комісії, яке оформляється протоколом, фінансовий орган укладає з банком договір банківського вкладу (депозиту.

Тимчасово вільні кошти перераховуються з рахунків місцевих бюджетів, відкритих в органах державної казначейської служби, на вкладні (депозитні) рахунки, відкриті фінансовими органами для розміщення таких коштів у банках.

Для обліку вкладів установи банків відкривають рахунки за балансовим рахунком 2546 "Депозити місцевих бюджетів" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України. Розміщення коштів на вклад здійснюється органом місцевого самоврядування з видаткових рахунків загального та спеціального фондів, відкритих йому у відповідному органі казначейства.

Після прийняття відповідною радою рішення щодо розміщення тимчасово вільних коштів (фінансовими органами) в органах казначейства відкриваються рахунки 134-ї групи Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів. При здійсненні депозитних операцій на банківських рахунках 2546 інформація одночасно відображається на рахунках 134-ї групи "Інші депозити місцевого бюджету".

Перерахування тимчасово вільних коштів на вкладні рахунки здійснюється органами казначейства на підставі таких документів:

- ✓ рішення Верховної Ради АРК або місцевої ради про розміщення тимчасово вільних коштів на вкладних (депозитних) рахунках у банках;
- ✓ довідки про внесення змін до помісячного розпису фінансування місцевого бюджету;
- ✓ договору банківського вкладу між фінансовим органом і банком;
- ✓ розпорядження про виділення коштів загального (спеціального) фонду місцевого бюджету з рахунку, відкритого за балансовим рахунком 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" (3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки");
- ✓ платіжного доручення на перерахування коштів на депозитний рахунок, відкритий в установі банку, де зазначаються: реквізити депозитного рахунку, сума вкладу та термін розміщення, відсоток по вкладу, умови повернення вкладу тощо;
- ✓ листа-повідомлення, який подається у довільній формі не пізніше ніж за один робочий день до дати перерахування коштів у випадках перевищення суми вкладу упродовж одного операційного дня 1 млн. гривень.

Залучення банківськими установами коштів місцевих бюджетів на депозит здійснюється за певною відсотковою ставкою, розмір якої визначається сумою вкладу, видом депозиту та банку, строком розміщення коштів. Відсоток має бути достатнім, щоб стимулювати органи місцевого самоврядування до тривалого збереження тимчасово вільних коштів на банківських рахунках. Зміна відсоткової ставки за депозитом відбувається за узгодженням сторін при зміні кон'юнктури ринку кредитних ресурсів, облікової ставки НБУ тощо.

Після закінчення строку вкладу установа банку перераховує:

- ✓ основну суму вкладу – на відповідний рахунок, відкритий в органі казначейства, з якого кошти перераховувались на вклад;
- ✓ дохід за користування вкладом – на рахунок з обліку надходжень, що погоджується органом казначейства за місцем обслуговування місцевого бюджету та зазначається у договорі банківського вкладу.

Органи казначейства надають місцевим фінансовим органам виписки з рахунків, з яких бюджетні кошти перераховуються на вкладні (депозитні) рахунки, відкриті в банках.

Повернення згідно з умовами договору вкладу або його частини з депозитних рахунків у банках здійснюється на рахунки місцевих бюджетів, відкриті в органах казначейства за балансовим рахунком 3281 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів, направлені для розміщення на депозит та повернені з депозиту" (3282 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, направлені для розміщення на депозит та повернені з депозиту"), з яких перераховувались тимчасово вільні кошти для розміщення на вкладних (депозитних) рахунках.

Кошти за користування вкладом (проценти) зараховуються до доходів загального фонду місцевого бюджету за балансовим рахунком 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів".

Фінансові органи щомісяця інформують органи казначейства, які здійснюють обслуговування відповідних місцевих бюджетів, про суми розміщених та повернених депозитних коштів; залишки коштів місцевих бюджетів, розмішені на вкладних рахунках у банках; кошти (проценти), що надійшли до місцевих бюджетів від банків за користування депозитами.

Розміщені на вклад кошти повинні включатися до звіту органів казначейства за відповідний бюджетний період, а їх повернення повинно враховуватись при плануванні бюджетів наступних періодів. У випадках несвоєчасного повернення установою банку строкового вкладу чи виплати доходу за користування вкладом органи казначейства зобов'язані інформувати правоохоронні органи та органи державної фінансової інспекції.

З метою забезпечення здійснення контролю за депозитними операціями місцевих бюджетів Казначейство України проводить регламентований збір і консолідацію інформацію щодо проведених операцій з розміщення коштів та їх основних характеристик. Консолідовані дані оперативного моніторингу по депозитних операціях органів місцевого самоврядування щомісячно надаються Державним казначейством Міністерству фінансів та Державній фінансовій інспекції України для відслідковування обсягів та здійснення аналізу депозитних операцій. Для максимально ефективного розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів з дотриманням мінімального рівня ризику по депозитних операціях необхідна тісна взаємодія та координація дій між всіма учасниками бюджетних правовідносин.

11.9. Облік та складання звітності про виконання бюджетів за видатками

Завершальним етапом обслуговування бюджетів за видатками є облік та складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів.

Для ведення аналітичного обліку операцій з виконання бюджетів для кожного рахунку в органах казначейства відкриваються особові картки. Відображені в особових картках облікові дані повинні відповідати аналогічним даним оборотно-

сальдової і сальдової відомості. Дані зазначених відомостей повинні бути тотожними даним щоденного оборотно-сальдового балансу. Така відповідність даних у зазначених документах є необхідною умовою для складання щоденних форм звітів "Звіт про виконання державного бюджету за видатками" та "Звіт про виконання місцевих бюджетів за видатками", які формуються органами казначейства в розрізі бюджетів окремо за загальним та спеціальним фондами.

Зазначені звіти звіряються зі звітністю розпорядників коштів. Звітність передається вищестоящим органам казначейства (головним управлінням). Крім того, звітність про виконання місцевих бюджетів передається:

- ✓ районному фінансовому управлінню – зведена звітність по району та окремо звітність про виконання районного бюджету;
- ✓ усім іншим органам місцевого самоврядування – звіт про виконання їхніх бюджетів.

Головні управління казначейства консолідують звітність про виконання державного та місцевих бюджетів та подають її до Казначейства України. Казначейство на підставі даних звітів про виконання державного та місцевих бюджетів направляє Міністерству фінансів інформацію про здійснені загальнодержавні витрати в розрізі відповідних програм та кодів економічної класифікації видатків. Мінфін України як головний розпорядник враховує зазначену інформацію, отриману від Казначейства, при формуванні зведених звітів.

Місячний, квартальний та річний звіти про виконання місцевих бюджетів органи казначейства подають відповідним фінансовим органам в порядку та терміни, встановлені законодавством. Фінансові органи опрацьовують відповідні звіти та в разі потреби подають свої зауваження органам казначейства. За результатами звірки фінансові органи готують пояснювальну записку, звіт про виконання плану по штатах та контингентах і разом із звітністю, отриманою від органів казначейства, подають їх до вищого фінансового органу.

Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України. Зведення, складання та подання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів здійснюються Державною казначейською службою, яка також забезпечує достовірність інформації про виконання бюджетів.

Висновки до розділу

- В основі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за видатками лежить комплекс організаційних процедур щодо доведення розпорядникам коштів планових показників бюджетних асигнувань, відображення в обліку затверджених кошторисів, планів асигнувань, планів використання бюджетних коштів, обліку та консолідації інформації за зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Лише після виконання цих обов'язкових організаційних функцій здійснюються видатки розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Перерахування коштів здійснюється шляхом оплати витрат із реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів коштів.
- Перерахування коштів на здійснення видатків та оплата витрат розпорядників та одержувачів бюджетних коштів здійснюється органами казначейства за наявності даних про територіальне розташування мережі установ, підприємств, організа-

цій та на підставі розпису державного бюджету та розпису асигнувань місцевих бюджетів.

- Розписи складаються відповідно до бюджетних призначень, установлених у законі про Державний бюджет України та рішенні відповідної ради про місцевий бюджет. Затверджений розпис державного бюджету Міністерство фінансів передає до Казначейства України. Розпис асигнувань місцевих бюджетів затверджує фінансовий орган та передає до відповідного органу казначейства. Витяги з розписів доводяться до розпорядників бюджетних коштів, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів, планів асигнувань та планів використання бюджетних коштів.
- Доведені обсяги бюджетних асигнувань є підставою для взяття розпорядниками та одержувачами коштів бюджетних зобов'язань на здійснення видатків, передбачених відповідними бюджетами. З метою вдосконалення механізму використання бюджетних коштів розпорядники та одержувачі повинні зареєструвати в органах казначейства свої зобов'язання упродовж семи днів з моменту їх виникнення, але не пізніше останнього робочого дня місяця. Взяті розпорядниками та одержувачами зобов'язання реєструються в обліку органів казначейства. Наявність узятих на облік реєстрів бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань, копій підтверджуючих документів, а також залишків коштів на рахунках розпорядників коштів є обов'язковою умовою для проведення видатків.
- Перерахування коштів на здійснення видатків, передбачених у загальному та спеціальному фондах державного бюджету, проводиться на підставі розпорядження щодо зарахування асигнувань на узагальнені рахунки відкритих асигнувань головних розпорядників, підготовленого Казначейством. Розпорядження на виділення коштів з місцевих бюджетів готує відповідний фінансовий орган. Відповідно до розпорядження органи казначейства зараховують кошти на особові рахунки головних розпорядників коштів місцевих бюджетів.
- Головним розпорядникам коштів державного та місцевих бюджетів за результатами попереднього операційного дня надаються виписки з рахунків. На підставі отриманих виписок розпорядники готують та подають органу казначейства розподіли відкритих (виділених) бюджетних асигнувань за територіями в розрізі розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів на перерахування коштів підвідомчим установам.
- Здійснення касових видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів відповідно до кошторисів бюджетних установ, планів асигнувань та планів використання бюджетних коштів проводиться органами казначейства з реєстраційних і спеціальних реєстраційних рахунків шляхом проведення платежів з цих рахунків, відкритих в органах казначейства.
- Оплата видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів з відповідних рахунків здійснюється як шляхом безготівкового перерахування платежів безпосередньо на користь суб'єктів діяльності, що виконали роботи чи надали послуги, так і шляхом надання дозволу на отримання готівки в установах банків.
- Здійснення платежів з реєстраційних і спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів коштів проводиться лише за наявності в обліку органів казначейства їх бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань, а також залишків коштів на цих рахунках за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків.
- Оплата рахунків розпорядників і одержувачів коштів шляхом безготівкового перерахування коштів здійснюється органами казначейства на підставі підготовле-

них і поданих ними платіжних доручень та документів, які підтверджують цільове направлення коштів (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо).

- Видача готівки на потреби, передбачені кошторисами (заробітна плата, відрядження, господарські витрати тощо) здійснюється на основі поданої до органу казначейства заявки, на підставі якої виписуються грошові чеки на отримання готівки. Уповноважені особи, зазначені у заявці, на підставі виданих чеків отримують готівку з поточних рахунків, відкритих в установах банків на ім'я органів казначейства. За результатами проведених видаткових операцій з бюджетними коштами орган казначейства надає розпорядникам і одержувачам виписки з рахунків.
- У процесі касового виконання державного та місцевих бюджетів за видатками органи казначейства перевіряють законність підстави для здійснення платежів, відповідність платежів вимогам обліку і контролю за зобов'язаннями, а також правильність оформлення розрахункових документів. При недотриманні встановлених вимог органи казначейства складають попередження у письмовій формі про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення або інший захід впливу згідно зі статтею 118 Бюджетного кодексу на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства.
- Чинним законодавством у разі необхідності передбачено здійснення видатків розпорядниками коштів бюджету одного рівня за рахунок бюджету іншого рівня у вигляді міжбюджетних трансфертів. Перерахування дотацій вирівнювання та субвенцій здійснюється органами казначейства відповідно до вимог Бюджетного кодексу, закону про державний бюджет на відповідний рік, рішення відповідної ради про місцевий бюджет, інших нормативно-правових документів.
- Операції щодо перерахування дотацій вирівнювання з державного бюджету місцевим бюджетам відображаються в обліку як загальнодержавні видатки. Тому дотація, яка виділяється з державного бюджету, зараховується спочатку на особові та реєстраційні рахунки Міністерства фінансів для обліку міжбюджетних трансфертів. З цих рахунків здійснюється перерахування коштів на рахунки, призначені для обліку доходів загального та спеціального фондів місцевих бюджетів з послідуючим зарахуванням їх на котлові (акумулюючі) рахунки відповідного місцевого бюджету.
- У процесі планування та виконання державного та місцевих бюджетів можуть виникати взаємні розрахунки між бюджетами в частині міжбюджетних відносин. Визначення суми, яку віднесено на взаєморозрахунки, та терміну її погашення проводиться фінансовим органом за результатами щоквартальної звітності, про що повідомляється відповідний фінансовий орган, з яким необхідно провести взаєморозрахунки, та орган казначейства.
- Чинним законодавством закріплено право органів місцевого самоврядування на здійснення запозичень грошових коштів для здійснення видатків та попередження появи кредиторської заборгованості. Запозичення здійснюються за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на покриття тимчасових касових розривів, які виникають у місцевих органів лади через їхню неспроможність розраховатися за своїми зобов'язаннями. Органам місцевого самоврядування можуть також надаватися середньострокові позики на фінансування інвестиційних проектів, передбачених у бюджеті розвитку відповідних бюджетів.
- Органи місцевого самоврядування мають право розміщувати тимчасово вільні кошти місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках у банках. Це дає можливість отримувати додаткові надходження до бюджетів у вигляді відсотків

за користування депозитами та запобігання можливим втратам. Кошти розміщуються на депозитних рахунках у банках лише у межах поточного бюджетного періоду та повинні бути повернені на рахунки бюджету, з яких вони перераховувались.

- Завершальним етапом обслуговування бюджетів за видатками є облік та складання звітності про виконання бюджетів. Для ведення аналітичного обліку операцій з виконання бюджетів до кожного рахунка відкриваються особові картки. Відображені в особових картках облікові дані повинні відповідати аналогічним даним оборотно-сальдової відомості і сальдової відомості, що є підставою для складання щоденної звітності про виконання бюджетів за видатками.
- Зведення, складання та подання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів здійснюються органами державної казначейської служби, які також забезпечують достовірність інформації про виконання бюджетів.

Контрольні запитання

1. Опишіть організацію роботи органів казначейства у процесі обслуговування державного бюджету за видатками.
2. Який порядок обслуговування місцевих бюджетів за видатками?
3. Які нормативні документи визначають порядок касового виконання державного та місцевих бюджетів за видатками?
4. Опишіть порядок формування інформації про територіальне розташування мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.
5. Який порядок доведення планових показників бюджетних розписів?
6. Опишіть порядок відкриття асигнувань із загального та спеціального фондів державного бюджету.
7. Який порядок перерахування коштів на здійснення видатків із загального та спеціального фондів місцевих бюджетів?
8. Який порядок здійснення оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів?
9. Що є підставою для здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів?
10. Які реквізити містять платіжні доручення, які вимоги ставляться до порядку їх оформлення та зберігання?
11. У якому випадку розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів складається попередження про неналежне виконання ними бюджетного законодавства?
12. Опишіть порядок виплати готівки розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів.
13. Який порядок оформлення змін, що виникають у процесі виконання державного і місцевих бюджетів?
14. Що таке взаємні розрахунки і як проводяться операції за взаємними розрахунками?
15. Який порядок надання короткотермінових позик на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів?
16. Опишіть порядок надання середньострокових позик на фінансування інвестиційних проектів, передбачених у бюджеті розвитку місцевого бюджету
17. Яким чином здійснюється перерахування міжбюджетних трансфертів?
18. Опишіть порядок розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитних рахунках в банках
19. Який порядок обліку та складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за видатками?

РОЗДІЛ 12

КАЗНАЧЕЙСЬКЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЦІЛЬОВИХ ФОНДІВ

12.1. Характеристика державних цільових фондів

Основним централізованим фондом фінансових ресурсів держави є бюджет. Кошти бюджету є знеособленими і забезпечують реалізацію її функцій. Однак бюджетних коштів не завжди достатньо для гарантованого фінансового забезпечення всіх суспільних потреб. З цією метою держава створює фонди цільового призначення. Особливої актуальності формування державних цільових фондів набуло з переходом до ринкових засад ведення економіки та загостренням демографічної ситуації у державі.

За своєю економічною сутністю *державні цільові фонди* – це форма мобілізації фінансових ресурсів органами центральної та місцевої влади та їх використання для фінансування розширеного відтворення суспільства, задоволення соціально-культурних потреб населення, розвитку науково-технічного потенціалу держави.

Фонди створюються центральними органами влади та органами місцевого самоврядування для задоволення конкретних цілей і мають, як правило, тимчасовий характер. З виконанням поставлених завдань певні фонди припиняють свою діяльність, натомість створюються нові фонди з чітко окресленими цілями.

На відміну від бюджетних ресурсів кошти фондів завжди мають цільове спрямування, яке втілюється у чітко визначених джерелах їх утворення та напрямах можливого використання. Основне призначення державних цільових фондів полягає у:

- ✓ забезпеченні соціального захисту населення шляхом виплати субсидій, пенсій, фінансування соціальної інфраструктури;
- ✓ сприянні економічного піднесення держави через фінансування, субсидування, кредитування вітчизняних підприємств;
- ✓ фінансуванні природоохоронних заходів;
- ✓ наданні позик, кредитів.

Джерелами формування доходів державних цільових фондів є:

- ✓ бюджетне фінансування;
- ✓ обов'язкові відрахування юридичних та фізичних осіб;
- ✓ доходи від інвестування власних коштів;
- ✓ добровільні внески й пожертвування громадян, підприємств, установ;
- ✓ позики, кредити;
- ✓ інші джерела згідно з законодавством.

Державні цільові фонди поділяють на цільові бюджетні фонди (фонди, що входять до складу бюджету) і державні та місцеві позабюджетні фонди (фонди, що не входять до складу бюджету).

Під цільовими бюджетними фондами слід розуміти фонди грошових коштів, що утворюються у складі бюджету держави за рахунок цільових джерел засобів і використовуються на фінансування певних державних чи місцевих витрат під контролем фіскальних органів держави. Наприклад, платежі до Фонду соціального захисту інвалідів, збір за забруднення навколишнього природного середовища, цільові фонди, утворені Верховною Радою АР Крим, органами місцевого самоврядування та місцевими органами виконавчої влади.

Реформування системи фінансів України на початку 90-х років призвело до появи нової ланки загальнодержавної системи фінансів – позабюджетних фондів.

Позабюджетні фонди – грошові фонди, що формуються з метою цільового фінансування видатків, не передбачених бюджетом. Особливе значення серед них мають соціальні позабюджетні фонди: Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.

Специфікою позабюджетних фондів є чітке закріплення дохідних джерел і, відповідно, суворе цільове їх використання. Джерелами формування позабюджетних фондів є: спеціальні податки і збори, спеціальні позики, добровільні поступлення. Поступлення можуть формуватися також від капіталізації частини тимчасово вільних коштів позабюджетних фондів, як наприклад, покупка цінних паперів, інвестування тощо.

В управлінні та контролі за використанням коштів бюджетних та позабюджетних фондів є певні відмінності:

- ✓ по-перше, використання коштів бюджетними фондами регламентується законодавством та органами влади, використання коштів позабюджетних фондів – законодавством та виконавчими дирекціями;
- ✓ по-друге, контроль за діяльністю і використанням коштів бюджетних фондів здійснює Верховна Рада України, а позабюджетні фонди не підлягають контролю з боку законодавчих органів. Контроль здійснюється податковими інспекціями, фінансовими управліннями і виконавчими дирекціями фондів.

Залежно від напрямів використання державні цільові фонди поділяють на:

- ✓ *економічні* – фінансові ресурси, що призначаються для підтримки та регулювання економіки держави. Це, зокрема, Фонд сприяння місцевому самоврядуванню України, Фонд охорони праці, Фонд підтримки фермерських господарств;
- ✓ *соціальні,* що призначаються для надання соціальних послуг населенню. До цієї групи фондів належать: Пенсійний фонд України, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд соціального захисту інвалідів;

За необхідності можуть також створюватися науково-дослідні, страхові, міждержавні та інші фонди залежно від завдань, що стоять перед суспільством на даному етапі його розвитку.

12.2. Джерела формування та напрямки використання коштів фондів соціального страхування

Пенсійний фонд України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра соціальної політики. У межах своїх повноважень Пенсійний фонд здійснює керівництво та управління солідарною системою, провадить збір, акумуляцію та облік страхових внесків, призначає пенсії та підготовляє документи для її виплати, забезпечує своєчасне і в повному обсязі фінансування та виплату пенсій, допомоги на поховання, здійснює контроль за цільовим використанням коштів Пенсійного фонду, вирішує питання, пов'язані з веденням обліку пенсійних активів застрахованих осіб на накопичувальних пенсійних рахунках, здійснює адміністративне управління Накопичувальним фондом та інші функції, передбачені Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" і статутом Пенсійного фонду.

Відповідно до статті 72 Закону джерелами формування коштів Пенсійного фонду є:

- ✓ надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, у розмірах, визначених законом, крім частини страхових внесків, що спрямовується до накопичувальної системи пенсійного страхування;
- ✓ інвестиційний дохід, який отримується від інвестування резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах;
- ✓ кошти державного бюджету та цільових фондів, що перераховуються до Пенсійного фонду у випадках, передбачених законодавством;
- ✓ кошти, сплачені виконавчій дирекції Пенсійного фонду за надання послуг з адміністрування Накопичувального фонду та послуг недержавним пенсійним фондам – суб'єктам другого рівня системи пенсійного забезпечення;
- ✓ суми від фінансових санкцій та пені за порушення встановленого порядку нарахування, обчислення і сплати страхових внесків та використання коштів Пенсійного фонду, а також суми адміністративних стягнень, накладених відповідно до закону на посадових осіб та громадян за ці порушення;
- ✓ благодійні внески юридичних та фізичних осіб;
- ✓ добровільні внески;
- ✓ інші надходження відповідно до законодавства.

Кошти Пенсійного фонду не включаються до складу Державного бюджету України. Бюджет Фонду щороку затверджує Кабінет Міністрів України.

Кошти Пенсійного фонду відповідно до статті 73 Закону використовуються на:

- ✓ виплату пенсій;
- ✓ надання соціальних послуг;
- ✓ фінансування адміністративних витрат, пов'язаних з виконанням функцій, покладених на органи Пенсійного фонду;
- ✓ оплату послуг з виплати та доставки пенсій;
- ✓ формування резерву коштів Фонду.

Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття створювався як правонаступник Фонду сприяння зайнятості населення з метою управління страхуванням на випадок безробіття, провадження збору та акумуляції страхових внесків, надання фінансової допомоги працівникам, яким загрожує звільнення, контролю за використанням коштів, здійснення інших

функцій згідно з Законом України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" і статутом Фонду.

Фонд є централізованим цільовим фондом, некомерційною самоврядною структурою, що організовує свою діяльність за рахунок:

- ✓ страхових внесків страхувальників – роботодавців, застрахованих осіб, що сплачуються на умовах і в порядку, передбачених Законом та іншими законодавчими актами;
- ✓ асигнувань державного бюджету;
- ✓ сум фінансових санкцій за порушення встановленого порядку сплати страхових внесків та використання коштів Фонду, недотримання законодавства про зайнятість населення, а також сум адміністративних штрафів, накладених на посадових осіб та громадян за такі порушення;
- ✓ коштів служби зайнятості, отриманих від надання платних послуг підприємствам і організаціям;
- ✓ доходів, одержаних від тимчасово вільних коштів Фонду, у тому числі резерву коштів, на депозитному рахунку;
- ✓ благодійних внесків підприємств, установ, організацій та фізичних осіб;
- ✓ інших надходжень відповідно до законодавства України.

Основним джерелом коштів Фонду є збори на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття. Доходи Фонду формуються головним чином за рахунок внесків роботодавців. Дещо менше коштів надходить внаслідок утримань із заробітної плати працівників. Незначними є надходження у вигляді асигнувань з державного бюджету та інших джерел. Мала частка надходжень із бюджету та інших джерел пояснюється тим, що Фонд є самодостатнім, хоч в кризових умовах ці поступлення мають тенденцію до зростання.

Відповідно до чинного законодавства кошти Фонду використовуються на виплату забезпечення та надання соціальних послуг щодо:

- ✓ професійної орієнтації населення, професійної підготовки та перепідготовки кадрів, підвищення їх кваліфікації;
- ✓ пошуку підходящої роботи та сприяння у працевлаштуванні, виплати допомоги по безробіттю;
- ✓ надання інформаційних та консультаційних послуг, пов'язаних із працевлаштуванням;
- ✓ створення матеріально-технічної бази, інформаційно-обчислювальних центрів, центрів професійної орієнтації;
- ✓ відшкодування Пенсійному фонду України витрат, пов'язаних із достроковим виходом на пенсію працівників;
- ✓ фінансування витрат на утримання та забезпечення діяльності виконавчої дирекції Фонду та її робочих органів, управління Фондом, розвиток його матеріальної та інформаційної бази;
- ✓ профілактика настання страхових випадків;
- ✓ створення резерву коштів фонду тощо.

Якщо аналізувати видаткову частину бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, то помітним є те, що найбільша частка коштів витрачається на фінансування матеріального забезпечення та соціальні послуги. Значною є питома вага витрат на утримання та забезпечення діяльності виконавчої дирекції, її робочих органів, управління Фондом; розвиток матеріальної та інформаційної бази Фонду; відшкодування Пенсійному фонду.

Оперативне розпорядження фінансовими ресурсами Фонду в межах затвердженого бюджету здійснює виконавча дирекція Фонду. Функції виконавчої дирекції покладені на органи державної служби зайнятості. Функції робочих органів виконавчої дирекції Фонду покладаються на центр зайнятості АР Крим, обласні, Київський та Севастопольський міські, районні центри зайнятості.

Відповідальність за цільове спрямування та використання коштів несуть органи державної служби зайнятості.

Фонд соціального страхування від нещасних випадків утворений відповідно до закону "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності". Фонд є некомерційною, самоврядною організацією, що діє на підставі затвердженого його правлінням статуту та забезпечує соціальний захист, охорону життя та здоров'я громадян у процесі їх трудової діяльності.

Формування бюджету Фонду соціального страхування від нещасних випадків здійснюється за рахунок:

- ✓ внесків роботодавців: для підприємств – з віднесенням на валові витрати виробництва, для бюджетних установ та організацій – з асигнувань, виділених на їх утримання та забезпечення;
- ✓ капіталізованих платежів у випадках ліквідації страхувальників;
- ✓ доходу, одержаного від тимчасово вільних коштів Фонду на депозитних рахунках;
- ✓ коштів, одержаних від стягнення відповідно до законодавства штрафів і пені з підприємств і працівників, винних у порушенні вимог нормативних актів з охорони праці;
- ✓ добровільних внесків та інших надходжень, отримання яких не суперечить чинному законодавству.

За рахунок коштів Фонду здійснюється:

1) фінансування заходів, спрямованих на виконання Фондом покладених на нього завдань, а саме:

- ✓ своєчасне та в повному обсязі відшкодування збитків, заподіяних працівникові внаслідок ушкодження його здоров'я або в разі його смерті;
- ✓ організація поховання померлого, відшкодування вартості пов'язаних з цим ритуальних послуг;
- ✓ сприяння створенню умов для своєчасного надання кваліфікованої першої невідкладної допомоги у разі настання нещасного випадку, швидкої допомоги у разі потреби його госпіталізації, ранньої діагностики професійного захворювання;
- ✓ організація ефективного лікування потерпілого для якнайшвидшого відновлення здоров'я застрахованого;
- ✓ сплата за потерпілого внесків на медичне та пенсійне страхування;
- ✓ організація робочих місць для інвалідів самостійно або разом із органами виконавчої влади та місцевого самоврядування;
- ✓ інші заходи згідно з чинним законодавством.

2) створення резерву коштів Фонду для забезпечення стабільного та безперервного функціонування;

3) покриття витрат Фонду, пов'язаних зі здійсненням ним його функціональних повноважень.

З метою повного та своєчасного виконання обов'язків Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України щодо здійснення соціальних послуг та виплат, передбачених Законом України

"Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності", Фонд переведений на казначейське обслуговування.

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності було створено у 2001 році як некомерційну самоврядну організацію відповідно до Закону України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням". Функціонування Фонду пов'язане з необхідністю відшкодування витрат працюючих громадян у випадках тимчасової непрацездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням.

Джерелами надходження коштів до Фонду є:

- ✓ страхові внески страхувальників-роботодавців і застрахованих осіб, що сплачуються на умовах і в порядку, передбачених Законом;
- ✓ суми не прийнятих до зарахування витрат страхувальника за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, пені, штрафів та інших фінансових санкцій, застосованих до страхувальників та посадових осіб відповідно до актів законодавства;
- ✓ асигнування з державного бюджету;
- ✓ благодійні внески підприємств, установ, організацій, фізичних осіб;
- ✓ прибуток, одержаний від тимчасово вільних коштів Фонду, в тому числі резерву страхових коштів Фонду, на депозитному рахунку;
- ✓ інші надходження відповідно до законодавства.

Кошти Фонду спрямовуються на:

- ✓ виплату застрахованим особам допомоги з тимчасової непрацездатності, вагітності та пологах, при народженні дитини та по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
- ✓ допомогу на поховання (крім поховання пенсіонерів, безробітних та осіб, які померли від нещасного випадку на виробництві);
- ✓ фінансування санаторно-курортного лікування та оздоровлення застрахованих осіб і членів їх сімей;
- ✓ утворення резерву страхових коштів для фінансування матеріального забезпечення застрахованих осіб;
- ✓ забезпечення поточної діяльності та утримання органів Фонду, розвиток його матеріально-технічної бази.

Допомога з тимчасової непрацездатності надається застрахованій особі на підставі листка непрацездатності з урахуванням загального трудового стажу працівника у таких розмірах:

- ✓ 60% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають стаж до п'яти років;
- ✓ 80% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам зі стажем від п'яти до восьми років;
- ✓ 100% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж понад вісім років; працівникам, у яких тимчасова непрацездатність настала внаслідок трудового каліцтва або професійного захворювання; працівникам, віднесеним до 1–4 категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастроф, ветеранам війни та деяким іншим категоріям працівників.

Кошти Фонду не включаються до Державного бюджету України, не підлягають вилученню та використовуються тільки за цільовим призначенням. У разі їх невикористання у поточному році вони переходять на наступний фінансовий рік або повертаються на центральний рівень.

12.3. Адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціального страхування

Система адміністрування внесків до пенсійного фонду та фондів соціального страхування з 2011 року зазнала суттєвих змін. Замість чотирьох платежів до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань платники страхових внесків сплачують один – єдиний соціальний внесок.

Правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати регламентує Закон України № 2464-VI від 08 липня 2010 року "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування". При цьому чинними залишаються інші соціальні закони, а саме:

1) Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування";

2) Закон України від 18.01.2001 р. № 2240-III "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням";

3) Закон України від 02.03.2000 р. № 1533-III "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття";

4) Закон України від 23.09.99 р. № 1105-XIV "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності".

Ці закони впливають на порядок нарахування внесків і продовжують визначати порядок отримання дотацій та допомоги від фондів соціального страхування. Таким чином, усі фонди залишають за собою право контролю за своїми коштами.

Облік платників здійснюється шляхом узгодження (інформування) з фондами соціального страхування і внесення відповідних даних до Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування. Відповідно до закону "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" платниками є:

- ✓ роботодавці-юридичні особи незалежно від форм власності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах контракту або на інших умовах, передбачених законодавством;
- ✓ фізичні особи-підприємці, які використовують працю найманих осіб на умовах трудового договору (контракту);
- ✓ фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно;
- ✓ фізичні особи-підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування, та члени сімей цих осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності тощо.

Обліком платників єдиного внеску, забезпеченням збору та веденням обліку страхових коштів, контролем за повнотою та своєчасністю їх сплати, веденням

Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування займається Міністерство доходів і зборів України. Єдиний соціальний внесок сплачується саме на його рахунки та розподіляється серед фондів соціального страхування.

За новою системою сплати єдиного соціального внеску залишилися нарахування роботодавцем на фонд оплати праці та утримання із зарплати працівників. Базу нарахування і розміри єдиного соціального внеску наведено в статтях 7 і 8 закону "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування".

Розмір страхового внеску підприємства залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого належить платник за видом економічної діяльності. Оскільки класів ризику є 67, то й розмірів соціального внеску є стільки ж, але у кожного свій – починаючи з 36,76% (1-й клас) і закінчуючи 49,7% (67-й клас).

У разі, якщо страхувальник провадить свою діяльність за кількома видами економічної діяльності, віднесення підприємства до класу професійного ризику виробництва здійснюється за основним видом його економічної діяльності. При цьому, розміри єдиного соціального внеску не є остаточними, оскільки, як визначено у п. 28 ст. 8 Закону, пропозиції щодо їх змін вносяться Кабінетом Міністрів України одночасно з розглядом проекту закону про державний бюджет на наступний рік.

Розмір єдиного внеску для кожної категорії платників та пропорції його розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування встановлюються з урахуванням того, що вони повинні забезпечувати застрахованим особам страхові виплати і соціальні послуги, передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування; фінансування заходів, спрямованих на профілактику страхових випадків; створення резерву коштів для забезпечення страхових виплат та надання соціальних послуг застрахованим особам; покриття адміністративних витрат із забезпечення функціонування системи загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску дорівнює сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Мінімальний страховий внесок визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід).

Сума єдиного внеску розподіляється за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування пропорційно до сум єдиного внеску (у відсотках). У ст. 8 Закону наведено таблицю з розподілом суми єдиного соціального внеску за видами соціального страхування. Ця таблиця використовується бухгалтерами інформаційно і потрібна для розуміння того, яка частка від єдиного внеску направляється на кожен окремий вид соціального страхування.

Відповідно до п. 8 ст. 9 Закону єдиний соціальний внесок має бути сплачений під час виплати заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) та не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом.

За наявності у платника єдиного внеску одночасно із зобов'язаннями зі сплати єдиного внеску зобов'язань із сплати податків, інших обов'язкових платежів, передбачених законом, або зобов'язань перед іншими кредиторами зобов'язання зі сплати єдиного внеску виконуються в першу чергу і мають пріоритет перед усіма іншими зобов'язаннями, крім зобов'язань з виплати заробітної плати (доходу).

Єдиний внесок сплачується шляхом перерахування платником безготівкових коштів з його банківського рахунку.

Кошти, що надходять від сплати єдиного внеску та застосування фінансових санкцій відповідно до цього Закону, не можуть зараховуватися до Державного бюджету України, бюджетів інших рівнів та використовуватися на цілі, не передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

12.4. Зарахування коштів єдиного соціального внеску

Відповідно до статті 8, 9, 11, 25 Закону "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 року № 2464-VI та Положення про рух коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів, Міністерства фінансів України № 493/815 від 19.09.2013 року розрахунково-касове обслуговування коштів єдиного внеску здійснюється органами казначейства відповідно до умов договорів, укладених між органами казначейства і власниками рахунків - Міністерством доходів і зборів України та його територіальними органами.

Казначейство України надає Міністерству доходів і зборів Довідник адміністративно-територіальних одиниць України в електронному вигляді. У разі виникнення змін упродовж двох тижнів надається оновлений файл Довідника.

Міністерство доходів і зборів надає Казначейству України інформацію про перелік своїх органів (код, найменування, розташування, код за ЄДРПОУ) та в яких органах казначейства вони будуть обслуговуватись. У разі виникнення змін у складі або розташуванні територіальних органів Міндоходів упродовж трьох робочих днів має надати відповідну інформацію Казначейству.

Для зарахування та розподілу коштів єдиного соціального внеску та фінансових санкцій Міністерству доходів і зборів України та його територіальним органам відкриваються в органах казначейства небюджетні рахунки за балансовим рахунком 3719 "Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування". Рахунки відкриваються на підставі заяв цих органів у розрізі категорій платників, визначених Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування".

Єдиний внесок сплачується шляхом безготівкового перерахування платником коштів з його банківського рахунка на відповідний рахунок органу доходів і зборів, відкритий у територіальному органі казначейства. Платники, які не мають банківського рахунка, сплачують внесок шляхом готівкових розрахунків через установи банків чи відділення поштового зв'язку.

Зі страховими коштами, акумульованими на рахунках Міндоходів, здійснюються такі операції:

- ✓ перерахування на рахунки фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до встановлених законом пропорцій розподілу за видами страхування;
- ✓ повернення платникам єдиного внеску надміру або помилково сплачених сум;
- ✓ повернення безпідставно стягнених сум єдиного внеску або застосованих фінансових санкцій.

Сплачені платниками страхові кошти зараховуються на рахунки за балансовим рахунком 3719 "Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування", відкриті в головних управліннях казначейства на ім'я територіальних органів Міндоходів. На кінець операційного дня у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів страхові кошти, які надійшли на рахунки 3719 (з урахуванням повернення помилково або надміру сплачених сум та безпідставно стягнутих сум єдиного внеску), перераховуються головними управліннями казначейства на відповідні рахунки головних управлінь Міндоходів.

Наступного операційного дня страхові кошти з рахунків 3719 головних управлінь Міндоходів перераховуються головними управліннями казначейства на відповідні рахунки 3719, відкриті на ім'я Міністерства доходів і зборів у Державній казначейській службі України.

Страхові кошти, акумульовані на рахунках 3719 Міндоходів, засобами програмного забезпечення розподіляються за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до визначених законом "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" пропорцій (у відсотках) та перераховуються на рахунки фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, відкриті в Казначействі України за балансовим рахунком 3717 "Рахунки державних позабюджетних фондів".

Державна казначейська служба України щоденно наступного робочого дня після зарахування коштів на рахунки 3717, відкриті на ім'я фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, надає власникам рахунків виписки з цих рахунків у електронному вигляді та на паперових носіях відповідно до умов договорів про здійснення розрахунково-касового обслуговування.

Таким чином, платники мають розрахунки за єдиним соціальним внеском безпосередньо з Міністерством доходів і зборів та його територіальними органами. Платник сплачує єдиний внесок, після чого кошти відображаються на рахунках районних та обласних органів доходів і зборів. Далі кошти акумулюються на рахунку Міністерства доходів і зборів України з подальшим їх розподілом між фондами соціального страхування відповідно до тарифів, визначених законодавством.

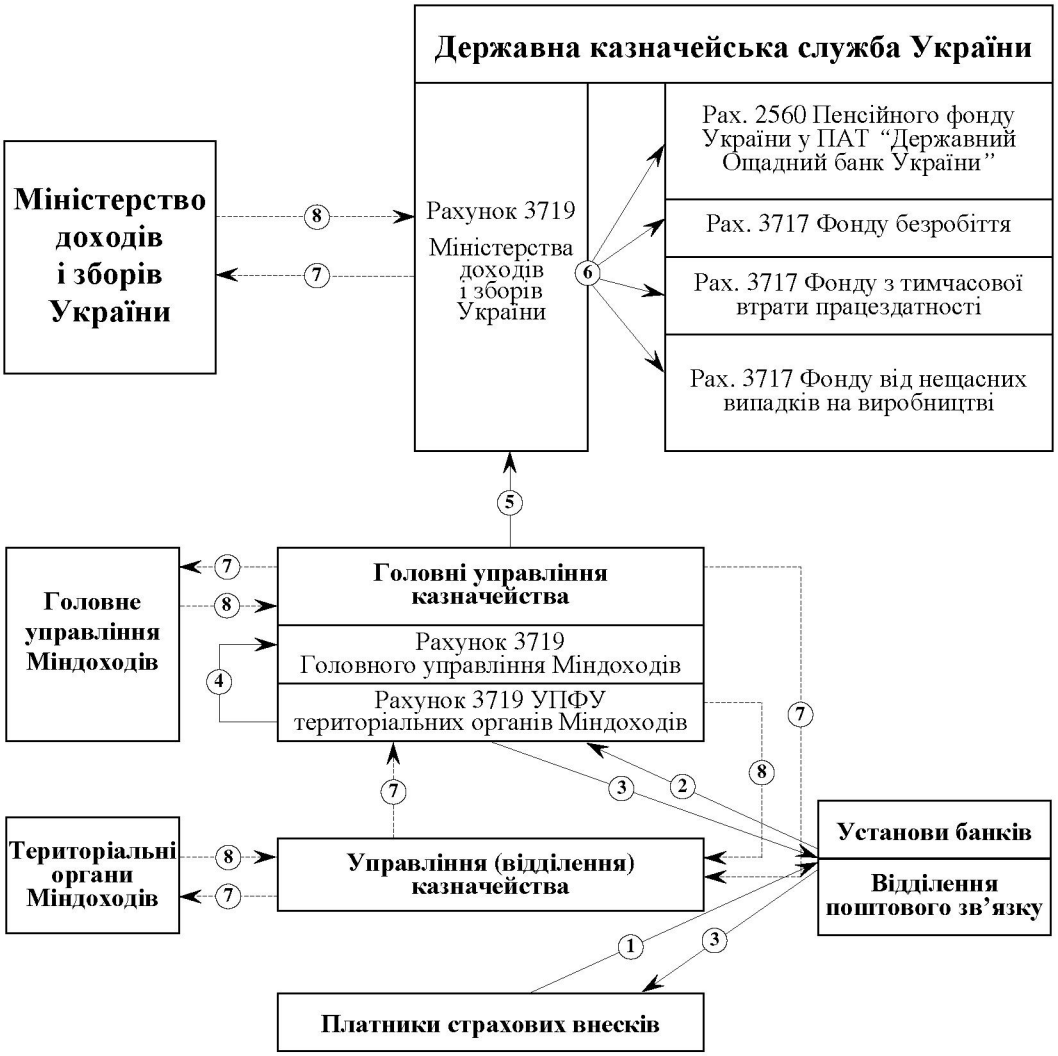
Порядок сплати та зарахування єдиного внеску до фондів соціального страхування наведено на рисунку 12.1.

За результатами зарахування та розподілу страхових коштів Казначейство України формує відомість розподілу страхових коштів за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Органи казначейства відображають суми перерахованих страхових коштів на рахунках управлінського обліку та формують інформацію про рух страхових коштів.

Управління (відділення) казначейства щоденно наступного робочого дня після зарахування страхових коштів на рахунки територіальних органів Міндоходів формують та передають їм такі документи:

- ✓ виписки з рахунків 3719 у паперовому вигляді, на яких проставляється штамп відповідного органу казначейства;
- ✓ оборотно-сальдову відомість за аналітичними рахунками 3719 в електронному вигляді.



1 – сплата платником єдиного соціального внеску;
2 – перерахування страхових коштів на небюджетні рахунки територіальних органів Міндоходів;
3 – повернення помилково або надміру сплачених та безпідставно стягнутих сум єдиного внеску;
4 – перерахування страхових коштів на рахунки головних управлінь Міндоходів;
5 – перерахування коштів на рахунок Міністерства доходів і зборів України;
6 – зарахування розподілених страхових коштів на рахунки фондів;
7 – надання виписок з рахунків в електронному вигляді та оборотно-сальдових відомостей;
8 – надання друкованих виписок для завіряння.

Рахунки для зарахування єдиного соціального внеску

Рах. 3719 – "Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загально-обов'язкового державного соціального страхування"
Рах. 3717 – "Рахунки державних позабюджетних фондів"
Рах. 2560 – "Державні позабюджетні фонди" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України

Рис. 12.1. Схема сплати та зарахування єдиного соціального внеску

Головні управління казначейства щоденно наступного робочого дня після зарахування страхових коштів на рахунки головних управлінь Міндоходів формують та передають їм такі документи:

- ✓ виписки з рахунків 3719 у вигляді електронного реєстру розрахункових документів та у паперовому вигляді, на яких проставляється штамп відповідного органу казначейства;
- ✓ відомості про рух страхових коштів на аналітичних рахунках 3719 у вигляді технологічного файла @E;
- ✓ оборотно-сальдову відомість за аналітичними рахунками 3719 в електронному вигляді;
- ✓ "Звіт про надходження страхових коштів" на рахунки 3719 та "Звіт про надходження страхових коштів" на рахунки 3719 в електронному вигляді;
- ✓ "Звіт про надходження страхових коштів" на рахунки 3719, відкриті на ім'я головних управлінь Міндоходів, та "Звіт про надходження страхових коштів" на рахунки 3719, відкриті на ім'я територіальних органів Міндоходів, в електронному вигляді.

"Звіт про надходження страхових коштів" на рахунки 3719, відкриті на ім'я головних управлінь Міндоходів, також надається Казначейству України.

Казначейство України щоденно наступного робочого дня після зарахування страхових коштів на рахунки 3719 передає Міндоходів такі документи:

- ✓ відомість розподілу страхових коштів за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування в електронному вигляді;
- ✓ виписки з рахунків 3719, відкритих на ім'я Міндоходів, у вигляді електронного реєстру розрахункових документів та у паперовому вигляді, на яких проставляється штамп Казначейства;
- ✓ оборотно-сальдову відомість за аналітичними рахунками 3719 в електронному вигляді.
- ✓ "Звіт про надходження страхових коштів" на рахунки 3719, відкриті на ім'я Міндоходів, та "Звіт про надходження страхових коштів" на рахунки 3719, відкриті на ім'я головних управлінь Міндоходів, в електронному вигляді.

Щомісяця Міністерство доходів і зборів, Казначейство України, їх територіальні органи та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування проводять звірку надходжень страхових коштів станом на 1 число місяця, що настає за звітним. За результатами складається загальний акт звірки надходження страхових коштів.

Суми помилково або надміру сплаченого єдиного внеску зараховуються в рахунок майбутніх платежів або повертаються платникам у порядку і строки, визначені Міністерством доходів і зборів за погодженням з фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування та Державною казначейською службою.

Порядок зарахування в рахунок майбутніх платежів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або повернення надміру та/або помилково сплачених коштів регламентується наказом Міністерства доходів і зборів України від 09.09.2013 р. № 450.

У випадку помилкової сплати сум єдиного внеску на відповідні небюджетні рахунки за балансовим рахунком 3719 "Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страху-

вання", відкриті в органах казначейства, органами доходів і зборів здійснюється зарахування помилково сплачених сум єдиного внеску у рахунок майбутніх платежів за тим самим рахунком відповідно до встановленого розміру єдиного внеску в порядку календарної черговості виникнення зобов'язань платника з цього платежу.

Підставою для повернення коштів є заява платника, яка подається в довільній формі до органу доходів і зборів, де він перебуває на обліку як платник єдиного внеску. У заяві обов'язково зазначаються: найменування платника, код ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи; реєстраційний номер облікової картки платника податків (ідентифікаційний номер), причини повернення коштів, суми платежу, що підлягають поверненню.

До заяви платник обов'язково додає оригінал або копію розрахункового документа (квитанцію, платіжне доручення тощо), який підтверджує помилкову сплату коштів на рахунок відповідного органу доходів і зборів. Останній, одержавши від платника заяву у строк не більше п'яти робочих днів проводить перевірку викладених у ній даних та у разі необхідності вимагає від платника та його посадових осіб надання додаткових документів, інформації та пояснень.

У разі наявності у платника єдиного внеску заборгованості зі сплати єдиного внеску або фінансових санкцій за іншими рахунками, повернення надміру або помилково сплачених коштів здійснюється після погашення платником такої заборгованості.

За наявності в обліку органу Пенсійного фонду заборгованості зі сплати єдиного внеску або фінансових санкцій за іншими рахунками він повідомляє платника про можливість направлення коштів (або їх частки), зазначених у заяві, у першу чергу на погашення цих боргів. У термін не більше ніж три робочих дні з дня отримання заяви орган доходів і зборів на підставі даних інтегрованих карток платників готує висновок про повернення надміру або помилково сплачених коштів або про відмову в задоволенні заяви, про що платник повідомляється письмово. У разі відмови в поверненні коштів у повідомленні, що надається (надсилається) платнику, зазначаються її причини.

На підставі висновку у термін не пізніше ніж два робочих дні з дня отримання Реєстру, до якого включено такий висновок, орган доходів і зборів здійснює повернення над міру або помилково сплачених коштів з рахунку, на який їх було сплачено, шляхом оформлення розрахункових документів та направлення їх відповідним органам казначейства. Повернення коштів здійснюється на рахунки платників єдиного внеску, відкриті в банках або органах казначейства, з яких вони надійшли. Платникам, які сплатили кошти єдиного внеску готівкою, повернення коштів здійснюється на рахунки, зазначені ними у заяві.

Повернення платникам єдиного внеску надміру або помилково сплачених коштів здійснюється органами доходів і зборів за рахунок поточних надходжень на рахунок 3719, на який сплачено кошти, що повертаються. У разі неможливості здійснення повернення одноразово на загальну суму орган доходів і зборів здійснює повернення частковими сумами шляхом оформлення відповідних розрахункових документів.

У разі недостатності або відсутності на відповідному рахунку 3719 поточних надходжень коштів для здійснення повернення орган доходів і зборів направляє звернення до територіального органу Міндоходів в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі для підкріплення коштами цього рахунку. Головне управління Міндоходів на підставі звернення приймає рішення та оформ-

ляє розрахункові документи для перерахування на рахунок органу доходів і зборів необхідної суми коштів з відповідного рахунка, відкритого на ім'я головного управління в органі казначейства. Зазначені розрахункові документи передаються для виконання головному управлінню казначейства, яке перераховує суми єдиного внеску та застосованих фінансових санкцій у межах поточних надходжень за день у цілому по регіону за відповідним видом платежу на рахунок органу доходів і зборів для здійснення повернення.

За недостатності або відсутності коштів на рахунку головного управління його підкріплення здійснюється на підставі рішення Міністерства доходів і зборів України для перерахування коштів з відповідного рахунка, відкритого в Казначействі України для зарахування сум єдиного внеску або застосованих фінансових санкцій за відповідним видом надходжень, до розмежування цих коштів за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Підставою для прийняття рішення щодо підкріплення коштами є звернення головного управління Міндоходів.

На підставі прийнятого рішення Міндоходів України оформляє розрахункові документи на перерахування необхідної суми коштів відповідному органу доходів і зборів для здійснення повернення та надає їх до Казначейства України. Казначейство на підставі розрахункових документів Міндоходів України до здійснення розмежування коштів за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування перераховує кошти за належністю у межах поточних надходжень за день.

12.5. Здійснення видатків фондами соціального страхування

Обслуговування позабюджетних фондів здійснюється органами казначейства відповідно до встановлених порядків проходження коштів відповідних фондів. Єдиного порядку казначейського обслуговування коштів державних позабюджетних фондів не розроблено. Абстрагуючись від деталей, окреслимо спільні ознаки, характерні для процесу проходження коштів на здійснення видатків усіх фондів.

Для обліку надходжень та здійснення видатків Фондам в органах казначейства відкриваються небюджетні рахунки за балансовим рахунком 3717 "Рахунки державних позабюджетних фондів" Плану рахунків бухгалтерського обліку державного та місцевих бюджетів, затвердженого наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119.

Рахунки Фондам відкриваються відповідно до Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р. № 758. Рахунки державних цільових фондів мають свою систему кодування, складаються із 14 знаків і відкриваються засобами програмного забезпечення

Окремо відкриваються рахунки для:

- ✓ здійснення соціальних виплат платникам страхових внесків (роботодавцям та застрахованим особам) для проведення необхідних заходів щодо виплат пенсій, надання допомог, підвищення кваліфікації кадрів тощо;
- ✓ проведення видатків на утримання та забезпечення діяльності центрального апарату та територіальних органів відповідних фондів.

Видатки здійснюються фондами в межах наявного залишку коштів на їх рахунках. Перерахування коштів та проведення оплати витрат з рахунків фондів здійснюється органами казначейства відповідно до поданих платіжних доручень, підго-

товлених фондами. При цьому до органів казначейства не подаються підтверджуючі документи на здійснення видатків, оскільки відповідальність за використання коштів несуть фонди.

Обслуговування відкритих в органах казначейства рахунків Фондів здійснюється на підставі договорів, укладених між відповідними фондами – з одного боку, Казначейством України та його територіальними органами – з другого.

Для повного і своєчасного забезпечення виконання завдань і функцій, покладених на Фонд, проведення соціальних виплат платникам страхових внесків встановлюється наступний порядок проходження коштів на його рахунках.

12.5.1. Здійснення соціальних виплат платникам страхових внесків

Для зарахування коштів Фондам соціального страхування та їх територіальним органам у центральному апараті та головних управліннях казначейства відкриваються рахунки за балансовим рахунком 3717 "Рахунки державних позабюджетних фондів".

Після здійснення Казначейством розподілу коштів єдиного соціального внеску, які надійшли на рахунок Пенсійного фонду 3719 "Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування", суми, що підлягають зарахуванню до відповідних фондів, щоденно у регламентованому режимі акумулюються на видаткові рахунки Фондів, відкриті в Казначействі України за балансовими рахунками 3717 "Рахунки державних позабюджетних фондів". З цих рахунків здійснюється перерахування коштів:

- ✓ на видаткові рахунки 3717, відкриті в органах казначейства, для проведення соціальних виплат з фонду соціального страхування на випадок безробіття і фонду від нещасних в випадків на виробництві та професійних захворювань;
- ✓ на рахунки 2560, відкриті в установах банків для фінансування на відшкодування матеріального забезпечення страхувальникам з фонду тимчасової втрати працездатності.

Для здійснення витрат Фонди та їх територіальні органи подають органам казначейства платіжні доручення у паперовій та електронній формах в кількості примірників, необхідних для всіх учасників безготівкових розрахунків, а також реєстр платіжних доручень. Платіжні доручення перевіряються органам казначейства щодо наявності всіх необхідних реквізитів, відповідності підписів відповідальних посадових осіб і наявності печаток.

Платіжне доручення не приймається органом казначейства та повертається не пізніше наступного робочого дня Фондам та їх територіальним органам без виконання у разі:

- ✓ відсутності або недостатності коштів на відповідному рахунку;
- ✓ неправильного заповнення реквізитів чи не заповнення хоча б одного з реквізитів та недотримання вимог щодо оформлення платіжного доручення;
- ✓ неподання або подання неповного переліку документів щодо здійснення процедури закупівель товарів, робіт, послуг за державні кошти відповідно до законодавства тощо.

На підставі платіжних доручень відповідних Фондів та їх територіальних органів Казначейство України перераховує кошти на рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства, для подальшого розподілу на здійснення видатків територіальними органами Фонду. Отримані кошти розподіляються згідно з затвердженими кошторисами та фактичною потребою.

Органи казначейства на підставі платіжних доручень, підготовлених територіальними органами відповідних Фондів, проводяться перерахування коштів соціальних виплат платникам страхових внесків на рахунки, відкриті їм в установах банків, або через підприємства поштового зв'язку.

Що стосується Пенсійного фонду, то кошти єдиного соціального внеску, які надійшли на рахунок 3719 "Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування", відкритий для нього у Казначействі України, перераховуються на рахунок 2560 "Державні позабюджетні фонди" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України, відкритий йому у ПАТ "Державний ощадний банк України". З цього рахунку кошти перераховуються на аналогічний рахунок 2560, відкритий територіальним органам Пенсійного фонду в установах (відділеннях та філіях) Ощадбанку на обласному та районному рівнях на їх утримання та для фінансування пенсій та інших витрат, що відповідно до законодавства здійснюються з Фонду.

Після проведення операцій на рахунках Фондів наступного робочого дня органи казначейства надають їх представникам виписки з рахунків та додають до них реєстри розрахункових документів.

Повернення помилково та надміру зарахованих коштів на рахунки відповідних Фондів здійснюється органами казначейства на підставі платіжних доручень, підготовлених виконавчими дирекціями Фондів та її територіальних органів.

Розрахунково-касове обслуговування Фондів та їх територіальних органів здійснюється органами казначейства відповідно до умов укладених між ними договорів.

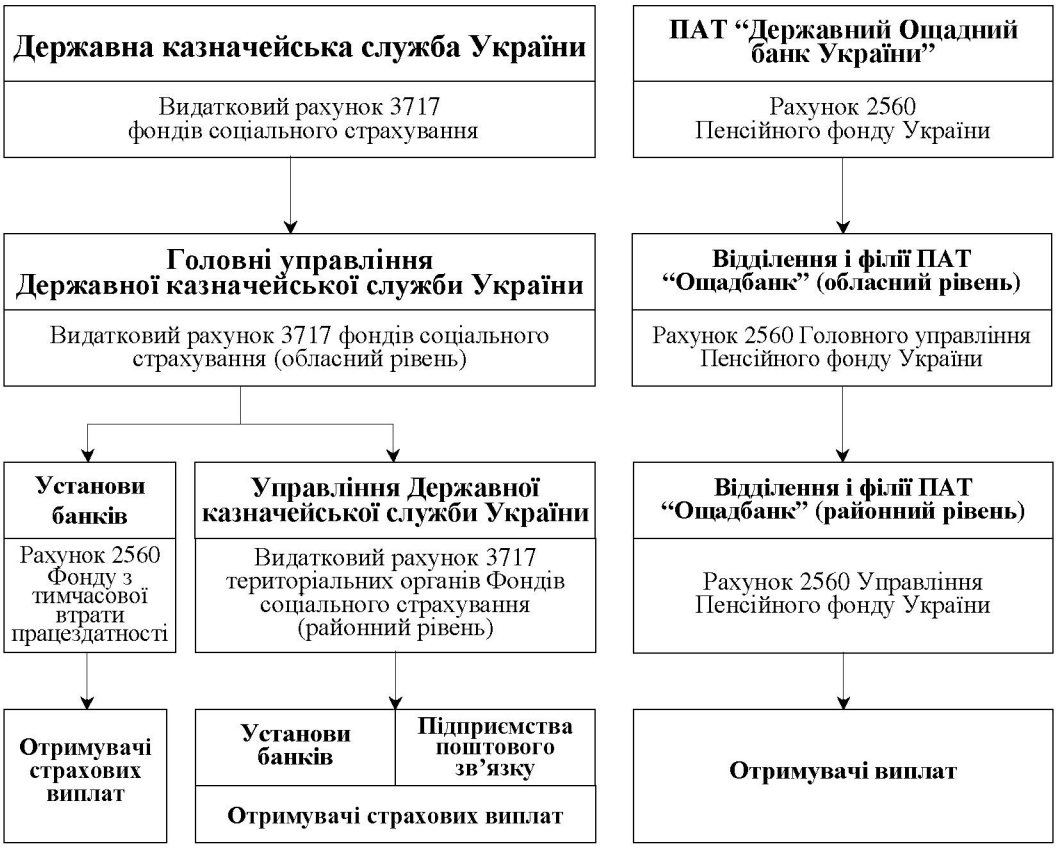
Порядок проходження коштів для здійснення видатків фондами державного соціального страхування через рахунки, відкриті їм в органах казначейства, наведено на рисунку 12.2.

12.5.2. Утримання центрального апарату та територіальних органів фондів

Чинний механізм казначейського обслуговування коштів Фондів не вимагає надання ними кошторисів на власне утримання до органів казначейства, адже вони не утримуються за рахунок бюджетних коштів і відповідальність за використання коштів несуть самі фонди. Відповідно до Порядку обслуговування видатків на утримання центральних апаратів державних цільових фондів, затвердженим Головою Державного казначейства України від 22.02.2007 року № 3.4-04/612-236, виділення коштів на утримання та виконання функцій територіальним органам Фонду здійснює виконавча дирекція відповідного Фонду (центральний рівень). На обласному рівні здійснюється розподіл та перерахування коштів районним органам Фонду.

Кошти використовуються за напрямками, визначеними Фондом. Здійснення видатків державними цільовими фондами може проводитись безготівковою оплатою та шляхом виплати готівкою.

Для отримання готівки (як, наприклад, на виплату заробітної плати, допомоги, службові відрядження тощо) уповноважені особи державних цільових фондів подають до органу казначейства заявки на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки. При отриманні заробітної плати та прирівняних до неї платежів разом із заявкою фонди подають платіжні доручення на перерахування платежів, утриманих із заробітної плати працівників та нарахованих на фонд оплати праці, податків до бюджету і єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування.



Рах. 3719 – "Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування"
Рах. 3717 – "Рахунки державних позабюджетних фондів"
Рах. 2560 – "Державні позабюджетні фонди" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України

Рис. 12.2. Схема проходження коштів на здійснення видатків позабюджетними фондами

Органи казначейства перевіряють подані фондами платіжні доручення, заявки на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки, грошові чеки щодо наявності всіх необхідних реквізитів, відповідності підписів відповідальних осіб і відбитка печатки установи зразкам.

Для проведення готівкових виплат органи казначейства отримують в банку чекові книжки. Оплата вартості чекових книжок здійснюється фондами з їхніх рахунків. Після підтвердження факту оплати (копія платіжного доручення) орган казначейства передає чекову книжку відповідному фонду. На підставі грошових чеків уповноважені особи фондів отримують готівку з поточних рахунків, відкритих в установах банків органам казначейства за балансовими рахунками групи 257 "Кошти державного та місцевого бюджетів до виплати" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України. Кошти на зазначені рахунки перераховуються органами казначейства на підставі заявок на видачу готівки, наданих фондами.

У разі застосування системи безготівкової виплати заробітної плати кошти перераховуються на вкладні рахунки відповідно до платіжних доручень.

Державні цільові фонди відповідають за правильність заповнення платіжних доручень, заявок на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки, грошових чеків. Вони несуть також відповідальність за цільове спрямування та використання коштів, повноту і своєчасність сплати ними податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Тому органи казначейства не вимагають від них підтвердних документів при здійсненні платежів.

Однак у разі проведення державних закупівель для здійснення органами казначейства контролю разом з платіжними дорученнями Фонди повинні подати підтвердні документи (договори, звіти про результати проведення процедур закупівлі тощо), оскільки на кошти позабюджетних фондів поширюються правові засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, передбачені Законом "Про здійснення державних закупівель" від 01.06.2010 року № 2289-VI.

Органи казначейства відповідно до законодавства у сфері державних закупівель перевіряють наявність документів залежно від обраної процедури таких закупівель. При неподанні або поданні неповного пакету підтвердних документів щодо проведення процедур закупівлі товарів (робіт, послуг) за державні кошти органи казначейства не проводять видатки і повертають документи на доопрацювання.

При здійсненні розрахунково-касового обслуговування центрального апарату та територіальних органів державних цільових фондів шляхом проведення платежів з їх рахунків органи казначейства надають їм виписки з рахунків про здійснені операції за результатами попереднього операційного дня.

Насамперед здійснюються платежі із виконання першочергових заходів: на проведення страхових виплат та надання матеріальної допомоги, що стосується виконання фондами своїх функціональних повноважень, а також на оплату праці, нарахування на заробітну плату, оплату комунальних послуг та енергоносіїв, комісійну винагороду банкам за здійснення виплат матеріального забезпечення, при здійсненні видатків на утримання центрального апарату та територіальних органів фондів. Для здійснення зазначених платежів фонди та їх територіальні органи подають органам казначейства реєстри платіжних доручень, в яких зазначається "підлягає виконанню в першочерговому порядку".

За результатами проведених перерахувань органами казначейства щоденно складаються оборотно-сальдові відомості по рахунках 3717 "Рахунки державних позабюджетних фондів" за надходженнями та видатками коштів позабюджетних фондів.

В органах казначейства крім обліку руху коштів за надходженнями та видатками фондів за балансовими рахунками 3717 ведеться також управлінський облік проходження цих коштів на рахунках восьмого класу Плану рахунків. На аналітичних рахунках цього класу наростаючим підсумком з початку року відображаються суми надходжень в розрізі територіальних органів Фондів. Крім цього, відображаються також суми коштів, акумульованих та перерахованих територіальними органами Фондів на центральний рівень, та виділених виконавчою дирекцією Фонду своїм підвідомчим структурам.

12.6. Казначейське обслуговування коштів від приватизації державного майна

Статус, організацію, повноваження та порядок діяльності Фонду державного майна України визначає Закон „Про Фонд державного майна України" від 9.12.2011 року № 4107-VI. Згідно з Законом Фонд державного майна України є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, який реалізує державну політику у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна; управління об'єктами державної власності, у тому числі корпоративними правами держави щодо об'єктів державної власності, що належать до сфери його управління, а також у сфері державного регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності.

Фонд державного майна України відповідальний перед Президентом України. Діяльність Фонду спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України і ґрунтується на принципах верховенства права, законності, безперервності, відкритості, прозорості та відповідальності.

Фонд державного майна наділений такими повноваженнями:

1) у сфері приватизації державного майна:

- ✓ розробляє разом з іншими центральними органами виконавчої влади та забезпечує виконання державних програм приватизації;
- ✓ бере участь у підготовці спільних проектів щодо фінансування міжнародними організаціями структурних перетворень в економіці держави, передприватизаційної підготовки, приватизації та післяприватизаційної підтримки підприємств;
- ✓ здійснює повноваження власника державного майна, у тому числі корпоративних прав, у процесі приватизації та контролює діяльність підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;
- ✓ здійснює продаж державного майна в процесі його приватизації;
- ✓ здійснює контроль за виконанням умов договорів купівлі-продажу державного майна;
- ✓ вживає спільно з органами Антимонопольного комітету України заходів до запобігання монополізації товарних ринків у процесі приватизації та оренди державного майна;
- ✓ здійснює контроль щодо своєчасного та повного надходження коштів від продажу об'єктів приватизації;

2) у сфері управління корпоративними правами держави:

- ✓ здійснює управління та проводить аналіз ефективності управління корпоративними правами держави, що перебувають у сфері його управління;
- ✓ проводить моніторинг фінансово-економічних показників діяльності господарських товариств, які належать до сфери його управління;
- ✓ виступає засновником державних холдингових компаній у процесі приватизації державних підприємств;
- ✓ сприяє стабільному функціонуванню фондового ринку;

3) у сфері оренди державного майна:

- ✓ виступає орендодавцем цілісних (єдиних) майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів та нерухомого майна, а також майна, що не увійшло до статутного капіталу господарських товариств у процесі приватизації (корпоратизації), що перебувають у державній власності;
- ✓ здійснює контроль за надходженням до державного бюджету плати за оренду державного майна;

- ✓ проводить інвентаризацію, оцінку цілісних (єдиних) майнових комплексів державних підприємств, організацій, їх структурних підрозділів, що передаються в оренду Фондом державного майна України, а також нерухомого майна та майна, що не увійшло до статутного капіталу господарських товариств, утворених у процесі приватизації (корпоратизації), або виступає її замовником; укладає договори на проведення оцінки зазначеного майна та затверджує акти оцінки (висновки про вартість майна);
- ✓ здійснює контроль за використанням орендованих цілісних майнових комплексів державних підприємств, організацій, їх структурних підрозділів, виконанням умов договорів оренди цілісних майнових комплексів державних підприємств

4) у сфері оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності:

- ✓ здійснює державне регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності;
- ✓ контроль за виконанням суб'єктами оціночної діяльності та оцінювачами вимог законодавства;
- ✓ контроль за дотриманням єдності методичного та організаційного забезпечення оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності;
- ✓ професійну оціночну діяльність у процесі приватизації та оренди державного майна, у тому числі практичну діяльність з оцінки об'єктів нерухомості для цілей оподаткування у процесі приватизації та оренди державного майна;
- ✓ сприяє створенню конкурентного середовища серед суб'єктів оціночної діяльності.

Фонд державного майна України здійснює інші повноваження, визначені законами України та пов'язані з виконанням покладених на нього Президентом України завдань.

- ✓ здійснює повноваження власника земельних ділянок державної власності, на яких розташовані об'єкти, що підлягають приватизації;
- ✓ забезпечує відповідно до Закону України "Про управління об'єктами державної власності" формування і ведення Єдиного реєстру об'єктів державної власності, є його розпорядником;
- ✓ приймає рішення про створення, реорганізацію (реструктуризацію) та ліквідацію підприємств і організацій, заснованих на державній власності, що належать до сфери його управління;
- ✓ здійснює управління підприємствами та організаціями, заснованими на державній власності, що перебувають у сфері його управління;
- ✓ проводить роботу із залучення та використання міжнародної фінансової, технічної допомоги у сферах, що належать до його компетенції тощо.

До Фонду зараховуються кошти, одержані від продажу державного майна та інші надходження, безпосередньо пов'язані з процесом приватизації, а саме:

- ✓ від покупців за подання заяви на приватизацію;
- ✓ реєстраційний збір за реєстрацію покупців на участь в аукціоні, конкурсі;
- ✓ суми штрафних санкцій за несвоєчасні розрахунки за придбані об'єкти приватизації;
- ✓ надходження від продажу патентів на право оренди приміщень;
- ✓ відсотки, нараховані на суму відстрочених платежів тощо.

Надходження від приватизації державного майна та інші надходження, безпосередньо пов'язані з процесом приватизації, належать до джерел фінансування державного бюджету (ст. 15 Бюджетного кодексу). Кошти від відчуження майна, яке знаходиться в комунальній власності, а також від продажу земельних ділянок несільськогосподарського призначення або прав на них належать до джерел формування бюджету розвитку місцевих бюджетів (ст. 71 Кодексу).

Напрямки зарахування коштів, які надійшли від приватизації державного майна, а також інших надходжень, пов'язаних з процесом приватизації та кредитуванням підприємств[1], визначаються законом про державний бюджет на відповідний рік.

Розподіл коштів, одержаних від приватизації державного (комунального) майна здійснюється згідно з вимогами закону про державний бюджет (рішення про місцевий бюджет) на відповідний рік, закону "Про Державну програму приватизації" та інших законодавчих актів.

Перерахування до державного бюджету коштів, одержаних від приватизації державного майна здійснюється відповідно до Порядку, затвердженого спільним наказом Державного казначейства та Фонду державного майна України від 19.11.2003 р. № 212/2057.

Для зарахування коштів, які надходять від приватизації державного майна, Фонду державного майна та органам приватизації в Казначействі України (центральний рівень) та головних управліннях казначейства, відкриваються два рахунки за балансовим рахунком 3718 "Рахунок для обліку коштів від приватизації майна" Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів:

- ✓ на перший рахунок зараховуються у повному обсязі кошти, одержані від приватизації державного майна, інші надходження, безпосередньо пов'язані з процесом приватизації;
- ✓ на другий – кошти, одержані від приватизації об'єктів комунальної власності, якщо органами місцевого самоврядування були делеговані державним органам приватизації відповідні повноваження.

Наступного дня після зарахування коштів на рахунки органів приватизації органи казначейства передають представникам Фонду державного майна виписки із зазначених рахунків та реєстр розрахункових документів до них.

На підставі платіжних доручень, підготовлених Фондом державного майна або органами приватизації і наданих органам казначейства упродовж трьох робочих днів після отримання виписки, кошти спрямовуються таким чином:

• кошти, одержані від приватизації державного майна, за вирахуванням податку на додану вартість, розподіляються за встановленими нормативами, затвердженими законом про Державний бюджет України на відповідний рік, та перераховуються на рахунки, відкриті у Казначействі (центральний рівень) за балансовими рахунками 3231 "Інші кошти, залучені до загального фонду державного бюджету" та 3232 "Інші кошти, залучені до спеціального фонду державного бюджету". Аналітичні рахунки за вказаними балансовими рахунками відкриваються в розрізі територій та кодів класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання;

• кошти, одержані від приватизації об'єктів комунальної власності, за вирахуванням податку на додану вартість, перераховуються на рахунки з обліку доходів місцевих бюджетів, відкриті в органах казначейства за балансовим рахунком 3151 "Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки". Аналітичні рахунки за вказаним балансовим рахунком відкриваються в розрізі місцевих бюджетів за відповідним кодом класифікації доходів бюджету;

---

[1] Під надходженнями, пов'язаними з кредитуванням підприємств, слід розуміти надходження від повернення підприємствами-позичальниками, яким були надані кредити за рахунок коштів позабюджетних фондів приватизації, сум основного боргу та сплати відсотків за користування наданим кредитом.

• кошти, отримані як застава від покупців для участі в аукціоні, конкурсі, зараховуються на рахунки клієнтів, відкриті в головних управліннях казначейства за балансовим рахунком 3733 "Інші депозитні рахунки".

Кошти, які надходять від приватизації державного майна, обліковуються на рахунках:

- ✓ в органах казначейства – відкритих відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- ✓ в органах приватизації – відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Не зараховуються до державного бюджету кошти, які надійшли відповідно до умов продажу пакетів акцій відкритих акціонерних товариств на конкурсній основі та у вигляді фінансових гарантій при наданні послуг у зв'язку з виконанням програми приватизації і які підлягають поверненню особам, що їх понесли.

Кошти, зараховані помилково, підлягають поверненню за рішеннями судових органів або перераховуються за призначенням на підставі розрахункових документів органів приватизації.

Остаточний розподіл коштів від приватизації та їх перерахування до загального та спеціального фондів бюджетів за звітний період (місяць) здійснюється до 10 числа місяця, наступного за звітним.

Щомісяця, до 10 числа, наступного за звітним, Казначейство та Фонд державного майна України проводять звірки надходжень коштів від приватизації майна, результати яких відображаються в актах звірки, підписаних обома сторонами.

Фінансування та матеріально-технічне забезпечення Фонду державного майна України здійснюються за рахунок коштів державного бюджету.

Фонд Державного майна України та органи приватизації здійснюють видатки відповідно до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 року № 1407.

12.7. Казначейське обслуговування Фонду соціального захисту інвалідів

Основні засади соціальної захищеності інвалідів визначає закон "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні", який набрав чинності з 21.03.1991 року за № 875-XII. Згідно з законом, соціальний захист інвалідів є складовою діяльності держави щодо забезпечення прав і можливостей інвалідів нарівні з іншими громадянами та полягає у наданні пенсії, державної допомоги, компенсаційних та інших виплат, пільг, соціальних послуг, здійсненні реабілітаційних заходів, встановленні опіки (піклування) або забезпеченні стороннього догляду. Законом інвалідам гарантуються рівні зі всіма іншими громадянами можливості для участі в економічній, політичні й соціальній сферах життя суспільства, створення необхідних умов, які дають можливість інвалідам вести повноцінний спосіб життя згідно з індивідуальними здібностями й інтересами.

Для реалізації державної політики у сфері соціального захисту інвалідів відповідно до Закону було створено Фонд соціального захисту інвалідів. Статус Фонду визначено у положенні "Про Фонд соціального захисту інвалідів", затвердженому наказом Міністерства соціальної політики України від 14.04.2011 р. № 129. У Положенні

зазначено, що Фонд є бюджетною установою, діяльність якої спрямовується, координується та контролюється Державною службою з питань інвалідів та ветеранів.

Органи місцевого самоврядування мають право утворювати цільові фонди соціальної допомоги інвалідам, які є складовою спеціального фонду відповідного місцевого бюджету. Порядок і умови витрачання коштів цих фондів визначаються органами місцевого самоврядування з урахуванням пропозицій громадських організацій інвалідів.

Згідно зі ст. 11 закону "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні" бюджет Фонду соціального захисту інвалідів формується за рахунок:

- ✓ коштів державного бюджету;
- ✓ сплати підприємствами (об'єднаннями), установами й організаціями штрафних санкцій через недотримання встановлених нормативів робочих місць для працевлаштування інвалідів;
- ✓ благодійних внесків і добровільних пожертвувань організацій, трудових колективів і громадян;
- ✓ інших надходжень.

На Фонд та його територіальні органи покладається виконання наступних завдань:

- ✓ реалізація в межах своєї компетенції заходів щодо забезпечення зайнятості та працевлаштування інвалідів;
- ✓ виконання програм щодо соціального захисту інвалідів.

Фонд відповідно до покладених на нього завдань:

- ✓ здійснює фінансування програм щодо соціального захисту інвалідів;
- ✓ веде реєстр роботодавців на електронних носіях інформації, до якого включаються дані їх звітів про зайнятість і працевлаштування інвалідів;
- ✓ отримує та спрямовує благодійні внески підприємств і громадян на заходи щодо соціального захисту інвалідів;
- ✓ здійснює контроль за своєчасним перерахуванням штрафних санкцій, що надходять від підприємств за недотримання ними нормативів робочих місць для забезпечення працевлаштування інвалідів;
- ✓ здійснює контроль за цільовим використанням підприємствами, установами, організаціями коштів, переданих їм для здійснення заходів щодо соціального захисту інвалідів;
- ✓ бере участь у розробці та вдосконаленні законодавства у сфері соціального захисту інвалідів;
- ✓ надає безкоштовні інформаційно-консультаційні послуги інвалідам і підприємствам з питань, що належать до його компетенції;
- ✓ виконує інші функцій відповідно до покладених на нього завдань.

Фінансове забезпечення заходів щодо соціальної захищеності інвалідів і дітей-інвалідів здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, в тому числі Фонду соціального захисту інвалідів, місцевих бюджетів, а також органами місцевого самоврядування за місцевими програмами соціального захисту окремих категорій населення за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Для підприємств, установ, організацій, у тому числі підприємств, організацій громадських організацій інвалідів, фізичних осіб, які використовують найману працю, установлюється норматив робочих місць для працевлаштування інвалідів у розмірі чотирьох відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників об-

лікового складу за рік, а якщо працює від 8 до 25 осіб, – у кількості одного робочого місця (ст. 19. Закону "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні".

Підприємства та організації, в яких за основним місцем роботи працює 8 і більше осіб, реєструються у відповідних відділеннях Фонду соціального захисту інвалідів за своїм місцезнаходженням і щороку подають їм звіт про зайнятість та працевлаштування інвалідів.

Підприємства, де кількість працюючих інвалідів менша від установленої нормативом, передбаченим ст.19 закону "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні", сплачують адміністративно-господарські санкції відповідним відділенням Фонду. Сума санкцій визначається в розмірі середньої річної заробітної плати в організації, яка використовує найману працю, за кожне робоче місце, призначене для працевлаштування інваліда і не зайняте інвалідом. Для підприємств, на яких працює від 8 до 15 осіб, розмір санкцій за робоче місце, призначене для працевлаштування інваліда і не зайняте інвалідом, визначається в розмірі половини середньої річної заробітної плати установи, яка використовує найману працю. Такі вимоги не поширюються на підприємства, установи і організації, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.

Порушення термінів сплати адміністративно-господарських санкцій тягне за собою нарахування пені, яка обчислюється виходячи з 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що діяла на момент сплати, нарахованої на повну суму недоїмки за весь її строк.

Сплату адміністративно-господарських санкцій і пені підприємства і організації, які використовують найману працю, проводять за рахунок прибутку, який залишається в їх розпорядженні після сплати всіх податків і зборів (обов'язкових платежів). У разі відсутності коштів штрафні санкції можуть бути застосовані шляхом стягнення на майно підприємства, згідно з чинним законодавством.

Адміністративно-господарські санкції розраховуються та сплачуються підприємствами самостійно в строк до 15 квітня року, наступного за роком, в якому відбулося порушення нормативу.

Санкції перераховуються підприємствами та організаціями в дохід державного бюджету на рахунки 3121 "Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки", відкриті в головних управліннях казначейства.

Щоденно кошти акумулюються на котлових рахунках головних управлінь казначейства та перераховуються до Казначейства України на відповідний рахунок 3122 "Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки".

Суми адміністративно-господарських санкцій і пені, що надійшли до державного бюджету, використовуються Фондом соціального захисту інвалідів на:

- ✓ фінансування заходів щодо соціальної, трудової, фізкультурно-спортивної та професійної реабілітації інвалідів;
- ✓ надання цільової позики (з терміном повернення до трьох років) на створення робочих місць, призначених для працевлаштування інвалідів. Такі позики є безвідсотковими і надаються лише за наявності відповідного рішення Комісії з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів;
- ✓ фінансування витрат на професійне навчання непрацюючих інвалідів, у тому числі за направленням державної служби зайнятості;

- ✓ надання фінансової допомоги на здійснення заходів соціальної, трудової, фізкультурно-спортивної та професійної реабілітації інвалідів. Фінансова допомога надається лише за наявності відповідного рішення Комісії.

Фонд соціального захисту інвалідів та його територіальні відділення як розпорядники коштів здійснюють видатки відповідно до бюджетних асигнувань та затверджених кошторисів. Кошти, що виділяються Фонду зі спеціального фонду державного бюджету, використовуються Фондом та його територіальними відділеннями в межах затверджених Міністерством соціальної політики кошторисів. У кошторисах обов'язково передбачаються видатки відділень Фонду на судові витрати, а також кошти, необхідні для організаційно-технічного забезпечення Фондом функцій реєстрації та обліку підприємств, контролю за надходженням сум штрафних санкцій.

На підставі кошторисів органами казначейства здійснюється фінансування видатків відділень Фонду на їх утримання та виконання заходів щодо соціальної, трудової, фізкультурно-спортивної та професійної реабілітації інвалідів.

Для зарахування коштів, що надходять як благодійні внески, виконавчій дирекції та відділенням Фонду в органах казначейства відкриваються спеціальні реєстраційні рахунки за іншими власними надходженнями.

Благодійні внески підприємств, організацій, трудових колективів і громадян, інші надходження використовуються на заходи щодо соціального захисту інвалідів та фінансове забезпечення виконання державних програм соціального захисту інвалідів.

Контроль за правильним витрачанням коштів Фонду, а також своєчасним і повним надходженням до державного бюджету коштів від підприємств, установ, організацій, які не забезпечують установлених нормативів робочих місць, призначених для працевлаштування інвалідів, здійснюють відділення Фонду відповідно до чинного законодавства.

Органи державної податкової служби під час проведення документальних перевірок забезпечують перевірку підприємств щодо сплати ними штрафних санкцій. У разі виявлення несплати штрафних санкцій або неповної їх сплати органи податкової служби інформують відповідні відділення Фонду для вжиття ними заходів щодо стягнення санкцій у судовому порядку.

Видатки Фонду України соціального захисту інвалідів здійснюються відповідно до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 року № 1407.

Висновки до розділу

- З переходом до ринкових засад ведення економіки та загостренням демографічної ситуації у державі, в умовах недостатності бюджетних коштів для гарантованого фінансового забезпечення потреб суспільства назріла потреба у створенні державних цільових фондів. Фонди створюються центральними органами влади та органами місцевого самоврядування для задоволення конкретних цілей і мають, як правило, тимчасовий характер. З виконанням поставлених завдань певні фонди припиняють свою діяльність, натомість створюються нові фонди з чітко окресленими цілями.
- Державні цільові фонди поділяють на цільові бюджетні фонди (фонди, що входять до складу бюджету) і державні та місцеві позабюджетні фонди (фонди, що не входять до відповідного бюджету). Характерною ознакою позабюджетних фон-

дів є чітке закріплення дохідних джерел і, відповідно, суворе цільове їх використання.

- З метою запровадження ефективного контролю за витрачанням позабюджетних коштів установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів бюджету, кошти державних позабюджетних фондів переведено на казначейське обслуговування. Це дозволило значно підвищити оперативність проходження коштів цих фондів. При цьому відповідальність за цільове спрямування та використання коштів несуть виконавчі дирекції фондів.
- Для обліку надходжень та здійснення платежів виконавчим дирекціям Фондів в головних управліннях казначейства та Казначействі України (на центральному рівні) відкриваються рахунки за балансовим рахунком 3717 "Рахунки державних позабюджетних фондів" Плану рахунків бухгалтерського обліку державного та місцевих бюджетів.
- Єдиний соціальний внесок сплачується шляхом перерахування платником страхових внесків безготівкових коштів з його банківського рахунку на відповідний рахунок органу Міністерства доходів і зборів України, відкритий у територіальному органі казначейства. Платники, які не мають банківського рахунку, сплачують внесок шляхом готівкових розрахунків через установи банків чи відділення поштового зв'язку.
- Сплачені платниками страхові кошти зараховуватися на рахунки за балансовим рахунком 3719 "Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування", відкриті в головних управліннях казначейства на ім'я територіальних органів Міністерства доходів і зборів.
- Страхові кошти, які надійшли на рахунки 3719 (з урахуванням повернень помилково або надміру сплачених сум та безпідставно стягнутих сум єдиного внеску), перераховуються головними управліннями казначейства на відповідні рахунки головних управлінь Міністерства доходів і зборів.
- Наступного операційного дня страхові кошти з рахунків 3719 головних управлінь Міндоходів перераховуються головними управліннями казначейства на відповідні рахунки 3719, відкриті на ім'я Міністерства доходів і зборів у Державній казначейській службі України.
- Закумульовані на рахунках 3719 Міністерства доходів і зборів страхові кошти розподіляються за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування та перераховуються на рахунки фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, відкриті в Казначействі України за балансовим рахунком 3717 "Рахунки державних позабюджетних фондів".
- Перерахування коштів для здійснення соціальних виплат та проведення видатків на утримання центрального апарату та територіальних органів фондів здійснюється органами казначейства на підставі підготовлених ними платіжних доручень без надання підтверджуючих документів. Виплати страхових коштів здійснюються з рахунків, відкритих територіальним органам фондів в установах банків, або через підприємства поштового зв'язку.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення державних цільових фондів. Яке їх призначення?
2. Дайте характеристику державних цільових фондів як джерела фінансування спеціальних програм і заходів.
3. Що слід розуміти під цільовими бюджетними фондами та позабюджетними фондами?
4. За рахунок яких джерел формується бюджет Пенсійного фонду України та на які цілі використовуються кошти Фонду?
5. З яких джерел формується Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття та на які цілі використовуються кошти Фонду?
6. За рахунок яких джерел здійснює свою діяльність Фонд соціального страхування від нещасних випадків та на які потреби використовуються кошти Фонду?
7. З яких джерел формується Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та на які цілі використовуються кошти Фонду?
8. Яким чином здійснюється адміністрування внесків до фондів соціального страхування?
9. Який порядок сплати страхових коштів до державних цільових фондів?
10. Опишіть порядок зарахування та розподілу коштів єдиного соціального внеску.
11. Яким чином здійснюється повернення помилково або надміру сплачених сум єдиного внеску?
12. Яким чином здійснюються видатки фондами соціального страхування?
13. Опишіть порядок проходження коштів, одержаних від приватизації державного майна.
14. Який порядок проходження коштів Фонду соціального захисту інвалідів?

РОЗДІЛ 13

УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМ БОРГОМ

13.1. Економічна сутність і причини виникнення державного боргу

Важливим елементом фінансової системи держави є державний борг, що утворюється внаслідок мобілізації ресурсів на внутрішньому та світовому фінансових ринках.

Державний борг (відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу) – загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення. За своєю економічною сутністю державний борг визначає економічні відносини держави як позичальника з її кредиторами щодо перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту на умовах строковості, платності та повернення.

Відповідно до проекту закону України "Про Державний борг та гарантований державою борг", прийнятого за основу Верховною Радою України від 07.06.2011 р. № 8637, державний борг є суверенним боргом і являє собою абсолютне й безумовне зобов'язання держави. Держава несе повну відповідальність за ним згідно з умовами випуску державних боргових цінних паперів та укладених кредитних договорів (договорів позики).

Основними *причинами* виникнення державного боргу є:

- ✓ хронічний дефіцит державного бюджету;
- ✓ перевищення темпів зростання державних видатків над темпами зростання доходів;
- ✓ розширення економічної функції держави;
- ✓ циклічні спади в економіці, особливо якщо вони глибокі та тривалі;
- ✓ залучення коштів нерезидентів з метою підтримки стабільності національної валюти;
- ✓ вплив політичних бізнес-циклів (надмірне збільшення державних видатків напередодні виборів з метою завоювання популярності у виборців, в періоди соціальних конфліктів) тощо.

Державний борг можна класифікувати за різними класифікаційними ознаками. *Залежно від сфери розміщення позик* розрізняють внутрішній та зовнішній борг (рис. 13.1).

Внутрішній державний борг – сукупність зобов'язань держави, що виникли в результаті запозичень на внутрішньому ринку. До складу державного внутрішнього боргу України входять позичання Уряду України і позичання, здійснені при безумовній гарантії Уряду, для забезпечення фінансування загальнодержавних програм.

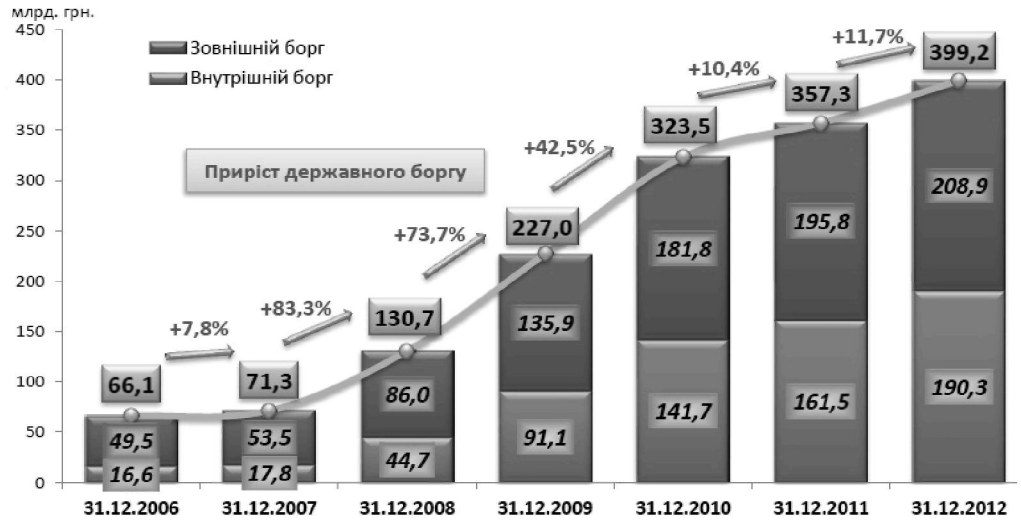


Рис. 13.1. Динаміка внутрішнього та зовнішнього державного боргу

Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.

Державний внутрішній борг складається із заборгованості минулих років та заборгованості, що виникає щорічно за новими борговими зобов'язаннями уряду. Він формується в результаті випуску державних цінних паперів, отримання кредитів та виникнення інших боргових зобов'язань.

Зовнішній державний борг – сукупність боргових зобов'язань держави, що виникли в результаті запозичення держави на зовнішньому ринку.

Державний зовнішній борг складається з:

- ✓ позик на фінансування державного бюджету та погашення зовнішнього державного боргу;
- ✓ позик на підтримку національної валюти;
- ✓ позик на фінансування інвестиційних та інституціональних проектів;
- ✓ гарантій іноземним контрагентам щодо виконання контрактних зобов'язань у зв'язку з некомерційними ризиками;
- ✓ державних гарантій, що надаються Кабінетом Міністрів України для кредитування проектів, фінансування яких передбачено державним бюджетом України.

Державні внутрішні та зовнішні запозичення здійснюються в межах, визначених законом про Державний бюджет України, з дотриманням граничного обсягу державного боргу. Граничний обсяг державного (місцевого) внутрішнього та зовнішнього державного боргу, граничний обсяг надання гарантій відповідно до вимог ст. 18 Бюджетного кодексу визначаються на кожний бюджетний період законом про Державний бюджет України на поточний бюджетний період чи рішенням про місцевий бюджет.

Державна гарантія – спосіб забезпечення виконання в повному обсязі або частковому державою боргових зобов'язань суб'єкта господарювання – резидента перед кредитором (позикодавцем). Державні гарантії надаються на забезпечення виконання зобов'язань позичальників (резидентів України), які не мають простроченої

заборгованості перед державою, за умови покриття позичальниками гарантійних ризиків держави належним чином у повному обсязі.

Основними способами реалізації державних гарантій та запозичень можуть бути:

- ✓ випуск державних цінних паперів;
- ✓ укладення угод про позику та гарантійних угод;
- ✓ інші способи, передбачені чинним законодавством.

При наданні державних гарантій виникає потенційний державний борг, який стає реальним за умови відшкодування кредитору суми зобов'язань позичальника, за якими держава була гарантом.

З метою забезпечення дотримання граничних обсягів державного (місцевого) боргу та державних (місцевих) гарантій Міністерство фінансів України веде Реєстр державного боргу і гарантованого державою боргу, Реєстр державних гарантій, а також Реєстр місцевих запозичень та місцевих гарантій.

Кабінет Міністрів України визначає умови здійснення державних запозичень, у тому числі вид, валюту, строк та відсоткову ставку державного запозичення.

Відповідно до бюджетної класифікації України, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11 "Про бюджетну класифікацію", як внутрішній, так і зовнішній державний борг класифікують:

- ✓ ***за типом кредитора*** складається з двох розділів: внутрішній борг включає заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів різних рівнів та державних фондів, заборгованість перед банківськими установами та іншими органами управління; зовнішній борг включає заборгованість за позиками, одержаними від: міжнародних фінансових організацій, органів управління іноземних держав, іноземних комерційних банків, постачальників тощо;
- ✓ ***за типом боргового зобов'язання***, що включає заборгованість за довгостроковими, середньостроковими, короткостроковими зобов'язаннями та векселями.

За формою залучення коштів державний борг поділяється на державні запозичення та гарантії.

Державні запозичення – операції, пов'язані з отриманням державою кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування державного бюджету. Розрізняють:

1) ***державні внутрішні запозичення*** – операції, пов'язані з отриманням державою кредитів (позик) на внутрішньому ринку державних запозичень;

2) ***державне зовнішнє запозичення*** – операції, пов'язані з отриманням державою кредитів (позик) на міжнародному ринку капіталу.

Державне запозичення здійснюється з метою:

- ✓ фінансування дефіциту державного бюджету;
- ✓ підтримки платіжного балансу та поповнення валютних резервів;
- ✓ інших цілей, встановлених чинним законодавством.

Залежно від терміну залучення коштів розрізняють:

- ✓ короткостроковий борг (з терміном погашення до одного року);
- ✓ середньостроковий (від одного до п'яти років);
- ✓ довгостроковий (понад п'ять років).

Державний борг можна поділити також на:

- ✓ ***капітальний***, який включає всю сукупність боргових зобов'язань держави на певну дату;
- ✓ ***поточний***, що складається з платежів за зобов'язаннями, які позичальник повинен погасити у звітному періоді.

За валютою залучення державний борг поділяється на борг у національній та іноземній валюті.

Внутрішній борг формується переважно у національній валюті. Для залучення коштів емітуються цінні папери, які розміщуються на внутрішньому фондовому ринку. Державний борг в іноземній валюті виникає в результаті запозичення коштів в іноземних банківських установах, міжнародних фінансово-кредитних організаціях, розміщення державних боргових зобов'язань на міжнародних фінансових ринках.

13.2. Порядок відображення операцій за борговими зобов'язаннями держави

Державний борг утворюється внаслідок здійснення державних запозичень або іншими шляхами, передбаченими законодавством України, і є абсолютним і безумовним зобов'язанням держави.

Боргові зобов'язання держави – зобов'язання, що виникають у держави як у безпосереднього позичальника, оформлені шляхом випуску державних боргових цінних паперів та/або укладення кредитних договорів (договорів позики).

Державні боргові зобов'язання поділяються на:

- ✓ *прямі боргові зобов'язання* – зобов'язання, що беруться державою як безпосереднім позичальником шляхом випуску державних цінних паперів, укладення угод про позику або іншими шляхами, передбаченими законодавством України;
- ✓ *умовні (гарантовані) боргові зобов'язання* – зобов'язання, що беруться безпосередньо юридичними особами та гарантуються державою, у тому числі зобов'язання за кредитами МВФ, крім випадків їх безпосереднього спрямування до державного бюджету. До вступу в силу державних гарантій операції за зазначеними зобов'язаннями не відображаються в показниках державного бюджету.

Загальний обсяг державного боргу та гарантованого державою боргу розраховується у грошовій формі як непогашена основна сума прямих боргових зобов'язань держави. Стан державного боргу визначається на останній день звітного періоду та включає операції за цей день.

Динаміка державного прямого та гарантованого боргу України наведена у таблиці 13.1.

Як видно з таблиці загальний державний борг України поступово зростав. Це обумовлювалося різними чинниками: дефіцитністю державного бюджету та платіжного балансу, високою залежністю від імпорту енергоресурсів, неефективним використанням залучених кредитів та відсутністю належного контролю за цим процесом, несприятливим інвестиційним кліматом, неефективністю приватизаційних процесів, розбалансованістю фіскальної політики держави тощо.

Упродовж 2008–2010 років у зв'язку з посиленням кризових явищ та зростанням потреби у фінансуванні державного бюджету суттєво збільшився обсяг державного боргу. Таке зростання пояснюється випуском облігацій внутрішньої державної позики, отриманням позик від МВФ та стрімким зростанням курсів іноземних валют відносно національної валюти. Суттєво збільшився обсяг видатків на обслуговування державного борг, що пов'язано зі збільшенням обсягу державного боргу, девальвацією гривні і підвищенням відсоткових ставок в умовах фінансової кризи.

У свою чергу позики, за якими виникають *прямі боргові зобов'язання*, поділяються на:

- ✓ *позики на фінансування бюджету* – позики, що залучаються державою з метою фінансування державного бюджету і не мають цільового призначення;

Таблиця 13.1

Динаміка державного та гарантованого державою боргу України
(на кінець відповідних років)

млрд. грн.

Роки	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Загальна сума державного та гарантованого державою боргу	**88,75**	**189,41**	**316,88**	**432,24**	**473,12**	**515,51**
Державний борг	***71,29***	***130,69***	***227,00***	***323,48***	***357,27***	***399,22***
внутрішній борг	17,81	44,67	91,07	141,66	161,47	190,30
зовнішній борг	53,49	86,02	135,93	181,81	195,81	208,92
Гарантований державою борг	***17,45***	***58,72***	***89,89***	***108,76***	***115,85***	***116,29***
внутрішній борг	1,00	2,00	14,06	13,83	12,24	16,21
зовнішній борг	16,45	56,72	75,83	94,93	103,61	100,08
ВВП	**720,73**	**948,06**	**913,35**	**1082,57**	**1302,08**	**1408,89**
Державний та гарантований державою борг до ВВП, %	***12,31***	***19,98***	***34,69***	***39,93***	***36,34***	***36,59***
державний борг до ВВП, %	9,89	13,78	24,85	29,88	27,44	28,34
гарантований державою борг до ВВП, %	2,42	6,20	9,84	10,05	8,90	8,25

Складено за даними Офіційного веб-сайту Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.

- ✓ *позики на фінансування проектів розвитку* – позики, що залучаються державою на фінансування цільових програм розвитку, у тому числі позики, що залучаються державою для інституційних проектів підтримки та розвитку органів державного управління та які не є самоокупними; позики, що залучаються державою для фінансування інвестиційних проектів розвитку окремих галузей, секторів економіки, виробництв та регіонів на умовах повернення;
- ✓ *позики, пов'язані з реструктуризацією чи визнанням боргу* – позики, що виникають у результаті реструктуризації боргових зобов'язань чи визнання боргу.

До операцій, пов'язаних з державним боргом, належать операції державного бюджету, пов'язані зі зміною обсягу державного боргу, його обслуговуванням, управлінням, виконанням гарантійних зобов'язань та використанням залучених коштів, а саме:

- ✓ одержання (випуск) – надходження до державного бюджету, що виникають унаслідок державного запозичення або взяття боргових зобов'язань у разі реструктуризації чи визнання боргу;
- ✓ обслуговування – видатки із сплати відсотків (відсоткового доходу), комісії, штрафів та інших платежів, пов'язаних з виконанням боргових зобов'язань, і видатки на управління державним боргом;
- ✓ погашення – повернення позичальником кредитів (позик) відповідно до умов кредитних договорів (договорів позики) та умов випуску державних боргових цінних паперів;
- ✓ надання (використання) – використання залучених коштів шляхом надання позик, трансфертів;

- ✓ повернення основної суми наданих позик – здійснення платежів до державного бюджету позичальниками з повернення позик, що були надані з державного бюджету за рахунок залучених коштів або з повернення коштів, сплачених державою на виконання гарантійних зобов'язань у разі вступу в силу державних гарантій;
- ✓ платежі з виконання гарантійних зобов'язань – здійснення платежів з державного бюджету на виконання державою гарантійних зобов'язань у разі вступу в силу державних гарантій за кредитами, наданими під державні гарантії;
- ✓ плата за користування бюджетними коштами – здійснення платежів до державного бюджету позичальниками за користування бюджетними коштами (сплата відсотків, комісій тощо), що були надані з державного бюджету у вигляді позик за рахунок залучених коштів;
- ✓ плата за надання позик та гарантій – здійснення платежів до державного бюджету позичальниками за надання державних гарантій та позик, що були надані з державного бюджету за рахунок залучених коштів або в результаті реструктуризації заборгованості перед державою;
- ✓ управління державним боргом – виконання заходів щодо досягнення економії коштів державного бюджету з погашення та обслуговування державного боргу, управління строками платежів та поліпшення структури державного боргу; проведення заходів з інформаційної та рейтингової підтримки залучення коштів на ринках капіталу; оплата дорадчих та юридичних послуг з питань управління державним боргом, випуску та обігу державних цінних паперів, впровадження сучасних засобів обробки інформації та зв'язку, створення та розвитку інформаційно-аналітичної системи управління державним боргом; оплата інших заходів, визначених чинним законодавством.

Згідно з Порядком відображення операцій, пов'язаних з державним та гарантованим державою боргом, при плануванні та виконанні державного бюджету, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2004 р. № 42, операції, пов'язані з борговими зобов'язаннями держави, при плануванні та виконанні державного бюджету, відображаються наступним чином:

1. *Позики на фінансування державного бюджету:*

- ✓ отримання позик на фінансування бюджету – в загальному фонді державного бюджету в частині "Фінансування";
- ✓ обслуговування позик на фінансування бюджету – у загальному фонді державного бюджету в частині "Видатки" за відповідною бюджетною програмою;
- ✓ погашення державного боргу за позиками на фінансування державного бюджету відображається у загальному фонді бюджету в частині "Фінансування".

2. *Позики на фінансування проектів розвитку та позики, що виникають у результаті визнання боргу:*

- ✓ отримання позик на фінансування проектів розвитку та взяття державою боргових зобов'язань за позиками, що виникають у результаті визнання боргу, – у спеціальному фонді державного бюджету в частині "Фінансування";
- ✓ обслуговування позик на фінансування проектів розвитку та позик, що виникають у результаті визнання боргу, – у загальному фонді державного бюджету в частині "Видатки" за відповідною бюджетною програмою;
- ✓ погашення державного боргу за позиками на фінансування проектів розвитку та позиками, що виникають у результаті визнання боргу, – у загальному фонді державного бюджету в частині "Фінансування".

3. *Погашення боргу за позиками, що підлягають реструктуризації*, відображається в спеціальному фонді державного бюджету в частині "Фінансування". У разі якщо до зобов'язань, що підлягають реструктуризації, включається сума платежів з обслуговування боргу, такі платежі відображаються у спеціальному фонді державного бюджету в частині "Видатки".

Сума зобов'язань, що виникає в результаті реструктуризації, відображається як державне запозичення в спеціальному фонді державного бюджету в частині "Фінансування".

Погашення та обслуговування зобов'язань, що виникли в результаті реструктуризації, відображається аналогічно операціям за позиками на фінансування державного бюджету.

4. *Операції з активного управління державним боргом* при плануванні та виконанні державного бюджету:

- ✓ видатки з управління державним боргом – в складі видатків з обслуговування державного боргу;
- ✓ платежі з дострокового погашення державного боргу або викупу державних цінних паперів та операцій з резервування/депонування коштів для здійснення майбутніх платежів за державним боргом – у загальному фонді державного бюджету в частині "Фінансування";
- ✓ розміщення коштів на депозитах чи придбання цінних паперів, а також повернення коштів з депозитів чи пред'явлення цінних паперів – у загальному фонді державного бюджету в частині "Фінансування";
- ✓ відсотки (дохід) за депозитами зараховуються до загального фонду державного бюджету в частині "Доходи";
- ✓ результати операцій з цінними паперами – у загальному фонді державного бюджету в частині "Видатки" як видатки з обслуговування державного боргу зі знаком плюс (мінус);
- ✓ витрати, пов'язані з купівлею та конвертацією іноземної валюти, комісії банків за переказ коштів за платежами з активних операцій – у загальному фонді державного бюджету в частині "Видатки" у складі видатків з обслуговування державного боргу.

5. *Операції, пов'язані з гарантійними зобов'язаннями держави та наданням трансфертів за рахунок залучених коштів*:

- ✓ надання трансфертів з державного бюджету за рахунок залучених коштів на впровадження інституційних проектів, що фінансуються за рахунок позик від міжнародних фінансових організацій, – у спеціальному фонді бюджету в частині "Видатки" за бюджетними програмами відповідних головних розпорядників бюджетних коштів;
- ✓ надання позик з державного бюджету на впровадження інвестиційних проектів за рахунок залучених на ці потреби позик – у спеціальному фонді державного бюджету в частині "Кредитування" як надання кредитів за бюджетними програмами відповідних головних розпорядників бюджетних коштів;
- ✓ платежі на виконання державою гарантійних зобов'язань за позичальників, що отримали кредити під державні гарантії, та витрати, пов'язані з купівлею та конвертацією іноземної валюти, комісії банків за переказ коштів за платежами з виконання державою гарантійних зобов'язань – в частині "Кредитування" загального фонду державного бюджету як надання кредитів за бю-

джетною програмою "Виконання державою гарантійних зобов'язань за позичальників, що отримали кредити під державні гарантії";

- ✓ плата за користування позиками, наданими за рахунок коштів, залучених державою, плата за надання позик та/або державних гарантій – у загальному фонді державного бюджету в частині "Доходи";
- ✓ повернення наданих позик, за винятком кредитів, залучених державою або під державні гарантії і наданих для закупівлі сільськогосподарської техніки іноземного виробництва, переданої сільгосптоваровиробникам та іншим суб'єктам господарювання, – у загальному фонді державного бюджету в частині "Кредитування" зі знаком мінус;
- ✓ повернення наданих позик за кредитами, залученими державою або під державні гарантії і наданими для закупівлі сільськогосподарської техніки іноземного виробництва, переданої сільгосптоваровиробникам та іншим суб'єктам господарювання, – у спеціальному фонді державного бюджету в частині "Кредитування" зі знаком мінус.

13.3. Особливості управління державним боргом

13.3.1. Принципи та методи управління державним боргом

Значні витрати на обслуговування державного боргу порівняно з надходженням платежів до державного бюджету вимагають побудови дієвої системи його управління. Під *управління державним боргом та гарантованим державою боргом* слід розуміти сукупність заходів, що здійснюються державою, пов'язаних із утворенням, обслуговуванням та погашенням державного й гарантованого державою боргу та спрямованих на зменшення ризиків, оптимізацію витрат і структури при здійсненні державних запозичень та наданні державних гарантій.

Управління державним боргом має за мету: досягнення стабільного економічного розвитку, забезпечення необхідних темпів приросту ВВП та повної зайнятості, стримування інфляційних процесів, забезпечення фінансування соціальних програм, формування достатніх обсягів кредитних ресурсів для розвитку підприємницької діяльності, залучення необхідних обсягів (і відповідної структури) іноземних інвестицій тощо.

Державний борг можна розглядати з двох позицій: з одного боку, державне запозичення сприяє економічному зростанню; з іншого – борг збільшує навантаження на державний бюджет. Тому необхідно знайти оптимальне співвідношення між обсягом інвестицій, економічним зростанням та внутрішнім і зовнішніми запозиченнями держави. При цьому умови залучення нових позик мають оцінюватися з урахуванням спроможності країни обслуговувати борги за раніше прийнятими зобов'язаннями.

У процесі управління державним боргом вирішуються такі *завдання*:

- ✓ пошук ефективних умов запозичення коштів з точки зору мінімізації вартості боргу;
- ✓ недопущення неефективного та нецільового використання запозичених коштів;
- ✓ забезпечення своєчасної та повної сплати суми основного боргу та нарахованих відсотків;
- ✓ визначення оптимального співвідношення між внутрішніми та зовнішніми запозиченнями за умови збереження фінансової рівноваги в країні;
- ✓ забезпечення стабільності валютного курсу та фінансового ринку країни.

Для ефективного управління державним боргом потрібно дотримуватись наступних принципів:

- ✓ *безумовності* – забезпечення режиму безумовного виконання державою всіх зобов'язань перед інвесторами і кредиторами, які держава, як позичальник, прийняла на себе при укладанні договору позики;
- ✓ *планування і прогнозування* – прийняття рішень щодо управління державним боргом та гарантованим державою боргом на основі обґрунтованих планів і прогнозів потреби держави у фінансових ресурсах та прогнозних основних макропоказників економічного і соціального розвитку України;
- ✓ *мінімізація ризиків* – розміщення і погашення позик таким чином, щоби максимально знизити вплив коливань кон'юнктури світового ринку капіталів і спекулятивних тенденцій ринку цінних паперів на ринок державних зобов'язань;
- ✓ *оптимальності структури* – підтримання оптимальної структури боргових зобов'язань за термінами обертання і погашення;
- ✓ *зберігання фінансової незалежності* – підтримка оптимальної структури боргових зобов'язань держави між інвесторами-резидентами і інвесторами-нерезидентами;
- ✓ *прозорості та публічності інформації* – дотримання відкритості при випуску позик, забезпечення доступу міжнародних рейтингових агентств до достовірної інформації про економічний стан у державі для підтримки високої кредитної репутації і рейтингу держави-позичальника.

Крім цього при управлінні державним боргом важливо дотримуватись принципів: економічної обґрунтованості рішень, що приймаються під час здійснення державних запозичень та надання державних гарантій; узгодження напрямів реалізації політики управління державним боргом з напрямами реалізації фіскальної та грошово-кредитної політики; обліку і підзвітності операцій з управління державним боргом та гарантованим державою боргом; відповідальності посадових осіб, які беруть участь в управлінні державним боргом та гарантованим державою боргом.

У процесі управління державним боргом необхідно враховувати економічну та політичну ситуацію в державі, рівень інфляції, ділову активність суб'єктів підприємницької діяльності, ступінь ризику країни щодо неповернення боргу тощо.

Ефективне управління державним боргом передбачає розв'язання проблеми зниження боргового навантаження та ризику невиконання боргових зобов'язань держави з використанням різноманітних методів.

Одним із найпоширеніших є *рефінансування державного боргу*, тобто погашення основної заборгованості і процентів за рахунок засобів, отриманих від розміщення нових позик. Для успішного застосування механізму рефінансування необхідно, щоб держава мала високу репутацію держави-позичальника. Її досягнення та підтримка є важливим фактором для успішного управління державним боргом. На сьогодні репутація позичальників на світовому фінансовому ринку виражається в рейтингах, які присвоюються певній державі спеціальними агентствами відповідно до міжнародних правил рейтингування.

З позиції інвесторів, найбажанішим варіантом є повне, безумовне і своєчасне виконання державою своїх зобов'язань. Однак, за умови неспроможності держави через певні причини забезпечити погашення позик і виплат за ними процентів, для розв'язання проблеми зниження боргового навантаження та ризику невиконання боргових зобов'язань, а також забезпечення платоспроможності держави можуть прийматися рішення щодо врегулювання державного боргу як ринковими, так і неринковими методами.

Новація – домовленість між позичальником і кредитором щодо заміни зобов'язання з певного фінансового кредиту іншим зобов'язанням.

Уніфікація позик – зменшення кількості випущених позик шляхом об'єднання кількох раніше випущених позик. При цьому облігації та сертифікати раніше випущених позик обмінюються на заново випущені позики.

Конверсія (обмін) боргу передбачає: безпосередній обмін (своп) боргів на акції компаній, що перебувають у державній власності або ж обмін боргових зобов'язань на акції в рамках державної програми приватизації; опосередкований обмін боргів на національну валюту, яку в результаті можна інвестувати в загальнодержавні проекти чи акції національних компаній; обмін боргових зобов'язань на екологічні програми як варіант зменшення боргового тягаря країни за рахунок здійснення нею екологічних послуг світовому співтовариству; погашення боргів товарними поставками тощо.

Консолідація – зміна початкових умов обертання позик в частині терміну їх погашення та величини позикового відсотка, тобто рішення про перенесення дати виплати за зобов'язаннями на пізніший термін.

Викуп боргу з дисконтом на вторинному ринку – скорочення обсягу державного боргу через викуп власних боргів із дисконтом (знижкою) на вторинному ринку. Через наявність дисконту дана стратегія подібна до часткового списання боргу. Для викупу можуть використовуватися як офіційні золотовалютні резерви країни, так і кредити міжнародних фінансових організацій.

Кредитори отримують вигоду при достроковому викупі боргу позичальником лише у тому випадку, коли покращення фінансового стану позичальника завдяки проведенню такого викупу дозволяє йому збільшити загальну суму боргових виплат на користь кредиторів. Міжнародні фінансові організації погоджуються на фінансування операцій дострокового викупу за рахунок власних ресурсів тоді, коли очікується, що дефолт буде мати суттєві негативні наслідки для всієї світової фінансової системи.

Тимчасовий мораторій на виплату відсотків або частини основного боргу – відстрочення сплати внутрішніх або зовнішніх боргових зобов'язань, що оголошується спеціальними актами державної влади на певний строк чи до закінчення певних надзвичайних подій.

Пролонгація боргу – форма добровільної згоди кредиторів на відстрочення виплат за зобов'язаннями боржника, що дозволяє перетворити коротко- і середньострокові зобов'язання у довготермінові, відтермінувавши час сплати основної частини боргу. Такий метод передбачає підвищені відсотки і, відповідно, зниження кредитоспроможності позичальника з усіма можливими негативними наслідками.

Анулювання (списання) частини боргу – відмова держави від усіх зобов'язань щодо раніше випущених позик. Може бути зумовлене фінансовою неспроможністю держави, її банкрутством або політичними мотивами. Найчастіше такий механізм застосовується Паризьким клубом офіційних кредиторів до найменш розвинутих країн, нездатних погасити свої зобов'язання навіть у віддаленій перспективі.

Слід мати на увазі, що застосування цих методів порушує перший принцип управління державним боргом – принцип безумовності. Тому їх використання вимагає глибокого попереднього вивчення та аналізу подальших економічних і політичних наслідків. Це може бути:

- ✓ скорочення споживання населення країни;

- ✓ збільшення податків для обслуговування державного боргу (виступає антистимулом економічної активності);
- ✓ перерозподіл доходу на користь власників державних облігацій;
- ✓ іноземні кредити, отримані вітчизняними підприємствами під гарантії уряду.

Світова криза заборгованості, що спалахнула в кінці 70-х – на початку 80-х років дозволила нагромадити значний досвід з управління борговим тягарем та виділити декілька варіантів розв'язання боргової проблеми. Один із них – визнати свою неспроможність сплачувати борги в строк і в повному обсязі, тобто оголосити дефолт і шукати шляхів пом'якшення його наслідків. Інший варіант – перевести все в площину "дрібного фолу", політики розділу боргів, переговорів із реструктуризації, вимог часткового списання боргів.

Відмова від платежів не тільки принизлива, вона загрожує втратою активів за кордоном, іншими міжнародними санкціями. Оголошення дефолту може принести лише тимчасове полегшення для державного бюджету, але призведе до глобальних наслідків, пов'язаних із зменшенням обсягів іноземних інвестицій в економіку країни, до зменшення обсягів зовнішньої торгівлі, унеможливить подальше здійснення зовнішніх запозичень.

У світовій практиці зовнішню заборгованість прийнято врегульовувати шляхом реструктуризації боргу, тобто через укладання угоди між кредитором і позичальником, який має труднощі з погашенням своїх фінансових зобов'язань. Головною метою реструктуризації є зменшення пікового навантаження платежів з обслуговування та погашення боргу, які припадають на певний період. Борг перед Міжнародним валютним фондом і Світовим банком реструктуризації не підлягає.

Будь-яка програма реструктуризації потребує проведення відповідних розрахунків стосовно кожного окремого випадку. При цьому аналіз можливих варіантів повинен враховувати не тільки економічні, але й політичні наслідки тих чи інших дій щодо суверенного боргу. Крім того, при використанні ринкових механізмів завжди залишається можливість управління державним боргом і оптимізації структури боргових виплат.

У світовій практиці при управлінні державним боргом використовується кілька варіантів реструктуризації зовнішньої заборгованості, які пропонуються кредиторами, залежно від виду зовнішнього боргу та рівня доходу на душу населення.

Один з них – реструктурування міжурядових позик і позик, які гарантовані урядом у рамках Паризького клубу офіційних кредиторів. Програма реструктуризації передбачає одержання боржником відстрочки виплати основної частини боргу терміном до трьох років.

Х'юстонські умови, які введені в дію у 1990 році, дозволяли країнам-боржникам Паризького клубу із середнім рівнем доходу на душу населення проводити конверсію відповідних боргів на акції, національну валюту чи обмінювати борги за ринковим курсом для їх вкладення у національні фонди на різноманітні доброчинні цілі.

З 1989 року по лінії Паризького клубу започатковується спосіб реструктуризації боргів комерційних банків на основі плану Брейлі. Згідно з цим планом банки йдуть на реорганізацію певної частини боргу (як правило, це зниження відсоткових ставок). При цьому реорганізація здійснювалася тільки в тому разі, якщо уряд країни-боржника почне виконувати радикальну програму макроекономічних та структурних перетворень у своїй країні.

Спочатку формула Брейлі "зниження боргу та його обслуговування" застосовувалася в операціях зі зниження боргу на 50%. До числа нових технічних засобів увійшли викуп країною-боржником деякої частини своїх зобов'язань (10–15%) за різко зниженим валютним курсом. Далі формула Брейлі передбачала обмін боргових зобов'язань із основного боргу та відсотків на спеціальні облігації (облігації Брейлі). Ці облігації можуть обмінюватися за трьома технічними варіантами зниження боргу і банки-кредитори можуть вибирати для себе заходи, які найбільше їх задовольняють.

Таким чином, однозначного способу розв'язання боргової проблеми не має. Використання різноманітних методів реструктуризації зовнішньої заборгованості, які застосовуються у світовій практиці, дає можливість країнам-боржникам, з одного боку, значно полегшити свій борговий тягар перед міжнародними фінансовими організаціями, а з другого, у них з'являються можливості отримати нові кредити.

Необхідною передумовою забезпечення максимально сприятливих умов врегулювання зовнішнього боргу при цьому є створення переконливої програми дій, спрямованої на продовження та прискорення ринкових реформ у державі, поліпшення інвестиційного клімату, зміцнення демократичних інститутів.

Напрями реалізації боргової політики в Україні визначаються Стратегією управління державним боргом. Стратегія може переглядатися у разі істотних змін макроекономічних показників, ситуації на внутрішньому ринку державних цінних паперів та світових ринках капіталів, які необхідно враховувати під час управління державним боргом.

В основу розроблення Стратегії покладено *принципи,* визначені Порядком розроблення середньострокової стратегії управління державним боргом і контролю за її реалізацією, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 27 жовтня 2010 р. № 978*:*

- ✓ ефективне управління державним боргом;
- ✓ економічна обґрунтованість рішень щодо здійснення державних запозичень;
- ✓ узгодження напрямів реалізації політики управління державним боргом з напрямами реалізації бюджетно-фіскальної та грошово-кредитної політики;
- ✓ планування і прогнозування (визначення цілей та орієнтирів для управління державним боргом на основі обґрунтованих планів і прогнозів потреб держави у фінансових ресурсах і тенденцій розвитку макроекономічних показників) тощо.

Стратегія розробляється за такими етапами:

1) проведення аналізу:

- ✓ управління державним боргом за рік, що передує розробленню Стратегії;
- ✓ відповідної нормативно-правової бази;
- ✓ функціонування внутрішнього ринку державних цінних паперів і світових ринків капіталів та результатів співробітництва з міжнародними фінансовими організаціями і фінансово-кредитними установами;
- ✓ показників державного боргу.

2) оцінка ризиків, пов'язаних з державним боргом;

3) визначення шляхів і способів розв'язання проблем у сфері управління державним боргом, у тому числі зменшення виявлених ризиків;

4) здійснення основних прогнозних розрахунків та визначення орієнтирів для управління державним боргом на підставі результатів проведеного аналізу наявних

боргових зобов'язань держави, прогнозів щодо потреб держави у фінансових ресурсах, тенденцій розвитку макроекономічних показників та шляхів і способів розв'язання проблем у сфері управління державним боргом;

5) визначення цілей та завдань управління державним боргом; заходів щодо виконання завдань Стратегії, зокрема з розвитку внутрішнього ринку державних цінних паперів, управління коштами єдиного казначейського рахунку та валютних рахунків, управління ризиками, пов'язаними з державним боргом, тощо.

Середньостроковою стратегією управління державним боргом на 2012–2014 роки, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 10.05.2012 р. № 607, визначено такі *цілі*:

- ✓ задоволення потреб держави у позикових ресурсах шляхом фінансування державного бюджету за мінімально можливої вартості обслуговування державного боргу з урахуванням ризиків;
- ✓ утримання обсягу державного боргу на економічно безпечному рівні;
- ✓ забезпечення ефективного функціонування внутрішнього ринку державних цінних паперів та розширення доступу до міжнародного ринку капіталу;
- ✓ реформування у сфері міжнародної інтеграції та співпраці, спрямоване на вироблення цілісної і збалансованої зовнішньоекономічної політики, підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості національної економіки.

Досягнення зазначених цілей забезпечується шляхом виконання таких *завдань*:

- ✓ оптимізація структури державного боргу в розрізі валюти і відсоткових ставок, що дасть змогу мінімізувати відповідні ризики;
- ✓ мінімізація ризиків, пов'язаних з рефінансуванням та дотриманням середньозваженого строку до погашення боргових зобов'язань держави;
- ✓ запобігання виникненню пікових навантажень на державний бюджет, що пов'язані із здійсненням платежів за державним боргом;
- ✓ підвищення рівня ліквідності державних боргових цінних паперів, що дасть змогу підвищити попит на них з боку інвесторів;
- ✓ здійснення запозичень для підтримки та розвитку пріоритетних сфер економіки;
- ✓ забезпечення ефективної співпраці з провідними міжнародними рейтинговими агентствами щодо присвоєння ними суверенного кредитного рейтингу Україні та її борговим зобов'язанням;
- ✓ забезпечення прозорості діяльності, пов'язаної з управлінням державним боргом, та публічності відповідної інформації.

При розробці та реалізації Стратегії управління державним боргом потрібно враховувати ризики, які можуть призвести до збільшення витрат державного бюджету, пов'язаних із збільшенням сум погашення і обслуговування державного боргу, або зменшення можливостей фінансування державного бюджету за рахунок боргових джерел.

Методологічні й організаційні питання процесу управління ризиками регулює "Положення про управління ризиками, пов'язаними з державним боргом", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2010 р. № 461. Згідно з Положенням під час складання проекту закону про державний бюджет на відповідний рік до нього формуються пропозиції стосовно:

- ✓ граничного обсягу державного боргу на кінець бюджетного періоду з відповідними обґрунтуваннями (як складової управління бюджетним і рейтинговим ризиками);

- ✓ обсягу фінансування дефіциту державного бюджету за рахунок державних запозичень або мінімального обсягу профіциту державного бюджету, що має бути спрямованим на погашення державного боргу, з відповідними обґрунтуваннями;
- ✓ сум внутрішніх і зовнішніх запозичень у відповідному бюджетному періоді з відповідними обґрунтуваннями (як складової управління валютним ризиком);
- ✓ сум короткострокових, середньострокових і довгострокових запозичень з відповідними обґрунтуваннями (як складової управління ризиком рефінансування).

Після набрання чинності законом про державний бюджет на відповідний рік Департаментом боргової та міжнародної фінансової політики розробляється програма управління державним боргом на бюджетний період на основі показників закону.

Упродовж бюджетного періоду щокварталу, не пізніше дати оголошення першого аукціону планового кварталу, Департаментом боргової та міжнародної фінансової політики формуються квартальні плани управління державним боргом. Після закінчення звітного кварталу складаються довідки про виконання квартальних планів управління державним боргом (які, в тому числі, включають дані про рівень ризиків станом на кінець звітного кварталу).

Управління ризиками, пов'язаними з наданням державних гарантій, та розподіл таких ризиків між державою, кредиторами і позичальниками здійснюється Міністерством фінансів у порядку, визначеному постановою Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 131:

- ✓ під час формування основних напрямів бюджетної політики та підготовки проекту закону про Державний бюджет України шляхом встановлення граничних абсолютних та відносних показників гарантованого державою боргу, зокрема, гранично допустимого відношення гарантованого державою боргу до валового внутрішнього продукту та граничного обсягу надання державних гарантій;
- ✓ у період до надання державної гарантії за кожним проектом за участю Міністерства економічного розвитку і торгівлі та центрального органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить позичальник;
- ✓ упродовж строку дії державної гарантії за кожним проектом за участю органу влади.

Рівень ризиків вважається прийнятним у разі:

- ✓ доцільності реалізації проекту;
- ✓ відповідності його державним завданням і пріоритетам;
- ✓ самоокупності проекту;
- ✓ задовільного фінансового стану позичальника, наявності в нього кредитного рейтингу на рівні, не нижчому за середній спекулятивний (для іноземних кредитів (позик) визнаються кредитні рейтинги, визначені провідними світовими рейтинговими агентствами);
- ✓ відсутності у позичальника простроченої заборгованості перед державою.

Департаментом боргової та міжнародної фінансової політики в межах повноважень та з урахуванням можливостей здійснюються заходи, пов'язані із запровадженням на практиці та здійсненням операцій з активного управління державним боргом. При здійсненні операцій з активного управління державним боргом Департамент оцінює ризики, які при цьому виникають, та вживає заходів щодо їх зменшення.

Операції з активного управління державним боргом включають: зворотний викуп зобов'язань за державним боргом, обмін державних цінних паперів на державні цінні папери з більшим строком обігу, дострокове погашення державних цінних

паперів, розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку та коштів валютних рахунків шляхом придбання державних цінних паперів з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду, операції з деривативами.

13.3.2. Управління внутрішнім державним боргом

Державний внутрішній борг складається із заборгованості, що виникає щорічно за новими борговими зобов'язаннями уряду (табл. 13.2). Він формується в результаті випуску державних цінних паперів, отримання кредитів та виникнення інших боргових зобов'язань. Внутрішній борг має певні переваги над зовнішнім: повернення внутрішнього боргу і виплати відсотків за ним не зменшують фінансовий потенціал держави, тоді як зовнішній борг має в своїй основі відплив капіталу з держави.

Таблиця 13.2

Динаміка державного внутрішнього боргу України

млрд. грн.

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Внутрішній борг	***44,666***	***91,070***	***141,662***	***161,467***	***190,30***
в т .ч.:					
заборгованість перед юридичними особами	33,521	87,631	138,355	158,292	187,26
заборгованість перед банківськими установами	11,144	3,438	3,306	3,174	3,04

Складено за даними Офіційного веб-сайту Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.

Право на здійснення державних внутрішніх запозичень належить державі в особі Міністра фінансів України або особі, яка виконує його обов'язки, за дорученням Кабінету Міністрів України. Здійснювати місцеві внутрішні запозичення мають право Верховна Рада Автономної Республіки Крим та міські ради.

Внутрішній борг держави може виникати в результаті випуску цінних паперів (облігацій, казначейських зобов'язань), шляхом укладання угод про отримання позик, кредитів, кредитних ліній у фінансових установах тощо.

Облігація – цінний папір, що засвідчує внесення її власником коштів до державного бюджету і підтверджує зобов'язання уряду відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений у ньому термін із виплатою попередньо визначеного доходу, якщо це передбачається умовами випуску.

Випуск облігацій може здійснюватись у документарній формі – у вигляді сертифікатів грошових документів і в бездокументарній – у вигляді записів на рахунках у системі електронного обігу цінних паперів.

Законодавством України передбачено, що обсяг емісії облігацій визначається в межах встановленого бюджетом на поточний рік граничного розміру внутрішнього державного боргу та обсягу дефіциту державного бюджету.

Проведення операцій, пов'язаних з розміщенням облігацій внутрішніх державних позик визначається Положенням, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 18.06.2003 № 248. Згідно з Положенням про порядок розміщення облігацій внутрішніх державних позик розміщення облігацій здійснюється, виходячи з поточних потреб фінансування Державного бюджету України.

Міністерство фінансів як емітент облігацій здійснює їх розміщення. Відповідно до своїх повноважень воно:

- ✓ визначає час та обсяги розміщення облігацій;
- ✓ установлює терміни обігу облігацій, дати їх погашення та сплати купонного доходу (для купонних облігацій);
- ✓ визначає форми та шляхи розміщення облігацій, етапи подання заявок на придбання облігацій;
- ✓ установлює граничний рівень дохідності облігацій, відповідно до якого задовольняються заявки учасників розміщення облігацій;
- ✓ визначає в разі потреби методику розрахунку цінових умов розміщення облігацій залежно від рівня їх дохідності;
- ✓ оприлюднює інформацію про результати розміщення облігацій;
- ✓ оформляє випуски облігацій глобальними сертифікатами;
- ✓ забезпечує своєчасне погашення облігацій та сплату доходу за ними.

Міністерство фінансів розробляє та оприлюднює орієнтовні графіки розміщення облігацій у порядку, визначеному його нормативно-правовими актами.

Національний банк виконує операції, пов'язані з розміщенням облігацій. Відповідно до своїх повноважень Національний банк:

- ✓ поширює повідомлення Міністерства фінансів про розміщення облігацій серед його учасників;
- ✓ здійснює збір заявок учасників розміщення облігацій та підготовку аналітичної інформації щодо визначення обсягів розміщення облігацій та встановлення граничного рівня їх дохідності;
- ✓ здійснює розподіл облігацій між учасниками їх розміщення відповідно до встановлених Міністерством фінансів обсягів розміщення облігацій та граничного рівня дохідності облігацій;
- ✓ надає учасникам розміщення облігацій інформацію про обсяги та цінові умови придбаних ними облігацій;
- ✓ визначає розмір грошових зобов'язань учасників розміщення облігацій;
- ✓ організовує та обслуговує розрахунки за результатами розміщення облігацій;
- ✓ здійснює зарахування облігацій на рахунки в цінних паперах учасників розміщення облігацій;
- ✓ здійснює облік та зберігання глобальних сертифікатів, якими оформляються випуски облігацій.

Розміщення облігацій здійснюється на підставі повідомлення про розміщення облігацій внутрішніх державних позик, яке формує Міністерство фінансів і передає Національному банку не пізніше одного робочого дня до дати його проведення. Зазначене повідомлення за своїм юридичним статусом є пропозицією Міністерства фінансів учасникам розміщення облігацій укласти угоду про купівлю/продаж облігацій на умовах, що визначені цим повідомленням.

Національний банк протягом двох годин у день отримання від Міністерства фінансів повідомлення про розміщення облігацій внутрішніх державних позик надсилає його разом із супровідним листом учасникам розміщення облігацій за допомо-

гою задачі "ЛІГА" системи "ОВДП-online". Якщо до кінця робочого дня залишилося менше ніж дві години, то Національний банк має право надсилати це повідомлення наступного робочого дня. Розміщення облігацій розпочинається не пізніше ніж за чотири години до закінчення робочого дня Національного банку.

Заявка на придбання облігацій внутрішніх державних позик, що подається учасником розміщення облігацій, є його офіційною пропозицією на придбання облігацій на умовах, визначених Міністерством фінансів у повідомленні про розміщення облігацій внутрішніх державних позик. На підставі заявок формується інформація, яка відображає зміст скоригованих конкурентних і додаткових неконкурентних заявок учасників розміщення облігацій.

Міністерство фінансів одноосібно визначає обсяги залучення коштів від розміщення облігацій та граничний рівень дохідності за ними. За умови прийняття рішення щодо здійснення розміщення облігацій надсилає до Національного банку засобами електронної пошти доручення на задоволення заявок на придбання облігацій внутрішніх державних позик.

За результатами розміщення облігацій Національний банк надсилає Міністерству фінансів та Казначейству України засобами електронної пошти інформацію про результати розміщення облігацій внутрішніх державних позик.

Кошти, що надійшли за придбані облігації від учасників їх розміщення, у день надходження цих коштів до операційного управління Національного банку перераховуються Казначейству України. Упродовж наступного робочого дня після дня проведення розрахунків за результатами розміщення облігацій Національний банк надсилає Міністерству фінансів та Казначейству засобами електронної пошти інформацію про результати розміщення облігацій внутрішніх державних позик.

Міністерство фінансів на підставі інформації про грошові розрахунки за результатами розміщення облігацій заповнює глобальні сертифікати випуску облігацій внутрішніх державних позик і разом із супровідним листом передає їх до Національного банку.

З метою мобілізації коштів для поповнення доходів бюджету, покриття бюджетного дефіциту та оформлення державного боргу у країнах з розвинутою ринковою економікою випускаються казначейські зобов'язання. Залучення державою коштів шляхом емісії казначейських зобов'язань здійснюється на середньостроковий період.

Казначейські зобов'язання – цінні папери на пред'явника, що розповсюджуються на добровільних засадах серед населення, засвідчують внесення їх власниками грошових коштів до бюджету і дають право на одержання фінансового доходу.

Постановою Кабінету Міністрів України від 05.09.2012 року № 836 проведено випуск казначейських зобов'язань на пред'явника в документарній формі загальним обсягом 200 млн. доларів США із строком обігу 24 місяці, номінальною вартістю 500 доларів США, різними серіями. Генеральним агентом розміщення, доставки, інкасації, обслуговування обігу, погашення та знищення казначейських зобов'язань є публічне акціонерне товариство "Державний ощадний банк України" (ПАТ "Ощадбанк").

Строки випуску, виплата доходу за казначейськими зобов'язаннями та їх погашення здійснюється відповідно до Умов розміщення та погашення казначейських зобов'язань, визначених Постановою № 836.

Форма бланка сертифіката казначейського зобов'язання затверджується Міністерством фінансів. Сертифікат містить чотири купони. Розмір доходу за кожним купоном казначейського зобов'язання серії А становить 23 долари США, а серії Б –

20 доларів США. Доходи за казначейськими зобов'язаннями виплачуються кожні шість місяців (купонний період) після дати випуску.

Плата за проведення операцій з продажу, виплати доходу та погашення казначейських зобов'язань з фізичних осіб не справляється. Винагороду ПАТ "Ощадбанк" за виконання функцій з розміщення, доставки, інкасації, обслуговування обігу, погашення та знищення казначейських зобов'язань у розмірі 0,5 відсотка номінальної вартості реалізованих казначейських зобов'язань буде виплачувати Міністерство фінансів.

Кошти, отримані від продажу казначейських зобов'язань, ПАТ "Ощадбанк" перераховує не пізніше ніж протягом трьох робочих днів на окремий рахунок Казначейства, зазначений в угоді про розміщення, доставку, інкасацію, обслуговування обігу, погашення та знищення казначейських зобов'язань, укладеній з Мінфіном.

Погашення казначейських зобов'язань та виплата доходу за ними здійснюються ПАТ "Ощадбанк" за рахунок коштів державного бюджету. Для проведення розрахунків Казначейство перераховує кошти державного бюджету на рахунок ПАТ "Ощадбанк", визначений в Угоді, не пізніше ніж протягом передостаннього робочого дня відповідного купонного періоду або строку обігу казначейських зобов'язань у межах сум, передбачених у державному бюджеті.

Погашення казначейських зобов'язань та виплата доходу за ними здійснюються починаючи з другого дня, що настає після закінчення строку обігу казначейських зобов'язань та купонного періоду. Під час погашення казначейських зобов'язань пред'явникам виплачується номінальна вартість казначейських зобов'язань та дохід за несплаченими купонами.

Для підтримки ліквідності казначейських зобов'язань ПАТ "Ощадбанк" може викуповувати у фізичних осіб належні їм казначейські зобов'язання на договірних засадах за ціною не нижче номінальної вартості у валюті їх випуску.

У процесі управління внутрішнім боргом необхідно брати до уваги потенційні можливості розміщення нових боргових зобов'язань серед інвесторів, а також наявність державних фінансових ресурсів для своєчасного і в повному обсязі обслуговування даних зобов'язань. Списання державного внутрішнього боргу здійснюється шляхом прийняття Верховною Радою відповідного законодавчого документа за умови визначення джерела погашення.

13.3.3. Управління зовнішнім державним боргом

Достатньо велику питому вагу у структурі видатків державного бюджету має обслуговування зовнішнього боргу. В умовах незначного зростання валового внутрішнього продукту відволікання значних коштів на обслуговування боргу стримує економічний розвиток держави, спричиняє вагоме навантаження на державний бюджет. Велика питома вага зовнішнього боргу у загальній заборгованості держави супроводжується високим рівнем валютного ризику. Однак, на економічні процеси у державі впливає не стільки обсяг державного боргу, скільки структура платежів, темпи його погашення та напрями використання позик (рис. 13.2).

Проаналізувавши стан зовнішнього державного боргу за останні чотири роки зазначимо, що за досліджуваний період відбулись суттєві зміни в його структурі та динаміці. Зокрема, спостерігається зменшення питомої ваги позик, наданих міжнародними організаціями економічного розвитку, та позик, наданих іноземними ко-

мерційними банками. Водночас зросла питома вага заборгованості за облігаціями зовнішньої державної позики. В цілому простежується тенденція до зростання обсягу зовнішнього боргу. Це пояснюється високою вартістю запозичень на внутрішньому ринку через низьку ліквідність державних цінних паперів, що в свою чергу спричинило недостатній попит на них. Тому тривалий час політика управління державним боргом була спрямована на зовнішні запозичення.

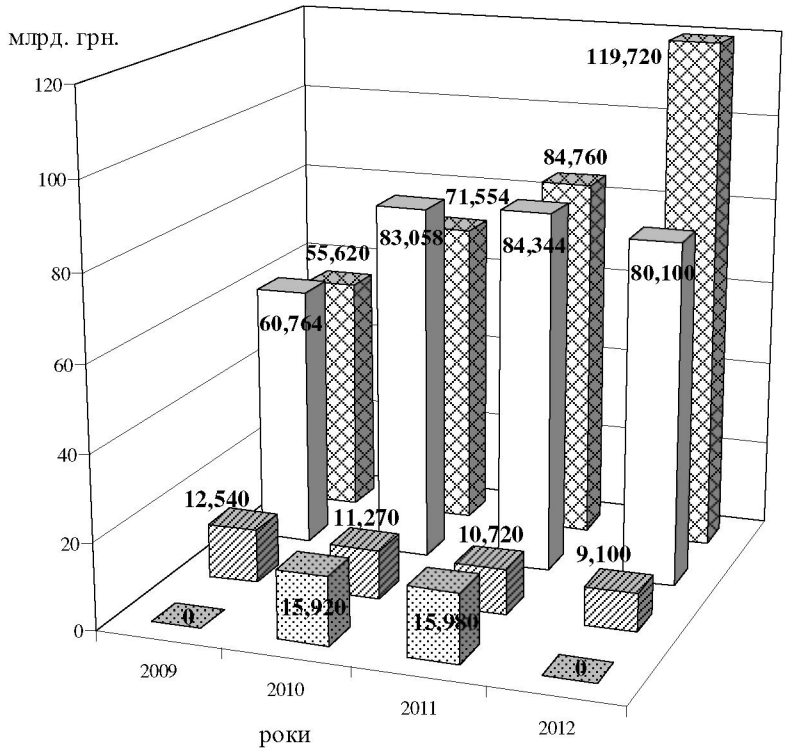


Рис. 13.2. Динаміка державного зовнішнього боргу України

Складено за даними Офіційного веб-сайту Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.

Право на здійснення державних зовнішніх запозичень належить державі в особі Міністра фінансів України або особі, яка виконує його обов'язки, за дорученням Кабінету Міністрів України. Місцеві зовнішні запозичення можуть здійснювати лише міські ради міст з чисельністю населення понад триста тисяч жителів за офіційними даними органів державної статистики на час ухвалення рішення про здійснення місцевих запозичень. При цьому місцеві зовнішні запозичення шляхом отримання кредитів (позик) від міжнародних фінансових організацій можуть здійснювати всі міські ради.

Зовнішній державний борг має дві складові:

- ✓ ***борг органів державної влади й управління***, який виникає в результаті залучення державою іноземних кредитів та випуску державних цінних паперів, які розміщуються на міжнародних ринках капіталів. Ця частина державного зовнішнього боргу погашається та обслуговується за рахунок коштів державного бюджету та коштів Національного банку України в частині кредитів, отриманих з метою підтримки платіжного балансу;
- ✓ ***борг підприємств, гарантований Урядом***. Погашає та обслуговує такий борг підприємство-позичальник. У разі невиконання боргових зобов'язань підприємством перед іноземним кредитором, набирає чинності державна гарантія, і погашення та обслуговування таких кредитів здійснюється Казначейством за рахунок коштів державного бюджету.

При управлінні зовнішнім боргом велике значення має розрахунок коефіцієнтів платоспроможності держави та ліквідної позиції її економіки, які визначаються спеціальними рейтинговими інституціями.

Міжнародна платоспроможність України характеризується кількома макроекономічними показниками, серед яких: обсяг державного боргу, співвідношення між внутрішньою і зовнішньою його складовими, експортний потенціал економіки, стан платіжного балансу та забезпечення зовнішнього боргу валовими валютними резервами Національного банку України. Саме на підставі прогнозів економічного розвитку країни, стану її платіжного балансу, дефіциту бюджету та з урахуванням зазначених коефіцієнтів визначається стратегія управління зовнішнім державним боргом щодо залучення нових іноземних кредитів.

Для поліпшення управління зовнішнім боргом, його скорочення, а отже, зменшення негативного впливу на бюджетний дефіцит необхідний державний контроль за показниками боргової залежності. У міжнародній практиці для оцінки стану державного боргу використовуються різноманітні показники можливостей країни щодо його обслуговування.

Однією з основних характеристик стану зовнішнього боргу є зіставлення обсягу зовнішньої заборгованості і платежів по ній з величиною валового внутрішнього продукту. Є різні оцінки критичного рівня співвідношення державного боргу до ВВП. Відповідно до вимог Світового банку критичним вважається рівень, що становить понад 50% від ВВП. За вимогами Маастрихтської угоди державний борг не може перевищувати 60% ВВП.

Відповідно до статті 18 Бюджетного кодексу України загальний обсяг державного боргу та гарантованого державою боргу на кінець бюджетного періоду не може перевищувати 60 відсотків річного номінального обсягу валового внутрішнього продукту.

Загальний обсяг місцевого боргу та гарантованого Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста боргу (без урахування гарантійних зобов'язань, що виникають за кредитами (позиками) від міжнародних фінансових організацій) станом на кінець бюджетного періоду не може перевищувати 200 відсотків (для міста Києва – 400 відсотків) середньорічного індикативного прогнозного обсягу надходжень бюджету розвитку (без урахування обсягу місцевих запозичень та капітальних трансфертів (субвенцій) з інших бюджетів), визначеного прогнозом відповідного місцевого бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди

Відношення державного прямого та гарантованого боргу України до валового внутрішнього продукту наведено на рисунку 13.3.

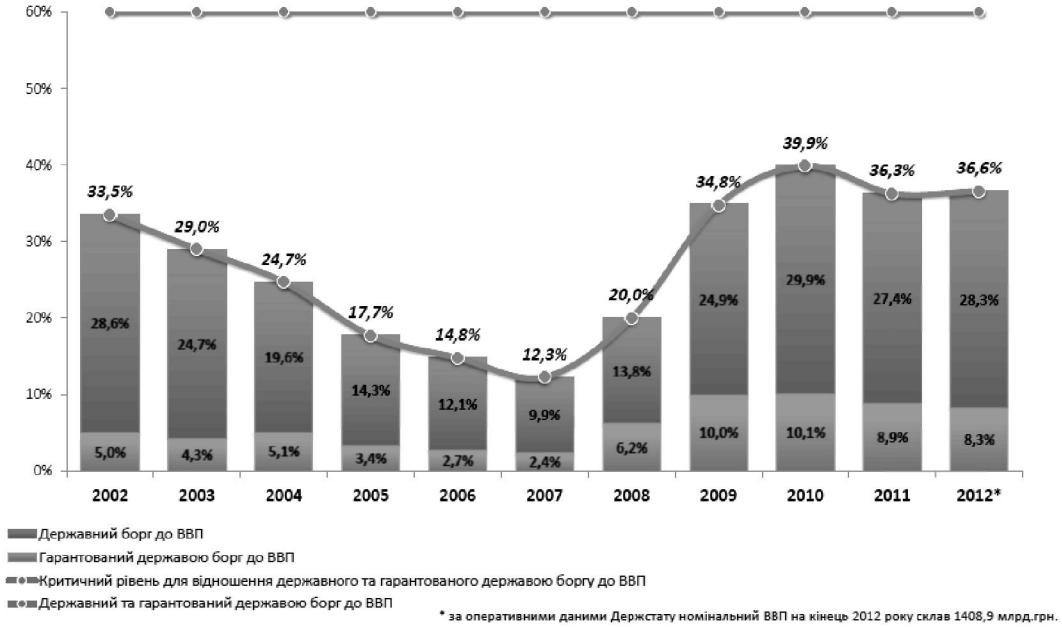


Рис. 13.3. Відношення державного та гарантованого державою боргу до валового внутрішнього продукту

Веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.

Як видно з рисунка, з 2002 по 2007 роки спостерігалась тенденція до зменшення частки державного боргу у валовому внутрішньому продукту. Причиною цього стали порівняно високі темпи економічного зростання та зменшення обсягів залучення державної позики. У наступні роки відношення державного боргу до ВВП мало тенденцію до зростання. Залишаючись достатньо високим, рівень державного боргу України водночас не є критичним. Разом з тим слід пам'ятати, що надмірне зростання державного боргу створює значне навантаження на державний бюджет, призводить до зростання його дефіциту.

Залучення зовнішніх кредитів обмежує можливості щодо реалізації країною незалежної економічної політики, не завжди враховує специфіку конкретної країни, призводить до відчуження частини багатства держави та його передачі іноземним власникам. Залежність держави від зовнішніх позик створює напруженість на грошово-кредитному ринку, породжує небезпеку дестабілізації фінансової сфери в разі їх нерівномірного надходження.

Для характеристики ліквідної позиції економіки країни в економічній практиці використовують показник валютних надходжень держави від експорту товарів, послуг та інших видів зовнішньоекономічної діяльності. Україні як державі з перехідною економікою об'єктивно властива низька питома вага експорту у ВВП.

Для оцінки довгострокової платоспроможності використовується співвідношення дисконтованої (приведеної) вартості боргу та обсягу експорту. Критичним вважається рівень 200–250%. В Україні цей показник є набагато нижчим.

Зміцнення платоспроможності України, розробка ефективної стратегії боргової політики лежить у площині:

- ✓ вивчення макроекономічного становища України з точки зору боргового навантаження та визначення оптимальної середньо- та довгострокової боргової політики;
- ✓ визначення нових боргових інструментів та підготовки нормативної бази їх застосування;
- ✓ вдосконалення структури державного боргу в розрізі інструментів позичення, ринків розміщення, валют позичання, відсоткових ставок та строків погашення;
- ✓ ефективної організації роботи щодо підвищення кредитного рейтингу України;
- ✓ поглиблення співпраці з міжнародними фінансовими організаціями.

13.4. Порядок здійснення платежів з погашення та обслуговування державного боргу

Погашення та обслуговування державного боргу здійснюється шляхом проведення платежів з виконання боргових зобов'язань перед кредитором щодо погашення основної суми боргу, сплати відсотків за ним та оплати супутніх витрат, передбачених умовами випуску державних цінних паперів, угодами про позику, державними гарантіями та іншими документами.

Погашення та обслуговування державного боргу, а також виконання гарантійних зобов'язань здійснюються в межах витрат державного бюджету. Сума коштів, необхідних для здійснення платежів з погашення та обслуговування державного боргу за рік, а також сума витрат на виконання державою гарантійних зобов'язань, затверджується Законом України про Державний бюджет України.

Видатки на обслуговування місцевого боргу здійснюються за рахунок коштів загального фонду місцевого бюджету і не можуть перевищувати 10 відсотків видатків цього фонду упродовж будь-якого бюджетного періоду, коли планується обслуговування місцевого боргу.

Витрати на обслуговування та погашення державного (місцевого) боргу здійснюються Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом) відповідно до кредитних договорів, а також нормативно-правових актів, за якими виникають державні боргові зобов'язання (боргові зобов'язання Автономної Республіки Крим чи територіальних громад), незалежно від обсягу коштів, визначеного на таку мету законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).

З метою ефективного управління державним (місцевим) боргом Міністерство фінансів України (Верховна Рада АРК, міська рада або за їх рішенням місцевий фінансовий орган) має право здійснювати правочини з державним (місцевим) боргом, включаючи обмін, випуск, купівлю, викуп та продаж державних (місцевих) боргових зобов'язань, за умови дотримання граничного обсягу боргу на кінець бюджетного періоду.

Основними джерелами погашення та обслуговування боргу можуть бути:

- ✓ кошти, передбачені у державному бюджеті на погашення та обслуговування державного боргу відповідно до закону про Державний бюджет України на поточний рік;
- ✓ кошти, які надійшли від приватизації державного майна;
- ✓ внутрішні та зовнішні державні запозичення;
- ✓ золотовалютні резерви держави тощо.

Платежі з погашення та обслуговування державного боргу здійснюються Державною казначейською службою України з урахуванням положень, визначених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та іншими законодавчими актами, в межах обсягів, передбачених розписом фінансування і розписом асигнувань державного бюджету.

Якщо до початку нового бюджетного періоду не набрав чинності закон про Державний бюджет України, при проведенні платежів з погашення та обслуговування державного боргу встановлюється порядок здійснення витрат, передбачених статтею 41 Бюджетного кодексу України. Відповідно до цієї статті до набрання чинності законом про державний бюджет на поточний бюджетний період державні запозичення можуть здійснюватися в обсязі, що не перевищує обсяг витрат на погашення державного боргу у відповідний період, а державні гарантії не надаються.

З метою вдосконалення роботи та уникнення дублювання функцій з питань погашення, обслуговування, оперативного обліку державного боргу та обміну інформацією спільним наказом Міністерства фінансів та Державним казначейством України від 15.02.2001 р. № 81-А/19 затверджено Положення про порядок здійснення платежів з погашення та обслуговування державного боргу, його оперативного обліку та оперативного обліку заборгованості перед державою за позиками, наданими за рахунок кредитів, залучених державою, або під державні гарантії.

На підставі графіків витрат за державним боргом, отриманих від Міністерства фінансів України (із щотижневим уточненням), Державною казначейською службою щомісячно складаються графіки проведення платежів за державним боргом. На їх основі складаються реєстри на відкриття асигнувань (виділення коштів) із загального фонду державного бюджету по зовнішньому та внутрішньому державному боргу на відповідний період, які затверджуються Казначейством України.

Відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету на витрати з виконання державою гарантійних зобов'язань за позичальників, що отримали кредити під державні гарантії, здійснюється на підставі Пропозицій щодо відкриття асигнувань для надання кредитів із загального фонду державного бюджету, складених Казначейством України та затверджених Міністерством фінансів.

Підставою для проведення видатків з обслуговування державного боргу є розпорядження Міністерства фінансів України, яке надається Державній казначейській службі на паперових та електронних носіях.

До розпоряджень додаються копії завірених в установленому порядку кредитних договорів, укладених між Кабінетом Міністрів України та іноземними кредиторами, банками-агентами; платіжних інструкцій іноземних кредиторів; рахунків-фактур; договорів про придбання товарів, виконання робіт, надання послуг; актів виконаних робіт; документів стосовно державних закупівель та інших документів, які є підставою для здійснення платежів згідно з законодавством.

До платежів з обслуговування державного боргу належать платежі з:

- ✓ плати за користування кредитом (позикою) (виплати відсотків (доходу) за державними борговими зобов'язаннями);
- ✓ сплати комісій, штрафів за державними борговими зобов'язаннями;
- ✓ оплати послуг, пов'язаних з управлінням державним боргом (агентських, консультаційних, рейтингових, юридичних, інформаційних, дорадчих, перекладацьких, управлінських та інших).

Платежі з обслуговування державного боргу здійснюються Державною казначейською службою України в національній та іноземній валютах у такому порядку:

- ✓ плата за користування кредитом (позикою) (виплата відсотків (доходу) за борговими зобов'язаннями) та сплата комісій, штрафів здійснюються безпосередньо на рахунки кредиторів або банків-агентів відповідно до договорів, укладених Міністерством фінансів України з кредиторами та банками-

агентами як в національній, так і в іноземній валютах. Операції в іноземній валюті здійснюються з валютних рахунків Казначейства України;

- ✓ інші платежі з обслуговування державного боргу здійснюються в національній валюті через реєстраційні рахунки, відкриті на ім'я Міністерства фінансів України в Державній казначейській службі; в іноземній валюті – з валютних рахунків Казначейства України на рахунки виконавців послуг згідно з підтвердними документами.

Платежі з погашення державного боргу здійснюються Казначейством України у такому самому порядку, як і видатки з його обслуговування.

Обмін інформацією між Казначейством України та Департаментом боргової та міжнародної фінансової політики Міністерства фінансів щодо платежів з погашення та обслуговування державного боргу, обліку державного боргу та заборгованості перед державою за позиками, наданими за рахунок кредитів, залучених державою або під державні гарантії, здійснюється в обов'язковому порядку на паперових носіях та засобами електронного зв'язку (файлами MS Excel і файлами даних MS Access одночасно).

Щомісячно до 15 числа кожного місяця Департамент боргової та міжнародної фінансової політики надає Казначейству України інформацію про стан заборгованості перед державою за позиками, наданими за рахунок кредитів, залучених державою або під державні гарантії, в розрізі підприємств-боржників із зазначенням дати виникнення заборгованості для оформлення подання на згадані підприємства до органів державної податкової служби для застосування відповідних санкцій.

Казначейство до 15 числа кожного місяця інформує Департамент боргової та міжнародної фінансової політики про перерахування до державного бюджету коштів за отримані кредити, залучені державою або під державні гарантії:

- ✓ про стан погашення заборгованості перед державою за позиками, наданими за рахунок кредитів, залучених державою або під державні гарантії (при цьому, оперативна інформація надається щоденно);
- ✓ про сплату комісій за надання державних гарантій та сплату відсотків за позиками, наданими за рахунок кредитів, залучених державою або під державні гарантії;
- ✓ про сплату пені, нарахованої на суми простроченої заборгованості підприємств за позиками, наданими за рахунок кредитів, залучених державою або під державні гарантії.

13.5. Взаємовідносини України з міжнародними фінансовими інституціями

В умовах посилення глобалізаційних процесів підвищуються вимоги до функціонування національних економік. Врегулювання соціальних й економічних процесів на тлі світових змін потребують значних та безпечних джерел фінансування, основними з яких є зовнішні та внутрішні державні позики. Обмеженість власних ресурсів, неефективне використання кредитів, порушення строків виконання боргових зобов'язань обумовили значне зростання обсягу світової заборгованості. Так, сукупний світовий державний борг у 2010 році склав 49857,8 млрд. дол. США. Перелік країн, які у 2010 році мали найбільший державний борг, наведено у таблиці 13.3.

Таблиця 13.3

Десятка країн з найбільшим обсягом державного боргу у 2010 році*

Країни	Розмір державного боргу		Покриття боргу золотовалютним запасом, %
	млрд. дол.	% до ВВП	
США	13706,7	94,4	1,0
Японія	12009,5	220,0	8,9
Німеччина	2759,4	84,0	7,8
Італія	2445,5	119,0	6,5
Франція	2109,8	82,3	7,9
Канада	1324,0	84,0	4,3
Бельгія	452,2	96,7	5,9
Греція	436,0	142,0	1,5
Португалія	212,9	92,9	9,9
Ірландія	196,5	94,9	1,1

* До списку не включено держави, золотовалютний запас яких, за даними ЦРУ США, дорівнює або перевищує урядові боргові зобов'язання

Джерело: Боргономіка: ТОП-10 країн з найбільшим держборгом // Контракти. – 2011. – № 40. – С. 12–15.

Трансформаційні процеси в Україні супроводжуються затяжною економічною кризою. У зв'язку з цим загострились питання ресурсного забезпечення економічного розвитку, особливо його фінансової складової. Розбалансованість фінансової системи, платіжна криза, спричинена насамперед переходом до світових цін на енергоносії, обмеженість внутрішніх нагромаджень об'єктивно обумовили потребу в зовнішніх ресурсах для відновлення господарської рівноваги, забезпечення стабільного економічного розвитку.

У 2011 році Україна потрапила до списку 18 країн, яким загрожує дефолт, складеним американським виданням Business Insider. У своїх оцінках експерти виходили з розміру зовнішнього боргу, а також фінансової і політичної стабільності в країні. Рейтинг очолює Греція, де тривають заворушення населення у відповідь на заходи уряду з регулювання економіки. На другому місці – Венесуела, де скоротився видобуток нафти, через що уряд неспроможний розрахуватися за своїми борговими зобов'язаннями, на третьому – Ірландія, де відчуваються наслідки банківської кризи. На четвертому місці – Португалія, яка мала погасити борги в сумі 20 мільярдів євро ще у 2011 році, на п'ятому – Аргентина, де спостерігається висока інфляція. Україна посідає шосте місце через великий обсяг зовнішнього боргу та уповільнені темпи зростання економіки. Експерти Світового банку оцінили валовий зовнішній борг України (разом державний і корпоративний борг) у 82% до ВВП, що в розрахунку на одного жителя складає 20 тисяч гривень.

Важливим елементом державної політики у борговій сфері залишається співробітництво з найвпливовішими міжнародними фінансовими інституціями. Серед зовнішніх фінансових джерел найбільший потенціал мають міжнародні фінансові інститути – Міжнародний валютний фонд (МВФ), Світовий банк (СБ), Європейський банк реконструкції і розвитку (ЄБРР).

Відносно низька вартість запозичень та велике значення їхніх оцінок та дій для інших потенційних кредиторів та інвесторів спонукають на даному етапі до тісної співпраці України з цими установами на загальноприйнятих принципах міжнародного права. Запозичення здійснюються з метою сприяння макроекономічній стабілізації у державі і виходу на позитивну економічну динаміку, оздоровлення банківської системи, покращення інвестиційного клімату.

Основним кредитором України є Міжнародний валютний фонд (МВФ). Умови співпраці, які ставить перед Україною МВФ, загалом збігаються з відповідними пріоритетами вітчизняних економічних перетворень. Україна отримала кредити на пільгових умовах. Це виявляється не тільки в наданні пільгового періоду кредитування, а й ставці за кредит нижче за ставку "Libor", тобто нижчою від ринкового рівня.

Кредити МВФ спрямовуються Національному банку України на формування резервів та покриття дефіциту платіжного балансу, Міністерству фінансів України для покриття дефіциту бюджету та обслуговування зовнішнього боргу в іноземній валюті. Позики МВФ для України, яка має низький кредитний рейтинг у світі, створюють можливість її доступу до міжнародних ринків позикового капіталу.

Від Світового банку Україна отримує системні позики та інвестиційні кредити. Системні позики надаються під реформування окремих секторів економіки із спрямуванням їх траншами безпосередньо до Державного бюджету України. З метою реструктуризації економіки та проведення ринкових реформ, розвитку деяких галузей економіки Україна отримала кредити від Світовою банку на термін до 17 років з відсотковою ставкою близько 7% річних. Ці кредити надавались Україні також на пільгових умовах, тобто термін погашення кредиту довший, а відсоткова ставка менша порівняно з традиційними позиками, що запозичуються на міжнародних ринках капіталу.

Кошти, які надійшли від Світового банку, спрямовувались на покриття дефіциту державного бюджету, оплату за енергоносії, погашення зовнішнього боргу та покриття дефіциту торгового балансу країни.

Світовий банк надає також позики на фінансування інвестиційних та інституціональних проектів:

- ✓ розвиток вугільної промисловості, енергетики, насінництва, системи теплопостачання, енергозбереження, водопостачання;
- ✓ надання технічної допомоги державним установам у сфері приватизації;
- ✓ реалізацію інвестиційних проектів муніципальної інфраструктури;
- ✓ поліпшення сільськогосподарського виробництва, модернізацію технологій, які застосовуються у сільському господарстві;
- ✓ впровадження розвинутої автоматизованої системи казначейства, яка відіграватиме роль ефективно діючого інструменту виконання бюджетів та управління фінансовими ресурсами держави тощо.

Позитивний досвід співпраці України зі Світовим банком підтверджує необхідність і надалі підтримувати з ним тісні стосунки, а також з іншими його структурами (Міжнародною фінансовою корпорацією, Міжнародною асоціацією розвитку, Багатостороннім агентством гарантування інвестицій).

Європейський банк реконструкції і розвитку здійснює зовнішнє пряме та спільне фінансування інвестиційних проектів. На відміну від інших міжнародних фінансових інституцій, його діяльність зосереджується насамперед на підтримку економічних та структурних реформ у найважливіші сектори української економіки, кредитування приватного сектора та об'єктів ключової інфраструктури.

Позики Європейського банку реконструкції і розвитку зосереджуються насамперед на пріоритетних напрямках розвитку в Україні малого та середнього бізнесу (17% від загального портфеля проектів), фінансово-банківської системи (5%), енергетичного сектору (27%), транспортної інфраструктури (11%), телекомунікаційних систем (9%), систем водопостачання (3%), агропромислового комплексу (17%), готельної інфраструктури (1%).

Додатковим джерелом фінансування регіональних проектів є Організація Чорноморського економічного співробітництва (ОЧЕС), до складу якої входить Україна. Відповідно до угоди про заснування Чорноморського банку торгівлі і розвитку (червень 1999 р.) його діяльність спрямовується на забезпечення процесів економічної трансформації країн Чорноморського регіону. Він діє як банк розвитку, кредиторами та позичальниками якого виступають країни-засновники.

Разом з тим, залучення додаткових коштів міжнародних фінансових інститутів і кредитних установ для покриття дефіциту бюджету є досить проблематичним для України. З одного боку, їх подальше залучення збільшує витратну частину бюджету, з іншого, – значне скорочення таких надходжень є передчасним у зв'язку з нестабільністю ринку державних цінних паперів.

У цілому співробітництво з міжнародними інституціями позитивно впливає на процеси стабілізації вітчизняної економіки, оскільки кредити в основному направляються на здійснення реформ. Водночас кредитний потенціал як МВФ, так і Світового банку, а також ЄБРР достатньо обмежений через особливість кредитних відносин між країною-реципієнтом та інституцією, що здійснює кредитну програму. Тому, характерною особливістю мобілізації ресурсів через провідні організації світового фінансово-кредитного регулювання є відсутність мобільності кредитного процесу і значні процедурні ускладнення переговорної стадії кредитування.

13.6. Напрями розвитку взаємодії України з міжнародними фінансовими інститутами

Досвід взаємодії України з міжнародними інституціями підтверджує необхідність суттєвого вдосконалення її форм та механізмів. Співпраця, насамперед з Міжнародним валютним фондом, розглядається світовою фінансовою спільнотою як фактор довіри, підтвердження кредитоспроможності держави. Тому практика використання запозичених урядом та Національним банком України коштів має бути максимально прозорою.

У сучасних умовах, коли процес входження України до світової фінансової системи продовжується, потрібно вдосконалювати механізми співробітництва з міжнародними фінансовими інституціями та практичні алгоритми дії у сфері державних запозичень. В основі цих взаємовідносин мають залишатися національні економічні інтереси, потреби подальшої ринкової трансформації, соціальні пріоритети.

Головним у цьому контексті має стати мінімізація державного боргу, що передбачає збільшення власних фінансових ресурсів та поліпшення інвестиційного клімату. В основу фінансової стратегії необхідно покласти досягнення оптимального співвідношення між внутрішніми та зовнішніми джерелами фінансування потреб економічного та соціального розвитку. Не послаблюючи уваги до залучення зовнішніх ресурсів, уряд має забезпечувати пріоритетність інвестиційних джерел перед кредитними. Отримання нових кредитів Міжнародного валютного фонду може здійснюватися лише на рефінансування наявних боргових зобов'язань.

Важливим залишається питання обґрунтування не тільки оптимальної потреби у зовнішніх запозиченнях, а й пріоритетних сфер та необхідних умов ефективного їх використання. Виділяють три способи можливого використання залучених ресурсів:

- ✓ фінансове розміщення, коли із зовнішнього джерела здійснюється фінансування інвестиційних проектів і розвитку економіки. Цей спосіб є найпрогресивнішим видом використання зовнішнього боргу. При цьому важливим є відбір конкурентних високоефективних інвестиційних проектів, які б забезпечували повернення одержаних ресурсів;
- ✓ бюджетне використання, при якому залучені ресурси спрямовуються на фінансування поточних бюджетних витрат, у тому числі на обслуговування зовнішньої заборгованості. Цей спосіб використання залучених з міжнародного ринку ресурсів є найменш ефективним;
- ✓ змішане бюджетно-фінансове розміщення, коли запозичення використовуються як на фінансування поточних бюджетних потреб, так і на розвиток економіки в цілому.

У вітчизняній практиці великого поширення набув найменш ефективний спосіб, коли нові запозичення спрямовуються на фінансування поточних витрат бюджету, включаючи й обслуговування наявного зовнішнього боргу. Кошти, отримані від міжнародних фінансових організацій, в основному спрямовуються на фінансування бюджету. Водночас механізм використання системних позик Світового банку, не забезпечує повну реалізацію інвестиційного призначення запозичень. Знеособлення цих коштів у бюджеті не дає можливості відслідковувати цільове та ефективне їх використання.

Невиправданою є також порівняно висока частка використання запозичених коштів для підтримки національної валюти. Це надто висока ціна для національної економіки, яка засвідчує недостатню ефективність грошово-кредитної політики Національного банку України за попередні роки.

Для стабілізації фінансової ситуації у державі та виведенню її економіки з кризового стану потрібно забезпечити оптимальне витрачання кредитних ресурсів. Цільове призначення зовнішніх запозичень обумовлюється не тільки поточними потребами економіки й соціальної сфери, а й стратегічними пріоритетами розбудови економічного простору України.

Удосконалення взаємовідносин України зі Світовим банком має базуватися на новій стратегії, в основу якої покладено такий фінансовий інструмент, як Програмна системна позика. Опрацьована українською стороною за участю Світового банку вона відповідає внутрішнім програмним документам щодо економічного і соціального розвитку держави. Реалізація завдань Програмної системної позики вимагає від уряду України запровадження сучасної системи проектного та фінансового менеджменту. Необхідно також чітко розподілити повноваження та відповідальність між Міністерством фінансів, Національним банком і банківськими установами і підприємствами, які виступають відповідно до проектів кінцевими позичальниками.

У взаємовідносинах з Міжнародним валютним фондом уряд повинен забезпечувати:

- ✓ поглиблення структурних реформ, дерегуляцію підприємницької діяльності;
- ✓ продовження курсу реформ у напрямку прозорості економіки та процесів приватизації;
- ✓ поліпшення якості бюджетного процесу, забезпечення збалансованості державних фінансів з урахуванням податкової реформи та реформи міжбюджетних відносин;

- ✓ активізацію реформи фінансового і банківського секторів та подальший їх розвиток на якісно новому рівні;
- ✓ подолання корупції тощо.

Подальше вдосконалення співпраці з Європейським банком реконструкції і розвитку залежить від зростання в Україні його "працюючих активів". Для цього необхідно спільно з керівництвом ЄБРР закріпити практику проведення регулярного огляду портфеля проектів, посилити контроль за виконанням міністерствами та іншими органами своїх зобов'язань у взаємовідносинах з ЄБРР, удосконалити механізм координації, підготовки, реалізації та моніторингу великих інвестиційних проектів.

Необхідно здійснити також конкретні заходи для геостратегічної диверсифікації джерел надходження зовнішніх коштів. Враховуючи європейський вектор зовнішньої політики України, слід розширювати співпрацю з Європейським Союзом та його фінансовими інституціями, Світовою організацією торгівлі (СОТ), Європейською Асоціацією вільної торгівлі (ЄАВТ) та іншими організаціями.

Дедалі нагальнішою стає потреба у створенні спеціалізованої фінансової структури – Українського банку реконструкції і розвитку, через який здійснювалось би фінансування інвестиційних проектів. Це також сприятиме більш вимогливому та жорсткому відбору інвестиційних проектів, надійнішому контролю за використанням отриманих коштів.

Для подальшого залучення зовнішніх джерел необхідно постійно й ґрунтовно вивчати можливості інших міжнародних організацій світового і регіонального масштабів на предмет використання їхніх можливостей для фінансового і технічного сприяння розвитку української економіки (ЮНІДО, ФАО, ЮНЕП, Регіональні банки економічного розвитку тощо).

Розвиток співробітництва з міжнародними фінансовими інститутами має базуватися на стратегічних пріоритетах економічного і соціального розвитку України. При цьому в основу взаємовідносин мають бути покладені такі засади:

- ✓ прискорення ринкових трансформацій, забезпечення фінансової стабілізації та інтегрування України в Європейський Союз;
- ✓ відповідність умов кредитування України міжнародними фінансовими інституціями пріоритетам її економічного та соціального розвитку;
- ✓ спрямування запозичених ресурсів на забезпечення стабільного економічного зростання;
- ✓ здійснення структурних перетворень, формування розвинутого внутрішнього ринку і припинення практики використання позик для фінансування поточних витрат;
- ✓ мобілізація та ефективне використання внутрішніх фінансових ресурсів, сприяння надходженню прямих іноземних інвестицій;
- ✓ дотримання економічно обґрунтованих та загальновизнаних меж і порогів рівня зовнішньої заборгованості відповідно до міжнародних критеріїв платоспроможності держави;
- ✓ залучення альтернативних зовнішніх джерел фінансування на основі геостратегічної диверсифікації міжнародних фінансових відносин України.

Новою формою прямої технічної співпраці між центральними органами виконавчої влади країни та органами влади країн-членів Європейського Союзу стала реалізація спільного проекту Twinning (Твінінг) у сфері управління державним боргом та бюджетного прогнозування, який передбачає вивчення іноземної практики розвитку внутрішнього ринку державних цінних паперів, управління ризиками державного боргу та оптимізацію надання державних гарантій.

Головною метою проекту Twinning є посилення системи державних фінансів України на базі найкращого практичного досвіду ЄС та визнаних на міжнародному рівні стандартів, наближення нормативно-правової та інституційної бази до міжнародних і європейських передових практик. Як інструмент технічної допомоги та обміну досвідом з впровадження найкращих практик ЄС у фінансовій сфері Twinning сприятиме успішній реалізації інституційної й структурної реформ в Україні.

Основними передумовами надання Україні можливості користуватися інструментом Twinning як новою формою технічного співробітництва і основним механізмом інституційної розбудови у рамках зовнішньої допомоги ЄС стало підписання двосторонніх угод між ЄС та Україною і відповідних домовленостей:

- ✓ *Європейський інструмент сусідства та партнерства (ЄІСП)* на період 2007–2013 роки. Він є логічним продовженням Європейської політики сусідства, але розроблений як більш гнучкий і керований політичними потребами інструмент. Його мета – сталий розвиток і наближення до норм і стандартів законодавства ЄС;
- ✓ *Стратегічна доповідь для України на період 2007–2013 років*, як основний документ для розширення ЄС за рахунок країн східного регіону, охоплених ЄІСП. Її доповнює Регіональна стратегічна доповідь країн східного регіону ЄІСП 2007 – 2013 рр.;
- ✓ З метою підготовки до впровадження майбутньої Угоди про асоціацію Україна – ЄС з 2009 року вступив у силу *Порядок денний асоціації Україна – ЄС*. Він являє собою новий практичний інструмент допомоги ЄС та нову можливість у посиленні стабільності, незалежності та ефективності інститутів, що забезпечують демократію та верховенство права.

Висновки до розділу

- Важливим елементом фінансової системи держави є державний борг, що утворюється внаслідок мобілізації ресурсів на внутрішньому та світовому фінансових ринках. За своєю економічною сутністю державний борг визначає економічні відносини держави як позичальника з її кредиторами щодо перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту на умовах строковості, платності та повернення.
- Значні витрати на обслуговування державного боргу порівняно з надходженням платежів до державного бюджету вимагають побудови дієвої системи його управління. Під управління державним боргом розуміють сукупність заходів щодо оптимізації державного боргу, його погашення й обслуговування, а також умов здійснення державних запозичень.
- Ефективне управління державним боргом передбачає розв'язання проблеми зниження боргового навантаження та ризику невиконання боргових зобов'язань держави з використанням різноманітних методів. Найпоширенішими методами управління державним боргом є: рефінансування державного боргу, новація, уніфікація позик, конверсія, відстрочення погашення позик, анулювання боргу тощо.
- В управлінні державним боргом виділяють три стадії: залучення державних запозичень, використання коштів, погашення та обслуговування боргу. Залучення коштів може здійснюватися шляхом випуску державних цінних паперів та отри-

мання позик. Кошти від державних запозичень можуть використовуватися на підтримку інвестиційних програм і розвиток матеріального виробництва, покриття дефіциту платіжного балансу, задоволення поточних потреб бюджету, зокрема обслуговування та погашення державного боргу.

- Погашення та обслуговування державного боргу здійснюється шляхом проведення платежів з виконання боргових зобов'язань перед кредитором щодо погашення основної суми боргу, сплати відсотків за ним та оплати супутніх витрат, передбачених умовами випуску державних цінних паперів, угодами про позику, державними гарантіями та іншими документами.
- Платежі з погашення й обслуговування державного боргу здійснюються Державною казначейською службою в межах обсягів, передбачених розписом фінансування і розписом асигнувань державного бюджету, затвердженого на бюджетний період.
- Підставою для проведення видатків з обслуговування державного боргу є розпорядження Міністерства фінансів України, до яких можуть додаватися копії: кредитних договорів; платіжних інструкцій іноземних кредиторів; договорів про придбання товарів виконання робіт, надання послуг; актів виконаних робіт та інших документів, що обумовлюють здійснення платежів.
- Плата за користування кредитом (позикою) (виплата відсотків (доходу) за борговими зобов'язаннями) та сплата комісій, штрафів здійснюються безпосередньо на рахунки кредиторів або банків-агентів відповідно до договорів, укладених Міністерством фінансів України з кредиторами та банками-агентами як в національній, так і в іноземній валютах. Операції в іноземній валюті здійснюються з валютних рахунків Казначейства України;
- Інші платежі з обслуговування державного боргу здійснюються в національній валюті через реєстраційні рахунки, відкриті на ім'я Міністерства фінансів України в Державній казначейській службі; в іноземній валюті – з валютних рахунків Казначейства України на рахунки виконавців послуг згідно з підтвердними документами.

Контрольні запитання

1. Що таке державний борг країни?
2. За якими ознаками класифікується державний борг?
3. Які причини виникнення державного боргу?
4. Яким чином можна запобігти зростанню державного боргу?
5. Що таке управління державним боргом та в чому полягає його необхідність?
6. Які завдання та методи управління державним боргом?
7. Які органи здійснюють управління державним боргом та яким чином розподіляються повноваження між ними щодо управління ним?
8. Які функції покладаються на Державну казначейську службу в системі управління державним боргом?
9. Які стадії управління державним боргом Вам відомі? На якій із них бере участь Казначейство України?
10. Опишіть процедуру погашення й обслуговування державного зовнішнього і внутрішнього боргу.
11. Які показники характеризують міжнародну платоспроможність держави?
12. Які показники оцінки критичного рівня державного боргу Ви знаєте?
13. Як Ви оцінюєте рівень державного боргу України в бюджетному періоді?
14. Охарактеризуйте перспективні напрями співробітництва України з міжнародними фінансовими інституціями?

Частина IV

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЗВІТНІСТЬ І КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ КАЗНАЧЕЙСТВА

Розділ 14 **Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення виконання бюджетів**

Розділ 15 **Звітність про виконання бюджетів**

Розділ 16 **Контроль у системі казначейства**

РОЗДІЛ 14

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

14.1. Облікова політика казначейства

Становлення та розвиток в Україні ринкових відносин, структурна перебудова економіки, поглиблення демократичних процесів у суспільстві вимагають змін у бюджетній політиці держави, а відповідно у бухгалтерському обліку як інформаційній базі виконання бюджетів усіх рівнів.

Бухгалтерський облік і бюджетна й фінансова звітність про виконання державного та місцевих бюджетів, а також облік і звітність розпорядників і одержувачів бюджетних коштів є ключовими елементами управління бюджетним процесом. Прийняття управлінських рішень базується на всебічному й глибокому аналізі облікових даних. Обґрунтування цих рішень залежить, насамперед, від повноти й достовірності інформації, яка формується на основі даних обліку та звітності. Управлінські рішення будуть дієвими тільки у тому разі, коли вони ґрунтуватимуться на достовірних і своєчасних даних. Це у свою чергу висуває вимоги оперативності в отриманні інформації про виконання бюджету. Тому нагальним завданням діяльності органів казначейства стала розробка та проведення дієвої облікової політики.

Облікова політика Казначейства України – це сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються Казначейством для ведення бухгалтерського обліку, складання та надання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів.

Облікова політика системи органів казначейства базується на основних принципах бухгалтерського обліку, яких вони повинні дотримуватися при веденні обліку і складанні зовнішньої та внутрішньої звітності. Система обліку у бюджетній сфері має бути зорієнтована на модель ринкової економіки і відповідати міжнародним принципам обліку і звітності. Таким чином, облікова політика Казначейства повинна забезпечити у найкращий спосіб відображення результатів проведених операцій з бюджетними коштами, які обліковуються, виходячи із обачності їх оцінки і впливу на прийняте рішення.

Система бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів побудована з урахуванням усіх необхідних змін з дотриманням міжнародних принципів і вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку і фінансової та бюджетної звітності. Найголовнішими серед них є такі ***принципи***:

- ✓ *законність* – відповідність правилам та процедурам, що передбачені законодавчими та нормативними актами;

- ✓ *достовірність* – правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій, проведених учасниками бюджетного процесу, з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- ✓ *повнота бухгалтерського обліку* – всі операції з виконання бюджетів в органах казначейства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків. Повнота та достовірність операцій в обліку можливі тільки за умови, якщо облікова політика та процедури органів казначейства забезпечать виконання всіх правил бухгалтерського обліку без будь-яких відхилень, з урахуванням реальної оцінки операцій і подій;
- ✓ *суттєвість* – у фінансових звітах має відображатись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на рішення користувачів інформації;
- ✓ *доречність* – корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень;
- ✓ *безперервність* – оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним;
- ✓ *дата операції* – операції по виконанню бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку;
- ✓ *прийнятність вхідного балансу* – залишки за рахунками на початок поточного звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;
- ✓ *обережність* – обґрунтована, розсудлива оцінка фактів;
- ✓ *незалежність* – відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів);
- ✓ *сталість* – незмінність методів бухгалтерського обліку упродовж бюджетного періоду, крім випадків суттєвих змін у діяльності або в правовій базі;
- ✓ *відкритість* – інформація, що включається до бухгалтерського обліку та звітності, має бути достатньо зрозумілою і детальною, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Звітність має бути чітко викладена і зрозуміла для користувачів;
- ✓ *співставність* – можливість визначення тенденцій виконання бюджету через співставлення інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності за певний період часу;
- ✓ *превалювання сутності над формою* – відображення операцій відповідно до їх економічної суті, а не за юридичною формою; узагальнення інформації має здійснюватися не тільки за юридичними нормами, але й відповідно до її економічної ефективності;
- ✓ *своєчасність* – забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення, здійснюють оцінку виконання бюджету, готують пропозиції щодо складання бюджету тощо та інших користувачів;
- ✓ *консолідація* – складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Казначейства України з урахуванням підвідомчих органів (головних управлінь та управлінь) в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрісистемними розрахунками;

- ✓ *окреме відображення активів і пасивів* – цей принцип передбачає, що всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються в розгорнутому вигляді.

Досягти цих принципів, зокрема принципу достовірності, можливо за таких умов:

- ✓ обліку усіх надходжень та витрат бюджету у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників;
- ✓ відображення усіх надходжень та витрат бюджету на рахунках у хронологічному порядку відповідно до встановленої законодавством процедури;
- ✓ документального підтвердження всіх бухгалтерських записів.

Облікова політика щодо методів оцінки, обліку і контролю активних операцій, мобілізованих казначейством ресурсів ґрунтується на відповідних нормативних документах. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" Казначейство України має самостійно визначати облікову політику; обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку; порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей бюджетного процесу; розробляти систему і форми управлінського обліку; затверджувати технологію обробки облікової інформації.

Органи казначейства застосовують *метод касового виконання бюджетів* за доходами та видатками і *метод нарахування* за боргами і зобов'язаннями. Суть касового методу передбачає реєстрацію операцій за доходами, видатками, кредитуванням і фінансуванням різниці між доходами і видатками в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів та відображення всіх операцій з виконання бюджету на час їх реєстрації в обліку. Тобто, доходи реєструються в бухгалтерському обліку при зарахуванні податків, зборів (обов'язкових платежів) на рахунки, відкриті для обліку надходжень бюджетів в органах казначейства, видатки відображаються при здійсненні оплати рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів перерахувань або виплат з рахунків. Що стосується проведення операцій за зобов'язаннями та боргами, то вони відображаються у бухгалтерському обліку на момент їх виникнення.

Облікова політика повинна активно сприяти поліпшенню структури активів, якнайшвидшому стягненню сумнівної й безнадійної заборгованості. Активи і зобов'язання мають бути оцінені та відображені в обліку таким чином, щоб не переносити наявні фінансові ризики, які потенційно загрожують фінансовому стану бюджету, на наступні звітні періоди.

Крім того облікова політика державного бюджету повинна забезпечувати:

- ✓ повноту відображення у бухгалтерському обліку всіх операцій, які здійснюють органи казначейства за звітний період;
- ✓ відображення в бухгалтерському обліку фактів бюджетних операцій, виходячи із правової форми та економічного змісту;
- ✓ тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку, а також відповідність показників звітності записам на рахунках бухгалтерського обліку;
- ✓ достовірне ведення бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей бюджетного процесу.

Зважаючи на складність та масштабність бюджетного процесу, до облікової політики казначейства весь час висуваються нові вимоги. Зміна політики у сфері державних фінансів та підходів при формуванні та виконанні бюджетів зумовлюють зміни у політиці ведення бухгалтерському обліку показників виконання державного та місцевих бюджетів. Будь-які зміни в обліковій політиці, що мають суттєвий вплив на показники звітного та майбутніх періодів, повинні бути описані із зазначенням їх причин і змін.

14.2. Система бухгалтерського обліку виконання бюджетів

Успішне виконання державного та місцевих бюджетів може бути забезпечене лише за чіткої організації бухгалтерського обліку та звітності, що є основою для прийняття управлінських рішень у бюджетній сфері.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів та складання бюджетної й фінансової звітності в органах казначейства регламентуються Положенням "Про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2013 р. № 885. Положення визначає і регулює в межах повноважень, наданих Казначейству України відповідною нормативно-правовою базою, єдиний методологічний та організаційний порядок ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в органах казначейства з виконання державного та місцевих бюджетів.

Як зазначається у Положенні, в органах казначейства ведуться бухгалтерський та управлінський обліки, які ґрунтуються на єдиній теоретичній та інформаційній базі, відрізняючись формою та періодичністю розрахунку даних (рис. 14.1).



Рис. 14.1. Структура системи бухгалтерського обліку виконання бюджетів

Бухгалтерський облік забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій про виконання бюджетів, а також інших операцій, які здійснюються через рахунки, відкриті в органах казначейства, і не відносяться до операцій про виконання бюджетів, та надання користувачам інформації про стан активів та зобов'язань, результати виконання бюджетів та зміни в них. Бухгалтерський облік виконання бюджетів є основою інформаційної системи органів казначейства, за допомогою якого здійснені операції відображаються за відповідними рахунками в автоматизованому

режимі. На основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова та бюджетна звітність про виконання бюджетів.

Управлінський облік ведеться з метою забезпечення керівництва органів казначейства та фінансових органів оперативною інформацією для планування, управління ліквідністю субрахунків єдиного казначейського рахунка, оцінки і контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Дані управлінського обліку використовуються органами казначейства для забезпечення внутрішніх потреб в інформації, виходячи зі специфіки виконання бюджетів та особливостей діяльності.

Усі складові системи обліку виконання бюджетів тісно взаємопов'язані та доповнюють одна одну. Так, бухгалтерський облік відображає операції з бюджетними коштами на рахунках 1–7 класів, управлінський – 8–9 класів. На підставі даних усіх складових системи обліку виконання бюджетів органами казначейства формується сальдовий баланс рахунків, де відображається інформація про залишки коштів за всіма рахунками 1–9 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Більшість управлінських рішень, особливо у бюджетній сфері, базується на фінансових розрахунках. Бухгалтерський облік забезпечує ці розрахунки необхідною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо впливу можливих чинників на бюджетний процес та вибору оптимального варіанту при прийнятті управлінського рішення. Адже у бухгалтерському обліку знаходить своє відображення процес виконання бюджетів через облік: доходів, видатків, коштів бюджетів на рахунках, фінансування програм і заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, державних цільових фондах.

Бухгалтерський облік дає можливість отримувати повну й достовірну інформацію про процеси, що охоплюють коло питань, пов'язаних з формуванням і виконанням бюджетів. Фіксуючи на рахунках доходи і видатки бюджетів, кошти цільових фондів, що формуються в процесі касового виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ, бухгалтерський облік дає повну картину виконання бюджетів усіх рівнів. Шляхом порівняння даних звітності з показниками, затвердженими в бюджетах, та аналізу їх динаміки забезпечується можливість прогнозування і визначення стратегії виконання бюджету.

Таким чином, бухгалтерський облік є інформаційною базою для ефективного управління процесом виконання бюджетів, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і цільовому використанню бюджетних коштів. Це в свою чергу, забезпечує виконання бюджетом його основної функції – раціонального розподілу й перерозподілу валового внутрішнього продукту та дотримання необхідних пропорцій у розвитку суспільства.

Бухгалтерський облік виконання бюджетів повинен забезпечувати:

- ✓ дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової й бюджетної звітності;
- ✓ взаємозв'язок даних синтетичного й аналітичного обліку;
- ✓ хронологічне та систематичне відображення всіх операцій про виконання бюджетів у регістрах бухгалтерського обліку на підставі первинних документів та можливість відображення їх в агрегованому вигляді у звітності з метою аналізу та управління;
- ✓ відображення детальної інформації про кожну операцію та параметри операцій для складання внутрішніх звітів з метою аналізу та контролю;

- ✓ накопичення і систематизацію даних обліку в розрізі показників, необхідних для складання звітності.

Бухгалтерський облік виконання бюджетів як складова системи обліку включає сукупність правил, методик і процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та обміну інформацією про здійснені операції в органах казначейства та передачі її як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Сутність бухгалтерського обліку найповніше виявляється у його ***функціях***. Це: спостереження, відображення, узагальнення, контроль за виконанням бюджетів усіх рівнів та забезпечення збереження коштів бюджету. Всі вони тісно пов'язані між собою і доповнюють одна одну.

Функція спостереження виконується в процесі формування й використання фінансових ресурсів держави – бюджету як за доходами, так і за видатками.

Функція відображення базується на тому, що всі операції щодо надходження і використання коштів, які здійснюються за рахунок бюджетних коштів, знаходять своє відображення у відповідних бухгалтерських документах.

Функція узагальнення здійснюється при проведенні всіх операцій по розрахунках, результатом яких є баланс доходів і видатків бюджетів.

Зазначені функції забезпечують кількісний і якісний облік виконання бюджетів, а також внесених до них змін, що дає змогу виявити відхилення від затверджених у бюджеті асигнувань і внести відповідні зміни до бюджетів та кошторисів бюджетних установ. Таким чином, через виконання зазначених функцій органи влади забезпечують управління бюджетами всіх рівнів відповідно до своїх повноважень.

Функція контролю проявляється при здійсненні бухгалтерського обліку надходжень доходів за їх видами та обліку виконання видаткової частини бюджетів відповідно до бюджетної класифікації в розрізі розпорядників бюджетних коштів. Через контрольну функцію перевіряється наявність і використання бюджетних коштів за призначанням згідно з розписом бюджетів та бюджетною класифікацією, вживаються заходи щодо забезпечення достовірного відображення операцій відповідно до їх економічної сутності. У процесі контролю виявляються всі порушення бюджетного законодавства, невиконання вимог щодо використання бюджетних коштів.

Предметом бухгалтерського обліку є порядок відображення в обліку руху бюджетних коштів з використанням методологічного забезпечення системи обліку. Розподільчі відносини, що здійснюються через бюджет, є одними з найскладніших етапів суспільного відтворення. Тією чи іншою мірою вони торкаються інтересів усіх членів суспільства. Тому всебічний, повний і детальний облік даних відносин має надзвичайно велике значення для організації бюджетного процесу.

Оскільки процес виконання бюджетів пов'язаний із мобілізацією доходів і здійсненням видатків, ***об'єктами бухгалтерського обліку*** є дохідна і видаткова частини бюджетів, боргові зобов'язання держави та інші бюджетні ресурси, що направляються на потреби бюджетної сфери, соціально-економічний розвиток суспільства.

Ведення бухгалтерського обліку забезпечується системою методів. ***Методом бухгалтерського обліку*** є сукупність прийомів, які використовуються для одержання необхідних даних щодо виконання бюджетів. Основними серед них є:

- ✓ відображення всіх господарських операцій в первинних документах і реєстрах обліку та їхня оцінка;
- ✓ подвійний запис операцій і система рахунків;

- ✓ проведення періодичної та річної інвентаризації коштів на рахунках і в розрахунках, боргових, казначейських зобов'язань;
- ✓ узагальнення інформації у бюджетній та фінансовій звітності.

Слід мати на увазі, що *система бухгалтерського обліку у бюджетній сфері має певні особливості*. Якщо кінцевою метою підприємницької діяльності суб'єктів господарювання є отримання прибутку, то фінансова діяльність держави спрямована на надання державних послуг. З цих позицій випливає наступне:

- ✓ сума отримуваних бюджетними установами доходів важлива лише тією мірою, в якій вона є джерелом покриття видатків;
- ✓ видатки здійснюються в загальнодержавних інтересах і в основному не оцінюються з точки зору фінансової рентабельності.

Результати виконання дохідної і видаткової частин бюджетів відображаються у бухгалтерському обліку відповідно до вимог:

- ✓ закону про Державний бюджет України – за державним бюджетом;
- ✓ рішення ради про бюджет – за бюджетами місцевого самоврядування.

Бухгалтерський облік виконання бюджетів відзначається також певною складністю, що пояснюється великою кількістю учасників бюджетного процесу, різноманітністю операцій і зв'язків. У ньому знаходять відображення макроекономічні процеси, що відбуваються у суспільстві (отримання доходів та здійснення видатків), одночасно забезпечуючи реалізацію принципу єдності каси та бухгалтерського обліку, консолідації бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку.

Бухгалтерський облік операцій з виконання бюджетів в органах казначейства охоплює облік операцій на рахунках бюджетів та розпорядників й одержувачів коштів відповідних бюджетів. Взаємозв'язок обліку всіх бюджетних коштів, який здійснюється органами казначейства і розпорядниками коштів, реалізується на практиці через застосування єдиної бюджетної класифікації та аналітичних рахунків обліку бюджетних коштів.

Система бухгалтерського обліку організована таким чином, щоб детально описувати бюджетні операції в аналітичному обліку та узагальнювати їх у синтетичному обліку. При цьому бухгалтерський облік повинен відповідати загальним вимогам, що ставляться до його організації:

- ✓ облік повинен бути чітко документований;
- ✓ облік проведених операцій здійснюється у певній послідовності на підставі документів;
- ✓ записи здійснених операцій відображаються на рахунках бухгалтерського обліку;
- ✓ облік повинен бути суцільним за охопленням операцій і безперервним у часі.

Активи і зобов'язання мають бути оцінені та відображені в обліку таким чином, щоб не переносити наявні фінансові ризики, які потенційно загрожують фінансовому стану бюджету, на наступні звітні періоди.

Процедури бухгалтерського обліку повинні виключати можливість здійснення взаємозаліку (крім випадків, передбачених чинним законодавством) активів та зобов'язань, або доходів та видатків як у бухгалтерських записах, так і у бюджетній і фінансовій звітностях (позик, депозитів, іншої кредиторської і дебіторської заборгованості юридичних та фізичних осіб).

Зважаючи на складність та різноманіть бюджетного процесу до системи обліку весь час висуваються нові вимоги. Бухгалтерський облік як інформаційна система

виконання бюджету повинен постійно пристосовуватися до зростаючих вимог бюджетного процесу. Діюча система бюджетного обліку має бути зорієнтована на модель ринкової економіки і відповідати міжнародним принципам обліку і звітності.

14.3. Організація бухгалтерського обліку в органах казначейства

Органи казначейства здійснюють облік та формують звітність про виконання державного та місцевих бюджетів. Казначейство України розробляє план рахунків бухгалтерського обліку і порядок його застосування, інструкції з обліку доходів та використання коштів загального і спеціального фондів бюджетів усіх рівнів та інші нормативно-інструктивні документи. Така регламентація методології обліку забезпечує його єдність, порівнянність фінансових показників, можливість отримання зведених показників для контролю за виконанням бюджетів і кошторисів.

Ведення обліку і складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів є органічно поєднаними видами діяльності органів казначейства: повнота і достовірність облікових даних є запорукою якісного формування звітності. Організація бухгалтерського обліку про виконання державного бюджету та складання звітності забезпечується через єдину бюджетну класифікацію та єдиний план рахунків, які є обов'язковими для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень.

Ведення бухгалтерського обліку операцій, здійснення внутрішнього бухгалтерського контролю та складання звітності з виконання бюджетів в органах казначейства покладається на управління бухгалтерського обліку операцій з виконання бюджетів та управління консолідованої звітності – у головних управліннях і відділ звітності та бухгалтерського обліку операцій з виконання бюджетів – в управліннях (відділеннях) казначейства. Облік виконання бюджетів усіх рівнів в органах казначейства ведеться за такими розділами:

- ✓ облік ресурсів бюджетів;
- ✓ облік доходів бюджетів;
- ✓ облік видатків бюджетів;
- ✓ облік операцій з кредитування;
- ✓ облік операцій з фінансування бюджетів.

Підставою для бухгалтерського обліку операцій з виконання бюджетів в органах казначейства є первинні документи, які фіксують факти здійснення операцій. Вони повинні бути складені під час здійснення операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення, та можуть складатися у паперовій формі або у вигляді електронних документів у формі, яка доступна для читання та виключає можливість внесення будь-яких змін. При електронному записі облікових регістрів повинна бути забезпечена можливість отримання таких документів на паперових носіях.

До оформлення первинних документів як у паперовому, так і електронному вигляді ставляться певні вимоги. Зокрема, первинні документи для надання їм юридичної сили повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- ✓ назву документа;
- ✓ номер і дату складання документа;
- ✓ назву установи, від імені якої складений документ;
- ✓ місце складання документа;
- ✓ назву отримувача коштів;

- ✓ номери рахунків за дебетом і кредитом;
- ✓ назву банку, казначейства (отримувача та платника коштів) і його номер коду;
- ✓ суму операції (цифрами та прописом);
- ✓ зміст операції (підставу для її здійснення);
- ✓ призначення платежу: назву товару (виконаних робіт, наданих послуг), посилання на документ, на підставі якого здійснюється платіж;
- ✓ коди економічної класифікації видатків із зазначенням сум при здійсненні видатків із бюджету або перерозподілі бюджетних коштів;
- ✓ коди бюджетної класифікації доходів та строк настання платежу (у разі перерахування коштів до бюджету);
- ✓ підписи осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення, відбиток печатки та інші вимоги.

Документи (незалежно від способу виготовлення), які подають розпорядники і одержувачі бюджетних коштів та інші клієнти до органу казначейства, мають бути особисто підписані уповноваженими особами клієнта, а їх підписи скріплені печаткою. На електронний документ накладається електронний цифровий підпис відповідно до вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Первинні документи, які не містять обов'язкових реквізитів, повертаються органами казначейства без виконання клієнтам, від яких вони надійшли.

Перерахування коштів з аналітичного рахунка клієнта проводиться шляхом безготівкових розрахунків та отримання коштів готівкою. Для проведення операцій з бюджетними коштами у внутрішній платіжній системі казначейства використовують ***меморіальні документи***: меморіальні ордери, платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, акредитиви, фінансові розпорядження, чеки тощо.

Меморіальні документи повинні містити всі необхідні реквізити: номер меморіального документа, дату і місце складання, назву платника, номер рахунка по дебету і кредиту, назву одержувача коштів, назву банку, органу казначейства, що обслуговує платника й одержувача коштів, суму цифрами та прописом, ідентифікаційний код, короткий зміст проведеної операції.

Бухгалтерський облік виконання державного та місцевих бюджетів в органах казначейства ведеться із застосуванням програмного забезпечення, за допомогою якого в автоматизованому режимі здійснюються накопичення, обробка, систематизація та передача інформації користувачам. Організація автоматизованої реєстрації і обробки даних повинна забезпечити відображення всіх операцій, достовірність інформації, збереження її в електронному вигляді, а також можливість здійснення подальшого контролю.

В автоматизованій системі бухгалтерського обліку використовують *електронні документи*, що являють собою розрахункові документи, повідомлення визначеного формату, які містять встановлені реквізити і несуть інформацію про перерахування коштів у вигляді файла при передачі електронною поштою.

Прийом та оплата документів здійснюється за такою схемою:

- ✓ перевірка первинного документа на правильність складання;
- ✓ повідомлення (підтвердження) особі, що надала первинний документ, про його прийом до виконання або відхилення;
- ✓ виконання дій, зазначених у первинному документі, із записами в облікових регістрах;
- ✓ складання звіту про здійснення операцій з бюджетними коштами;

- ✓ передача звіту про виконання операцій ініціатору операції або вказаній ним особі;
- ✓ отримання, при необхідності, повідомлення від ініціатора операції про прийняття ним звіту (протокол підтвердження).

Орган казначейства приймає документи від клієнтів упродовж операційного дня. Кошти списуються з рахунка платника тільки на підставі першого примірника розрахункового документа власника рахунка, крім гарантованих доручень.

Безспірне стягнення та безакцептне списання коштів з рахунків клієнтів здійснюється у випадках, передбачених чинним законодавством, а також за рішенням судових органів та постановами органів виконавчої служби.

Детальна інформація про операцію фіксується на рівні аналітичного обліку на аналітичних рахунках. Дані цих рахунків повинні бути тотожними відповідним рахункам синтетичного обліку.

Інформація, що формується за даними аналітичного і синтетичного обліку відображається в регістрах бухгалтерського обліку. Казначейство України розробляє та затверджує форми регістрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них. Регістри повинні мати назву, період реєстрації операцій, прізвища і підписи або інші кодовані знаки, що дають змогу ідентифікувати осіб, які їх склали.

Органи казначейства ведуть такі обов'язкові ***регістри аналітичного та синтетичного обліку операцій***: *книги, особові картки, оборотно-сальдові та сальдові відомості, оборотно-сальдові та сальдові баланси рахунків тощо.* Вони призначені для хронологічного, систематичного чи комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів. Записи у регістрах бухгалтерського обліку відображаються на підставі первинних облікових документів в момент здійснення операції.

Інформація про відкриті та закриті аналітичні рахунки установ та організацій, які обслуговуються в органах казначейства, відображається у *книзі реєстрації рахунків*. У книзі відображається порядковий номер операції, назва установи та організації, номер аналітичного рахунка та дата його відкриття або закриття.

Повна інформація про власника, відкритого в органах казначейства рахунку, облік планових показників та рух бюджетних коштів знаходить своє відображення в *особовій картці аналітичного рахунку клієнта*. Записи в особових картках відображаються в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Відображені в особових картках облікові дані повинні відповідати аналогічним даним оборотно-сальдової і сальдової відомості, що є підставою для складання органами казначейства звітності про виконання бюджетів.

В оборотно-сальдових відомостях відображається інформація в розрізі всіх аналітичних рахунків про вхідні залишки на початок дня, дебетові та кредитові обороти за день та вихідні залишки на кінець операційного дня. Інформація, відображена в оборотно-сальдових відомостях, використовується для звірки відповідності підсумкових даних особових рахунків клієнтів.

У *сальдових відомостях* відображають тільки вихідні залишки на кінець дня. У сальдовій відомості відображається розгорнута інформація в розрізі залишків аналітичних рахунків, підсумки за якими мають відповідати даним щоденного сальдового балансу.

Регістрами синтетичного обліку операцій з бюджетними коштами є оборотно-сальдовий і сальдовий баланси рахунків. У щоденному *оборотно-сальдовому балансі*

відображаються вхідні залишки коштів на початок дня, обороти за дебетом і кредитом за день та вихідні залишки на кінець дня по балансових та позабалансових рахунках усіх класів. У ньому також відображаються підсумки залишків та оборотів коштів за кожним класом рахунків і загальний підсумок за всіма рахунками. Оборотно-сальдовий баланс складається з метою перевірки правильності, достовірності та логічної погодженості показників проведених операцій.

Крім оборотно-сальдового балансу в автоматичному режимі щоденно формується *сальдовий баланс рахунків,* де відображаються лише вихідні залишки на кінець дня по рахунках 1–9 класів. Інформація, відображена у сальдовому балансі за рахунками 1–4 класів, засобами електронного зв'язку щоденно передається до Казначейства України (на центральний рівень).

Правильність складання оборотно-сальдового та сальдового балансів контролюється рівністю дебетових і кредитових оборотів та залишків за активом і пасивом. Наявність такої рівності є обов'язковою умовою для відкриття нового операційного дня в органі казначейства.

Схема проходження та відображення в обліку й звітності операцій з бюджетними коштами наведена на рисунку 14.2.

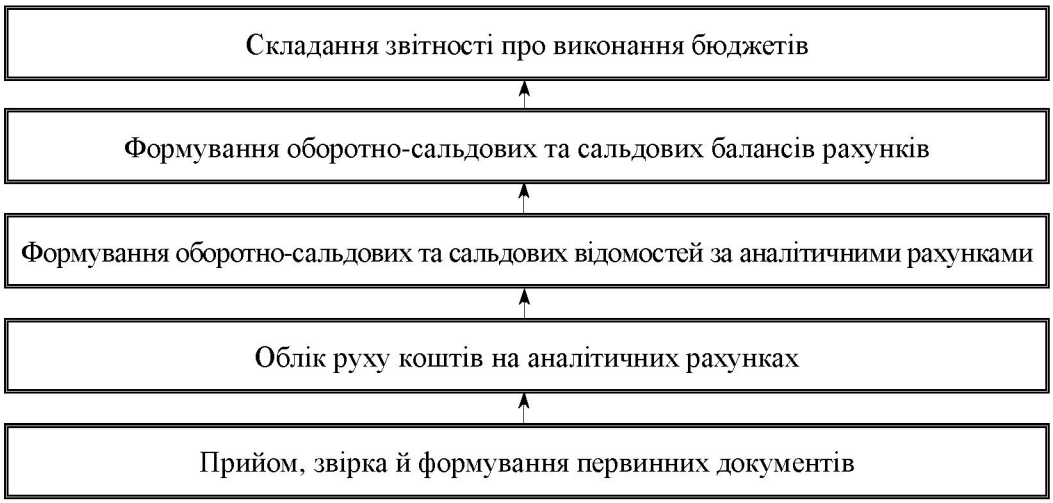


Рис. 14.2. Проходження та відображення в обліку операцій з бюджетними коштами

У випадку виявлення помилкових записів в бухгалтерському обліку проводиться їх виправлення, порядок якого залежить від часу їх виявлення в регістрах.

Виявлені помилки до заключення щоденного оборотно-сальдового балансу виправляються зворотними записами на рахунках, на яких зроблені неправильні записи, та проведенням правильних записів.

У разі виявлення помилки за внутрішньоказначейськими операціями складаються виправні меморіальні ордери в чотирьох примірниках, із яких:

- ✓ перший служить підставою для бухгалтерського проведення;
- ✓ другий та третій є свідченням записів по дебету та кредиту відповідних рахунків (при необхідності надається клієнту);
- ✓ четвертий примірник використовується для внутрішнього контролю і знаходиться в книзі виправних ордерів.

Помилкові записи, виявлені після складання щоденного оборотно-сальдового балансу та місячного балансу, а також після 31 грудня, але до складання річного бухгалтерського звіту, виправляються шляхом коригуючих проводок. Порядок та особливості застосування коригуючих проводок встановлюються Казначейством України.

Первинні документи, регістри, що пройшли обробку, і були підставою для складання звітності, підлягають обов'язковій передачі до архіву. Казначейство України самостійно встановлює порядок формування та зберігання первинних документів, регістрів і звітності, що забезпечує їх сувору схоронність.

14.4. План рахунків як спосіб відображення в обліку операцій з виконання бюджетів

Для забезпечення потреб ведення бухгалтерського обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів та складання фінансової та бюджетної звітності наказом Державного казначейства України від 28 листопада 2000 року № 119 затверджено План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів у розрізі кодів бюджетної класифікації і типів операцій.

План рахунків бухгалтерського обліку з виконання державного та місцевих бюджетів – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовується для детальної та повної реєстрації фінансових операцій і забезпечення потреб складання фінансової звітності згідно з вимогами бюджетного процесу на відповідний бюджетний період.

План рахунків надає змогу здійснювати детальний і повний облік операцій, пов'язаних з виконанням бюджетів, а також своєчасно надавати детальну, достовірну і змістовну інформацію керівництву органів казначейства, доходів і зборів, державної служби статистики, фінансових органів, іншим користувачам.

План рахунків розроблено на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, що ґрунтуються на таких принципах:

- ✓ *законність* – звітність повинна відповідати правилам та процедурам, які передбачені законодавчими та нормативними актами;
- ✓ *достовірність* – правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- ✓ *повнота бухгалтерського обліку* – всі операції з виконання бюджетів в органах казначейства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків. Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій органів казначейства, яка може впливати на рішення, що приймаються на її основі. Повнота та достовірність в обліку можливі тільки за умови, якщо облікова політика та процедури органів казначейства забезпечать виконання всіх правил бухгалтерського обліку, а також, якщо ці правила застосовуються без відхилень, з урахуванням реальної оцінки операцій, подій та ситуацій;
- ✓ *дата операції* – операції по виконанню бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку;

- ✓ *прийнятність вхідного балансу* – залишки на рахунках на початок поточного звітного періоду мають відповідати залишкам станом на кінець попереднього звітного періоду;
- ✓ *превалювання сутності над формою* – операції обліковуються та розкриваються у звітності відповідно до їх суті та економічного змісту, а не за їх юридичною формою;
- ✓ *суттєвість* – у фінансових звітах має відображатись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності;
- ✓ *доречність* – корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень;
- ✓ *відкритість* – фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими і детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність має бути чітко викладена і зрозуміла для користувача;
- ✓ *сталість* – постійне, упродовж бюджетного року, застосування обраних методів. Зміна методів обліку потребує додаткового обґрунтування і розкриття у фінансових звітах;
- ✓ *правильність* – сумлінне застосування прийнятих правил та процедур;
- ✓ *обережність* – обґрунтована, розсудлива оцінка фактів;
- ✓ *незалежність* – відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів);
- ✓ *співставність* – можливість визначення тенденцій виконання бюджету через співставлення інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності за певний період часу;
- ✓ *своєчасність* – забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення, здійснюють оцінку виконання бюджету, готують пропозиції щодо складання бюджету, тощо, та інших користувачів;
- ✓ *безперервність* – оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним;
- ✓ *консолідація* – складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Казначейства України з урахуванням підвідомчих органів (головних управлінь та управлінь казначейства) в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрісистемними розрахунками;
- ✓ *окреме відображення активів та пасивів* – цей принцип передбачає, що всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються в розгорнутому вигляді. Усі рахунки є активними або пасивними за винятком клірингових (рахунків за розрахунками), технічних та транзитних рахунків.

При побудові Плану рахунків враховано особливості обслуговування державного та місцевих бюджетів в органах казначейства за умови функціонування єдиного казначейського рахунка, дотримання загальних принципів і вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку та складання звітності з виконання бюджетів.

14.5. Структура плану рахунків

Структура плану рахунків базується на класифікації рахунків за економічним змістом операцій з бюджетними коштами та враховує особливості організації бюджетного процесу. Така деталізація рахунків здійснюється з метою отримання необхідної інформації про виконання бюджетів на всіх його стадіях, а також проведення дієвого контролю за цим процесом.

Відповідно до цього План рахунків охоплює 9 класів і поділяється на три логічні частини: балансові рахунки, бюджетні рахунки (рахунки доходів і видатків бюджету), меморандні і позабалансові рахунки, кожна з яких включає декілька класів (рис. 14.3).

І. Балансові рахунки:

- ✓ Клас перший. Активи.
- ✓ Клас другий. Зобов'язання.
- ✓ Клас третій. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів.
- ✓ Клас четвертий. Розрахунки.

ІІ. Рахунки доходів та видатків бюджету (бюджетні рахунки):

- ✓ Клас п'ятий. Результат виконання бюджету.
- ✓ Клас шостий. Доходи бюджету.
- ✓ Клас сьомий. Видатки бюджету.

ІІІ. Меморандні і позабалансові рахунки:

- ✓ Клас восьмий. Управлінський облік.
- ✓ Клас дев'ятий. Позабалансовий облік.



Рис. 14.3. Структура плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів

Перший клас Плану рахунків включає єдиний казначейський рахунок Державної казначейської служби в Національному банку України, кореспондентські рахунки Казначейства України в інших банках банках, розміщені депозити, цінні папери, надані бюджетні кредити та позички, інші активи (кошти в дорозі та заблоковані на рахунках), субрахунки єдиного казначейського рахунка – рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства та інші. Всі рахунки першого класу активні.

Другий клас включає зобов'язання, які виникають в процесі виконання бюджетів, що пов'язані з випуском в обіг цінних паперів, за отриманими кредитами та депозитами, за іншими зобов'язаннями. Всі рахунки другого класу пасивні.

Третій клас включає операції з надходженнями державного та місцевих бюджетів; надходженнями, які підлягають розподілу між рівнями бюджетів і фондами; коштами тимчасово віднесеними на доходи бюджету; коштами на рахунках розпорядників бюджетних коштів. Рахунки третього класу пасивні.

У четвертому класі відображаються розрахунки, які виникають між бюджетами в процесі їх виконання, розрахунки за векселями, позики і депозити, позицію Казначейства щодо іноземної валюти та балансуючі рахунки. Всі рахунки четвертого класу активно-пасивні.

П'ятий клас визначає результат виконання державного та місцевих бюджетів. Він включає результат виконання загального та спеціального фондів бюджетів. Рахунки п'ятого класу активно-пасивні.

Шостий клас включає доходи державного та місцевих бюджетів, доходи, які підлягають розподілу; кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджетів. Всі рахунки шостого класу пасивні, крім рахунку 6911 "Контррахунок за операціями по доходах бюджетів", який є контрпасивним.

Сьомий клас включає видатки державного та місцевого бюджетів. Всі рахунки сьомого класу активні за винятком таких рахунків: 713 групи "Кредитування державного бюджету за вирахуванням погашення", 723 групи "Кредитування місцевого бюджету за вирахуванням погашення", які є активно-пасивні, та 7911 "Контррахунок за видатковими операціями", який є контрактивний, і 7921 "Контррахунок за операціями з кредитування за вирахуванням погашення", який є активно-пасивним.

Восьмий клас Плану рахунків включає меморандні рахунки, які є елементом управлінського обліку і не відображаються в балансі про виконання бюджету. Цей клас включає: асигнування та кошти передані та отримані органами казначейства в процесі виконання бюджетів; розрахунки за коштами бюджетів отримані та передані; кошти державних цільових (позабюджетних) фондів, які обслуговуються органами казначейства; операції з фінансування. Рахунки 81 розділу "Кошти отримані" пасивні, рахунки 82, 83, 85 розділів – активні, рахунки 86 і 87 розділів активні і пасивні, а рахунки 8911 "Контррахунок за операціями управлінського обліку за переданими коштами" – контрактивний і рахунок 8921 "Контррахунок за операціями управлінського обліку за отриманими коштами" – контрпасивний.

У дев'ятому класі Плану рахунків відображаються позабалансові статті. Цей клас включає: планові показники за доходами та видатками бюджетів; інші планові показники; кошторисні призначення; асигнування; зобов'язання розпорядників бюджетних коштів; розрахункові документи, не оплачені у встановлений термін; зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами, емітованими державою тощо. Залежно від призначення рахунки 90, 91, 92, 94, 95, 97 розділів – пасивні; рахунки 93 та 98 розділів – активні. Рахунки: 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку" – контрактивний та 9921 "Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку" – контрпасивний.

14.6. Призначення та побудова рахунків

Усі операції з виконання бюджетів, що здійснюються органами казначейства, повинні документально фіксуватися і відображатися на відповідних рахунках.

Рахунок – це спосіб групування фінансово-економічної інформації для її поточного відображення в бухгалтерському обліку і для здійснення контролю за рухом і станом коштів: за їх надходженням, зарахуванням і перерахуванням за призначенням.

Кожен рахунок призначений для реєстрації відповідних операцій по відображенню планових показників надходження та використання бюджетних коштів, боргових зобов'язань в процесі касового виконання бюджетів. На рахунках на підставі первинних документів накопичуються та систематизуються поточні дані лише за однорідними операціями. Так, для обліку касових видатків загального фонду державного бюджету відкривається балансовий рахунок 7111 "Видатки загального фонду державного бюджету", для обліку отриманих асигнувань загального фонду державного бюджету відкривається рахунок 8111 "Кошти загального фонду державного бюджету, отримані від вищестоящих органів державного казначейства".

Залежно від того, які типи операцій по виконанню бюджетів відображаються в обліку, а також завдань обліку, рахунки поділяються на балансові, позабалансові, та рахунки для ведення управлінського обліку.

Балансові рахунки призначені для забезпечення відображення у синтетичному обліку та бюджетній і фінансовій звітності інформації про операції з бюджетними коштами.

Усі балансові рахунки є чотиризначними: перша цифра балансового рахунку відповідає класу рахунків; перша та друга – розділу рахунків (рахунки II порядку); перша, друга і третя – групі рахунків (рахунки III порядку). Балансові рахунки – це рахунки IV порядку. Наприклад, у балансовому рахунку 3141 "Надходження до загального фонду місцевих бюджетів":

- ✓ 3 – ознака третього класу рахунків "Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів";
- ✓ 31 – ознака розділу рахунків 31 "Кошти бюджетів";
- ✓ 314 – ознака групи рахунків 314 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів".

Позабалансові рахунки – рахунки, що використовуються для обліку бухгалтерських операцій, які не належать ні до активів, ні до пасивів, зокрема: розписів бюджетних призначень, кошторисів і зобов'язань бюджетних установ, розрахункових документів з повернення надходжень до бюджетів, не оплачених у відповідний термін.

Аналітичні рахунки позабалансового обліку для обліку планових показників в органах казначейства відкриваються за розділами 90-93. Для обліку узагальнених призначень головних розпорядників коштів державного бюджету і пропозицій про відкриття (виділення) асигнувань на центральному рівні відкриваються рахунки позабалансового обліку груп 908 і 909. Для забезпечення кореспонденції рахунків в позабалансовому обліку відкриваються окремі контррахунки (контрактивний та контрпасивний) для активних і пасивних позабалансових рахунків.

Для ведення управлінського обліку як однієї із складових системи обліку, що забезпечує складання звітності для прийняття управлінських рішень, відкриваються ***аналітичні рахунки управлінського обліку*** за 8 класом рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Для забезпечення кореспонденції ра-

хунків у 8 класі відкриваються окремі контррахунки (контрактивний та контрпасивний) для операцій за переданими і отриманими коштами.

У бухгалтерському обліку залежно від обсягів інформації для потреб управління та рівня узагальнення розрізняють синтетичні і аналітичні рахунки.

Синтетичні рахунки надають узагальнені дані з економічно однорідних операцій щодо активів та джерел формування бюджетних коштів у грошовій оцінці. Синтетичні рахунки визначаються Планом рахунків і відкриваються на підставі статей балансу для обліку активів бюджету та джерел їх формування.

Облік, що здійснюється на підставі таких рахунків, називається синтетичним (зведеним). Його дані використовуються при складанні балансу та інших форм фінансової звітності, служать інформаційною базою для аналізу виконання дохідної та видаткової частин бюджетів.

Для деталізації інформації, що обліковується на синтетичних рахунках, оперативного управління та контролю за надходженням і використанням бюджетних коштів використовують ***аналітичні рахунки.*** Аналітичні рахунки відкриваються в розвиток певного синтетичного рахунку в розрізі кодів бюджетної класифікації доходів і видатків.

Органи казначейства відкривають аналітичні рахунки в розвиток відповідного синтетичного рахунку, виходячи з потреби деталізації обліку. При цьому відкриття будь-яких аналітичних рахунків передбачає обов'язкові параметри, згідно з вимогами Казначейства України. Така деталізація обліку виконання бюджетів необхідна як для надання додаткової інформації при складанні звітності про виконання бюджетів, так і при підготовці проектів державного та місцевих бюджетів.

Між синтетичними і аналітичними рахунками є нерозривний взаємозв'язок, оскільки на них на підставі одних і тих самих документів відображаються одні і ті ж операції, але з різним ступенем деталізації. На синтетичному рахунку відображається загальний результат однорідних операцій. Наприклад, по кредиту синтетичного рахунка 6111 "Доходи загального фонду державного бюджету" відображається загальна сума зарахованих доходів. На кожному аналітичному рахунку 6111 – конкретні суми поступлення доходів в розрізі видів доходів і територій, які в підсумку дадуть загальну суму доходів по синтетичному рахунку 6111.

Залежно від того, для яких статей балансу відкриваються рахунки, розрізняють активні, пасивні та активно-пасивні рахунки.

Активні рахунки призначаються для обліку коштів бюджетів на єдиному казначейському рахунку Казначейства України, наданих та неповернутих бюджетних кредитів, наданих короткострокових позик на покриття тимчасових касових розривів депозитних коштів, видатків загального та спеціального фондів бюджетів, планових показників за доходами бюджетів, розрахункових документів не оплачених в строк тощо. Активними рахунками є всі рахунки першого, частково сьомого, восьмого та дев'ятого класів.

Пасивні рахунки призначаються для обліку зобов'язань, які виникають в процесі виконання бюджетів, доходів державного та місцевих бюджетів, коштів отриманих, планових показників, кошторисних призначень, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, отриманих асигнувань, коштів на рахунках бюджетів та розпорядників коштів. Пасивними є рахунки другого, третього, шостого, частково восьмого та дев'ятого класів.

Активно-пасивні рахунки призначаються для обліку взаємних розрахунків, які виникають між бюджетами в процесі їх виконання; результатів виконання загаль-

ного та спеціального фондів бюджетів; розрахунків за операціями з кредитами бюджетів. Активно-пасивними є рахунки четвертого, п'ятого, частково сьомого класів.

За зовнішньою формою активні та пасивні рахунки нічим не відрізняються. Всі вони мають дебетову й кредитову сторони, використовуються для відокремленого відображення операцій, що обліковуються на них, мають однакові обов'язкові показники. Як на активних, так і на пасивних рахунках відображають сальдо (залишок) на початок звітного періоду; оборот за дебетом і кредитом рахунку, сальдо на кінець звітного періоду.

Різниця полягає в тому, що в активних рахунках залишок може бути відображеним тільки по дебету, а у пасивному – лише по кредиту. Що стосується активно-пасивних рахунків, то вони можуть мати залишки коштів як за дебетом, так і за кредитом, залежно від проведених операцій.

Підсумки дебетових залишків по активних і активно-пасивних рахунках повинні дорівнювати підсумкам кредитових залишків по пасивних і активно-пасивних рахунках. Така рівність дебетових і кредитових залишків забезпечує складання балансу на підставі даних рахунків.

Рахунок має назву, яка пишеться зверху посередині сторінки, а також номер, передбачений Планом рахунків. Структуру рахунка можна представити у вигляді двосторонньої таблиці, призначеної для ведення поточних записів операцій. Ліва сторона таблиці називається дебетом, права – кредитом. Незважаючи на однакову структуру рахунків, значення дебету і кредиту в активних і пасивних рахунках різне, що випливає з суті активів та пасивів бюджетів.

Схема побудови активних і пасивних рахунків наведена у таблицях 14.1, 14.2.

Таблиця 14.1

Схема активного рахунка

Дебет	Кредит
Сальдо на початок дня	
Збільшення активів бюджетів (+)	Зменшення активів бюджетів (–)
Оборот за дебетом рахунку (підсумок операцій за день)	Оборот за кредитом рахунку (підсумок операцій за день)
Сальдо на кінець дня = сальдо на початок дня + оборот за дебетом – оборот за кредитом	

Таблиця 14.2

Схема пасивного рахунка

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок дня
Зменшення пасивів бюджетів (–)	Збільшення пасивів бюджетів (+)
Оборот за дебетом рахунку (підсумок операцій за день)	Оборот за кредитом рахунку (підсумок операцій за день)
	Сальдо на кінець дня = сальдо на початок дня + оборот за кредитом – оборот за дебетом

Порядок відображення операцій на активних і пасивних рахунках розглянемо на прикладах.

Приклад 1. Залишок коштів на початок операційного дня по активному рахунку 9313 "Затверджені планові показники за доходами загального фонду державного бюджету" становив 2000 грн. Упродовж операційного дня збільшено планові показники по одному виду доходів на 3000 грн., по іншому – на 1000 грн. Одночасно зменшено планові показники по окремих видах доходів загального фонду державного бюджету на 500 грн.

Дану операцію можна схематично зобразити на рисунку.

Д-т	**Рахунок 9313**		**К-т**
Сальдо на початок дня	2000		
Збільшено планові показники	3000	Зменшено планові показники	500
	1000		
Оборот (всього збільшено)	4000	Оборот (всього зменшено)	500
Сальдо на кінець дня	5500		

У нашому прикладі початкове сальдо на активному рахунку становить 2000 грн. Протягом операційного дня збільшення планових показників й оборот за дебетом становили 4000 грн., зменшення і, відповідно, кредитовий оборот – 500 грн. Дебетове сальдо на кінець операційного дня дорівнюватиме 5500 грн. (2000 + 4000 – 500).

Приклад 2. На початок операційного дня залишок коштів на рахунку 6111 "Доходи загального фонду державного бюджету" становив 1000 грн. Протягом дня надійшло доходів в сумі 2500 грн. Окрім того було повернуто помилково зараховані доходи в сумі 300 грн. та зайво сплачені до бюджету платежі в сумі 400 грн.

Проілюструємо цю операцію за допомогою рисунка.

Д-т	**Рахунок 6111**		**К-т**
		Сальдо на початок дня	1000
Повернуто доходів:		Надійшло доходів	2500
помилково зарахованих	300		
зайво сплачених	400		
Оборот (повернуто)	700	Оборот (надійшло)	2500
		Сальдо на кінець дня	2800

У даному випадку операції проводились на пасивному рахунку 6111. Початкове кредитове сальдо становило 1000 грн. За операційний день надійшло доходів у сумі 2500 грн. і, відповідно, оборот за кредитом становив 2500 грн. Крім того повернуто помилково та зайво зараховані доходи у сумі 300 грн. та 400 грн., відповідно дебетовий оборот становить 700 грн. Кредитове сальдо на кінець дня становитиме 2800 грн. (1000 + 2500 – 700).

Наведені приклади переконливо доводять, що активні рахунки завжди мають дебетовий залишок (сальдо), оскільки не можна зменшити планові показники на суму, що перевищує доведені нормативними документами показники. Пасивні рахунки можуть мати тільки кредитовий залишок (сальдо), бо повернення коштів об-

межується сумою доходів, яка зарахована до бюджету, тобто не можливо повернути більше доходів, ніж їх поступило.

У казначейському обліку використовуються також ***контррахунки*** окремо для активних та пасивних рахунків. Відповідно розрізняють *контрактивні* та *контрпасивні* рахунки. ***Контрактивні рахунки*** дозволяють проводити відображення бухгалтерських операцій за системою подвійного запису з активними рахунками, ***контрпасивні*** – відповідно з пасивними рахунками.

Прикладом відображення операцій в кореспонденції з контрактивними рахунками є проведення касових видатків по загальному та спеціальному фондах бюджетів. Наприклад, проведення касових видатків по загальному фонду державного бюджету здійснюється таким подвійним бухгалтерським записом:

Д-т 7111 – видатки загального фонду державного бюджету
К-т 7911 – контррахунок за видатковими операціями.

У кореспонденції з контрпасивними рахунками відображаються операції з обліку загального та спеціального фондів доходів державного та місцевих бюджетів. Наприклад, зарахування доходів спеціального фонду місцевого бюджету відображається таким бухгалтерським проведенням:

Д-т 6911 "Контррахунок за операціями по доходах бюджетів"
К-т 6122 "Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки".

14.7. Відображення операцій з виконання бюджетів на рахунках бухгалтерського обліку

За своєю економічною природою будь-яка бюджетна операція викликає подвійні й рівновеликі зміни активів і пасивів бюджетів та характеризується взаємопов'язаністю операцій з бюджетними коштами. Для збереження цих властивостей і контролю за записами бюджетних операцій на рахунках у бухгалтерському обліку використовується ***спосіб подвійного запису.*** Це означає, що кожна операція, проведена з бюджетними коштами, реєструється в облікових регістрах по дебету одного і одночасно по кредиту іншого рахунка.

Подвійний запис дозволяє з'ясувати економічний зміст бюджетної операції та правомірність її здійснення. Він також сприяє контролю за рухом активів і пасивів бюджету, показує наявність ресурсів бюджету та джерела їх формування. Оскільки запис операції відбувається одночасно по дебету одного і кредиту іншого рахунка, сума оборотів по дебету всіх рахунків повинна дорівнювати сумі оборотів по кредиту цих рахунків. Порушення цієї рівності свідчить про допущення помилок в записах або підрахунках, які повинні бути виявлені та виправлені.

Кожна операція з виконання бюджетів відображається бухгалтерським проведенням. Органи казначейства при складанні проведень застосовують такі типи операцій:

1) *операції з коштами загального та спеціального фондів бюджетів* – при відображенні сум проведених операцій через рахунки, відкриті в органах казначейства;

2) *взаємні розрахунки* – при відображенні сум надходження до державного та місцевих бюджетів податків, зборів (обов'язкових платежів) та сум касових видатків, проведених за взаємними розрахунками між бюджетами;

3) *векселі* – при відображенні сум погашених векселів у рахунок сплати до бюджетів податків, зборів (обов'язкових платежів) або касових видатків, проведених векселями;

4) *інші розрахунки*, в тому числі:

- ✓ *розрахунки за централізованими проплатами* – при відображенні головним розпорядником коштів централізованих виплат за підвідомчі установи (витрат з оплати природного газу, теплопостачання, електроенергії на видатки установи тощо);
- ✓ *розрахунки за децентралізованими проплатами* – при відображенні операцій з бюджетними коштами органами казначейства на територіальному рівні з подальшою передачею інформації про здійснені операції до Казначейства України (центральний рівень);
- ✓ *розрахунки за операціями з кредитами державного та місцевих бюджетів* – при наданні, отриманні та поверненні кредитів загального та спеціального фондів бюджетів.

У процесі відображення операцій з бюджетними коштами на рахунках бухгалтерського обліку між ними виникає кореспонденція (взаємозв'язок) і такі рахунки називаються ***кореспондуючими***. А форма вираження взаємозв'язку між двома і більше рахунками, що виникають при відображенні на них операцій з виконання бюджетів способом подвійного запису, характеризує ***кореспонденцію рахунків.***

Наприклад, зарахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до загального фонду державного бюджету відображається на рахунках за надходженнями, відкритими в органах казначейства таким проведенням:

Д-т 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку"
К-т 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету".

Більшість бюджетних операцій мають стандартний характер і кореспонденція рахунків може бути представлена у вигляді бухгалтерських проводок (записів).

Бухгалтерською проводкою (записом) є кореспонденція рахунків на підставі даних конкретної бюджетної операції та плану рахунків із зазначенням суми, на яку проведена дана операція. За кожним бухгалтерським записом криється певний економічний зміст проведеної операції. Наприклад:

Д-т 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки"
К-т 3532 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із спеціального фонду місцевого бюджету".

Дана бухгалтерська проводка означає, що на підставі розпорядження фінансовий орган виділив із спеціального фонду місцевого бюджету певну суму коштів на особовий рахунок головного розпорядника для їх подальшого перерозподілу розпорядникам третього ступеня та одержувачам.

Бухгалтерська проводка містить номер і найменування рахунка, а також позицію за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків та суму запису в них. Наприклад:

Д-т 3531 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету"
К-т 3541 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету".

Кореспонденція цих рахунків означає, що з особового рахунка головного розпорядника коштів згідно з розподілом бюджетних коштів перераховано асигнування на реєстраційний рахунок розпорядника коштів нижчого рівня для здійснення ним видатків.

Відображення операцій з бюджетними коштами на рахунках бухгалтерського обліку в органах казначейства має певні особливості. Це пов'язано з тим, що методологія ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів в органах казначейства при відображенні окремої бухгалтерської операції на двох кореспондуючих рахунках передбачає проведення одночасного запису взаємопов'язаних з нею операцій також на інших рахунках. Використання програмного забезпечення для обслуговування внутрішньої платіжної системи казначейства дозволяє при первинному введенні інформації в базу даних одночасно в автоматичному режимі відображати весь комплекс взаємопов'язаних бухгалтерських проведень. Наприклад, зарахування податків, зборів, інших платежів до загального фонду державного бюджету у бухгалтерському обліку відображається у такій послідовності:

Д-т 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку"
К-т 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету".

Одночасно інформація про надходження коштів до бюджету наростаючим підсумком з початку року в автоматичному режимі відображається на рахунках шостого класу:

Д-т 6911 "Контррахунок за операціями за доходами бюджетів"
К-т 6111 "Доходи загального фонду державного бюджету".

Разом з тим здійснюється проведення з віднесення відповідної суми на зменшення планових показників (в частині поточних розписів), яке відображається на позабалансових рахунках:

Д-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку"
К-т 9311 "Поточні планові показники за доходами загального фонду державного бюджету".

Слід зазначити, що при одночасному відображенні операцій з бюджетними коштами на кількох рахунках не порушується принцип подвійного запису, оскільки бюджетні операції взаємопов'язано відображаються за дебетом і кредитом різних рахунків на одну і ту ж суму. Використання способу одночасного відображення у бухгалтерському обліку кількох взаємопов'язаних операцій робить їх більш наочними та дозволяє відслідкувати логічну взаємоув'язку руху бюджетних коштів.

Разом з тим у казначейській практиці мають місце також бухгалтерські записи, коли тільки один рахунок дебетується і один кредитується на одну і ту ж суму, тобто коли кореспондуються між собою тільки два рахунки. Прикладом таких простих бухгалтерських проведень є операція щодо зарахування нез'ясованих надходжень в органах казначейства:

Д-т 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку"
К-т 3811 "Нез'ясовані надходження на рахунках в органах казначейства".

Відображені на аналітичних рахунках за допомогою подвійного запису операції з бюджетними коштами дозволяють отримувати повну й достовірну інформацію про виконання дохідної та видаткової частин державного та місцевих бюджетів.

14.8. Бухгалтерський облік операцій з виконання бюджетів за доходами

14.8.1. Організація бухгалтерського обліку виконання бюджетів за доходами

Основними нормативно-правовими документами, які регламентують бюджетні відносини, є Бюджетний кодекс, закон про державний бюджет, рішення про бюджет місцевого самоврядування. Крім того, для забезпечення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами органи казначейства керуються наступними нормативно-інструктивними документами:

- ✓ Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів Україні від 21.10.2013 року № 885;
- ✓ Порядком казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 р. № 43;
- ✓ Порядком казначейського обслуговування місцевих бюджетів", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938;
- ✓ Порядком відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету, затвердженим наказом Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 11.08.2008 № 327;
- ✓ Порядком відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевих бюджетів, затвердженим наказом Державного казначейства України від 14.12.2007 р. № 233;
- ✓ іншими нормативно-інструктивними документами.

Бюджет будь-якого рівня формується за рахунок доходів загального і спеціального фондів. Усі надходження до державного та місцевих бюджетів зараховуються на бюджетні рахунки за надходженнями, відкриті в органах казначейства. Для відображення в казначейському обліку операцій з виконання бюджетів за доходами використовується рахунки першого "Активи", третього "Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів", шостого "Доходи бюджету", восьмого "Управлінський облік" та дев'ятого "Позабалансовий облік" класів.

Кошти, які зараховуються в доходи відповідного бюджету, в органах казначейства відображаються на аналітичних рахунках третього класу Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Щоденно проводяться регламентні роботи з акумуляції коштів, їх розподілу та перерахуванню. Тобто, в автоматичному режимі за допомогою програмного забезпечення кошти з конкретних аналітичних рахунків зараховуються на котлові (узагальнюючі) рахунки третього класу.

З цих рахунків на підставі затверджених нормативів та схем зарахувань кошти перераховуються на рахунки відповідних бюджетів для подальшого здійснення видатків. Після завершення регламенту рахунки третього класу з обліку доходів обнулюються і одночасно знаходять своє відображення на рахунках третього класу з обліку коштів відповідних бюджетів.

Особливість казначейського обліку доходів полягає в тому, що при зарахуванні доходів бюджетів на рахунки третього класу вони одночасно відображаються на

рахунках шостого класу "Доходи бюджету". Ці рахунки передбачені для обліку доходів бюджетів наростаючим підсумком з початку року.

Органи казначейства також ведуть облік планових показників за доходами на підставі розпису державного і місцевих бюджетів в розрізі платежів за кодами бюджетної класифікації доходів на відповідних рахунках 9-го класу „Позабалансовий облік планові показники за доходами в розрізі видів надходжень.

При завершенні бюджетного року рахунки шостого класу з обліку доходів закриваються, а залишки коштів переносяться з метою виведення результатів виконання бюджетів на рахунки п'ятого класу.

Кошти, які після завершення щоденних регламентних робіт за доходами перераховуються на рахунки з обліку коштів бюджетів, одночасно відображаються в обліку на рахунках восьмого класу "Управлінський облік".

Органи казначейства здійснюють також повернення помилково або зайво сплачених до бюджетів податків, зборів, інших платежів. Повернення цих сум здійснюється з рахунків третього класу з одночасним відображенням на рахунках шостого класу. За умови відсутності коштів третього класу платіжні документи на повернення коштів обліковуються на рахунках дев'ятого класу "Розрахункові документи, неоплачені в строк". По мірі поступлення коштів здійснюється повернення платежів з одночасним відображенням на рахунках третього, шостого та дев'ятого класів.

14.8.2. Порядок відображення операцій з виконання загального фонду державного та місцевих бюджетів за доходами

Планом рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів передбачено використання таких рахунків для обліку доходів загального фонду бюджетів:

1111 – єдиний казначейський рахунок;

1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку;

3111 – надходження до загального фонду державного бюджету;

3141 – надходження до загального фонду місцевих бюджетів;

3112 – загальний фонд державного бюджету;

3142 – кошти загального фонду місцевих бюджетів;

6111 – доходи загального фонду державного бюджету;

6121 – доходи загального фонду місцевого бюджету;

6911 – контррахунок по операціях за доходами бюджетів;

8121 – кошти загального фонду державного бюджету, отримані від нижчестоящих органів державного казначейства;

8211 – кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам державного казначейства;

8311 – кошти, передані органами державного казначейства із загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя;

8911 – контррахунок для активних рахунків управлінського обліку;

8921 – контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку;

9311 – поточні планові показники за доходами загального фонду державного бюджету;

9321 – поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету;

9313 – затверджені планові показники за доходами загального фонду державного бюджету;

9323 – затверджені планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету;

9911 – контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку.

Відповідно до закону про державний бюджет та рішень органів місцевого самоврядування затверджуються планові показники доходів бюджетів у вигляді бюджетних розписів.

Зведені показники річних розписів доходів загального фонду державного та місцевих бюджетів відображаються в обліку органів казначейства на рахунках дев'ятого класу такими бухгалтерськими проведеннями:

- *по загальному фонду державного бюджету:*

Д-т 9313 "Затверджені планові показники за доходами загального фонду державного бюджету"

К-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку"

одночасно

Д-т 9311 "Поточні планові показники за доходамии загального фонду державного бюджету"

К-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку"

- *по загальному фонду місцевого бюджету:*

Д-т 9323 "Затверджені планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету"

К-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку"

одночасно

Д-т 9321 "Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету"

К-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку".

Відповідно до Бюджетного кодексу та закону про державний бюджет (рішення відповідної ради про місцевий бюджет) доходи, які надходять до загального фонду бюджетів, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства. При цьому здійснюються такі бухгалтерські проведення:

- *по загальному фонду державного бюджету:*

Д-т 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку"

К-т 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету"

- *по загальному фонду місцевого бюджету:*

Д-т 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку"

К-т 3141 "Надходження до загального фонду місцевого бюджету".

Слід зазначити, що на рахунках третього класу відображається тільки рух коштів по зарахуванню та поверненню доходів в межах одного операційного дня. Тому інформація про надходження та повернення надмірно або помилково сплачених до бюджетів коштів наростаючим підсумком з початку року одночасно в автоматичному режимі відображається на рахунках шостого класу:

- *по загальному фонду державного бюджету:*

Д-т 6911 "Контррахунок по операціях за доходами бюджетів"

К-т 6111 "Доходи загального фонду державного бюджету"

- *по загальному фонду місцевого бюджету:*

Д-т 6911 "Контррахунок по операціях за доходами бюджетів"

К-т 6121 "Доходи загального фонду місцевого бюджету".

Разом з тим здійснюються проведення з віднесення відповідної суми на зменшення планових показників (в частині поточних розписів), які відображаються на позабалансових рахунках:

- *по загальному фонду державного бюджету:*

Д-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку"
К-т 9311 "Поточні планові показники за доходами загального фонду державного бюджету"

- *по загальному фонду місцевого бюджету:*

Д-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку"
К-т 9321 "Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету".

У разі повернення помилково або надміру сплачених коштів загального фонду бюджетів та відшкодування податку на додану вартість здійснюються такі бухгалтерські записи:

- *по загальному фонду державного бюджету:*

Д-т 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету"
К-т 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку"

- *по загальному фонду місцевого бюджету:*

Д-т 3141 "Надходження до загального фонду місцевого бюджету"
К-т 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку"

Зазначена інформація одночасно відображається на рахунках шостого класу:

- *по загальному фонду державного бюджету:*

Д-т 6111 "Доходи загального фонду державного бюджету"
К-т 6911 "Контррахунок за операціями за доходами бюджетів"

- *по загальному фонду місцевого бюджету:*

Д-т 6121 "Доходи загального фонду місцевого бюджету"
К-т 6911 "Контррахунок за операціями за доходами бюджетів".

Одночасно здійснюється бухгалтерське проведення з віднесення відповідної суми на позабалансові рахунки:

- *по загальному фонду державного бюджету:*

Д-т 9311 "Поточні планові показники за доходами загального фонду державного бюджету"
К-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку"

- *по загальному фонду місцевого бюджету:*

Д-т 9321 "Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету"
К-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку".

Кредитовий залишок за рахунками 6111 та 6121 дає інформацію про надходження з урахуванням відшкодування податку на додану вартість та повернення платежів до загального фонду бюджетів з початку року.

Дебетовий залишок за рахунками 9311 та 9321 – інформацію про суму надходжень, яка відповідно до плану має надійти до кінця бюджетного періоду з урахуванням унесених упродовж року змін.

Для забезпечення виконання бюджетів у частині перерахування міжбюджетних трансфертів надходження коштів за день (з урахуванням повернень) у регламентований час засобами програмного забезпечення з аналітичних рахунків за доходами, відкритих за балансовими рахунками 3111 та 3141, перераховуються на відповідні

рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3112 "Загальний фонд державного бюджету" та 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів, що перебувають на казначейському обслуговуванні". При цьому в автоматичному режимі здійснюються такі бухгалтерські проведення:

- *з акумулювання надходжень:*

Д-т 3111 "Надходження до загального фонду державного бюджету"
К-т 3112 "Загальний фонд державного бюджету"

та

Д-т 3141 "Надходження до загального фонду місцевого бюджету"
К-т 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів"

- *з перерахування сум дотації вирівнювання з державного бюджету відповідному місцевому бюджету, що здійснюються головними управліннями казначейства щоденними нормативами в автоматизованому режимі:*

Д-т 3112 "Загальний фонд державного бюджету"
К-т 3141 "Надходження до загального фонду місцевого бюджету".

Одночасно здійснюються проведення з віднесення відповідної суми на бюджетні рахунки та рахунки управлінського обліку:

- *з виконання державного бюджету:*

Д-т 8311 "Кошти, передані органами державного казначейства із загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя"
К-т 8911 "Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку";

- *з виконання місцевих бюджетів:*

Д-т 6911 "Контррахунок за операціями за доходами бюджетів"
К-т 6121 "Доходи загального фонду місцевого бюджету".

Інформація про зарахування дотацій місцевим бюджетам одночасно відображається на позабалансових рахунках:

Д-т 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку"
К-т 9321 "Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету".

Дебетовий залишок за рахунком 8311 дає інформацію про перераховану із загального фонду державного бюджету з початку року суму дотації місцевим бюджетам.

Залишки коштів на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3112, після відрахування дотацій місцевим бюджетам перераховуються на відповідні рахунки, відкриті у Казначействі (центральний рівень) за балансовим рахунком 3112.

Інформація щодо перерахування суми доходів Казначейству України відображається шляхом проведення таких бухгалтерських записів:

- *в головних управління казначейства:*

Д-т 3112 "Загальний фонд державного бюджету"
К-т 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку".

Одночасно здійснюється проведення з віднесення відповідної суми на рахунки управлінського обліку:

Д-т 8211 "Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам державного казначейства"
К-т 8911 "Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку";

➢ *у Казначействі України ця інформація відображається як зарахування коштів від головних управлінь:*

Д-т 1111 "Єдиний казначейський рахунок"
К-т 3112 "Загальний фонд державного бюджету".

Одночасно здійснюється проведення з віднесення відповідної суми на рахунки управлінського обліку:

Д-т 8921 "Контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку"
К-т 8121 "Кошти загального фонду державного бюджету, отримані від нижчестоящих органів державного казначейства".

Щоденно за результатами проведених операцій при формуванні балансу в органах казначейства проводиться звірка правильності відображення в обліку інформації:

- ✓ в головних управліннях казначейства звіряється відповідність коштів, переданих органами казначейства місцевим бюджетам (рахунок 8311), зарахованим доходам загального фонду місцевого бюджету (рахунок 6121);
- ✓ у Казначействі України – відповідність коштів, переданих від головних управлінь (рахунок 8211), сумі коштів, отриманих на рахунок 8121.

14.8.3. Порядок відображення операцій з виконання спеціального фонду державного та місцевих бюджетів за доходами

Для відображення у бухгалтерському обліку операцій за доходами спеціального фонду державного та місцевих бюджетів органи казначейства відповідно до Плану рахунків використовують такі аналітичні рахунки:

1111 – єдиний казначейський рахунок;
1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку;
3121 – надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки;
3151 – надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки;
3122 – кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки;
3125 – рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ;
3152 – кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки
3522 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету;
3542 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету;
6112 – доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки;
6122 – доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки;
6114 – власні кошти розпорядників коштів державного бюджету;
6124 – власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету;
6911 – контррахунок по операціях за доходами бюджетів;
8122 – кошти, спеціального фонду державного бюджету, отримані від нижчестоящих органів державного казначейства;

8212 – кошти спеціального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам державного казначейства;
8911 – контррахунок для активних рахунків управлінського обліку;
8921 – контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку;
9312 – поточні планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету;
9322 – поточні планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету;
9314 – затверджені планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету;
9324 – затверджені планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету;
9911 – контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку.

Планові показники за доходами спеціального фонду бюджетів, крім власних надходжень, відображаються на підставі розписів доходів державного та місцевих бюджетів такими бухгалтерськими проведеннями:

- *по спеціальному фонду державного бюджету*

Д-т 9314 – затверджені планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету
К-т 9911 – контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку;

одночасно

Д-т 9312 – поточні планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету
К-т 9911 – контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку;

- *по спеціальному фонду місцевих бюджетів*

Д-т 9324 – затверджені планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету;
К-т 9911 – контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку;

одночасно

Д-т 9322 – поточні планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету
К-т 9911 – контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку.

Платежі до бюджетів, які відповідно до Бюджетного кодексу та закону про державний бюджет (рішення про місцевий бюджет) є доходами спеціального фонду державного та місцевих бюджетів (крім власних надходжень бюджетних установ) зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в головних управліннях казначейства. При цьому здійснюються такі бухгалтерські проведення:

- *по спеціальному фонду державного бюджету*

Д-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку
або Д-т 1111 – єдиний казначейський рахунок
К-т 3121 – надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки

- *по спеціальному фонду місцевих бюджетів*

Д-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку
К-т 3151 – надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки.

Інформація щодо коштів, які зараховуються на дохідні рахунки третього класу, одночасно відображається на рахунках шостого класу:

- *по спеціальному фонду державного бюджету*

Д-т 6911 – контррахунок за операціями за доходами бюджетів
К-т 6112 – доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки

- *по спеціальному фонду місцевих бюджетів*

Д-т 6911 – контррахунок за операціями за доходами бюджетів
К-т 6122 – доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки.

Одночасно здійснюються проведення з віднесення відповідної суми на позабалансові рахунки для відображення зменшення суми поточних розписів доходів:

- *по спеціальному фонду державного бюджету*

Д-т 9911 – контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
К-т 9312 – поточні планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету

- *по спеціальному фонду місцевих бюджетів*

Д-т 9911 – контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
К-т 9322 – поточні планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету.

У випадку повернення помилково або зайво сплачених коштів спеціального фонду бюджетів здійснюються такі бухгалтерські записи:

- *по спеціальному фонду державного бюджету*

Д-т 3121 – надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки
К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку

- *по спеціальному фонду місцевих бюджетів*

Д-т 3151 – надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки
К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку

Зазначена інформація одночасно відображається на рахунках шостого класу як повернення доходів:

- *по спеціальному фонду державного бюджету*

Д-т 6112 – доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки
К-т 6911 – контррахунок за операціями за доходами бюджетів

- *по спеціальному фонду місцевих бюджетів*

Д-т 6122 – доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки;
К-т 6911 – контррахунок за операціями за доходами бюджетів.

Разом з тим, здійснюється бухгалтерське проведення з віднесення відповідної суми на позабалансові рахунки:

- *по спеціальному фонду державного бюджету*

Д-т 9312 – поточні планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету

К-т 9911 – контррахунок для активних рахунків

- *по спеціальному фонду місцевих бюджетів*

Д-т 9322 – поточні планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету

К-т 9911 – контррахунок для активних рахунків.

Кредитовий залишок за рахунками 6112 та 6122 дає інформацію про надходження (з урахуванням повернень платежів) до спеціального фонду державного чи місцевих бюджетів з початку року.

Дебетовий залишок за рахунками 9312 та 9322 – інформацію про суму надходжень, яка відповідно до плану має надійти до кінця бюджетного періоду з урахуванням унесених упродовж року змін.

Кошти, що надійшли до спеціального фонду державного та місцевих бюджетів (з урахуванням повернень) з аналітичних рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3121 (3151), акумулюються на відповідних рахунках 3122 (3152), відкритих в головних управліннях казначейства. При цьому робляться такі бухгалтерські проведення:

- *по спеціальному фонду державного бюджету*

Д-т 3121 – надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки

К-т 3122 – кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки

- *по спеціальному фонду місцевих бюджетів*

Д-т 3151 – надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки

К-т 3152 – кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки.

Залишки коштів на рахунках, відкритих в головних управліннях казначейства за балансовим рахунком 3122, перераховуються на відповідні рахунки Казначейства (центральний рівень) за балансовим рахунком 3122.

Інформація щодо перерахування суми доходів Казначейству України відображається шляхом проведення таких бухгалтерських записів:

- *в головних управліннях казначейства:*

Д-т 3122 – кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки

К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку

Одночасно здійснюється проведення з віднесення відповідної суми на рахунки управлінського обліку:

Д-т 8212 – кошти спеціального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам державного казначейства

К-т 8911 – контррахунок за операціями управлінського обліку за переданими коштами;

➢ *у Казначействі України (центральний рівень):*

Д-т 1111 – єдиний казначейський рахунок

К-т 3122 – кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки.

Одночасно здійснюється проведення з віднесення відповідної суми на рахунки управлінського обліку:

Д-т 8921 – контррахунок за операціями управлінського обліку за отриманими коштами

К-т 8122 – кошти спеціального фонду державного бюджету, отримані від нижчестоящих органів державного казначейства.

Кошти, зараховані на котлові (акумулюючі) дохідні рахунки 3152 щоденно до завершення операційного дня перераховується головними управліннями казначейства на відповідні рахунки 3152 для подальшого їх розподілу для здійснення видатків (Д-т 3152 – дохідний, К-т 3152 – видатковий).

Порядок відображення планових показників в частині розписів доходів за ***власними надходженнями установ***, які утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, аналогічний обліку показників спеціального фонду відповідних бюджетів.

При поступленні коштів, які відносяться до власних надходжень бюджетних установ, та є джерелом формування спеціального фонду *державного бюджету*, здійснюються такі бухгалтерські проведення:

Д-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку

К-т 3125 – рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ

Інформація щодо власних коштів, які зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки третього класу, одночасно відображається на рахунках шостого класу:

Д-т 6911 – контррахунок за операціями за доходами бюджетів

К-т 6114 – власні кошти розпорядників коштів державного бюджету

Перерахування власних надходжень бюджетних установ на реєстраційний рахунок розпорядника бюджетних коштів відповідно до умов договору про розрахунково-касове обслуговування:

Д-т 3125 – рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ

К-т 3522 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету

У випадку повернення помилково або зайво сплачених сум власних надходжень бюджетних установ здійснюються такі бухгалтерські проведення:

➢ *перерахування коштів на рахунки для здійснення повернення:*

Д-т 3522 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету.

К-т 3125 – рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ

➢ *здійснення повернення помилково та надмірно зарахованих на рахунки з обліку власних надходжень бюджетних установ коштів:*

Д-т 3125 – рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ

К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку

Зазначена інформація одночасно відображається на рахунках шостого класу:

Д-т 6114 – власні кошти розпорядників коштів державного бюджету

К-т 6911 – контррахунок за операціями за доходами бюджетів

Власні надходження бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів *місцевих бюджетів,* зараховуються безпосередньо на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах казначейства за балансовим рахунком 3542 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету".

Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій за доходами, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами бюджетів, між державним і місцевими бюджетами, а також операцій з коштами, тимчасово віднесеними на доходи бюджетів, є аналогічним до порядку ведення бухгалтерського обліку операцій з виконання загального і спеціального фондів бюджетів. При цьому в кожному конкретному випадку використовуються відповідні балансові рахунки для відображення даних операцій.

14.9. Бухгалтерський облік операцій з виконання бюджетів за видатками

14.9.1. Організація бухгалтерського обліку виконання бюджетів за видатками

Основними законодавчими та нормативно-правовими документами, на підставі яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку виконання видаткової частини бюджетів,є:

- ✓ Бюджетний кодекс України;
- ✓ закон про державний бюджет;
- ✓ рішення органів місцевого самоврядування про місцеві бюджети;
- ✓ Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407;
- ✓ Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938;
- ✓ Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 року № 228;
- ✓ Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309;
- ✓ Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби

України, затвердженим наказом Міністерства фінансів Україні від 21.10.2013 р. № 885;

- ✓ Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету, затверджений наказом Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 11.08.2008 № 327;
- ✓ Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевих бюджетів, затверджений наказом Державного казначейства України від 14.12.2007 р. № 233.

Організація роботи щодо здійснення видатків розпочинається із внесення в базу даних органів казначейства (до початку бюджетного періоду) інформації про мережу розпорядників та одержувачів, які утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

Для обліку операцій за видатками державного і місцевих бюджетів органами казначейства використовуються відповідні рахунки класу 1 "Активи", класу 3 "Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів", класу 7 "Видатки бюджету", класу 8 "Управлінський облік" та класу 9 "Позабалансовий облік".

Згідно з отриманими річними розписами призначень державного та відповідного місцевого бюджету органи казначейства реєструють в обліку планові показники річних та помісячних розписів за видатками.

Розпорядники коштів відповідно до витягів із бюджетних розписів подають до органів казначейства річні кошторисні призначення та помісячні плани асигнувань. Відповідно до доведених розписів здійснюється відкриття (виділення) асигнувань загального та спеціального фондів бюджетів (за винятком власних надходжень), згідно з затвердженими кошторисами проводяться касові видатки.

Доведені обсяги бюджетних асигнувань, передбачені в кошторисах, планах асигнувань і планах використання бюджетних коштів, є підставою для взяття розпорядниками та одержувачами коштів бюджетних зобов'язань. Наявність узятих на облік реєстрів бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань, підтвердних документів, а також залишків коштів на рахунках розпорядників коштів є обов'язковою умовою для проведення видатків.

На підставі поданих розпорядниками коштів платіжних та підтверджуючих документів здійснюються видатки по оплаті рахунків за виконані роботи, надані послуги, отримані товарно-матеріальні цінності. Вищезазначені операції відображаються у бухгалтерському обліку як проведені касові видатки.

14.9.2. Порядок відображення операцій з виконання загального фонду державного та місцевих бюджетів за видатками

Для відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання загального фонду державного та місцевих бюджетів органи казначейства використовують аналітичні рахунки за такими балансовими рахунками:

1111 – єдиний казначейський рахунок;

1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунка;

3521 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету;

3523 – рахунки одержувачів коштів за коштами загального фонду державного бюджету;

3541 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету;
3543 – рахунки одержувачів за коштами загального фонду місцевого бюджету;
7111 – видатки загального фонду державного бюджету;
7211 – видатки загального фонду місцевого бюджету;
7911 – контррахунок за видатковими операціями;
8111 – асигнування загального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету;
8141 – кошти загального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів;
8921 – контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку;
9071– відкриті асигнування за узагальненими показниками загального фонду державного бюджету;
9073 – відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету;
9075 – відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету відповідно до кошторису розпорядника бюджетних коштів;
9077 – відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету відповідно до кошторису одержувача бюджетних коштів;
9111 – поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету;
9121 – поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевих бюджетів;
9115 – затверджені кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету з урахуванням змін;
9125 – затверджені кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін;
9131 – поточні призначення з загального фонду державного бюджету за планом асигнувань;
9141 – поточні призначення з місцевого бюджету за планом асигнувань;
9133 – затверджені призначення з загального фонду державного бюджету за планом асигнувань з урахуванням змін;
9143 – затверджені призначення з місцевого бюджету за планом асигнувань з урахуванням змін;
9211 – поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету;
9221 – поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів;
9215 – затверджені бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету з урахуванням змін;
9225 – затверджені бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін;
9231 – асигнування на взяття зобов'язань по загальному фонду державного бюджету;
9241 – асигнування на взяття зобов'язань по загальному фонду місцевих бюджетів;
9261 – бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за щомісячним розписом асигнувань;
9262 – затверджені бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за щомісячним розписом асигнувань з урахуванням змін;
9271 – бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за щомісячним розписом асигнувань;
9272 – затверджені бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за щомісячним розписом асигнувань з урахуванням змін;

9411 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету;
9421 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету;
9413 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету;
9423 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету;
9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Підставою для відкриття (виділення) асигнувань розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів для зарахування коштів на реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки є бюджетні розписи. Індивідуальні показники бюджетних призначень у розрізі розпорядників коштів реєструються в органах казначейства на рахунках позабалансового обліку такими бухгалтерськими проведеннями:

- *на підставі річного розпису призначень державного бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9217 – затверджені зведені бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету, з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9213 – зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету;

- *на підставі річного розпису призначень місцевого бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9227 – затверджені зведені бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів, з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9223 – зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів.

Кредитовий залишок за рахунками 9217 та 9227 дає інформацію про бюджетні призначення загального фонду бюджетів розпорядникам коштів з урахуванням внесених упродовж бюджетного періоду змін до розпису.

Введення індивідуальних показників бюджетних призначень розпорядників бюджетних коштів на підставі річних розписів асигнувань головних розпорядників:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9215 – затверджені бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету, з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9211 – поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету

- *.по місцевих бюджетах:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9225 – затверджені бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

К-т 9221 – поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів

Кредитовий залишок за рахунками 9215 та 9225 містить інформацію про бюджетні призначення загального фонду державного бюджету з урахуванням змін до розпису та використаних призначень, у межах яких розпорядникам бюджетних коштів можуть надійти кошти із загального фонду відповідних бюджетів на здійснення видатків.

Введення індивідуальних показників бюджетних призначень за помісячним розписом розпорядників бюджетних коштів на підставі річних помісячних розписів асигнувань головних розпорядників відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

- *на підставі щомісячного розпису асигнувань державного бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

К-т 9262 – затверджені бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за щомісячним розписом асигнувань з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

К-т 9261 – бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за щомісячним розписом асигнувань;

- *на підставі щомісячного розпису асигнувань місцевого бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

К-т 9272 – затверджені бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за щомісячним розписом асигнувань з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

К-т 9271 – бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за щомісячним розписом асигнувань.

Кредитовий залишок за рахунками 9262 та 9272 містить інформацію про бюджетні призначення загального фонду державного (місцевих) бюджетів за щомісячним розписом асигнувань з урахуванням внесених до нього упродовж бюджетного періоду змін.

Кредитовий залишок за рахунками 9261 та 9271 – інформацію про призначення загального фонду бюджетів за щомісячним розписом асигнувань з урахуванням внесених до нього змін і невикористаних призначень, у межах яких можуть надійти кошти на здійснення видатків бюджетів.

Одночасно для відображення залишку асигнувань на взяття зобов'язань в обліку органів казначейства проводиться такий бухгалтерський запис:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

К-т 9231 – асигнування на взяття зобов'язань по загальному фонду державного бюджету;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

К-т 9241 – асигнування на взяття зобов'язань по загальному фонду місцевих бюджетів.

Кредитовий залишок за рахунками 9231 та 9241 дає інформацію про суми асигнувань на взяття зобов'язань із загального фонду бюджетів, у межах яких розпорядник коштів може зареєструвати зобов'язання в органах казначейства.

На підставі витягів з річного розпису призначень та помісячного розпису асигнувань складається кошторис бюджетної установи, який є основним документом, що визначає загальний обсяг та цільовий напрямок витрачання коштів, а також плани асигнувань.

Індивідуальні планові показники за кошторисом, надані розпорядником коштів, реєструються в органах казначейства такими бухгалтерськими проведеннями:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9115 – затверджені кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету, з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9111 – поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9125 – затверджені кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевих бюджетів, з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9121 – поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевих бюджетів.

Кредитовий залишок за рахунками 9115 та 9125 містить інформацію про кошторисні призначення загального фонду бюджетів з урахуванням внесених упродовж бюджетного періоду змін.

Кредитовий залишок за рахунками 9111 та 9121 – інформацію про поточні кошторисні призначення загального фонду бюджетів з урахуванням змін та невикористаних призначень, у межах яких можуть здійснюватися видатки з відповідних бюджетів.

Індивідуальні планові показники за планом асигнувань, надані розпорядником коштів, реєструються в органах казначейства такими бухгалтерськими проведеннями:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9133 – затверджені призначення з загального фонду державного бюджету за планом асигнувань, з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9131 – поточні призначення з загального фонду державного бюджету за планом асигнувань;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9143 – затверджені призначення з місцевого бюджету за планом асигнувань, з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9141 – поточні призначення з місцевого бюджету за планом асигнувань.

Кредитовий залишок за рахунками 9133 та 9143 містить інформацію про призначення загального фонду бюджетів за планом асигнувань з урахуванням внесених упродовж бюджетного періоду змін.

Кредитовий залишок за рахунками 9131 та 9141 – інформацію про призначення загального фонду бюджетів за планом асигнувань з урахуванням унесених змін і невикористаних призначень, у межах яких можуть здійснюватися видатки бюджету.

Для реалізації поставлених завдань щодо процедур попереднього контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів органи казначейства ведуть облік бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів у межах річних кошторисних призначень та помісячних планів асигнувань. Лише за наявності в обліку органів казначейства зобов'язань розпорядників коштів проводиться оплата їхніх витрат.

Реєстрація зобов'язань здійснюється на підставі даних Реєстру зобов'язань розпорядників коштів бюджетів, який вони подають до органу казначейства разом з первинними та підтверджуючими документами. У бухгалтерському обліку ця операція відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

- *за коштами державного бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9411 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету

- *за коштами місцевих бюджетів:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9421 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету.

Одночасно на суму зареєстрованих зобов'язань проводиться зменшення асигнувань на взяття зобов'язань:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9231 – асигнування на взяття зобов'язань по загальному фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9241 – асигнування на взяття зобов'язань по загальному фонду місцевих бюджетів
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Кредитовий залишок за рахунками 9411 та 9421 – інформацію про суму зареєстрованих в обліку органів казначейства бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, у межах яких можна зареєструвати бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників коштів.

Реєстрація бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань здійснюється на підставі поданих Реєстрів бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та Реєстрів бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9413 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9423 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету.

На суму зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань проводиться зменшення зобов'язань розпорядників бюджетних коштів:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9411 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9421 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету;
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Кредитовий залишок за рахунками 9413 та 9423 містить інформацію про суму зареєстрованих в обліку органів казначейства бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів, у межах якої можуть проводитись видатки за рахунок коштів загального фонду відповідних бюджетів.

Відкриття асигнувань розпорядникам та одержувачам коштів із загального фонду державного бюджету здійснюється на підставі реєстру на відкриття асигнувань, отриманого від Казначейства України. У бухгалтерському обліку головних управлінь казначейства такі операції відображаються наступним чином:

1) Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
   К-т 9071 – відкриті асигнування за узагальними показниками загального фонду державного бюджету
   К-т 9073 – відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету
   К-т 9075 – відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету відповідно до кошторису розпорядника бюджетних коштів
2) Д-т 9213 – зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
3) Д-т 9263 – зведені бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

На суму відкритих асигнувань на виконання програм загального фонду державного бюджету відповідно до кошторису (зведеного кошторису) розпорядника бюджетних коштів *на підставі розподілу вищестоящого розпорядника:*

1) Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
   К-т 9075 – відкриті асигнування загального фонду державного бюджету

2) Д-т 9073 – відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

3) Д-т 9113 – зведені поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

4) Д-т 9132 – зведені поточні призначення з загального фонду державного бюджету за планом асигнувань
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

5) Д-т 9211 – поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

6) Д-т 9261 – бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

На суму відкритих асигнувань на виконання програм загального фонду державного бюджету відповідно до кошторису (зведеного кошторису) розпорядника бюджетних коштів *сформованих на підставі реєстрів:*

1) Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
   К-т 9075 – відкриті асигнування загального фонду державного бюджету

2) Д-т 9211 – поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

3) Д-т 9261 – бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів відповідно до кошторисів, планів асигнувань або планів використання бюджетних коштів проводиться органами казначейства з реєстраційних рахунків. Для забезпечення проведення видатків на зазначені рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, відкриті в органах казначейства, надходять асигнування.

Зарахування коштів загального фонду державного бюджету на реєстраційні рахунки розпорядників або одержувачів бюджетних коштів для здійснення платежу та проведення оплати їх рахунків на підставі платіжних та підтвердних документів відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

1) Д-т 4451 – інші розрахунки за коштами загального фонду державного бюджету
   К-т 3521 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету
   (К-т 3523 – рахунки одержувачів коштів за коштами загального фонду державного бюджету)

2) Д-т 8921 – контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку
К-т 8111 – кошти загального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків

3) Д-т 9075 – відкриті асигнування загального фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

4) Д-т 3521 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету
(Д-т 3523 – рахунки одержувачів коштів за коштами загального фонду державного бюджету)
К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку

5) Д-т 7111 – видатки загального фонду державного бюджету
К-т 7911 – контррахунок за видатковими операціями

6) Д-т 9111 – поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

7) Д-т 9131 – поточні призначення з загального фонду державного бюджету за планом асигнувань
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
(крім одержувачів бюджетних коштів)

8) Д-т 9413 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

Виділення асигнувань із загального фонду місцевих бюджетів в казначейському обліку відображається наступним чином:

Д-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку
К-т 3541 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету
(К-т 3543 – рахунки одержувачів за коштами загального фонду місцевого бюджету).

Зазначена інформація одночасно відображається на рахунках управлінського обліку:

Д-т 8921 – контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку
К-т 8141 – кошти загального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів;

та

Д-т 9221 – поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Одночасно проводиться зменшення бюджетних призначень за помісячним розписом асигнувань (крім одержувачів бюджетних коштів):

Д-т 9271 – бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Оплата рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів здійснюється на підставі платіжних доручень та документів, які підтверджують цільове спрямування коштів (рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові

угоди, акти виконаних робіт тощо), а також за наявності залишків коштів на рахунках розпорядників коштів за відповідними кодами економічної класифікації видатків. Здійснення видатків розпорядників коштів відображається в обліку органів казначейства такими бухгалтерськими проведеннями:

Д-т 3541 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету
(Д-т 3543 – рахунки одержувачів за коштами загального фонду місцевого бюджету)
К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку

Здійснені видатки по рахунках розпорядників коштів одночасно відображається на рахунках бюджетного обліку як проведені касові видатки:

Д-т 7211 – видатки загального фонду місцевого бюджету
К-т 7911 – контррахунок за видатковими операціями.

На суму проведених видатків зменшуються залишки поточних кошторисних призначень, поточних призначень за планом асигнувань і фінансових зобов'язань відповідного розпорядника коштів. У бухгалтерському обліку органів казначейства це відображається такими бухгалтерськими записами:

1) Д-т 9121 – поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевих бюджетів
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.
2) Д-т 9141 – поточні призначення з місцевого бюджету за планом асигнувань
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.
3) Д-т 9423 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Кредитовий залишок за рахунками 3521 та 3541 дає інформацію про залишок коштів розпорядників коштів бюджетів, у межах якого можуть здійснюватися видатки.

Кредитовий залишок за рахунками 8111 та 8141 – інформацію про суму коштів загального фонду наростаючим підсумком з початку року, отриману на здійснення видатків розпорядниками коштів державного чи місцевих бюджетів.

Кредитовий залишок за рахунками 9211 та 9221 – інформацію про залишок бюджетних призначень із загального фонду бюджету, у межах якого можуть надійти кошти на здійснення видатків розпорядників коштів.

Кредитовий залишок за рахунками 9261 та 9271 – інформацію про залишок бюджетних призначень із загального фонду за щомісячним розписом асигнувань, у межах якого до кінця місяця можуть надійти кошти на здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів.

Дебетовий залишок за рахунками бюджетного обліку 7111 та 7211 містить інформацію про суму проведених з початку року касових видатків загального фонду державного та місцевих бюджетів.

14.9.3. Порядок відображення операцій з виконання спеціального фонду державного та місцевих бюджетів за видатками

Для відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання спеціального фонду державного та місцевих бюджетів органи казначейства використовують аналітичні рахунки за такими балансовими рахунками:

1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку

3522 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету;

3524 – рахунки одержувачів коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету;

3542 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету;

3544 – рахунки одержувачів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету;

7121 – видатки спеціального фонду державного бюджету;

7221 – видатки спеціального фонду місцевого бюджету;

7911 – контррахунок за видатковими операціями;

8112 – асигнування спеціального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету;

8142 – кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів;

8921 – контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку;

9072 – відкриті асигнування за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету;

9074 – відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету;

9076 – відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету відповідно до кошторису розпорядника бюджетних коштів;

9078 – відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету відповідно до кошторису одержувача бюджетних коштів;

9112 – поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету;

9116 – затверджені кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету з урахуванням змін;

9122 – поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів;

9126 – затверджені кошторисні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін;

9212 – поточні бюджетні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету;

9216 – затверджені бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету з урахуванням змін;

9222 – поточні бюджетні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів;

9226 – затверджені бюджетні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін;

9232 – асигнування на взяття зобов'язань за коштами спеціального фонду державного бюджету;

9242 – асигнування на взяття зобов'язань за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів;

9412 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету;

9422 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету;
9414 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету;
9424 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету;
9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Підставою для відкриття асигнувань, перерахування коштів місцевим бюджетам, розпорядникам коштів, а також зарахування коштів на реєстраційні рахунки, відкриті в органах казначейства, є річний та помісячний розписи державного та місцевих бюджетів. Індивідуальні показники бюджетних призначень у розрізі розпорядників коштів реєструються в органах казначейства на рахунках позабалансового обліку такими бухгалтерськими проведеннями:

- *на підставі річного розпису призначень державного бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9216 – затверджені бюджетні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9212 – поточні бюджетні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету;

- *на підставі річного розпису призначень місцевого бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9226 – затверджені бюджетні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9222 – поточні бюджетні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів.

Кредитовий залишок за рахунками 9216 та 9226 дає інформацію про затверджені бюджетні призначення спеціального фонду бюджету з урахуванням унесених упродовж бюджетного періоду змін до розпису.

Кредитовий залишок за рахунками 9212 та 9222 містить інформацію про поточні бюджетні призначення спеціального фонду бюджетів з урахуванням змін до розпису та невикористаних призначень, у межах яких розпорядникам бюджетних коштів можуть надійти кошти із спеціального фонду відповідних бюджетів на здійснення видатків.

Відображення індивідуальних показників бюджетних призначень розпорядників коштів за помісячним розписом головних розпорядників бюджетних коштів:

- *по державному бюджету*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9266 – затверджені бюджетні призначення з спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань, з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9265 – бюджетні призначення з спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань

- *по місцевих бюджетах*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9276 – затверджені бюджетні призначення із спеціального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань, з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9275 – бюджетні призначення із спеціального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань

Одночасно для відображення залишку асигнувань на взяття зобов'язань у обліку органів казначейства проводиться такі бухгалтерські записи:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9232 – асигнування на взяття зобов'язань за коштами спеціального фонду державного бюджету;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9242 – асигнування на взяття зобов'язань за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів.

Кредитовий залишок за рахунками 9232 та 9242 дає інформацію про суми асигнувань на взяття зобов'язань за коштами спеціального фонду бюджетів, у межах яких розпорядник коштів може зареєструвати зобов'язання в органах казначейства.

Індивідуальні планові показники за кошторисом бюджетної установи, надані розпорядником коштів, реєструються в органах казначейства такими бухгалтерськими проведеннями:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9116 – затверджені кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9112 – поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9126 – затверджені кошторисні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін

одночасно

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9122 – поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів.

Кредитовий залишок за рахунками 9116 та 9126 містить інформацію про кошторисні призначення спеціального фонду бюджетів з урахуванням внесених упродовж бюджетного періоду змін.

Кредитовий залишок за рахунками 9112 та 9122 – інформацію про кошторисні призначення спеціального фонду бюджетів з урахуванням змін та невикористаних призначень, у межах яких можуть здійснюватися видатки.

Органи казначейства ведуть облік бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників та одержувачів за коштами спеціального фонду бюджету. Відповідно до Порядку обліку зобов'язань розпорядників та одержувачів коштів органи казначейства приймають від них реєстри зобов'язань разом з первинними та підтверджуючими документами у межах залишків на відповідних рахунках. У казначейському обліку ця операція відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9412 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9422 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету

На суму зареєстрованих зобов'язань проводиться зменшення асигнувань на взяття зобов'язань:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9232 – асигнування на взяття зобов'язань за коштами спеціального фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9242 – асигнування на взяття зобов'язань за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Кредитовий залишок за рахунками 9232 та 9242 дає інформацію про суму асигнувань, у межах яких можна зареєструвати в органах казначейства зобов'язання розпорядників коштів.

Кредитовий залишок за рахунками 9412 та 9422 – інформацію про суму зареєстрованих в обліку органів казначейства бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів коштів за коштами спеціального фонду відповідних бюджетів, у межах якого можна реєструвати відповідні бюджетні фінансові зобов'язання.

- *по державному бюджету:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9414 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9424 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету.

Одночасно зменшується сума зобов'язань розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду відповідних бюджетів:

- *по державному бюджету:*

Д-т 9412 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 9422 – зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Кредитовий залишок за рахунками 9414 та 9424 містить інформацію про суму зареєстрованих в обліку органів казначейства бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів, у межах якої проводиться оплата їх витрат за рахунок коштів спеціального фонду бюджетів.

Відкриття асигнувань розпорядникам та одержувачам коштів із спеціального фонду державного бюджету здійснюється на підставі реєстру на відкриття асигнувань, отриманого від Казначейства України. У бухгалтерському обліку головних управлінь казначейства такі операції відображаються наступним чином:

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9072 – відкриті асигнування за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету
К-т 9074 – відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету
К-т 9076 – відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету відповідно до кошторису розпорядника бюджетних коштів

одночасно:
Д-т 9214 – зведені поточні бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

одночасно:
Д-т 9267 – зведені бюджетні призначення з спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

На суму відкритих асигнувань на виконання програм загального фонду державного бюджету відповідно до кошторису (зведеного кошторису) розпорядника бюджетних коштів *на підставі розподілу вищестоящого розпорядника:*

Д-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
К-т 9076 – відкриті асигнування спеціального фонду державного бюджету

одночасно:
Д-т 9074 – відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

На суму отриманих асигнувань одночасно проводиться зменшення поточних бюджетних призначень з відображенням на рахунках позабалансового обліку:

Д-т 9212 – поточні бюджетні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку;

одночасно:
Д-т 9265 – бюджетні призначення з спеціального фонду державного бюджету за поміся-чним розписом асигнувань
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

Оплата видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до кошторисів, планів асигнувань або планів використання бюджетних коштів здійснюються органами казначейства зі спеціальних реєстраційних рахунків шляхом проведення платежів з цих рахунків. Для проведення видатків на зазначені рахунки розпорядників коштів, відкриті в органах казначейства, надходять бюджетні асигнування. Ця операція у бухгалтерському обліку відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

Д-т 4452 – інші розрахунки за коштами спеціального фонду державного бюджету
К-т 3522 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету
(К-т 3524 – рахунки одержувачів коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету)

Зазначена інформація одночасно відображається на рахунках управлінського обліку:

1) Д-т 8921 – контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку
   К-т 8112 – кошти спеціального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків

2) Д-т 9076 – відкриті асигнування спеціального фонду державного бюджету
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

3) Д-т 3522 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету
   (К-т 3524 – рахунки одержувачів коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету)
   К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку

4) Д-т 7121 – видатки спеціального фонду державного бюджету
   К-т 7911 – контррахунок за видатковими операціями

5) Д-т 9112 – поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

6) Д-т 9135 – поточні призначення з спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
   (крім одержувачів бюджетних коштів)

7) Д-т 9414 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету
   К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

Виділення асигнувань *із спеціального фонду місцевих бюджетів* в казначейському обліку відображається наступним чином:

Д-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку
К-т 3542 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету
(К-т 3544 – рахунки одержувачів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету).

Зазначена інформація одночасно відображається на рахунках управлінського обліку:

Д-т 8921 – контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку;
К-т 8142 – кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів.

На суму отриманих асигнувань одночасно проводиться зменшення поточних бюджетних призначень з відображенням на рахунках позабалансового обліку:

Д-т 9222 – поточні бюджетні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Оплата рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів здійснюється на підставі платіжних доручень та документів, які підтверджують цільове спрямування коштів (рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, акти виконаних робіт тощо), а також за наявності залишків коштів на рахунках розпорядників коштів за відповідними кодами економічної класифікації видатків. Здійснення видатків розпорядників коштів відображається в обліку органів казначейства такими бухгалтерськими проведеннями:

Д-т 3542 – реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету
(Д-т 3544 – рахунки одержувачів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету)
К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку.

Здійснені видатки розпорядників коштів одночасно відображаються на рахунках бюджетного обліку як проведені касові видатки:

Д-т 7221 – видатки спеціального фонду місцевого бюджету
К-т 7911 – контррахунок за видатковими операціями.

На суму проведених видатків зменшуються залишки поточних кошторисних призначень і бюджетних фінансових зобов'язань відповідного розпорядника коштів. У бухгалтерському обліку органів казначейства це відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

1) Д-т 9122 – поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

2) Д-т 9424 – фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету
К-т 9921 – контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку.

Кредитовий залишок за рахунками 3522 та 3542 дає інформацію про залишок коштів розпорядників коштів відповідного бюджету, у межах якого можуть здійснюватися видатки спеціального фонду бюджетів.

Кредитовий залишок за рахунками 9212 та 9222 – інформацію про залишок бюджетних призначень за коштами спеціального фонду відповідного бюджету в розрі-

зі кодів економічної класифікації видатків, у межах якого можуть надійти кошти на здійснення видатків розпорядників коштів.

Дебетовий залишок за рахунками бюджетного обліку 7121 та 7221 містить інформацію про суму проведених з початку року касових видатків спеціального фонду державного та місцевих бюджетів.

Відображення у бухгалтерському обліку операцій по здійсненню видатків за власними надходженнями бюджетних установ є аналогічним до обліку виконання спеціального фонду державного та місцевих бюджетів.

Надходження зараховуються як доходи установ та організацій, які відображаються на рахунках 6114 (по державному бюджету) та 6124 (по місцевих бюджетах).

Аналітичні рахунки по обліку власних надходжень бюджетних установ відкриваються в органах казначейства окремо в розрізі груп власних надходжень. Оплата рахунків розпорядників коштів за власними надходженнями проводиться в межах кошторисних призначень та залишків коштів на відповідних рахунках.

14.10. Облік операцій з надання позик місцевим бюджетам

З переведенням місцевих бюджетів на казначейське обслуговування органи казначейства отримали повноваження щодо надання короткотермінових та середньострокових позик місцевим бюджетам. Ці позики надаються за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на договірних умовах без нарахування відсотків за користування ними.

Операції щодо надання та повернення короткотермінових позик місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка відображаються у бухгалтерському обліку такими проведеннями:

1. Залучення головними управліннями казначейства коштів із єдиного казначейського рахунка:

Д-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку
(Д-т 1541 – короткострокові позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку)
К-т 3252 – рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів та коштів, направлених на їх погашення

Зазначені суми одночасно відображаються на рахунках бюджетів, які отримали позики.

Д-т 4431 – розрахунки за операціями з кредитами загального фонду місцевого бюджету
К-т 2231 – кредити, не віднесені до інших категорій.

2. Після відображення в обліку коштів, залучених з єдиного казначейського рахунку, вони перераховуються на відповідні рахунки загального фонду місцевого бюджету:

Д-т 3252 – рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів
К-т 3142 – кошти загального фонду місцевих бюджетів.

3. У випадку, якщо місцевий бюджет не має можливості у встановлений договором термін повернути позику, він підлягає пролонгації до встановленого законо-

давством граничного терміну 60 днів. У бухгалтерському обліку ця операція відображається таким проведенням:

Д-т 1542 – пролонговані позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
К-т 1541 – позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку.

4. Якщо позика не повертається до кінця останнього дня встановленого граничного терміну (60 днів), то вона вважається простроченою заборгованістю. В обліку така операція відображається таким записом:

Д-т 1543 – прострочена заборгованість за позичками, наданими місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
К-т 1541 – позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
(К-т 1542 – пролонговані позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку (якщо позика була пролонгована).

5. Повернення місцевим бюджетом короткотермінових позик відображається у бухгалтерському обліку такими проведеннями:

Д-т 3142 – кошти загального фонду місцевих бюджетів
К-т 3252 – рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів та коштів, направлених на їх погашення

Перерахування коштів загального фонду місцевого бюджету на погашення позики:

Д-т 3252 – рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів та коштів, направлених на їх погашення
К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку
(К-т 1541 – короткострокові позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку)
(К-т 1542 – пролонговані позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку)
(К-т 1543 – прострочена заборгованість за позичками, наданими місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку)

Одночасно закриваються розрахунки за позиками:

Д-т 2231 – кредити, не віднесені до інших категорій
К-т 4431 – розрахунки за операціями з кредитами загального фонду місцевого бюджету".

Відображення операцій з надання та погашення середньострокових позик у бухгалтерському обліку з виконання бюджетів здійснюється наступними бухгалтерськими проведеннями:

1. На суму середньострокової позики, передбаченої договором (на підставі меморіальних документів, сформованих головними управліннями казначейства):

Д-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку
(Д-т 1544 – середньострокові позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку)
К-т 3252 – рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів.

Одночасно на зазначену суму відображається заборгованість місцевих бюджетів:

Д-т 4431 – розрахунки за операціями з кредитами загального фонду місцевого бюджету
К-т 2231 – кредити, не віднесені до інших категорій.

Зарахування коштів позики до загального фонду місцевого бюджету:

Д-т 3252 – рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів
К-т 3142 – кошти загального фонду місцевих бюджетів.

2. На суму простроченої заборгованості за середньостроковими позичками:

Д-т 1543 – прострочена заборгованість за позичками, наданими місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
К-т 1544 – середньострокові позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку.

3. Направлено кошти загального фонду місцевого бюджету на погашення позички:

Д-т 3142 – кошти загального фонду місцевих бюджетів
К-т 3252 – рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів та коштів, направлених на їх погашення

4. Перераховано кошти загального фонду місцевого бюджету на погашення позички:

Д-т 3252 – рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів та коштів, направлених на їх погашення
К-т 1711 – субрахунки єдиного казначейського рахунку
(К-т 1544 – середньострокові позички, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку)

Одночасно на зазначену суму зменшується сума заборгованості місцевих бюджетів:

Д-т 2231 – кредити, не віднесені до інших категорій
К-т 4431 – розрахунки за операціями з кредитами загального фонду місцевого бюджету.

Проведені бухгалтерські записи щодо надання та погашення короткотермінових та середньострокових позик місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка дозволяють органам казначейства здійснювати постійний дієвий контроль за рухом бюджетних коштів та забезпечують достовірне їх відображення у фінансовій звітності про виконання бюджетів.

14.11. Відображення в обліку результатів виконання бюджетів

Виведенню результатів виконання бюджетів за поточний бюджетний період передує клопітка підготовча робота. Зокрема, перевіряються первинні документи і записи в облікових регістрах на предмет повноти та правильності відображення операцій з виконання бюджетів. Детальній перевірці підлягають також обороти і залишки за рахунками синтетичного обліку.

До закінчення бюджетного року в органах казначейства проводиться інвентаризація рахунків з обліку доходів, видатків бюджетів та інших коштів. На основі результатів проведеної інвентаризації визначається стан рахунків, відкритих в орга-

нах казначейства упродовж бюджетного року, та доцільність їх відкриття (перевідкриття) відповідно до закону про державний бюджет (рішення про місцевий бюджет) на наступний бюджетний період.

За наявності залишків невикористаних асигнувань загального та спеціального фондів місцевих бюджетів (крім власних надходжень бюджетних установ) на рахунках розпорядників та одержувачів коштів на кінець року вони списуються (повертаються) до відповідного бюджету. Невитрачені у попередньому бюджетному періоді залишки коштів за власними надходженнями бюджетних установ переносяться на відкриті (перевідкриті) рахунки наступного бюджетного періоду.

При списанні коштів з рахунків розпорядників і одержувачів до відповідних бюджетів в органах казначейства здійснюються бухгалтерські проведення у зворотному порядку до перерахування асигнувань. Тобто, на суму списаних залишків зменшуються асигнування загального та спеціального фондів бюджетів та одночасно збільшуються поточні бюджетні призначення. При цьому на суму залишків списаних коштів із реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів коштів не уточняються планові показники в частині затверджених розписів асигнувань та кошторисних призначень.

В останній робочий день поточного бюджетного періоду органи казначейства визначають результати виконання бюджетів окремо по загальному та спеціальному фондах. Територіальні органи казначейства визначають результати виконання конкретних місцевих бюджетів. Результат виконання державного бюджету визначається у Казначействі України. Для цього інформація по обліку надходжень та видатків державного бюджету територіальними органами казначейства подається на центральний рівень, де вона консолідується і підлягає детальній обробці й аналізу.

Після виведення результатів виконання бюджетів (не пізніше 31 грудня) органи казначейства проводять річне закриття рахунків (стаття 57 Бюджетного кодексу). За виняткових обставин Міністр фінансів може визначити інший термін закриття рахунків, який повинен настати не пізніше як через п'ять робочих днів після закінчення бюджетного періоду (наказ Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р. № 758).

По завершенню бюджетного року органи казначейства складають річну фінансову звітність про виконання державного та місцевих бюджетів. У звітності відображаються узагальнені дані, які дають повну характеристику показників виконання бюджетів. Сформована на рівні головних управлінь звітність про виконання бюджетів подається до центрального апарату Казначейства для подальшої консолідації. Звітність про виконання місцевих бюджетів крім того подається територіальним фінансовим органам та органам місцевого самоврядування.

У бухгалтерському обліку операції щодо визначення результатів виконання бюджетів здійснюються шляхом списання доходів і видатків на результат виконання бюджетів. Для відображення у бухгалтерському обліку операцій за результатами виконання державного та місцевих бюджетів використовують такі рахунки:

5111 – результат виконання загального фонду державного бюджету;

5112 – результат виконання спеціального фонду державного бюджету;

5121 – результат виконання загального фонду місцевого бюджету;

5122 – результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету;

5911 – контррахунок за результатом виконання бюджету.

Результат виконання державного і місцевих бюджетів визначається окремо за загальним і спеціальним фондами бюджетів. При цьому проводиться списання доходів і видатків на результат виконання бюджетів. В обліку ці операції відображаються такими бухгалтерськими проведеннями:

1. Списання доходів бюджету на результат його виконання за загальним фондом:

- *з державного бюджету:*

Д-т 6111 – доходи загального фонду державного бюджету
К-т 5111 – результат виконання загального фонду державного бюджету;

- *з місцевих бюджетів:*

Д-т 6121 – доходи загального фонду місцевого бюджету
К-т 5121 – результат виконання загального фонду місцевого бюджету.

2. Списання доходів бюджету на результат його виконання за спеціальним фондом бюджету:

- *з державного бюджету:*

Д-т 6112 – доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки
К-т 5112 – результат виконання спеціального фонду державного бюджету;

- *з місцевих бюджетів:*

Д-т 6122 – доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки
К-т 5122 – результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету.

3. Списанню на результати виконання бюджетів підлягають також власні надходження бюджетних установ:

- *по державному бюджету:*

Д-т 6114 – власні кошти розпорядників коштів державного бюджету
К-т 5112 – результат виконання спеціального фонду державного бюджету;

- *по місцевих бюджетах:*

Д-т 6124 – власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету
К-т 5122 – результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету.

4. На суму проведених операцій по списанню доходів на результати виконання бюджетів закриваються контррахунки 6 класу такими бухгалтерськими проведеннями:

Д-т 5911 – контррахунок за результатом виконання бюджету
К-т 6911 – контррахунок за операціями за доходами бюджетів.

5. На результат виконання бюджетів списуються також проведені видатки:

- *по загальному фонду державного бюджету:*

Д-т 5111 – результат виконання загального фонду державного бюджету
К-т 7111 – видатки загального фонду державного бюджету;

➢ *по загальному фонду місцевих бюджетів:*

Д-т 5121 – результат виконання загального фонду місцевого бюджету
К-т 7211 – видатки загального фонду місцевого бюджету.

6. Списання на результат виконання бюджетів видатків спеціального фонду відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

➢ *по державному бюджету:*

Д-т 5112 – результат виконання спеціального фонду державного бюджету
К-т 7121 – видатки спеціального фонду державного бюджету;

➢ *по місцевих бюджетах:*

Д-т 5122 – результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету
К-т 7221 – видатки спеціального фонду місцевого бюджету.

7. На суму проведених операцій по списанню видатків на результати виконання бюджетів закриваються контррахунки 7 класу по державному та місцевих бюджетах такими бухгалтерськими проведеннями:

Д-т 7911 – контррахунок за видатковими операціями
К-т 5911 – контррахунок за результатом виконання бюджету.

Таким чином визначаються результати виконання бюджетів усіх рівнів, які можуть бути дефіцитними – коли видаткова частина бюджету перевищує дохідну, і профіцитними – якщо доходи бюджету перевищують видатки. Якщо на рахунках п'ятого класу, що відображають результати виконання загального та спеціального фондів бюджетів, складається дебетовий залишок, це свідчить про те, що з відповідного бюджету у поточному році проведено більше видатків ніж надійшло доходів. Тобто бюджет виконано з дефіцитом. Кредитовий залишок за рахунками п'ятого класу означає, що відповідний бюджет виконано з профіцитом.

Висновки до розділу

- Основою інформаційної системи органів казначейства, за допомогою якої здійснені операції відображаються на відповідних рахунках в автоматизованому режимі, є бухгалтерський облік виконання бюджетів. Система бухгалтерського обліку організована таким чином, щоб детально описувати проведені операції з бюджетним коштами в аналітичному обліку та узагальнювати їх у синтетичному обліку.
- Система обліку виконання бюджетів включає бухгалтерський та управлінський обліки, які ґрунтуються на єдиній теоретичній та інформаційній базі, відрізняючись формою та періодичністю розрахунку даних. Система обліку повинна надавати можливість прогнозування й визначення стратегії виконання бюджетів та аналізу їх динаміки.
- Складовою системи обліку є бухгалтерський облік, який включає сукупність правил, методик і процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та обміну інформацією про здійснені операції в органах казначейства та передачі її як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік виконання бюджетів є основою інформаційної системи органів казначейства, за допомогою якого

здійснені операції відображаються за відповідними рахунками в автоматизованому режимі.

- Для раціонального ведення бухгалтерського обліку потрібно чітко визначити його предмет, об'єкти і методи. Предметом бухгалтерського обліку є процес виконання бюджетів, який через розподіл і перерозподіл валового внутрішнього продукту забезпечує розширене суспільне відтворення; об'єктами – дохідна і видаткова частини бюджетів, а також ресурси бюджету та інші заходи, що фінансуються з бюджетів; методом – сукупність прийомів, які використовуються для одержання необхідних даних щодо виконання бюджетів.
- Для забезпечення потреб ведення бухгалтерського обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів, складання фінансової та бюджетної звітності затверджено План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів у розрізі кодів бюджетної класифікації і типів операцій.
- Структура плану рахунків базується на класифікації рахунків за економічним змістом з метою отримання необхідної інформації про виконання бюджетів та здійснення контролю за цим процесом. План рахунків охоплює 9 класів і поділяється на три логічні частини: балансові рахунки, бюджетні рахунки (рахунки доходів і видатків бюджету), меморандні і позабалансові рахунки.
- Усі операції з бюджетними коштами, що здійснюються органами казначейства, документально фіксуються й відображаються на рахунках. Кожен рахунок призначений для відображення конкретних активів і пасивів бюджетів у розрізі їх складових. Залежно від того, які типи операцій з виконання бюджетів відображаються в обліку, а також завдань обліку рахунки поділяються на балансові і позабалансові; залежно від обсягів інформації для потреб управління та рівня узагальнення – синтетичні й аналітичні рахунки; залежно від того, для яких статей балансу відкриваються рахунки, розрізняють активні, пасивні та активно – пасивні рахунки.
- Рахунок має вигляд двосторонньої таблиці, ліва сторона якої називається дебетом, а права – кредитом. В активних рахунках по дебету відображається збільшення активів, а по кредиту – їх зменшення. У пасивних рахунках, навпаки: по кредиту відображається збільшення пасивів, а по дебету – їх зменшення. Активні рахунки завжди мають дебетовий залишок (сальдо), пасивні – кредитовий, а активно – пасивні – або дебетовий, або кредитовий залишок.
- Дані про виконання дохідної та видаткової частин бюджетів відображаються на відповідних аналітичних рахунках за допомогою подвійного запису. Далі вони узагальнюються на синтетичних рахунках та відображаються у регістрах бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте принципи облікової політики Казначейства України.
2. На яких принципах ґрунтується система бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів?
3. Охарактеризуйте складові системи бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.
4. Які особливості притаманні системі бухгалтерського обліку у бюджетній сфері?
5. Які основні завдання бухгалтерського обліку в системі казначейства?
6. Розкрийте економічну сутність бухгалтерського обліку.
7. Яким чином здійснюється організація бухгалтерського обліку в органах казначейства?

8. Що являє собою План рахунків бухгалтерського обліку по виконанню державного та місцевих бюджетів, на яких принципах він побудований?
9. Охарактеризуйте структуру та внутрішню побудову Плану рахунків.
10. Охарактеризуйте рахунки залежно від обсягів інформації та рівня узагальнення.
11. Дайте характеристику активним та пасивним рахункам
12. Який порядок визначення сальдо на рахунках бухгалтерського обліку? У чому полягає різниця при визначенні кінцевого сальдо в активних і пасивних рахунках?
13. У чому полягає економічна сутність подвійного запису?
14. Які типи операцій застосовують органи казначейства при складанні бухгалтерських проведень?
15. Який порядок відображення операцій з виконання державного та місцевих бюджетів за доходами?
16. Опишіть порядок відображення операцій з виконання державного та місцевих бюджетів за видатками?
17. Яким чином відображаються в казначейському обліку результати виконання державного та місцевих бюджетів?

РОЗДІЛ 15

ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

15.1. Характеристика звітності про виконання бюджетів

Звітність належить до елементів бухгалтерського обліку та є завершальним етапом бухгалтерського узагальнення інформації. Відповідно до статей 58 та 80 Бюджетного кодексу України звітність про виконання державного та місцевих бюджетів (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність, де відображаються показники, що характеризують діяльність бюджетних установ та стан активів і зобов'язань держави.

Фінансова (бухгалтерська) звітність – це система взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету та результати його виконання за звітний період. Її складають з дотриманням принципу балансового узагальнення інформації про виконання бюджетів.

Фінансова звітність в державному секторі надає інформацію, корисну для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

Бюджетна звітність відображає стан виконання державного та місцевих бюджетів, містить інформацію про надходження та використання коштів, бюджетну заборгованість в розрізі бюджетної класифікації.

Фінансова та бюджетна звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку органів казначейства та окремих даних звітів розпорядників (одержувачів) коштів державного та місцевих бюджетів, що забезпечує її реальність і достовірність. Вона повинна містити інформацію про всі проведені операції, які відображені в бухгалтерському обліку. Дані про виконання бюджету за поточний рік і за попередні періоди слугують базою для складання проекту бюджету наступного року, забезпечуючи таким чином належну якість бюджетного планування.

Метою складання звітності про виконання бюджетів є надання користувачам повної, достовірної, своєчасної й неупередженої інформації щодо джерел надходження коштів і напрямів їх використання, фінансового забезпечення діяльності установи, отримання й використання ресурсів відповідно до затвердженого кошторису, стану виконання зобов'язань та дотримання бюджетного законодавства для прийняття ними виважених економічних рішень у сфері бюджетної діяльності.

Органи казначейства складають консолідовану (зведену) фінансову та бюджетну звітність, включаючи звітність підвідомчих органів з виконання державного та місцевих бюджетів. Дані цієї звітності використовуються для прийняття управлінських рішень у бюджетній сфері. Поряд з цим звітність розпорядників коштів і органів казначейства має важливе значення для складання статистики касового виконання

державного бюджету, статистики доходів та видатків державного бюджету і статистики національних рахунків для економічного аналізу та їх прогнозування на поточний і перспективний періоди.

Статистична інформація про виконання державного та місцевих бюджетів характеризує економіку держави і використовується органами законодавчої та виконавчої влади, широким колом науковців, економістів, ділових людей для найрізноманітніших цілей: планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю використання бюджетних коштів. Відповідної інформації щодо виконання Державного бюджету України потребують також міжнародні фінансові організації, такі як Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, Європейський банк реконструкції та розвитку та інші.

Складання, зведення та надання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів здійснюють органи Державної казначейської служби України. Діяльність щодо складання бюджетної звітності є достатньо складною. Вона повинна забезпечити формування об'єктивної, повної й достовірної інформації про стан та результати виконання бюджетів.

Інформація, що наведена у фінансових і бюджетних звітах та примітках до них, повинна сприяти прийняттю своєчасних і виважених економічних рішень шляхом оцінки минулих, теперішніх та майбутніх подій, підтвердження чи коригування їх оцінок, зроблених у минулому. Крім того, має бути можливість співставлення звітних даних за різні періоди, а також порівнювання звітності різних органів казначейства. Адже звітність, будучи підсистемою бюджетного механізму та знаряддям управління соціально-економічним розвитком суспільства, має велике значення для оперативного управління бюджетною системою та процесом виконання бюджетів.

Звітність про виконання бюджетів має також велике значення для соціально-економічного розвитку суспільства. За допомогою показників бюджетної звітності можна дати оцінку стану виконання бюджетів, визначити тенденції та закономірності, що мають місце у суспільстві. На основі даних звітності аналізується стан виконання бюджетів, проводиться економічна робота на всіх рівнях управління бюджетними коштами.

За результатами аналізу показників виконання бюджетів можна розраховувати вплив окремих чинників на відхилення заданих бюджетних показників, а відтак визначити шляхи наповнення дохідної та економії видаткової частин бюджетів усіх рівнів. Результати аналізу використовуються при складанні проектів бюджетів на наступний бюджетний період. Чималу роль відіграє звітність у забезпеченні економного витрачання бюджетних коштів, дотриманні бюджетної дисципліни учасниками бюджетного процесу.

Звітність про виконання державного та місцевих бюджетів є сукупністю впорядкованих, взаємопов'язаних показників, які характеризують умови, кількісні й якісні результати виконання бюджетів. Показники звітності ґрунтуються на інформації поточного бухгалтерського обліку, що забезпечує її реальність і достовірність.

Своєчасні та достовірні дані про виконання бюджетів дають змогу:

- ✓ спостерігати за ходом виконання бюджетів;
- ✓ здійснювати заходи щодо забезпечення контролю за операціями та управління бюджетними коштами;
- ✓ аналізувати стан виконання державного та місцевих бюджетів, визначати перспективні напрямки формування бюджетів на наступні періоди.

Обсяг форм і показників фінансової та бюджетної звітності залежить від рівня бюджету та виду звітності за термінами складання та подання.

В економічній теорії є різні підходи щодо класифікації фінансової та бюджетної звітності. Залежно від різних класифікаційних ознак розрізняють такі види звітності (рис. 15.1):

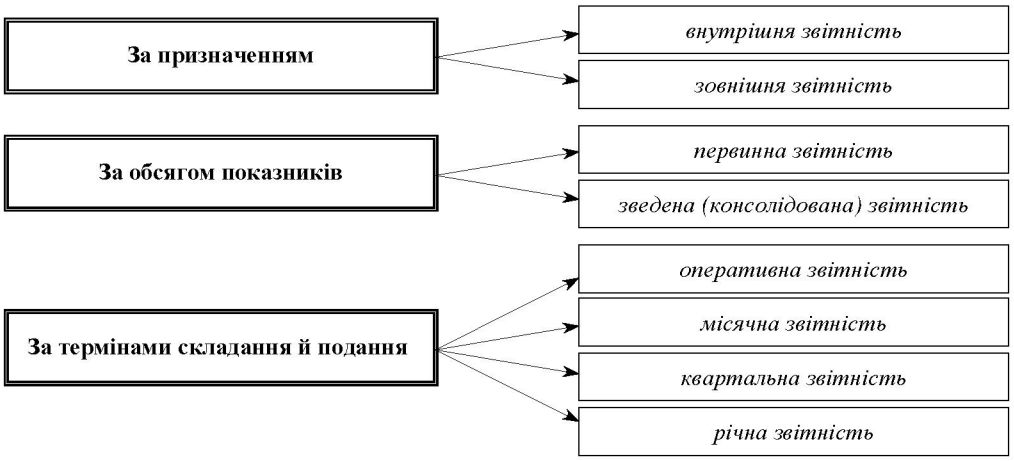


Рис. 15.1.Класифікація звітності

За призначенням фінансова та бюджетна звітність поділяється на:

- ✓ внутрішню звітність, яка використовується для касового планування, оперативного прогнозування, оцінки та контролю за операціями щодо виконання державного та місцевих бюджетів;
- ✓ зовнішню звітність, яка складається з метою якісної та кількісної оцінки результатів виконання бюджетів для надання її відповідним органам в межах чинного законодавства.

За обсягом показників, що відображають стан виконання бюджетів, розрізняють:

- ✓ первинну звітність, яка складається на основі даних бухгалтерського обліку про виконання бюджетів;
- ✓ зведену (консолідовану) звітність готують органи казначейства, включаючи звітність підвідомчих органів та розпорядників бюджетних коштів.

За термінами складання і подання звітність про виконання державного і місцевих бюджетів є оперативною, місячною, квартальною та річною:

- ✓ оперативний звіт – щоденний, тижневий, декадний або звіт за інший період, який визначено Казначейством України;
- ✓ місячний, квартальний, річний звіти складаються органами казначейства за відповідний період. Місячна і квартальна звітність є проміжною (періодичною) і складається з наростаючим підсумком з поточного звітного року. Основною умовою складання місячного, квартального і річного звіту є те, що вони мають відповідати тій самій структурі, деталізації та бюджетній класифікації, що застосовувалися при затвердженні бюджету. Підставою для складання річної звітності є дані облікових регістрів та зведених звітів, і вона є логічним завершенням періодичної звітності.

Для сприяння оперативному управлінню бюджетними ресурсами та оцінювання ризиків чинними нормативно-інструктивними документами органів казначейства передбачено складання *управлінської звітності*. Це звітність про стан та результати діяльності органів казначейства, яка використовується керівництвом центрального апарату для планування, контролю та прийняття відповідних управлінських і економічних рішень.

15.2. Вимоги до підготовки та надання форм фінансової та бюджетної звітності

Прийняття виважених економічних рішень у бюджетній сфері потребує оперативної, надійної та місткої інформації про фактичні результати бюджетних операцій, яка би з максимальною точністю відображала реальний стан виконання державного та місцевих бюджетів. Інформація щодо виконання бюджетів відображається у відповідних формах фінансової та бюджетної звітності органів казначейства та бюджетних установ, які враховують національні особливості держави та розробляються відповідно до міжнародних стандартів і досвіду країн з розвинутою ринковою економікою.

Форми фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ і порядок їх заповнення, періодичність, способи та порядок їх надання встановлюються Міністерством фінансів України з урахуванням вимог Бюджетного кодексу та закону про державний бюджет. При цьому форми звітності повинні:

- ✓ відповідати загальноприйнятим вимогам міжнародних стандартів;
- ✓ базуватися на даних бухгалтерського обліку, підтверджених окремими даними звітів бюджетних установ, а також первинного аналітичного обліку в органах казначейства;
- ✓ бути оптимальними за своєю кількістю та складом статистичних показників;
- ✓ не дублювати наявні форми статистичної звітності;
- ✓ розкривати кількісні та якісні сторони явищ, що вивчаються;
- ✓ бути зручними для заповнення, розроблення та створення програм електронної обробки.

Основним принципом складання форм фінансової та бюджетної звітності є використання економічних показників безпосередньо із баз даних казначейства.

Звітність про виконання державного та місцевих бюджетів складається на основі даних бухгалтерського обліку і має включати інформацію, яка формується з дотриманням таких принципів:

- ✓ законності – звітність повинна відповідати правилам і процедурам, які передбачені чинним законодавством;
- ✓ достовірності – правдиве відображення у звітності фінансових операцій держави з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- ✓ повноти бухгалтерського обліку – всі операції з виконання бюджетів підлягають реєстрації органами казначейства на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків;
- ✓ дати операції – операції з виконання бюджетів реєструються у бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку;

- ✓ прийнятності вхідного балансу – залишки за рахунками на початок поточного звітного періоду мають відповідати залишкам на кінець попереднього звітного періоду;
- ✓ превалювання сутності над формою – операції обліковуються та розкриваються у звітності відповідно до їх економічної сутності, а не за їх юридичною формою;
- ✓ суттєвості – у звітах має відображатися вся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності;
- ✓ доречності – корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень;
- ✓ відкритості – фінансові та бюджетні звіти мають бути достатньо зрозумілими і детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність має бути чітко викладена і зрозуміла для користувача.
- ✓ сталості – постійне упродовж бюджетного періоду застосування методів обліку. Зміна методів обліку потребує додаткового обґрунтування і розкриття у фінансових звітах;
- ✓ правильності – сумлінне застосування прийнятих правил та процедур, достовірне відображення інформації;
- ✓ обережності – обґрунтована, розсудлива оцінка фактів;
- ✓ незалежності – відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів);
- ✓ співставності – можливість визначення тенденцій виконання бюджетів через співставлення інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності за певний період часу;
- ✓ своєчасності – забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення, здійснюють оцінку виконання бюджетів, готують пропозиції щодо їх складання тощо, інших користувачів;
- ✓ безперервності – оцінка активів здійснюється виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним (упродовж бюджетного року);
- ✓ консолідації – складання зведеної фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Казначейства з урахуванням підвідомчих головних управлінь та управлінь в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрішньосистемними розрахунками;
- ✓ окремого відображення активів і пасивів – усі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються у розгорнутому вигляді;
- ✓ інших принципів бухгалтерського обліку і звітності, що відповідають міжнародним стандартам.

Таким чином, інформація, що наведена у звітах та примітках до них, повинна бути зрозумілою, доречною, достовірною і порівнянною. Фінансова та бюджетна звітність має включати інформацію, яка є суттєвою та своєчасною для користувачів виходячи з принципів безперервності, обачливості, превалювання суті над формою та інших принципів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення повноти і достовірності інформації звітність про виконання бюджетів формується, узагальнюється та консолідується двома паралельними потоками:

- ✓ розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають звітність до органу казначейства за місцем обслуговування та до бюджетної установи вищого рівня;
- ✓ в системі казначейства звітність узагальнюється територіальними органами та консолідується на центральному рівні, що потребує злагодженої та тісної взаємодії між ними.

15.3. Складання та подання звітності бюджетними установами

15.3.1. Загальний порядок формування звітності бюджетними установами

Відповідно до Бюджетного кодексу та інших нормативно-правових актів з питань бюджетних відносин бюджетні установи та організації, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, за результатами своєї діяльності складають і подають фінансову та бюджетну звітність про виконання кошторисів установі вищого рівня (до сфери управління якої вони належать) та органу казначейства, у якому вони обслуговуються.

Усі примірники фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також зведена звітність головних розпорядників, до подачі розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня або іншим користувачам повинні бути перевірені й завізовані відповідним органом казначейства, засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм звітності і форм щодо розкриття її елементів.

Віза органу казначейства засвідчує, що фінансова та бюджетна звітність розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів складена відповідно до встановлених вимог, дані звітності є тотожними аналогічним даним бухгалтерського обліку органів казначейства і підлягають консолідації у зведеній звітності розпорядників бюджетних коштів вищого рівня.

Звітність бюджетних установ складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та за формами, що затверджуються Міністерством фінансів України. Форми звітів подаються до відповідних органів казначейства на паперових та електронних носіях у вигляді транспортних файлів звітних даних згідно з вимогами автоматизованої системи казначейства.

Фінансова та бюджетна звітність складається та подається за належністю установами й організаціями, які утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, відповідно до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44.

Подання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів здійснюється згідно з графіком, встановлених у межах термінів, визначених постановою Кабінету Міністрів від 28.02.2000 р. за № 419 "Про затвердження Порядку подання фінансової звітності".

Не слід забувати, що по мірі внесення змін і вдосконалення бюджетного законодавства постійно відбуваються зміни щодо обсягу та порядку складання форм звітності. Запровадження нової бюджетної класифікації, поява нових форм документів, що застосовуються в процесі виконання бюджетів, мають бути враховані у відповідних нормативних документах, що визначають порядок складання звітності. Це зумовлено також потребою в отриманні систематизованої, більш чіткої та повної інформації про використання коштів державного та місцевих бюджетів бюджетними установами.

Розпорядники бюджетних коштів, які отримують асигнування на виконання окремих програм як від свого розпорядника вищого рівня, так і від інших міністерств, у фінансових звітах відображають усі операції про суми отриманих коштів

та їх використання. Фінансовий звіт такого розпорядника включається до зведеного фінансового звіту розпорядника вищого рівня.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Місячна і квартальна звітність є проміжною і складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Звітним періодом для складання місячної бюджетної звітності, квартальної та річної фінансової та бюджетної звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного місяця (кварталу, року).

З метою врахування операцій, проведених у натуральній формі, у консолідованому звіті про виконання бюджетів вони умовно прирівнюються до планових показників надходжень та касових видатків. За операціями, проведеними у натуральній формі, вносяться зміни до спеціального фонду кошторису на підставі довідок установленої форми, які подаються до органів казначейства до закінчення звітного періоду.

Операції за загальним та спеціальним фондами державного бюджету розпорядників бюджетних коштів, проведені в натуральній формі або іноземній валюті, відображаються в бухгалтерському обліку виконання державного бюджету у національній валюті України до закінчення звітного року органами казначейства на підставі Довідки про надходження у натуральній формі або Довідки про операції в іноземній валюті за встановленим порядком.

До завершення бюджетного року перед складанням річної фінансової та бюджетної звітності відповідно до пункту 12 постанови Кабінету Міністрів № 419 бюджетні установи проводять інвентаризацію активів та зобов'язань. Інвентаризації підлягає все майно установи (у тому числі незавершене капітальне будівництво, незакінчений капітальний ремонт та незавершене виробництво) і всі види фінансових зобов'язань.

Дані про фактичні залишки матеріальних цінностей звіряються з наявністю вказаних цінностей за даними бухгалтерського обліку. За результатами звірки складаються висновки про виявлені недостачі або надлишки та вносяться пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання та відпуску матеріальних цінностей, покращення обліку та контролю за їх збереженням.

Органи казначейства перевіряють дані щодо планових показників та зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань на кінець звітного періоду, повноти і правильності відображення у формах звітності окремих операцій, відповідність показників звітів даним казначейського обліку. Правильність складання фінансових звітів визначається шляхом перевірки та порівняння окремих показників у відповідних формах фінансових звітів. При цьому звіти розпорядників і одержувачів бюджетних коштів перевіряються на відповідність даних фінансової та бюджетної звітності аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів казначейства.

Дані бухгалтерського обліку органу казначейства за операціями з обслуговування кошторисів (планів використання бюджетних коштів), що формуються в інформаційній системі Казначейства України, вважаються остаточними.

Органи казначейства проводять аналіз фінансової та бюджетної звітності, на підставі якого розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів надсилаються листи з аналізом розрахунків і вимогами щодо здійснення заходів, спрямованих на недопущення утворення простроченої та небюджетної заборгованості.

За результатами перевірки звітів працівники органів казначейства складають обхідні протоколи та формують висновки, де зазначаються дані щодо кількості форм звітності, динаміка зростання чи зменшення дебіторської та кредиторської заборгованості та надаються конкретні пропозиції щодо усунення виявлених недоліків.

З метою недопущення простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості органи казначейства проводить роз'яснювальну роботу з розпорядниками та одержувачами коштів, здійснюють моніторинг зареєстрованих фінансових зобов'язань, проводять роботу щодо їх своєчасного погашення, здійснюють ініціювання претензійно-позовної роботи.

Ведення бухгалтерського обліку і складання звітності з виконання як бюджетів, так і кошторисів бюджетних установ, здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

У державному секторі поступово запроваджуються Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів (IPSAS). Розробка та запровадження Положень (стандартів) здійснюється відповідно до Плану-графіка затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09.04.2007 р. № 504.

15.3.2. Склад фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів

Фінансова звітність про виконання державного бюджету за відповідний звітний період (квартал, рік) складаються з метою надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан виконання бюджетів користувачам для прийняття рішень та отримання узагальнених підсумкових даних.

Зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності", затвердженим Наказом Міністерства фінансів України 28.12.2009 р. № 1541. Норми Положення (стандарту) застосовуються бюджетними установами та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування. Згідно з Національним положенням фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до звітів.

Відповідно до ст. 60-61 Бюджетного кодексу фінансова звітність про виконання Державного бюджету України включає:

- ✓ звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;
- ✓ звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України;
- ✓ звіт про рух грошових коштів;
- ✓ звіт про власний капітал.

Склад та порядок складання місячної, квартальної і річної звітності, вимоги до розкриття її елементів визначаються Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44. Згідно з Порядком розпорядники коштів державного та місцевих бюджетів, складають звітність про виконання кошторисів за такими формами:

Фінансову звітність:

- ✓ "Баланс" (форма № 1) (додаток 1)[1];
- ✓ "Звіт про результати фінансової діяльності" (форма № 9д, № 9м[2]) (додаток 2);
- ✓ "Звіт про рух грошових коштів" (додаток 3).

Усі три форми фінансової звітності складаються розпорядниками бюджетних коштів та подаються до органів казначейства та розпорядників бюджетних коштів вищого рівня в кінці бюджетного року. Крім цього щокварталу розпорядники складають "Баланс" (форму № 1). Місячної фінансової звітності розпорядники коштів не формують.

Бюджетну звітність:

- ✓ "Звіт про надходження та використання коштів загального фонду" (форма № 2д, № 2м) (додаток 4);
- ✓ "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги" (форма № 4-1д, № 4-1м) (додаток 5);
- ✓ "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень" (форма № 4-2д, № 4-2м) (додаток 6);
- ✓ "Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду" (форма № 4-3д, № 4-3м) (додаток 7);
- ✓ "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів" (форма № 4-4д) (додаток 8);
- ✓ "Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) " (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1) (додаток 9);
- ✓ "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами" (форма № 7д, № 7м) (додаток 10);
- ✓ "Звіт про заборгованість за окремими програмами" (форма № 7д.1, № 7м.1) (додаток 11);
- ✓ Довідка щодо виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій (додаток 12).

У такому самому обсязі складаються й зведені квартальні та річні звіти про виконання зведених кошторисів доходів і видатків головними розпорядниками бюджетних коштів та бюджетними установами, що мають підвідомчі установи.

Зазначені форми бюджетної звітності (крім додатку 12) розпорядники коштів державного та місцевих бюджетів щокварталу та в кінці року подають до органів казначейства та розпорядників бюджетних коштів вищого рівня. Місячна звітність, яка включає додатки 9-12, подається до органів казначейства за місцем обслуговування. Це пояснюється тим, що вся інша інформація, необхідна органам казначейства для заповнення всіх форм звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, відображена в даних обліку казначейства та знаходиться в базі даних програмно-технічного комплексу АС "Є-Казна".

---

[1] Тут і надалі по розділу під додатками слід мати на увазі додатки до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44.

[2] У номері форми буква "д" означає, що це звітність про виконання державного бюджету, буква "м" – звітність по місцевих бюджетах.

Одержувачі бюджетних коштів (підприємства і госпрозрахункові організації, громадські та інші організації, які одержують кошти з державного та місцевих бюджетів як фінансову підтримку або на виконання загальнодержавних програм) складають *бюджетну звітність* про використання отриманих бюджетних коштів за такими формами:

- ✓ "Звіт про надходження та використання коштів загального фонду" (форма № 2д, № 2м) (додаток 4);
- ✓ "Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду" (форма № 4-3д, № 4-3м) (додаток 7);
- ✓ "Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)" (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1) (додаток 9);
- ✓ "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами" (форма № 7д, № 7м) (додаток 10);
- ✓ "Звіт про заборгованість за окремими програмами" (форма № 7д.1, № 7м.1) (додаток 11).

Зазначені форми бюджетної звітності одержувачі бюджетних коштів щокварталу та в кінці року подають до органів казначейства та розпорядників бюджетних коштів вищого рівня. Місячна бюджетна звітність подається до органів казначейства за формами, передбаченими додатками 9–11.

Фінансову звітність до органів казначейства та розпорядників бюджетних коштів вищого рівня одержувачі коштів не подають. Це пояснюється тим, що одержувачі коштів повинні звітуватися тільки за отримані і використані ними бюджетні кошти

Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України складають:

- ✓ із *фінансової звітності* – Баланс, форма та порядок заповнення якого встановлюються нормативно-правовими актами відповідних Фондів. Щокварталу та в кінці бюджетного року Баланс подається до Казначейства України та Міністерства фінансів.
- ✓ із *бюджетної звітності:*
  - "Звіт про надходження та використання коштів загального фонду" (форма № 2д, № 2м) (додаток 4);
  - "Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду" (форма № 4-3д, № 4-3м) (додаток 7);
  - "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами" (форма № 7д, № 7м) (додаток 10);
  - "Звіт про виконання кошторису Фонду" (додаток 13);
  - "Звіт про виконання бюджету Фонду".

Зазначені форми бюджетної звітності щокварталу та в кінці року подаються відповідними Фондами до Казначейства України та Міністерства фінансів. Щомісячно Фондами формується лише Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форми № 7д, № 7м), який подається до Казначейства України.

Звіти про виконання кошторисів Фондів (додаток 13) щоквартально подаються також Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті.

Розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності здійснюється у Пояснювальній записці (додаток 14) та формах щодо розкриття елементів фінансової і бюджетної звітності до неї.

15.3.3. Порядок заповнення форм фінансової та бюджетної звітності

Заповнення форм звітності бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, здійснюється відповідно до вимог, встановлених Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

"Баланс" (форма № 1) містить узагальнені підсумкові показники, отримані на підставі звірених даних бухгалтерського обліку, станом на початок та на кінець звітного періоду. Дані статей "Балансу" на початок звітного року повинні бути тотожними даним графи "На кінець звітного періоду (року)" фінансової звітності попереднього звітного року, крім окремих випадків (наприклад, реорганізація розпорядників бюджетних коштів тощо).

Розпорядники бюджетних коштів складають "Баланс", який відображає результат про всі проведені господарські операції за коштами загального і спеціального фондів відповідного бюджету, за всіма виконуваними програмами (функціями). Кожна установа заповнює в Балансі тільки ті рядки, які стосуються її діяльності.

Баланс складається з двох частин: активу і пасиву.

Активна частина форми № 1 "Балансу" містить три розділи:

- ✓ У розділі I "Необоротні активи" відображається вартість матеріальних і нематеріальних активів установи, отриманих і призначених для використання розпорядниками бюджетних коштів.
- ✓ Розділ II "Оборотні активи" передбачений для відображення грошових коштів і їх еквівалентів, а також інших активів, призначених для реалізації або використання упродовж року.
- ✓ Розділ III "Витрати" призначений для відображення у квартальній звітності фактичних видатків і витрат бюджетних установ, проведених у звітному періоді. У річній фінансовій звітності цей розділ не заповнюється у зв'язку з тим, що всі фактичні видатки і витрати розпорядників бюджетних коштів, проведені у звітному році, підсумковими оборотами в кінці звітного року списуються на результат виконання кошторису за звітний рік.

Пасивна частина форми № 1 "Балансу" містить наступні розділи:

- ✓ Розділ I "Власний капітал" призначений для відображення коштів фондів бюджетних установ і фінансових результатів їх діяльності за минулі бюджетні роки.
- ✓ У розділі II "Зобов'язання" відображаються поточні та довгострокові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів.
- ✓ Розділ III "Доходи" призначений для відображення у квартальній звітності всіх надходжень бюджетної установи, які вона отримує на виконання кошторису. Залежно від джерел утворення доходів у формах звітності вони відображаються при фактичному надходженні коштів або при нарахуванні доходу за надані послуги. У річній фінансовій звітності цей розділ не заповнюється у зв'язку з тим, що усі доходи розпорядників бюджетних коштів, отримані

на виконання кошторису, підсумковими оборотами в кінці звітного року списуються на результати виконання кошторису за звітний рік.

До балансу додаються довідки до рахунка "Доходи загального фонду" та рахунка "Доходи спеціального фонду". Довідки призначені для розшифровки операцій бухгалтерського обліку, проведених за доходами загального та інших коштів спеціального фондів державного та місцевих бюджетів.

Крім того, подається розшифровка позабалансових рахунків, де наводяться суми залишку на початок року, надходження та вибуття протягом звітного періоду, залишку на кінець звітного періоду: орендованих необоротних активів, активів на відповідальному зберіганні тощо.

"Звіт про результати фінансової діяльності" (форма № 9д, № 9м) складається розпорядниками бюджетних коштів для відображення результату їх фінансової діяльності за звітний рік. У цих формах фінансової звітності відображаються загальними сумами операції, наслідками яких є збільшення або зменшення доходів або видатків розпорядників бюджетних коштів. Результат переоцінок може впливати як на збільшення доходів розпорядників бюджетних коштів, так і на збільшення видатків.

Результат фінансової діяльності бюджетної установи визначається шляхом списання підсумковими оборотами доходів та видатків за звітний рік за порядком, встановленим Казначейством.

У ***"Звіті про рух грошових коштів"*** наводиться інформація про рух грошових коштів за операціями, проведеними розпорядниками бюджетних коштів у грошовій формі відповідно до законодавства України. Зведений "Звіт про рух грошових коштів" формується за даними звітів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, що належать до сфери управління.

"Звіт про надходження та використання коштів загального фонду" (форма № 2д (№ 2м) складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів про отримані і використані асигнування загального фонду державного або місцевих бюджетів згідно з кошторисом (планом використання бюджетних коштів) та планом асигнувань. Звіт складається за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету (тимчасової класифікації видатків місцевих бюджетів) у розрізі кодів економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету. Крім того, складається зведений звіт форми № 2д (№ 2м) за всіма кодами програмної класифікації видатків державного (місцевих) бюджету.

Одержувачі бюджетних коштів (підприємства і госпрозрахункові організації, громадські та інші організації, які отримують кошти з бюджетів як фінансову підтримку або на виконання загальнодержавних програм) у формах № 2д та № 2м проставляють суму фактичних видатків на звітну дату, але не більшу, ніж затверджена у кошторисі на звітний рік.

Заповнення окремих граф цих звітів здійснюється за таким порядком:

У графі 4 "Затверджено на звітний рік" проставляється затверджена в кошторисі (плані використання бюджетних коштів) річна сума планового асигнування загального фонду. Якщо упродовж звітного періоду до кошторису були внесені зміни, то у цій графі проставляється сума кошторисних призначень із врахуванням внесених змін.

У графі 5 "Затверджено на звітний період (рік)" наводиться сума планових асигнувань загального фонду бюджету. Одержувачі бюджетних коштів цю графу не заповнюють.

У графі 6 "Залишок на початок звітного року" залишку не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом.

У графі 7 "Надійшло коштів за звітний період (рік)" відображаються суми коштів загального фонду бюджету, які фактично надійшли на ім'я розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. У цій графі наводиться сума курсової різниці на залишки коштів на валютних рахунках;

У графів 8 "Касові видатки за звітний період (рік)" відображається сума касових видатків загального фонду бюджету, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів з реєстраційних (поточних) рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, відкритих в органах казначейства (установах банків), за всіма операціями. Видатки зменшуються на суми, що надійшли на реєстраційні (поточні) рахунки на відновлення касових видатків, які були проведені в поточному році;

У графі 9 "Фактичні видатки за звітний період (рік)" наводиться сума фактичних видатків, тобто дійсних витрат, що оформлені та підтверджуються відповідними документами. У цій графі наводиться також сума курсової різниці при проведенні переоцінки зобов'язань, узятих в іноземній валюті. Одержувачі бюджетних коштів цю графу не заповнюють;

У графі 10 "Залишок на кінець звітного періоду (року)" записується залишок коштів на кінець звітного періоду.

У річній бюджетній звітності залишку не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом.

Обсяг залишків на звітну дату повинен відповідати даним виписок з реєстраційних рахунків органів казначейства та поточних рахунків в установах банків на відповідну звітну дату.

"Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги" (форми № 4-1д (№ 4-1м) складаються установами, що отримують плату за послуги, які надаються бюджетними установами відповідно до законодавства України. Вони мають відносно постійний характер і обов'язково плануються у кошторисі та використовуються за цільовим призначенням. Ці форми звітності включають: плату за послуги, надання яких пов'язане з їх основною діяльністю; надходження від додаткової (господарської) діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

"Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень" (форми № 4-2д (№ 4-2м) складається бюджетними установами, що отримують благодійні внески, гранти та дарунки; кошти від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право. Ці кошти не мають постійного характеру та плануються лише у випадках, що попередньо обумовлені рішеннями Кабінету Міністрів й органів місцевого самоврядування.

"Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду" (форми № 4-3д (№ 4-3м) складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, які отримують кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ, доходів за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів та позик міжнародних фінансових організацій).

"Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів" (форма № 4-4д) складається розпорядниками коштів державного бюджету, які отримують субвенції з місцевих бюджетів на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів.

"Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій" (форми № 4-3д.1 (4-3м.1) складають розпорядники і одержувачі бюджетних коштів, які отримують кошти міжнародних фінансових організацій для підготовки та реалізації проектів економічного і соціального розвитку України. У форму включаються також операції, що здійснюються на поточних рахунках в установах банків.

"Звіт про заборгованість за бюджетними коштами" (форми № 7д (№ 7м) складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі роки. Звіт складається в розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету (тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) і кодів економічної класифікації видатків та містить інформацію про заборгованість бюджетних установ як за видатками, так і за нарахованими доходами.

Дебіторська та кредиторська заборгованості відображають суми відповідно дебіторської та кредиторської заборгованостей установи, що виникли при виконанні кошторису за поточний та минулі роки і перебувають на бухгалтерському обліку за станом на дату складання звіту. При цьому прострочені суми дебіторської та кредиторської заборгованостей виділяють окремо із загальної суми цих заборгованостей.

Дебіторською заборгованістю з простроченим терміном оплати вважається заборгованість, яка виникла при виконанні кошторису за поточний та минулі роки і перебуває на бухгалтерському обліку станом на дату складання звіту. Тобто це заборгованість, яка виникла на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунка на оплату.

Простроченою кредиторською заборгованістю вважається заборгованість, яка виникла при виконані кошторису за поточний та минулі роки і перебуває на бухгалтерському обліку станом на дату складання звіту. Тобто, це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги.

Бюджетна звітність за формами № 7д та № 7м складається окремо про заборгованість за коштами загального і спеціального фондів. До зазначених форм звітності не включається заборгованість за сумами недостач і крадіжок коштів та матеріаль-

них цінностей, збитків за псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок винних осіб, та заборгованість за іншими сумами, що підлягають утриманню в установленому порядку.

"Звіт про заборгованість бюджетних установ за окремими програмами" (форми № 7д.1 та № 7м.1) складається розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів за сумами заборгованості, що виникла при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки за окремими кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (за придбані та відпущені матеріальні цінності державного матеріального резерву, операціями з кредитування з бюджету тощо). Ця заборгованість не пов'язана з видатками установи на її утримання.

У звітах відображаються кредиторська заборгованість в частині зареєстрованих та непроплачених на кінець звітного періоду фінансових зобов'язань.

До зазначених форм звітності головні розпорядники коштів державного та місцевих бюджетів складають відповідні зведені форми звітності, де відображаються зведені суми за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету (тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів).

До зведених фінансових звітів головних розпорядників бюджетних коштів та бюджетних установ, що мають підвідомчі установи, додаються Реєстри про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках підвідомчих бюджетних установ, складеними за даними довідок органів казначейства або установ банків.

До квартальної та річної звітності в обов'язковому порядку подається *пояснювальна записка* за підписом керівника та головного бухгалтера установи.

Пояснювальна записка повинна містити інформацію про:

- ✓ назву установи та її місцезнаходження;
- ✓ короткий опис основної діяльності;
- ✓ найменування розпорядника вищого рівня.

У пояснювальній записці зазначаються та описуються:

- ✓ динаміка дебіторської та кредиторської заборгованості, у тому числі простроченої, на звітну дату порівняно із заборгованістю на початок звітного року та причини її збільшення або зменшення;
- ✓ причини наявності незареєстрованих в органах казначейства фінансових зобов'язань, що обліковуються у складі кредиторської заборгованості;
- ✓ причини взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України, рішенням відповідної ради про затвердження місцевого бюджету, та вжиті заходи;
- ✓ дата та місце складання протоколу про порушення бюджетного законодавства, складеного органами казначейства, та порушення бюджетного законодавства, що стало підставою для складання такого протоколу;
- ✓ у зведеній фінансовій та бюджетній звітності наводиться інформація про ліквідовані, приєднані, створені структурні одиниці;
- ✓ розшифровка поточних рахунків, підстави їх наявності в установах банків із зазначенням залишків на цих рахунках та виду коштів;

До пояснювальної записки додаються також:

- ✓ довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках;
- ✓ довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формах № 7д та № 7м "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами";
- ✓ довідка про депозитні операції;
- ✓ довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення;
- ✓ довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;
- ✓ довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами;
- ✓ довідка про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, які належать до сфери управління інших головних розпорядників бюджетних коштів:
- ✓ довідка про використання іноземних грантів.

15.4. Складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів органами казначейства

15.4.1. Загальний порядок складання та подання звітності органами казначейства

Основою для складання звітності про виконання бюджетів слугують дані бухгалтерського обліку, які накопичуються і зберігаються в інформаційній системі казначейства, дані звітів розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та інформація фінансових органів. За результатами складання і консолідації звітності проводиться оцінка стану виконання державного та місцевих бюджетів, прогнозування надходження та використання бюджетних коштів, приймаються управлінські рішення у бюджетній сфері.

Фінансова та бюджетна звітність формується засобами програмного забезпечення Казначейства України. Органи казначейства перевіряють зведені звіти розпорядників бюджетних коштів на відповідність даним, зафіксованим у казначейському бухгалтерському обліку та звітності. Дані зведеної звітності головних розпорядників бюджетних коштів повинні бути тотожними аналогічним зведеним звітним даним органів казначейства за кодами бюджетної класифікації видатків.

Сформована управліннями (відділеннями) казначейства звітність подається до головних управлінь казначейства засобами електронного зв'язку і на паперових носіях. Головні управління казначейства консолідують фінансову і бюджетну звітність шляхом додавання показників звітності підвідомчих установ до аналогічних показників своєї звітності. Консолідовану звітність про виконання бюджетів головні управління казначейства у паперовому та електронному вигляді подають в установлені терміни до Департаменту консолідованої звітності Казначейства України.

При складанні квартальної та річної звітності головні управління казначейства разом із формами звітності подають Інформацію щодо уточнення окремих показників звітних даних.

Складанню річного звіту про виконання бюджетів має передувати обов'язкова інвентаризація активів, зобов'язань, включаючи облік на позабалансових рахунках, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка. За результатами інвентаризації органів казначейства вживають заходів щодо врегулювання виявлених розбіжностей.

Звітність про виконання місцевих бюджетів до подачі її вищестоящому органу казначейства подається до фінансових органів, органів місцевої влади та самоврядування для звірки даних, проведення аналізу показників звітності та погодження. Завізована звітність про виконання місцевих бюджетів передається головному управлінню казначейства для подальшої її передачі на центральний рівень.

Терміни подання фінансової та бюджетної звітності про виконання державного та місцевих бюджетів органам казначейства нижчого рівня та установам і організаціям, які знаходяться на казначейському обслуговуванні, встановлюються з таким розрахунком, щоб забезпечити своєчасне подання місячної, квартальної та річної звітності вищестоящим органам казначейства відповідно до вимог Бюджетного кодексу та Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419.

Усі форми місячної, квартальної та річної звітності, підписані керівником та головним бухгалтером, зберігаються у паперовому вигляді в органах казначейства, які склали звітність.

Місячна бюджетна звітність та квартальна фінансова і бюджетна звітність складаються наростаючим підсумком з початку звітного року. Річна фінансова та бюджетна звітність складається за звітний рік.

15.4.2. Склад і порядок заповнення бюджетної звітності про виконання державного бюджету

Склад, періодичність подання та порядок заповнення місячної, квартальної і річної звітності про виконання державного бюджету та вимоги до розкриття інформації у звітності визначаються Інструкцією про складання органами Державної казначейської служби України звітності про виконання державного бюджету, затвердженою наказом Державної казначейської служби України від 13.02.2012 р. № 52.

Згідно з Інструкцією *бюджетна звітність* про виконання державного бюджету складається та подається за такими формами:

- ✓ Звіт про виконання державного бюджету (форма 2м(к)дб) (додаток 1 до Інструкції);
- ✓ Звіт про бюджетну заборгованість (форма 7 дб) (додаток 2 до Інструкції);
- ✓ Звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету (додаток 3 до Інструкції).

Для забезпечення звірки показників бюджетної звітності складається та подається Сальдовий баланс рахунків (додаток 4 до Інструкції).

Місячна та річна звітність складається та подається за формами, визначеними додатками 1–4 до Інструкції.

Квартальна звітність складається та подається за формами, визначеними додатками1та 4 до Інструкції.

Розкриття елементів бюджетної звітності здійснюється у Пояснювальній записці, яка подається до органів казначейства разом з формами квартальної та річної бюджетної звітності.

Бюджетна звітність органів казначейства про виконання державного бюджету складається у такому обсязі:

Звіт про виконання державного бюджету (форма № 2м(к дб) складається на підставі даних бухгалтерського обліку з виконання державного бюджету за загальним та спеціальним фондами і включає три розділи:

- ✓ Розділ І "Доходи" складається органами казначейства по загальному та спеціальному фондах державного бюджету в розрізі кодів класифікації доходів бюджету на підставі даних аналітичного обліку, що повинні бути звірені з даними органів податкової та митної служб.
- ✓ Розділ ІІ "Видатки" складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету на підставі даних аналітичного обліку. При складанні квартальної та річної звітності дані аналітичного обліку органів казначейства повинні бути попередньо звірені з даними звітів розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету.
- ✓ Розділ ІІІ "Кредитування" охоплює операції з надання (повернення) кредитів із загального та спеціального фондів державного бюджету і складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету на підставі даних бухгалтерського обліку.

Звіт про бюджетну заборгованість (форма № 7мдб) складається окремо за загальним і спеціальним фондами державного бюджету на підставі звітів розпорядників та одержувачів, попередньо звірених з даними аналітичного обліку в частині зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань. Ця форма передбачає два розділи:

- ✓ Розділі І "Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету" складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету. Розділ містить інформацію про заборгованість розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету, як за видатками, так і за нарахованими доходами, а також інформацію про суми зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань, які знаходяться в обліку звітного періоду.
- ✓ Розділ ІІ "Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за окремими програмами" складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету і містить інформацію про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів. Ця заборгованість не пов'язана з видатками установи на її утримання.

Звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету складається на підставі даних бухгалтерського обліку по загальному фонду державного бюджету та містить інформацію про проведені видатки за рахунок коштів резервного фонду. Заповнюється за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків і кодів класифікації кредитування бюджету кредитування бюджетів по загаль-

ному фонду державного бюджету, які здійснювались за рахунок коштів резервного фонду.

У ***Сальдовому балансі рахунків*** відображаються активи, зобов'язання, кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів, розрахунки, результат виконання бюджету, доходи бюджету, видатки бюджету, дані управлінського та позабалансового обліку (1–9 класи Плану рахунків). При складанні місячного, квартального та річного звітів у Сальдовому балансі відображається сальдо рахунків бухгалтерського обліку на початок звітного року та на кінець останнього дня звітного періоду (місяця, кварталу, року). Дані Сальдового балансу рахунків повинні бути тотожними відповідним даним інших форм звітності.

До квартального та річного звіту органами казначейства складається ***пояснювальна записка,*** що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності, роз'яснення окремих питань, що виникли в процесі складання форм звітів. У пояснювальній записці наводяться: основні фактори, що вплинули на виконання державного бюджету за доходами та видатками; зміни, які вплинули на стан дебіторської та кредиторської заборгованості; причини відмов в оплаті рахунків, а також наявність випадків несвоєчасного виконання висновків податкових органів щодо повернення помилково або зайво сплачених до державного бюджету платежів, відшкодування сум податку на додану вартість та сплачених штрафних санкцій.

Пояснювальна записка складається з наступних розділів:

I. "Доходи державного бюджету" – наводиться інформація про надходження до загального та спеціального фондів бюджету; перелік доходів, які складають найбільшу питому вагу в загальній сумі доходів; причини значного збільшення або зменшення доходів (за умови наявності таких випадків).

II. "Видатки державного бюджету" – наводиться інформація про видатки загального та спеціального фондів державного бюджету; загальні суми відкритих асигнувань, касових видатків та невикористаних асигнувань; причини неповного використання асигнувань; причини розбіжностей між даними на кінець попереднього та початок звітного року.

III. "Кредитування" – наводиться пояснення до інформації, наведеної у графі "Сума коригування" Розшифровки операцій, відображених на рахунках 1511 та 1512 (додаток 8 до Інструкції) та залишків на кінець звітного періоду на балансових рахунках 1531, 1532, 1533 та 1534.

IV. "Бюджетна заборгованість", де наводиться інформація щодо даних місячного Звіту про бюджетну заборгованість, який формується по строку здачі квартального звіту, а саме: причини наявності незареєстрованих фінансових зобов'язань (кредиторської заборгованості), причини невідповідності між даними на кінець попереднього та на початок звітного років (крім невідповідності за КЕКВ) тощо.

V. Заборгованість за окремими програмами, де наводиться перелік програм, за якими на балансових рахунках 151 групи "Кредити, надані з державного бюджету" у Сальдовому балансі рахунків наведена заборгованість, яка не відображена в інших формах звітності; інформація про причини, з яких вказана заборгованість не відображена.

У Пояснювальній записці зазначається інформація щодо:

- ✓ програм із незавершеними на кінець звітного періоду розрахунками, асигнування за якими не передбачено у законі про Державний бюджет України;

- ✓ розшифровки окремих показників звітності: пояснення невідповідності даних звітів та сум, відображених на рахунках бухгалтерського обліку, або інших обставин, за якими є необхідність надання пояснень;
- ✓ залишків коштів на рахунках, відкритих за балансовими рахунками 1223 "Рахунки Казначейства в установах банків для виплати готівкових коштів" та 1241 "Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою", рахунками 361 групи "Рахунки розпорядників коштів державного бюджету, відкриті в установах банків".

Крім того, у Пояснювальній записці наводиться інформація, яка вважається необхідною для пояснення звіту або інформування за результатами складання звітності, і розкривається в:

- ✓ довідці про перераховані відкриті асигнування державного бюджету Головним транзитним управлінням Державної казначейської служби України на здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів. Заповнюється базовими Головними управліннями Казначейства при складанні річної звітності окремо за загальним і спеціальним фондами державного бюджету на підставі даних бухгалтерського обліку;
- ✓ довідці про кількість рахунків, відкритих розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, де відображається інформація про кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів; кількість реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків та інших рахунків, відкритих їм в органі казначейства;
- ✓ довідці про суми урегулювання заборгованості за бюджетними позичками, наданими державним та іншим сільськогосподарським підприємствам усіх форм власності і господарювання, які реструктуризовано, суми погашеної реструктуризованої заборгованості, з термінами погашення по роках та суми списаної реструктуризованої заборгованості;
- ✓ довідці про заборгованість перед державним бюджетом за фінансовою допомогою, наданою за рахунок коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України на умовах повернення;
- ✓ довідці установи банку, що підтверджує залишки коштів на рахунках, відкритих на ім'я органів казначейства, які склалися станом на перше число місяця року, наступного за звітним.

15.4.3. Фінансова звітність про виконання державного бюджету

Фінансова звітність про виконання державного бюджету за відповідний звітний період (квартал, рік) складаються з метою надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан виконання бюджетів користувачам для прийняття рішень та отримання узагальнених підсумкових даних.

Склад, періодичність подання та порядок складання місячної, квартальної і річної фінансової та бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя та вимоги до розкриття інформації у звітності визначаються Інструкція про складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, затвердженою наказом Державної казначейської служби України від 13.02.2012 року № 53.

Згідно з Інструкцією, статтями 58-61 та 80 Бюджетного кодексу України фінансова звітність включає:

- ✓ форма № 1дб "Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України";
- ✓ форма № 2дб "Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України";
- ✓ форма № 3дб "Звіт про рух грошових коштів".

Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України (форма 1-дб). Баланс як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектора та бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку.

Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі, коли реорганізація відбулася станом на початок року).

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням. Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Власний капітал та фінансовий результат відображаються в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до їх зміни.

"Звіт про фінансовий стан Державного бюджету України (баланс)" складається на підставі даних синтетичного обліку, звірених з даними аналітичного обліку за рахунками 1–5 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Ця форма звітності складається щоквартально та щорічно Казначейством України (тільки на центральному рівні)

У *звіті про фінансові результати (за формою № 2-дб)* відображаються операції зі збільшення або зменшення доходів і витрат суб'єкта державного сектора та бюджету (у тому числі частка інвестора в результатах діяльності об'єкта інвестування) за звітний період.

"Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України" складається по загальному і спеціальному фондах бюджету та включає три розділи:

I. "Операційний дохід" складається на підставі зведених даних про доходи державного бюджету;

II. "Операційні видатки та кредитування" складається на підставі зведених даних про здійснені видатки та операції з кредитування відповідно до перехідних таблиць від програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету до функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету;

III. "Фінансування" складається на підставі зведених даних Департаменту консолідованої звітності в розрізі класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

Дохід відображається у звіті про фінансові результати у разі надходження активу або погашення зобов'язання, які приводять до збільшення власного капіталу, та за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Витрати відображаються у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди або потенціал корисності не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами.

Розкриття статей звіту про фінансові результати здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до чинного законодавства.

Звіт про рух грошових коштів (за формою № 3-дб) відображає рух грошових коштів упродовж звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності.

Форма № 3 дб "Звіт про рух грошових коштів" включає чотири розділи:

- ✓ Розділ I "Операційна діяльність" складається на підставі зведених даних за доходами, поточними видатками та кредитуванням державного бюджету.
- ✓ Розділ II "Інвестиційна діяльність" складається на підставі зведених даних бухгалтерського обліку Державної казначейської служби України.
- ✓ Розділ III "Нерозподілені видатки" не заповнюється.
- ✓ Розділ IV "Фінансова діяльність" складається з наступних підрозділів: запозичення, погашення, фінансування за рахунок надходжень від приватизації, фінансування за активними операціями. Складається на підставі даних бухгалтерського обліку Державної казначейської служби України в розрізі класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

15.4.4. Склад і порядок заповнення фінансової звітності про виконання місцевих бюджетів

Склад, періодичність подання та порядок заповнення місячної, квартальної і річної фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів та вимоги до розкриття інформації у звітності визначаються Інструкцією про складання органами Державної казначейської служби України фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів, затвердженою наказом Державної казначейської служби України від 08.02.2012 р. № 49.

Фінансова звітність про виконання місцевих бюджетів складається та подається за такими формами:

- ✓ Звіт про фінансовий стан (баланс) (форма № 1мб);
- ✓ Звіт про фінансові результати виконання місцевих бюджетів (форма № 2мб);
- ✓ Звіт про рух грошових коштів (форма № 3мб).

Зазначені форми звітності органи казначейства формують в кінці бюджетного року та щокварталу (крім форми № 2мб).

Зведена квартальна та річна фінансова звітність про виконання місцевих бюджетів складається органами казначейства у такому самому обсязі.

Форма № 1мб "Звіт про фінансовий стан (баланс)" складається на підставі даних синтетичного обліку, звірених з даними аналітичного обліку, за рахунками 1–5 класів Плану рахунків:

- ✓ щоквартально на перше число місяця наступного за звітним;
- ✓ при складанні річного звіту – на кінець останнього дня звітного року. Дані балансу повинні бути тотожними аналогічним даним інших форм звітності.

Сума по балансовому рахунку 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку" Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, зменшується на суму залишків на рахунках, що відносяться до операцій з виконання державного бюджету, інших клієнтів і позабюджетних фондів.

Результат виконання бюджету визначається як різниця між активами та зобов'язаннями. Рахунки бюджетного обліку 5121 "Результат виконання загального фонду місцевого бюджету" та 5122 "Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету" Плану рахунків можуть мати як дебетовий, так і кредитовий залишок. Дебетовий залишок за результатом виконання місцевого бюджету наводиться зі знаком "мінус".

Форма № 2мб "Звіт про фінансові результати виконання місцевих бюджетів" складається на підставі даних бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів окремо за загальним і спеціальним фондами та включає такі розділи:

Розділ І. "Операційний дохід" заповнюється в розрізі класифікації доходів місцевих бюджетів на підставі даних аналітичного обліку доходів, звірених із даними синтетичного обліку.

Розділ ІІ. "Операційні видатки та кредитування" заповнюється в розрізі функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету на підставі даних аналітичного обліку видатків, звірених із даними синтетичного обліку.

Розділ ІІІ. "Фінансування" складається у розрізі кодів класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання та за типом кредитора.

Форма № 3мб "Звіт про рух грошових коштів" складається щоквартально та на кінець останнього дня звітного року на підставі даних бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів окремо за загальним і спеціальним фондами та включає чотири розділи, а саме:

- ✓ *Розділ І. "Операційна діяльність"* складається на підставі даних бухгалтерського обліку про виконання місцевих бюджетів по загальному та спеціальному фондах. У цьому розділі відображаються дані про надходження, здійснені видатки та операції по кредитуванню місцевих бюджетів. Він складається з таких підрозділів:
  - "Операційні доходи" заповнюється в розрізі доходів місцевих бюджетів на підставі даних аналітичного обліку доходів місцевих бюджетів, звірених із даними синтетичного обліку доходів;
  - "Операційні видатки" складається в розрізі видатків та операцій з кредитування за вирахуванням погашення операцій місцевих бюджетів на підставі даних аналітичного обліку, звірених із даними синтетичного обліку видатків.
- ✓ *Розділ ІІ. "Інвестиційна діяльність"* складається на підставі даних аналітичного обліку, звірених із даними синтетичного обліку видатків місцевих бюджетів, по загальному і спеціальному фондах місцевих бюджетів.
- ✓ *Розділ ІІІ. "Нерозподілені видатки"* не заповнюється.

Чистий потік від операційної та інвестиційної діяльності обчислюється окремо за загальним та спеціальним фондами шляхом вирахування нерозподілених видатків із суми чистого потоку від операційної діяльності та чистого потоку від інвестиційної діяльності. Від'ємна сума чистого потоку наводиться зі знаком "мінус". Чистий потік від операційної та інвестиційної діяльності за загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету повинен дорівнювати результату виконання міс-

цевого бюджету відповідно загального та спеціального фондів та дефіциту/профіциту бюджету.

- ✓ *Розділ IV. "Фінансова діяльність"* складається на підставі даних аналітичного обліку виконання місцевих бюджетів в розрізі класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

Чистий потік від фінансової діяльності обчислюється в результаті арифметичних дій шляхом додавання до різниці між запозиченнями та погашеннями даних фінансування за активними операціями окремо за загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету.

Загальний чистий потік від загальної діяльності вираховується як сума чистого потоку від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності за вирахуванням нерозподілених видатків.

15.4.5. Склад і порядок заповнення бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів

Бюджетна звітність про виконання місцевих бюджетів є місячною, квартальною та річною.

Місячна бюджетна звітність складається та подається за формами:

- ✓ форма № 2ммб "Звіт про виконання місцевих бюджетів";
- ✓ форма № 7мб "Звіт про бюджетну заборгованість";
- ✓ "Інформація про виконання захищених видатків місцевих бюджетів";
- ✓ "Звіт про використання коштів з резервного фонду";
- ✓ "Звіт про надання та використання місцевими бюджетами дотацій та субвенцій, отриманих з державного бюджету".

Квартальна бюджетна звітність складається та подається за формами:

- ✓ форма № 2кмб(мб) "Звіт про виконання місцевих бюджетів";
- ✓ "Звіт про надання та використання місцевими бюджетами дотацій та субвенцій, отриманих з державного бюджету";
- ✓ "Інформація про стан місцевих боргів";
- ✓ "Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів";
- ✓ "Інформація про надані місцеві гарантії".

Річна бюджетна звітність складається та подається за формами:

- ✓ форма № 2ммб "Звіт про виконання місцевих бюджетів";
- ✓ форма № 2кмб(мб) "Звіт про виконання місцевих бюджетів";
- ✓ форма № 7мб "Звіт про бюджетну заборгованість";
- ✓ "Інформація про виконання захищених видатків місцевих бюджетів";
- ✓ "Звіт про використання коштів з резервного фонду";
- ✓ "Звіт про надання та використання місцевими бюджетами дотацій та субвенцій, отриманих з державного бюджету";
- ✓ "Інформація про стан місцевих боргів";
- ✓ "Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів";
- ✓ "Інформація про надані місцеві гарантії".

Органи казначейства складають зведену місячну, квартальну та річну бюджетну звітність про виконання місцевих бюджетів у такому самому обсязі.

Форми № 2ммб та № 2кмб(мб) "Звіт про виконання місцевих бюджетів" заповнюються в розрізі кодів класифікації доходів бюджету, тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (функціональної класифікації видатків та кредитування бюджетів), економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, класифікації фінансування бюджету за типом кредитора та класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

Ці форми бюджетної звітності формуються щомісячно станом на перше число місяця, наступного за звітним, щоквартально та на кінець останнього дня звітного року на підставі даних бухгалтерського обліку по виконанню місцевих бюджетів за загальним та спеціальним фондами та включають чотири розділи:

Розділ I. "Доходи" складається у розрізі кодів класифікації доходів бюджету.

Розділ II. "Видатки" складається за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету.

Розділ III. "Кредитування" складається за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету.

Розділ IV. "Фінансування" складається у розрізі кодів класифікації фінансування бюджету за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання.

Інформація у всіх розділах цих форм звітності наводиться в розрізі загального та спеціального фондів місцевих бюджетів. Зведена форма звіту складається на підставі даних усіх розділів.

Консолідація даних "Звіту про виконання місцевих бюджетів" (форми № 2ммб та № 2кмб(мб) здійснюється шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності місцевих бюджетів нижчого рівня до аналогічних показників фінансової звітності місцевих бюджетів, на рівні яких здійснюється консолідація даних фінансового звіту.

Суми міжбюджетних трансфертів, які передаються місцевими бюджетами різних рівнів або між місцевими бюджетами однієї підпорядкованості, відображаються у звітності окремого місцевого бюджету, але не підлягають консолідації при складанні зведеного звіту.

Форма № 7мб "Звіт про бюджетну заборгованість" складається окремо за загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів на підставі звітів розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів, попередньо звіреними з даними аналітичного обліку в частині зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань. Суми заборгованості на початок звітного року повинні бути тотожні даним про заборгованість на кінець попереднього року. У разі наявності розбіжностей надається пояснення, з яких причин вони виникли.

Ця форма звітності включає два розділи:

Розділ I "Дані про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів" складається за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та містить інформацію про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів, як за видатками, так і за нарахованими доходами, а також інформацію про суми зареєстрованих фінансових зобов'язань, які знаходяться в обліку звітного періоду. Інформація наводиться на підставі звітів розпорядників

та одержувачів коштів місцевих бюджетів складених за формою № 7м "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами".

Розділ ІІ "Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів за окремими програмами" складається за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету і містить інформацію про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів за окремими програмами. Інформація наводиться на підставі звітів розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів за формою № 7м.1 "Звіт про заборгованість за окремими програмами".

"Інформація про виконання захищених видатків місцевих бюджетів" складається на підставі даних форм № 2ммб або 2мб "Звіт про виконання місцевих бюджетів" щомісячно та на кінець останнього дня звітного року, звірених із звітними даними бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Щомісячно складається за кодами економічної класифікації видатків загального фонду місцевих бюджетів за захищеними видатками, без розшифровки за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів. На кінець останнього дня звітного року складається за узагальнюючими кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків загального фонду місцевих бюджетів за захищеними видатками.

"Звіт про використання коштів з резервного фонду" складається на підставі інформації, наданої місцевими фінансовими органами по відповідних бюджетах та окремих даних бухгалтерського обліку виконання загального фонду місцевих бюджетів щомісячно та на кінець останнього дня звітного року.

У щомісячній формі відображається інформація про використання коштів резервного фонду за узагальнюючими кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування загального фонду місцевих бюджетів без розшифровки за кодами економічної класифікації видатків бюджету. На кінець останнього дня звітного року відображається інформація про використання коштів резервного фонду за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів в розрізі кодів економічної класифікації видатків та класифікації кредитування загального фонду місцевого бюджету відповідно до напрямів використання коштів резервного фонду, затверджених рішеннями місцевих рад про виділення коштів з резервного фонду бюджету.

"Звіт про надання та використання місцевими бюджетами дотацій та субвенцій, отриманих з державного бюджету" складається в розрізі дотацій та субвенцій, передбачених законом про Державний бюджет України місцевим бюджетам.

"Інформація про стан боргу місцевих бюджетів" складається на підставі даних обліку боргових зобов'язань місцевих бюджетів, щоквартально та на кінець останнього дня звітного року в розрізі кодів класифікації боргу за типом боргового зобов'язання за складовими:

- ✓ внутрішній борг місцевих бюджетів;
- ✓ зовнішній борг місцевих бюджетів.

Розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності здійснюється у ***Інформації щодо уточнення окремих показників звітних даних,*** яку органи казначей-

ства щоквартально та на кінець звітного року готують і подають до вищестоящого органу, і де мають бути викладені:

- ✓ роз'яснення про розбіжності між даними бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів та звітними даними розпорядників коштів та органів казначейства, між даними форм звітності, між показниками звітності на кінець попереднього року і на початок звітного року (якщо такі розбіжності мали місце);
- ✓ пояснення щодо залишків коштів на рахунках розпорядників (одержувачів) коштів місцевих бюджетів, які обслуговуються на інших територіях ніж місцевий бюджет;
- ✓ розшифровки сум коштів, направлених на інші території, ніж місцевий бюджет, розпорядником якого він є;
- ✓ пояснення причин наявності незареєстрованих фінансових зобов'язань (кредиторської заборгованості) тощо.

Разом з Інформацією щодо уточнення окремих показників звітних даних щоквартально та на кінець звітного року подаються додатки з розшифровками інформації, відображеної на рахунках: з надання кредитів з місцевих бюджетів; за коштами місцевих бюджетів в банках.

15.5. Терміни подання та порядок розгляду звітності про виконання бюджетів

Правові основи порядку складання, подання та розгляду фінансової та бюджетної звітності про виконання державного та місцевих бюджетів закладені у Бюджетному кодексі. Відповідно до вимог статей 58–61, 80 Кодексу, форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.

Процес складання й подання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів відбувається поетапно, що зумовлено тривалістю бюджетного процесу, складністю бюджетних операцій, різноманітністю форм бюджетної звітності та періодичністю її подання.

Форми та порядок проходження звітності про виконання державного та місцевих бюджетів наведено на рисунку 15.2. Крім наведених на рисунку форм звітності органи казначейства подають довідки, розшифровки та іншу необхідну інформацію щодо уточнення окремих звітних даних з виконання бюджетів.

Як видно з рисунка, схему поетапного проходження звітності про виконання кошторисів і бюджетів складають: бюджетні установи, тобто установи та організації, які отримують кошти з державного та місцевих бюджетів; управління (відділення), головні управління казначейства та безпосередньо Державна казначейська служба України.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів відповідно до єдиної методики звітності складають фінансові та бюджетні звіти, що містять бухгалтерські баланси, дані про виконання кошторисів, результати діяльності й іншу необхідну інформацію, та подають затверджені форми звітності до органу казначейства, в якому вони обслуговуються, та установі вищого рівня.

Звіти бюджетних установ, які мають підвідомчі установи, до подання головному розпоряднику коштів повинні бути перевірені і завізовані органом казначейства за місцем обслуговування. Разом з тим фінансова звітність обласних державних адміністрацій (як головних розпорядників коштів) до подання Казначейству України також повинна бути перевірена і завізована відповідним головним управлінням казначейства.

Управління (відділення) казначейства перевіряють та звіряють звітність, отриману від установ та організацій, з даними бухгалтерського обліку органів казначейства та формують зведену фінансову звітність про виконання державного та місцевих бюджетів. Сформовану зведену звітність управління подають до відповідних головних управлінь казначейства.

Головні управління казначейства на основі отриманих звітів формують консолідовану звітність окремо про виконання державного та місцевих бюджетів і подають її безпосередньо до Департаменту консолідованої звітності Державної казначейської служби України. Казначейство здійснює зведення, складання та подання звітності, забезпечує достовірність інформації про виконання Державного бюджету України.

При цьому зведена звітність центральних органів виконавчої влади та інших головних розпорядників бюджетних коштів повинна відповідати аналогічним зведеним звітним даним органів казначейства за кодами бюджетної класифікації видатків цих головних розпорядників бюджетних коштів.

Відповідно до встановлених порядків складання і подання фінансова та бюджетна звітність про виконання місцевих бюджетів органами казначейства подається також фінансовим органам та відповідним органам місцевого самоврядування для аналізу, контролю та планування надходження та використання бюджетних коштів.

Терміни подання фінансової звітності встановлюються органами, до яких ці звіти подаються, у межах, визначених Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 "Про затвердження Порядку подання фінансової звітності". Органи казначейства встановлюють терміни подання фінансової та бюджетної звітності розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, з таким розрахунком, щоб забезпечити своєчасне подання звітів вищестоящим органам казначейства відповідно до вимог Бюджетного кодексу.

Фінансові звіти складаються після закінчення кожного звітного періоду. У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день. Протягом кожного звітного періоду збирається та обробляється економічна інформація про операції, що здійснюються всіма учасниками бюджетного процесу.

Відповідно до статті 59 Бюджетного кодексу *місячна звітність про виконання державного бюджету* надається Казначейством України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України на пізніше 15-го числа місяця наступного за звітним.

Зведені показники звітів про виконання бюджетів, інформація про: виконання захищених видатків державного бюджету, використання коштів з резервного фонду бюджету, перелік здійснених операцій з державним боргом, надані державні гарантії подаються не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним. Звіт про бюджетну заборгованість надається на пізніше 1-го числа другого місяця наступного за звітним.

Місячний звіт про фактичні надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, а також звіт про податковий борг та про суми надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків, подаються органами, що контролюють справляння надходжень бюджету не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним.

ПРЕЗИДЕНТ УКРАЇНИ
ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ
КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ
МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
РАХУНКОВА ПАЛАТА УКРАЇНИ
Річна
Бюджетна
Звіт про виконання Зведеного бюджету України
Звіт про виконання Державного бюджету України
Звіт про виконання місцевих бюджетів
Звіт про бюджетну заборгованість
Звіт про використання коштів з резервного фонду Держ. бюджету
Звіт про стан державного боргу і гарантованого державного боргу
Фінансова
форма № 1дб "Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України"
форма № 2дб "Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України"
форма № 3дб "Звіт про рух грошових коштів"
Квартальна
Бюджетна
Звіт про виконання Зведеного бюджету України
Звіт про виконання Державного бюджету України
Звіт про виконання місцевих бюджетів
Звіт про стан державного боргу і гарантованого державного боргу
Звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою та кредитами (позиками), залученими під держ. гарантії
Звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань
Фінансова
форма № 1дб "Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України"
Місячна
Бюджетна
Звіт про виконання Зведеного бюджету України
Звіт про виконання Державного бюджету України
Звіт про виконання місцевих бюджетів
Звіт про бюджетну заборгованість
Звітність
ДЕРЖАВНА КАЗНАЧЕЙСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ
Звітність

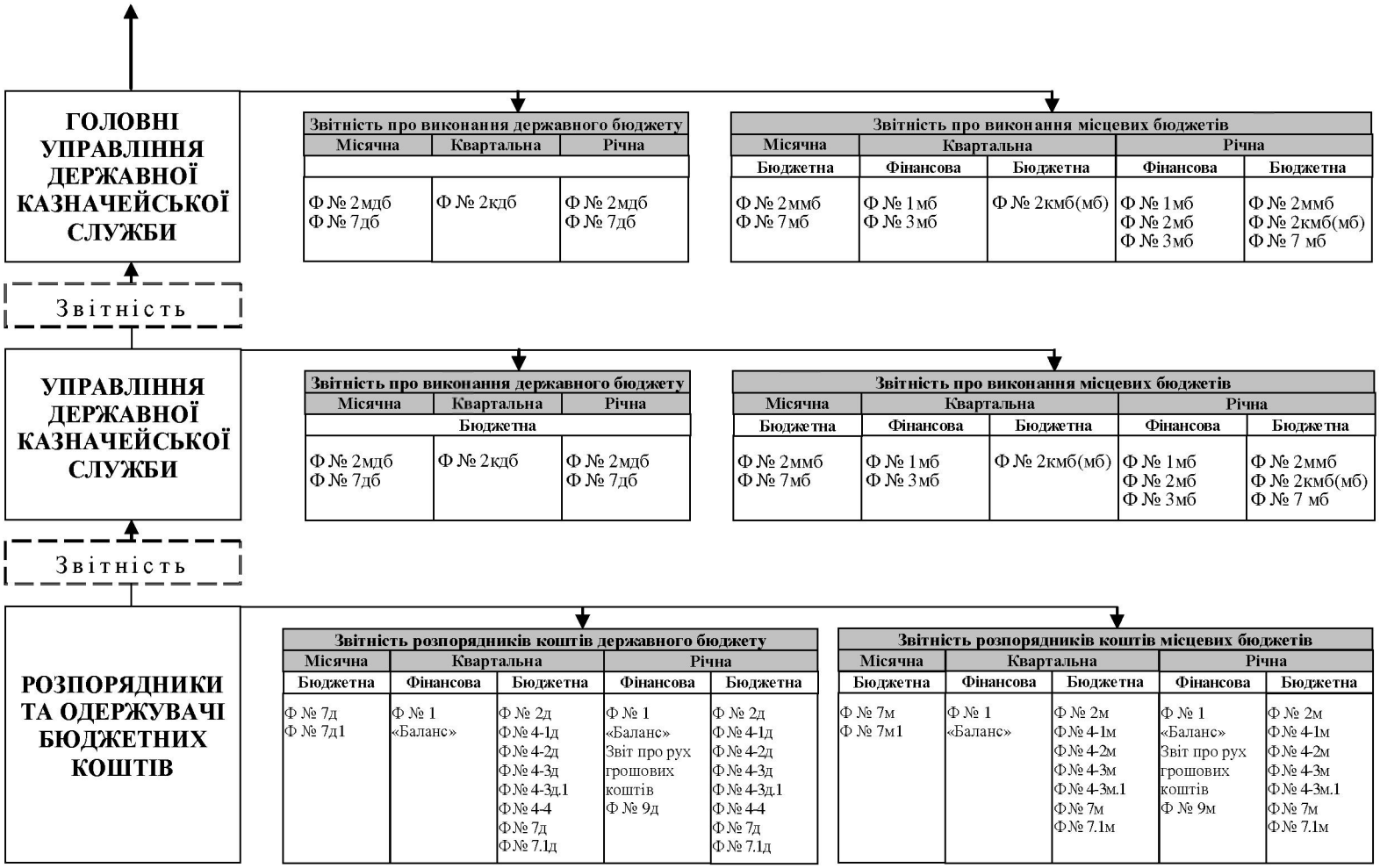


Рис. 15.2. Схема проходження звітності про виконання державного бюджету

Квартальний звіт про виконання державного бюджету, згідно зі статтею 60 Кодексу, надається Казначейством України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 35-ти днів після закінчення звітного кварталу.

Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, надають інформацію про втрати доходів бюджету внаслідок податкових пільг не пізніше 50 днів після закінчення кварталу (не пізніше 70 днів після закінчення року), а також про суми реструктуризованої та списаної податкової заборгованості і суми відстрочених та розстрочених платежів не пізніше 35 днів після закінчення кварталу.

Міністерство фінансів у двотижневий строк після отримання квартального звіту про виконання державного бюджету у поточному бюджетному періоді подає Комітету Верховної Ради України з питань бюджету інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України.

Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів Верховній раді, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1-го квітня року, наступного за звітним. До звіту про виконання державного бюджету додаються пояснення щодо відхилень від затвердженого Закону про Державний бюджет України як за доходами, так і за видатками.

Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про державний бюджет готує та подає до Верховної Ради України висновки про використання коштів бюджету з оцінкою ефективності такого використання, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та вдосконалення бюджетного процесу загалом.

Верховна Рада України розглядає звіт про виконання закону про Державний бюджет України у двотижневий термін з дня отримання висновків та пропозицій Рахункової палати щодо використання коштів державного бюджету.

Звіт Кабінету Міністрів перед Верховною Радою про виконання закону про Державний бюджет України представляє Міністр фінансів України. Із співдоповіддю про виконання закону про Державний бюджет України виступають Голова Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та Голова Рахункової палати. Верховна Рада України може заслухати головних розпорядників коштів державного бюджету щодо використання ними бюджетних коштів.

За результатами розгляду Верховна Рада України приймає рішення щодо звіту про виконання закону про Державний бюджет України. Постанова Верховної Ради України щодо затвердження звіту про виконання державного бюджету публікується в офіційних засобах масової інформації для загального відома.

Державна казначейська служба України складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів за встановленими формами. Зведені показники звітності про виконання бюджетів одночасно подаються територіальними органами казначейства Міністерству фінансів АР Крим, фінансовим органам місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад.

Квартальний та річний звіти про виконання місцевого бюджету відповідно до статті 80 Бюджетного кодексу подаються до Верховної Ради АР Крим та відповідної ради Радою міністрів АР Крим, місцевою державною адміністрацією, виконавчим органом відповідної ради чи міським, селищним, сільським головою у двомі-

сячний термін після завершення відповідного бюджетного періоду. Перевірка річного звіту здійснюється Рахунковою палатою Верховної Ради АР Крим (щодо використання органами виконавчої влади коштів бюджету АР Крим) чи комісією з питань бюджету відповідної місцевої ради, після чого відповідні ради затверджують звіт про виконання бюджету або приймають інше рішення з цього приводу.

Територіальні органи казначейства складають та подають відповідним місцевим фінансовим органам баланси, звіти про виконання місцевих бюджетів та інші фінансові звіти за правилами та формами, встановленими Міністерством фінансів України, яке забезпечує формування державної бюджетної політики.

Висновки до розділу

- Завершальним етапом бухгалтерського узагальнення інформації про виконання бюджетів є формування звітності. Згідно з Бюджетним кодексом України звітність про виконання державного та місцевих бюджетів (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність.
- Фінансова (бухгалтерська) звітність – це система взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету та результати його виконання за звітний період. Її складають з дотриманням принципу балансового узагальнення інформації про виконання бюджетів. Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації.
- Фінансова та бюджетна звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку органів казначейства та окремих даних звітів розпорядників (одержувачів) коштів державного та місцевих бюджетів, що забезпечує її реальність і достовірність. Вона повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку.
- Залежно від різних класифікаційних ознак розрізняють: за призначенням – внутрішню і зовнішню звітність; за обсягом показників, що відображають стан виконання бюджетів – первинну та зведену (консолідовану) фінансову; за термінами складання і подання – оперативну, місячну, квартальну та річну.
- Метою складання звітності про виконання бюджетів є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і результати виконання бюджетів користувачам для прийняття ними виважених економічних рішень у сфері бюджетної діяльності.
- Інформація щодо виконання державного та місцевих бюджетів відображається у відповідних формах фінансової та бюджетної звітності органів казначейства, які розробляються згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та враховують досвід країн з розвинутою ринковою економікою.
- Форми фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ та порядок їх заповнення, періодичність, способи та порядок їх надання встановлюються Міністерством фінансів України з урахуванням вимог Бюджетного кодексу та закону про державний бюджет на відповідний період.
- Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку і має включати інформацію, яка є зрозумілою, суттєвою, достовірною та своєчасною для користувачів, виходячи з принципів безперервності, обачливості, превалювання суті над формою та інших принципів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

- Звіти складаються наприкінці кожного звітного періоду, який можна назвати обліковим періодом. Упродовж кожного звітного періоду збирається та обробляється економічна інформація про операції, що здійснюються всіма учасниками бюджетного процесу. Основними користувачами інформації про стан виконання державного та місцевих бюджетів є органи законодавчої та виконавчої влади, що використовують її для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю використання бюджетних коштів.
- Терміни подання фінансової та бюджетної звітності про виконання державного та місцевих бюджетів органам казначейства нижчого рівня та установам і організаціям, які знаходяться на казначейському обслуговуванні, встановлюються з таким розрахунком, щоб забезпечити своєчасне подання місячної, квартальної та річної звітності вищестоящим органам казначейства відповідно до вимог Бюджетного кодексу.

Контрольні запитання

1. Які нормативно-правові документи визначають основи порядку складання, подання та розгляду звітності про виконання державного та місцевих бюджетів?
2. Назвіть і охарактеризуйте види звітності за різними класифікаційними ознаками.
3. З якою метою складається фінансова та бюджетна звітність про виконання бюджетів?
4. Ким затверджуються форми звітності про виконання бюджетів та з врахуванням яких вимог?
5. З дотриманням яких принципів формується звітність про виконання бюджетів?
6. Охарактеризуйте склад фінансової звітності про виконання державного та місцевих бюджетів бюджетних установ.
7. Який порядок складання та надання бюджетної звітності про виконання бюджетів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів?
8. Які форми бюджетної звітності складають розпорядники та одержувачі коштів місцевих бюджетів?
9. Опишіть порядок складання та подання фінансової та бюджетної звітності органами казначейства.
10. Опишіть склад і порядок складання бюджетної звітності про виконання державного бюджету органами казначейства
11. Які форми бюджетної звітності формують органи казначейства про виконання місцевих бюджетів?
12. Який порядок складання та подання фінансової звітності про виконання бюджетів органами казначейства?
13. У які терміни подається місячна, квартальна, річна звітність про виконання державного та місцевих бюджетів?
14. Опишіть порядок розгляду річного звіту про виконання державного та місцевих бюджетів.

РОЗДІЛ 16

КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ КАЗНАЧЕЙСТВА

16.1. Зміст і призначення фінансового контролю

В умовах ринкових трансформацій в Україні, адаптації економічних відносин до нових умов господарювання актуального значення набуває фінансовий контроль з боку органів державної влади та управління за законністю формування й обґрунтованістю використання фінансових ресурсів, спрямування їх на соціально-економічний розвиток держави. Від організації цілісної системи державного фінансового контролю залежить ефективність здійснення державної фінансової політики.

За своєю економічною сутністю ***фінансовий контроль*** – це комплекс заходів, що вживаються законодавчими та виконавчими органами влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ, для забезпечення законності й ефективності формування, володіння та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян, а також успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів.

Фінансовий контроль є важливим елементом системи управління державними фінансами. Він включає контроль за дотриманням фінансово-економічного законодавства у процесі формування і використання грошових фондів, оцінку ефективності фінансово-господарських операцій і доцільність здійснених видатків.

Важливість державного фінансового контролю в економіці держави зумовлена його місцем та роллю в усіх сферах суспільного відтворення: контроль займає центральне місце в системі фінансового адміністрування та супроводжує процес руху грошових коштів. Фінансовий контроль охоплює тією чи іншою мірою всі сфери діяльності суспільства. Раціональна організація та ефективне функціонування фінансового контролю дозволяє суттєво впливати на процеси розширеного відтворення, сприяє забезпеченню національних економічних інтересів і підвищенню фінансової безпеки держави, розвитку ринкової економіки й економічного зростання.

Призначення фінансового контролю полягає у:

- ✓ сприянні успішної реалізації фінансової політики держави, дотриманні норм бюджетного законодавства;
- ✓ виявленні достовірності, своєчасності і повноти мобілізації коштів до бюджетів і державних цільових фондів;
- ✓ перевірці законності й ефективності використання фінансових ресурсів, що знаходяться у розпорядженні держави і концентруються у державному і місцевих бюджетах;
- ✓ визначенні законності й обґрунтованості витрачання бюджетних коштів бюджетними установами;
- ✓ контроль за реалізацією механізму міжбюджетних відносин;

- ✓ забезпеченні фінансових інтересів держави, державних установ та інших економічних суб'єктів.

Методологічно сутність фінансового контролю як поняття зводиться до процесу перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості прийняття рішень і результатів їх виконання, а саме: вивчення природи фінансово-господарських операцій, перевірки правильності здійснюваних операцій та їх відображення в обліку, а також вжиття заходів для усунення порушень і попередження їх у подальшому.

Фінансовий контроль як економічний процес включає такі елементи: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю, принципи контролю, методи контролю, техніку контролю, власне сам процес контролю, прийняття рішень за результатами контролю.

Організація контролю потребує чіткого визначення суб'єкта контролю. Він, як правило, визначається законодавством держави, нормативно-правовими актами суб'єктів фінансової діяльності. ***Суб'єктами фінансового контролю*** виступають органи державної влади та місцевого самоврядування залежно від рівня ініціювання, а також інститути незалежного фінансового контролю, сукупність яких складає інфраструктуру фінансового контролю.

При визначенні у законодавчому порядку суб'єкта контролю визначається, відповідно, об'єкт контролю.

Об'єктами фінансового контролю виступають такі вартісні показники, як доходи та видатки державного та місцевих бюджетів, відрахування до державних цільових фондів, міжбюджетні трансферти, а також прибуток, рентабельність, собівартість, витрати виробництва підприємств, організацій, установ тощо. Об'єктами фінансового контролю є також доходи та нерухоме майно громадян України, доходи іноземних громадян у тій частині, в якій зазначені особи виступають як платники податків чи інших обов'язкових платежів.

Предметом фінансового контролю є фінансові відносини між гілками державної влади та місцевого самоврядування щодо створення, розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів з метою задоволення соціально-економічних потреб держави. Сферою фінансового контролю є практично всі операції, що здійснюються з використанням грошових коштів.

Фінансовий контроль охоплює перевірку:

- ✓ дотримання вимог економічних законів (оптимальності пропорцій розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту);
- ✓ складання і виконання бюджетів усіх рівнів (бюджетний контроль);
- ✓ ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів підприємств і організацій, бюджетних установ;
- ✓ надходження податків, зборів, інших платежів у всі ланки бюджетної системи;
- ✓ законності і доцільності здійснення операцій;
- ✓ достовірності та повноти відображення здійснених операцій з бюджетними коштами у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Інститут фінансового контролю є важливим складовим елементом фінансового механізму, сутнісні характеристики якого відображаються у ***завданнях***, що стоять перед ним, а саме:

- ✓ сприяння збалансованості між потребою у фінансових ресурсах і обсягами надходжень доходів до державної скарбниці;

- ✓ виявлення резервів зростання фінансових ресурсів;
- ✓ сприяння раціональному витрачанню фінансових ресурсів;
- ✓ додержання положень фінансової дисципліни при виконанні видаткової частини бюджетів;
- ✓ забезпечення дотримання діючого законодавства та нормативних актів.

Важливу роль у забезпеченні якості фінансового контролю відіграє рівень організації обліку у державі – бухгалтерського, бюджетного, податкового, оскільки звітна документація є основним об'єктом фінансового контролю.

Фінансовий контроль лише тоді виконує відведену йому роль, якщо ґрунтуватиметься на таких ***принципах***:

- ✓ законності, об'єктивності, поєднання державних, регіональних і приватних інтересів;
- ✓ незалежності фінансового контролю як невід'ємного атрибута демократії і обов'язкового елемента управління державними фінансовими ресурсами;
- ✓ розподілу контрольних повноважень, який передбачає розмежування функцій ініціювання та виконання фінансового контролю між суб'єктами контролю;
- ✓ повноти охоплення об'єктів контролем, який досягається завдяки суцільному стеженню або вибірковій перевірці певних сегментів підконтрольних об'єктів;
- ✓ достовірності фактичної інформації, дотримання якої забезпечує її відповідність реальним фінансовим ресурсам, процесам і результатам діяльності, які відображає ця інформація;
- ✓ збалансованості контрольних дій, що передбачає узгодженість їхньої внутрішньої та зовнішньої спрямованості й забезпечує рівновагу фінансового контролю;
- ✓ превентивності контрольних дій (попереджувальний характер), завдяки якому досягається завчасне здійснення контролю з метою запобігання виникненню суттєвих відхилень фактичного стану фінансової діяльності від встановлених норм;
- ✓ ефективності, що передбачає пристосованість системи контролю до фінансової діяльності господарюючих суб'єктів і залежить від повноти виконання контролюючими органами покладених на них функцій;
- ✓ принцип відповідальності, що передбачає відповідальність контролюючих суб'єктів за ефективність функціонування системи фінансового контролю та господарюючих суб'єктів за наслідки контрольних дій.

Окрім цього, фінансовий контроль має здійснюватись безперервно, регулярно і систематично; бути оперативним, дієвим, гласним, відкритим і різнобічним. При цьому обов'язковою вимогою є дотримання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом.

16.2. Види, форми та методи фінансового контролю

Фінансовий контроль має різноманітні зовнішні прояви, здійснюється у різних формах, а тому його можна класифікувати залежно від обраного критерію. Традиційно фінансовий контроль класифікують за критеріями часу та місця проведення контролю, джерел інформації та методики виконання й цільової спрямованості контрольних дій тощо.

Успішне та ефективне проведення фінансового контролю залежить від рівня організації і видів контролю, форм і методів його проведення.

Вид контролю – це його складова, яка виражає зміст цілого, і відрізняється від інших частин суб'єктами і об'єктами контролю, що, в свою чергу, визначає відмінності в методах здійснення контрольних дій. Розрізняють декілька видів фінансового контролю залежно від різних класифікаційних ознак (рис.16.1).

Залежно від суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль та характеру контрольної діяльності, розрізняють такі його види:

- ***Державний фінансовий контроль*** здійснюють державні органи влади й управління. Головна його мета – забезпечити інтереси держави і суспільства щодо надходження доходів і витрачання державних коштів. Від його організації багато в чому залежать напрями економічного розвитку держави, рівень добробуту населення, масштаби тіньової економіки й економічних злочинів.
- ***Відомчий фінансовий контроль (контроль власника)*** застосовується тільки до підвідомчих підприємств і організацій. Він здійснюється підрозділами внутрішнього аудиту та контролю в органах державної влади й охоплює діяльність підзвітних їм підприємств, установ і організацій. Останнім часом в процесі адміністративної реформи у зв'язку з ліквідацією великої кількості міністерств та появою підприємств нових форм власності масштаби відомчого контролю значно скоротилися. Тому появився новий вид фінансового контролю – ***муніципальний.*** Суб'єктами муніципального фінансового контролю є контрольні комісії, що створюються представницькими органами місцевого самоврядування. Об'єктами – фінансові відносини між окремими рівнями та суб'єктами місцевого самоврядування, органами державної влади і управління щодо формування і використання фінансових ресурсів для задоволення соціально-економічних потреб окремих регіонів і територіальних громад.
- ***Незалежний (громадський, суспільний) фінансовий контроль*** здійснюють відносно незалежні від органів державної влади й місцевого самоврядування громадські організації (партії, рухи, профспілкові організації тощо) та спеціальні контролюючі інститути – аудиторські фірми, незалежні аудитори, тимчасові контрольні групи, ревізійні комісії, метою яких є захист фінансових інтересів членів громадянського суспільства. Об'єктами незалежного контролю є акумулювання та використання фінансових ресурсів громадян та їх об'єднань з метою розв'язання власних фінансових проблем.

Залежно від джерел інформації й методики виконання контрольних дій фінансовий контроль поділяють на **документальний** і **фактичний**. Поділ за цією ознакою є певною мірою умовним, тому що в основу його розмежування покладено лише різні джерела даних, що використовуються при здійсненні контрольних дій. Так, джерелами інформації для документального контролю є первинні документи, бухгалтерська, статистична звітність, нормативи та інша документація. Фактичний контроль ґрунтується на вивченні фактичних даних про об'єкт контролю за даними їх перевірки в натуральному вираженні. А тому він не може бути всеохоплюючим з огляду на безперервний характер фінансово-господарських операцій.

Залежно від цільової спрямованості контрольних дій виділяють ***тактичний і стратегічний контроль.*** Стратегічний фінансовий контроль спрямовується на розв'язання стратегічних питань розвитку підприємства у майбутньому, тактичний – вирішує поточні питання їхньої фінансової діяльності.



Рис. 16.1. Класифікація видів фінансового контролю

Залежно від місця здійснення фінансового контролю виділяють такі його види як ***контроль на місцях***, коли суб'єкт виконує контрольні дії безпосередньо на підконтрольному об'єкті, та ***дистанційний контроль,*** при якому суб'єкт контролює віддалений від нього об'єкт за допомогою інформації, яка передається за допомогою телекомунікаційних засобів.

Виходячи з поділу контролюючих суб'єктів на ініціаторів і виконавців виділяють: ***прямий (безпосередній) контроль***, який здійснюють його ініціатори; ***представницький (опосередкований)*** – контроль, делегований ініціаторами іншим суб'єктам, що є виконавцями контролю.

Залежно від характеру взаємовідносин суб'єкта і об'єкта контролю виділяють ***внутрішній*** і ***зовнішній контроль***. Обидва види контролю доповнюють один одного і між ними існує тісний зв'язок. Лише в оптимальному поєднанні цих двох видів контролю можна досягти їх повної віддачі та ефективності.

Зовнішній контроль – контрольні заходи, які здійснюються ззовні та охоплюють усю систему державних органів, а тому можуть сприйматися як макрозаходи.

Здійснення зовнішнього контролю розпочинається з вироблення макроекономічної політики, визначення допустимого рівня видатків і дефіциту. На підставі цих загальних завдань складаються плани використання коштів, формується бюджет, який у свою чергу є необхідною законодавчою й адміністративною основою щорічного бюджетного циклу. Центральні органи виконавчої влади мають можливість виконувати відповідні функції регулювання – вони визначають правила використання внутрішніх систем обліку, цільового виділення коштів, норми та принципи здійснення видатків, а також види і форми звітності та періодичності її подання.

Внутрішній контроль – комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи та її підвідомчих установ. Він доповнює макроекономічну стратегію, розроблену центральними органами, і спрямований на досягнення поставлених цілей.

Внутрішній контроль проводяться самою установою і дозволяє контролювати стан справ у сфері її діяльності. Організація самостійно проводить стратегічний аналіз напрямків власної фінансової діяльності та підготовки відповідних фінансових планів і бюджетів. Після складання та затвердження планів доходів і витрат основну увагу організації приділяють проблемам управління й оперативного фінансового контролю.

Важливою ознакою класифікації фінансового контролю є **форма** *його здійснення як засіб вираження змісту об'єкта контролю*. Формами фінансового контролю є певні сторони виявлення змісту фінансового контролю залежно від часу здійснення контрольних дій. Виділяють такі **форми фінансового контролю:** ***попередній, поточний, наступний*** (рис. 16.2).

Попередній (превентивний) фінансовий контроль проводиться до здійснення фінансових операцій і має велике значення для попередження порушень. Він покликаний запобігти порушенням законів, нераціональному використанню фінансових ресурсів. Для цього проводиться оцінка обґрунтованості фінансових програм і прогнозів у процесі складання, розгляду й затвердження бюджетів усіх рівнів, фінансових планів і кошторисів бюджетних установ на основі аналізу макроекономічних показників розвитку економіки держави, обґрунтованості розподілу валового внутрішнього продукту тощо.



Рис. 16.2. Форми фінансового контролю

В умовах переходу до ринкової економіки превентивний фінансовий контроль є найефективнішою формою, оскільки дозволяє запобігти перевитратам і втратам фінансових ресурсів, порушенню законодавства. На стадії фінансового прогнозування та планування превентивний контроль слугує передумовою для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Поточний (оперативний) фінансовий контроль є органічною частиною оперативного фінансового управління й регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ, галузей економіки. Він проводиться в короткі проміжки часу – під час здійснення фінансово-господарських операцій (перерахування податків, зборів, утворення фондів грошових коштів, здійснення виплат тощо). Опираючись на дані первинних документів оперативного та бухгалтерського обліку й інвентаризацій, поточний контроль дає змогу регулювати фінансові операції, що швидко змінюються, попереджувати збитки і втрати. Результативність поточного контролю має забезпечуватися терміновим реагуванням менеджменту за результатами виявлених відхилень, інакше не буде досягнуто очікуваних результатів.

Наступний (ретроспективний) фінансовий контроль здійснюється шляхом аналізу та ревізії бухгалтерської і фінансової звітності після закінчення звітного періоду (за підсумками місяця, кварталу, року). Він характеризується поглибленим вивченням фінансової діяльності за попередній період, дає змогу масштабно оцінити позитивні та негативні сторони фінансової діяльності суб'єктів господарювання, розробляти заходи щодо їх усунення. У процесі наступного контролю перевіряються: повнота та своєчасність поступлень доходів до бюджетів, законність проведених видатків, виявлення порушень фінансової дисципліни та вжиття заходів щодо усунення порушень і притягнення винних до відповідальності. За його результатами визначаються конкретні порушення і зловживання у фінансовій сфері.

Усі форми фінансового контролю тісно взаємопов'язані й доповнюють одна одну, відображаючи тим самим безперервний характер контролю. Так, попередній контроль забезпечує перевірку проектів бюджетів, фінансових планів, кошторисів тощо. Поточний контроль допомагає своєчасно виявити вади й порушення в процесі фінансово-господарської діяльності та своєчасно їх усунути. Наступний контроль виявляє вади, які не були виявлені попереднім та поточним контролем.

Ефективність фінансового контролю чималою мірою залежить від методу контролю. Основними **методами фінансового контролю** *як конкретних способів (прийомів) його проведення* ***є: ревізія, перевірка, обстеження, нагляд*** (рис. 16.3).

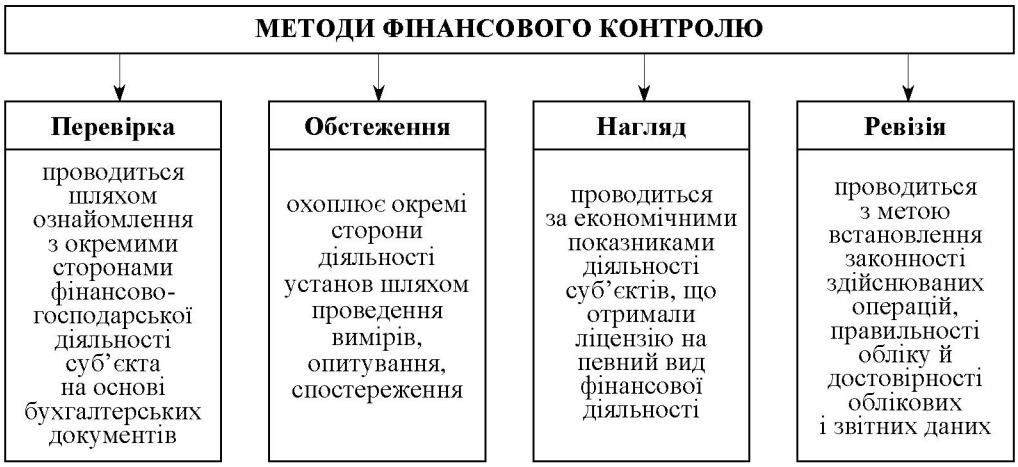


Рис. 16.3. Методи фінансового контролю

Перевірка проводиться шляхом ознайомлення з окремими сторонами фінансово-господарської діяльності на основі бухгалтерських документів. У процесі перевірки виявляються порушення фінансової дисципліни і вживаються заходи щодо їх усунення. Наслідки перевірки оформляються довідкою чи доповідною запискою.

Обстеження охоплює окремі сторони діяльності підприємств і установ, але на відміну від перевірок – за ширшим колом показників, і визначає стан, перспективи розвитку, необхідність реорганізації або переорієнтації їх діяльності. У процесі обстеження можуть здійснюватися певні виміри виконаних робіт, витрачання матеріалів, палива, енергії. Обстеження може проводитись також через опитування, анкетування тощо. Характерним для обстеження є використання прийомів зіставлення фактичного стану справ з нормативним, логічного аналізу різних факторів і обставин здійснення окремих фінансових операцій і дій посадових осіб.

Нагляд проводиться контролюючими органами за економічними суб'єктами, що отримали ліцензію на певний вид фінансової діяльності: страхову, інвестиційну, банківську тощо. Він передбачає контроль за дотриманням встановлених правил і нормативів, приведення їх у відповідність до чинного законодавства.

Ревізія – це метод документального контролю за всією фінансово-господарською діяльністю підприємства, організації, установи за певний проміжок часу з метою встановлення законності здійснюваних операцій, їхньої доцільності та ефективності, перевірки дотримання фінансової дисципліни, правильності обліку й достовірності облікових і звітних даних.

За ступінню охоплення господарської діяльності суб'єкта розрізняють наступні ***види ревізій*** (рис. 16.4).

Повна ревізія передбачає перевірку всіх сторін фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю. Характеризується загальним глибоким вивченням фінансового боку діяльності організації, максимально можливим застосуванням різних методів контролю.

Часткова ревізія проводиться для перевірки окремих сторін або учасників фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів. Проводиться з певного кола питань шляхом ознайомлення з окремими напрямками фінансової діяльності.



Рис. 16.4. Види ревізій

Комплексна ревізія охоплює всі сторони діяльності підконтрольного підприємства, організації, установи, господарську і фінансову діяльність суб'єкта контролю, питання збереження й ефективного використання фінансових ресурсів, якості та стану бухгалтерського обліку й звітності. Для перевірки вузьких технічних і технологічних питань до ревізії залучаються відповідні спеціалісти, що дозволяє забезпечити ефективність і повноту її результатів.

Тематична ревізія проводиться в однотипних підприємствах, організаціях, установах по окремих аспектах діяльності, що дозволяє виявити типові недоліки або порушення і прийняти заходи щодо їх усунення. Наприклад, перевірка установ охорони здоров'я щодо дотримання норм харчування, витрачання медикаментів тощо.

Залежно від ступеня охоплення фінансових і господарських операцій (повноти залучених документів) розрізняють такі ревізії:

Вибіркова ревізія – це перевірка певної частини первинних документів за певний проміжок часу. Як правило, перевіряють один місяць у кварталі. При виявленні порушень переходять до суцільної ревізії.

Суцільні ревізії передбачають перевірку всіх документів проведених операцій на певній ділянці діяльності за весь підконтрольний період.

Комбінована ревізія передбачає перевірку одних учасників суцільним методом, а інших – вибірковим, що дозволяє ревізувати (охопити) великі об'єкти зі значним документооборотом, які здійснюють великомасштабні господарські операції.

За результатами проведеної ревізії оформляється акт, на основі якого приймаються заходи щодо усунення порушень, відшкодування матеріальних збитків і притягнення винуватців до відповідальності.

Використання всієї сукупності видів, форм і методів контролю у їх тісній взаємодії має надзвичайно велике значення для ефективного функціонування системи фінансового контролю.

Для поліпшення платіжної дисципліни та забезпечення своєчасності розрахунків господарюючих суб'єктів з державним бюджетом проводять аудит їхньої діяльності.

Аудит – перевірка офіційної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності та обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству.

Поява та розвиток аудиту в сучасних умовах господарювання зумовлена наступними чинниками:

- ✓ значним скороченням масштабів неефективного відомчого контролю;
- ✓ появою підприємств нових форм власності, які не підпорядковуються вищестоящій організації, що здійснює контроль за їхньою діяльністю;
- ✓ неможливістю загальнодержавними органами фінансового контролю охопити регулярними і глибокими перевірками всі суб'єкти господарювання, що і покладається на аудиторські фірми.

Аудиторська діяльність включає організаційне й методичне забезпечення аудиту, виконання аудиторських перевірок та надання аудиторських послуг як через перевірки, так і проведенням експертиз і консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності, економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

Розрізняють зовнішній і внутрішній аудит.

Зовнішній аудит відповідно до чинного законодавства здійснюють незалежні особи (аудитори), аудиторські фірми, котрі мають кваліфікаційний сертифікат і на його основі отримали ліцензію. Зовнішній аудит проводиться переважно з ініціативи господарських суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит).

Внутрішній аудит – діяльність установи, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності установи та підвідомчих установ, поліпшення внутрішнього контролю. Його здійснюють внутрішні аудитори з метою інформування керівництва установи про ефективність її фінансової діяльності.

Головним завданням аудиторів є глибокий і всесторонній аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання за певний відрізок часу, як правило за рік. Інформацією для аналізу є декларація про доходи підприємства чи організації та звіт про фінансові результати. Для проведення аналізу необхідно мати також бухгалтерські документи по обліку виробничих витрат, реалізації продукції, фінансових результатах діяльності.

В процесі проведення аудиту можна виділити такі етапи:

- ✓ *планування* – розробка підходів до об'єкта, що підлягає аудиту;
- ✓ *опитування* – виявлення фактів, які мають значення при перевірці;
- ✓ *реєстрація* – огляд системи бухгалтерського обліку і звітності клієнта;
- ✓ *підтвердження* – перевірка окремих операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку з метою підтвердження правильності проведених записів щодо здійснених операцій і відсутності відхилень.

За результатами аудиторської перевірки складається аудиторський висновок, який поділяють на:

- ✓ *кваліфікований висновок*, який вказує на недоліки у постановці бухгалтерського обліку, окремі прорахунки, що потребують виправлення;
- ✓ *некваліфікований висновок*, що характеризує стан бухгалтерського обліку й фінансовий стан підприємства і не містить зауважень.

В умовах становлення ринкових відносин, що супроводжуються появою підприємств різних форм власності, зміною джерел фінансових ресурсів, їх складу та структури, принципів їх використання, аудит виходить за межі традиційної ролі перевірки дотримання нормативів та фінансової ревізії і комплексно аналізує економічні наслідки використання державних коштів. Його мета полягає у сприянні загальному управлінню видатками, забезпечуючи ефективне використання бюджетних коштів.

16.3. Органи державного фінансового контролю, їх функції

Державний фінансовий контроль здійснюється уповноваженими центральними органами законодавчої й виконавчої влади та підрозділами внутрішнього аудиту та контролю, що функціонують у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. У системі органів фінансового контролю є спеціальні органи, наприклад, Рахункова палата України, Державна фінансова інспекція, здійснення фінансового контролю для яких є основним завданням. Разом з тим є органи, наприклад, доходів і зборів та казначейської служби, які виконують контрольні функції паралельно з іншими, покладеними на них завданнями, і контролюють лише окремі напрямки руху державних коштів.

Органи фінансового контролю взаємодіють із правоохоронними органами з питань здійснення фінансового контролю на засадах самостійності в прийнятті рішень, незалежності в діях, невтручання до сфери компетенції один одного. За умови нанесення державі збитків в особливо великих розмірах вони передають матеріали до правоохоронних органів.

Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх повноважень, встановлених Бюджетним кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України.

Верховна Рада України як вищий орган законодавчої влади здійснює контрольні функції відповідно до Бюджетного кодексу та конституційно визначених повноважень. До повноважень Верховної Ради належить контроль за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу:

- ✓ заслуховування звітів про стан виконання державного бюджету, а також звітів розпорядників бюджетних коштів про використання коштів державного бюджету;
- ✓ контроль за використанням коштів резервного фонду державного бюджету.

Комітети Верховної Ради беруть участь у підготовці до розгляду Верховною Радою проекту закону про Державний бюджет України, готують і попередньо розглядають питання щодо контролю за формуванням звіту про виконання державного бюджету в частині, що віднесена до їх компетенції.

До повноважень *Комітету Верховної Ради з питань бюджету по контролю за дотриманням бюджетного законодавства* належить:

- ✓ контроль за відповідністю поданого Кабінетом Міністрів проекту закону про Державний бюджет України Основним напрямам бюджетної політики на наступний бюджетний період та підготовка відповідного висновку;
- ✓ контроль за відповідністю законопроектів, поданих на розгляд до Верховної Ради, бюджетному законодавству.

Парламентським органом, що здійснює контроль з позицій макроекономічного фінансового регулювання і дієвості фінансової політики, є **Рахункова палата України**. До повноважень Рахункової палати по контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

- ✓ використанням коштів державного бюджету відповідно до закону про Державний бюджет України;
- ✓ утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу;
- ✓ ефективністю використання та управління коштами державного бюджету;
- ✓ фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального й культурного розвитку, охорони довкілля;
- ✓ використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади за доходами і видатками.

Рахункова палата уповноважена контролювати весь цикл бюджетного процесу, проводити аналіз відхилень від показників державного бюджету, надавати пропозиції щодо вдосконалення бюджетного процесу, інформувати Верховну Раду України про виконання бюджету, здійснювати інші контрольні функцій.

Новим напрямом діяльності Рахункової палати є аудит ефективності, основною метою якого є визначення соціально-економічного ефекту використання коштів держави, а також розробка рекомендацій з підвищення результативності, економності і продуктивності використання бюджетних коштів та управління державними фінансовими ресурсами в цілому.

Головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики, а також політики у сфері державного фінансового контролю є **Міністерство фінансів України.** Перед Міністерством фінансів стоять такі основні завдання:

- ✓ формування і забезпечення у межах повноважень реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- ✓ координації та спрямування діяльності органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства;
- ✓ забезпечення концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямах соціально-економічного розвитку України;
- ✓ здійснення заходів щодо підвищення ефективності управління державними фінансами;
- ✓ проведення разом з іншими органами виконавчої влади аналізу фінансово-економічного стану держави, перспектив її подальшого розвитку;

Відповідно до Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого Указом Президента від 8.04.2011 р. № 446 Міністерство фінансів у межах своїх повноважень здійснює такі функції:

- ✓ розробляє проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;
- ✓ здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування;
- ✓ складає та уточнює прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди;
- ✓ складає проект закону про Державний бюджет України та здійснює підготовку аналітичних матеріалів до нього;
- ✓ розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди;
- ✓ здійснює оцінку відповідності бюджетному законодавству бюджетних запитів, паспортів бюджетних програм, проектів зведених кошторисів для складання розпису державного бюджету;
- ✓ здійснює аналіз бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, стосовно його відповідності меті, пріоритетності та ефективності використання бюджетних коштів;
- ✓ здійснює оцінку виконання результативних показників бюджетних програм та відповідності звітності головних розпорядників бюджетних коштів показникам, установленим законом про Державний бюджет України.

Пріоритетне місце серед органів фінансового контролю належить **Державній фінансовій інспекції**, яка забезпечує реалізацію державної політики у сфері фінансового контролю. Діяльність органів Державної фінансової інспекції зосереджується в основному на контролі за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в органах виконавчої влади, фондах державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу.

Відповідно до Положення про Державну фінансову інспекцію, затвердженого Указом Президента від 23.04.2011 р. за № 499, органи Державної фінансової інспекції здійснюють контроль за:

- ✓ раціональним та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів, державних цільових фондів;
- ✓ цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, отриманих під державні (місцеві) гарантії;
- ✓ достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань;
- ✓ веденням бухгалтерського обліку, складанням фінансової та бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів бюджетних установ, інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- ✓ станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, а також розробляють пропозиції за результатами ревізій і контролюють їх виконання.

Важлива роль у здійсненні державного фінансового контролю за дотриманням податкового та митного законодавств належить **Міністерству доходів і зборів України**. Згідно з Положенням про Міністерство доходів і зборів, затвердженого

Указом Президента України від 18.03.2013 р. № 141, Міндоходів України здійснює контроль за дотриманням податкового та митного законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску, правильністю нарахувань, повнотою та своєчасністю сплати до бюджетів і державних цільових фондів податків, зборів інших платежів, установлених законодавством, а також запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх виявлення, розкриття, припинення та розслідування.

Міністерство доходів і зборів відповідно до покладених на нього завдань щодо контролю дотриманням податкового та митного законодавства:

- ✓ контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларації, розрахунки тощо), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску;
- ✓ організовує та контролює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;
- ✓ організовує та контролює погашення податкового боргу з податків і зборів платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;
- ✓ організовує та контролює роботу з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та податкового боргу;
- ✓ здійснює контроль за застосуванням відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання під час переміщення товарів через митний кордон України, зокрема після завершення операцій митного контролю та митного оформлення;
- ✓ організовує контроль за правильністю визначення митної вартості товарів відповідно до закону та загальноприйнятої міжнародної практики, а також за правильністю визначення країни походження товарів, що переміщуються через митний кордон України;
- ✓ організовує контроль за доставкою товарів, які перебувають під митним контролем, до митних органів призначення.

У складі відповідних контролюючих органів створено спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями – **податкова міліція**. Основним завданням цих органів є:

- ✓ запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній сфері, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- ✓ розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері;
- ✓ запобігання і протидія корупції у контролюючих органах та виявлення її фактів;
- ✓ забезпечення безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку забезпечує формування та реалізацію єдиної державної політики щодо розвитку і функціонування ринку цінних паперів та похідних (деривативів) в Україні, сприяє адаптації національного ринку цінних паперів до міжнародних стандартів. Вона координує діяльність державних органів з питань функціонування в Україні ринку цінних паперів та похідних (деривативів); здійснює державне регулювання та контроль за:

- ✓ емісією та обігом цінних паперів та похідних (деривативів);
- ✓ ціноутворенням на ринку цінних паперів;
- ✓ дотриманням емітентами порядку реєстрації випуску цінних паперів;
- ✓ діяльністю депозитарної системи України.

Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг забезпечує розроблення й реалізацію стратегії розвитку ринків фінансових послуг та вирішення системних питань їх функціонування; здійснює моніторинг руху капіталу в Україну та за її межі через ринки фінансових послуг; аналізує стан і тенденції розвитку ринків фінансових послуг, розробляє пропозиції щодо формування державної політики у сфері фінансових послуг.

Державна служба фінансового моніторингу України забезпечує реалізацію державної політики та функціонування єдиної державної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, а також внесення пропозицій щодо її формування.

Аудиторська палата організовує незалежний фінансовий контроль. Вона створена відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. за № 3125-XII, який визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Аудиторська палата здійснює:

- ✓ сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- ✓ затверджує стандарти аудиту;
- ✓ веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів;
- ✓ здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог законодавства з аудиторського контролю, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- ✓ здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг.

Аудиторські фірми проводять перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання і дають свої висновки щодо законності й правильності здійснення фінансових операцій, відповідності ведення бухгалтерського обліку встановленим вимогам, достовірності бухгалтерської і фінансової звітності. Аудиторський контроль має за мету надання консультативної допомоги, за його результатами не приймаються рішення про накладання штрафних санкцій і адміністративних стягнень. Разом з тим аудиторські фірми несуть відповідальність за правильність аудиторського висновку, оскільки після їх перевірок податкова, бухгалтерська і фінансова звітність перевіряється відповідними органами фінансового контролю.

Державний фінансовий контроль здійснюється також іншими державними органами: Національним банком України, Фондом державного майна, Антимонопольним комітетом України.

Схематично контрольні повноваження центральних органів державної влади наведено на рисунку 16.5.

Загалом діяльність органів державного фінансового контролю полягає у забезпеченні раціонального застосування державою економічних методів регулювання суспільних процесів, які в умовах ринкових трансформацій і поширення ринкових відносин на всі сфери суспільного життя є найбільш виправданими, динамічними й ефективними.

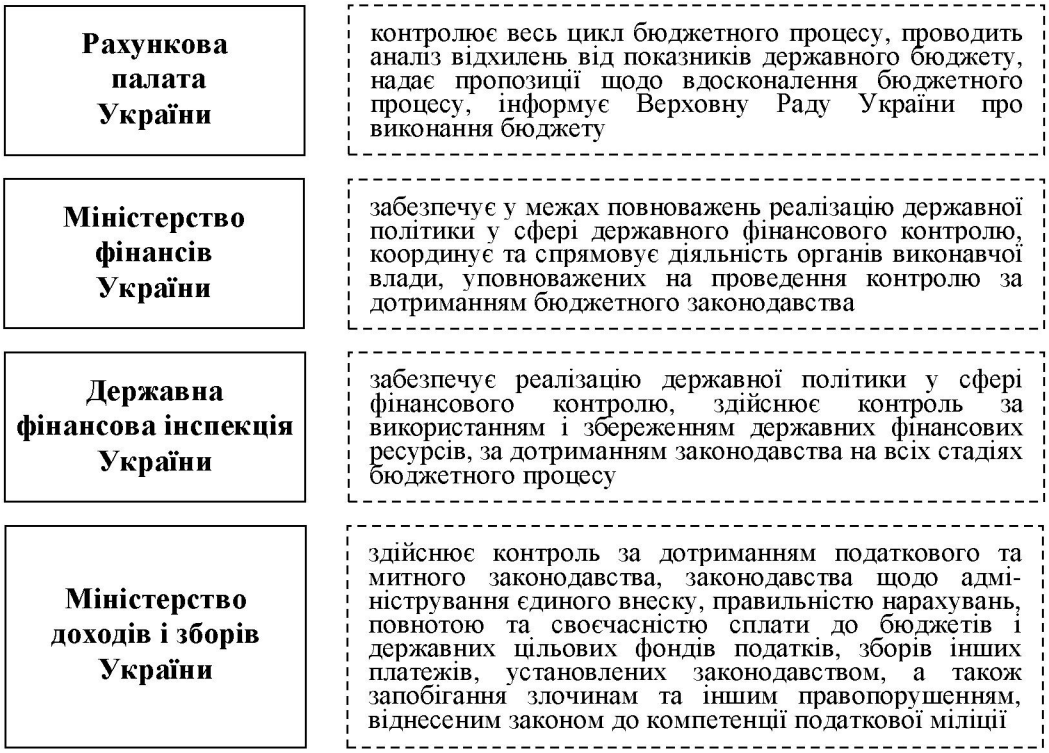


Рис. 16.5. Контрольні повноваження центральних органів державної влади

16.4. Проблеми і напрями вдосконалення діяльності органів державного фінансового контролю

Для впорядкування бюджетного процесу, особливо в частині планування та виконання видаткової частини бюджетів усіх рівнів, необхідно вдосконалити механізм державного фінансового контролю. Однак, незважаючи на посилення окремих елементів фінансового контролю, чинний нині інститут фінансового контролю не може повною мірою запобігти нераціональному витрачанню бюджетних коштів, а, відтак, сприяти оптимізації бюджетного процесу та поступальному розвитку соціально-економічних відносин.

Рівень правопорушень у фінансовій сфері залишається досить високим, що є наслідком нерозв'язаних проблем в організації державного фінансового контролю. Недосконала нормативно-правова база, недостатня ефективність контролю, орієнтація на його здійснення у формі ревізій та перевірок після завершення фінансово-господарських операцій не забезпечують належного усунення виявлених правопорушень, націленості суб'єктів контролю на запобігання правопорушенням, а також високого рівня координації та обміну інформацією.

Необхідною умовою підвищення ефективності державного фінансового контролю є скоординована й упорядкована діяльність органів, які наділені контрольними функціями. Адже ефективність фінансового контролю за економним і цільовим витрачанням бюджетних коштів, станом збереження державного і комунального майна залежить від комплексності його здійснення, своєчасності й повноти реалізації

заходів для відшкодування завданих державі збитків, усунення причин, що призвели до фінансових втрат.

Однак у своїй діяльності контролюючі органи стикаються з низкою проблем щодо ефективної організації фінансового контролю. Однією з актуальних проблем можна вважати *дублювання контрольно-ревізійних дій* між органами, на які покладено здійснення контрольних функцій. До цих органів належать: Державна фінансова інспекція, Рахункова палата, органи державної податкової й казначейської служб, фінансові управління при державних адміністраціях, контролюючі підрозділи Пенсійного фонду тощо.

Для вирішення цієї групи проблем необхідно:

- ✓ чітко регламентувати функції, права і відповідальність фінансових органів при погодженні кошторисів витрат і штатних розписів, внесенні змін до них;
- ✓ запровадити нові та вдосконалити чинні нормативи щодо планування видатків і використання бюджетних коштів та матеріальних цінностей;
- ✓ визначити предмет і обсяг фінансового контролю, який щодо бюджетних коштів та матеріальних цінностей мають здійснювати головні розпорядники бюджетних коштів, фінансові органи та органи казначейства;
- ✓ встановити відповідальність посадових осіб за невиконання або неналежне виконання цих функцій.

Важливою залишається також *проблема відсутності системності контролю,* тобто відповідності попереднього, поточного і наступного контролю. Сьогодні фінансовий контроль з боку органів державної фінансової інспекції не має превентивного характеру щодо попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживань у фінансово-бюджетній сфері.

Зростання динамічності фінансових процесів зумовлює відповідні вимоги щодо забезпечення превентивності, підвищення оперативності фінансового контролю. З огляду на це одним із напрямків удосконалення фінансового контролю є підвищення дієвості поточного контролю з боку органів казначейства в координації з органами державної фінансової інспекції й іншими органами виконавчої влади.

У наявності також *проблема відсутності єдиної інформаційної системи контролю,* тобто доступу до баз даних інших контролюючих органів. Для встановлення дієвого контролю за всіма напрямами витрачання бюджетних коштів від видатків на утримання установ і організацій до їх витрачання на соціально важливі цілі необхідно забезпечити систематичний обмін інформацією між усіма фінансовими і контролюючими органами. Створивши єдину інформаційну базу цю проблему можна вирішити шляхом широкої комп'ютеризації системи фінансового контролю з доступом до локальних і глобальних мереж передачі інформації, що дасть змогу зекономити робочий час і не турбувати зазначені органи постійними письмовими запитами.

Зміни контролюючої системи під впливом соціально-економічних трансформацій суспільства потребують упровадження в життя нових напрямів і методів здійснення контрольних функцій, однією з яких є аналітична робота. Низький рівень аналітичної роботи у низових ланках державної фінансової інспекції не дає змоги виявляти чинники, що призводять до неефективного використання фінансових ресурсів. Відповідно, не вживаються заходи щодо їх усунення.

Важливим напрямком удосконалення контрольно-ревізійної та аналітичної роботи є запровадження автоматизації проведення ревізій та перевірок за допомогою персональних ЕОМ. Для цього потрібно:

- ✓ залучити до роботи над програмним забезпеченням контрольно-ревізійного процесу фахівців-програмістів, обізнаних із ревізорською й обліковою діяльністю;
- ✓ на економічних навчаннях у державних фінансових інспекціях набувати практичних навичок роботи з персональними електронно-обчислювальними машинами.

Потребують свого вирішення також кадрові питання органів державної фінансової інспекції, де у зв'язку з економією бюджетних коштів спостерігається неукомплектованість ревізійного апарату, неналежне матеріальне стимулювання працівників, що призводить до надмірного перевантаження контролерів-ревізорів, підвищення плинності кадрів.

Для підвищення дієвості державного фінансового контролю, спрямованого на зміцнення фінансової дисципліни у державі, дотримання принципів ефективності, доцільності та економності управління суспільними ресурсами постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2003 р. № 1156 затверджено Стратегію розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади. Основними завданнями Стратегії є визначення напрямів реалізації державної політики у сфері фінансового контролю, зорієнтованої на:

1. Формування цілісної системи контролю, що забезпечить:
- ✓ визначення всіх складових системи контролю з вичерпним переліком центральних органів виконавчої влади, які уповноважені здійснювати фінансовий контроль у визначеній сфері, об'єктів та видів фінансового контролю;
- ✓ налагодження ефективного функціонування внутрішнього фінансового контролю в системі міністерств, інших центральних органах виконавчої влади та покращення їх взаємодії із суб'єктами державного фінансового контролю.

2. Розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю, що забезпечить:
- ✓ перехід від контролю, який здійснюється після завершення фінансово-господарських операцій, до контролю, що передує прийняттю управлінських рішень або здійснюється на стадії його виконання;
- ✓ запровадження нових форм контролю;
- ✓ визначення чітких процедур контролю, які забезпечать його безперервність та ефективність на всіх стадіях бюджетного процесу, і запровадження механізму дієвого впливу суб'єктів контролю на хід відшкодування незаконного і нецільового витрачання бюджетних коштів;
- ✓ започаткування ведення обліку коштів, що залишаються у розпорядженні суб'єктів господарювання у зв'язку з наданням їм пільг в оподаткуванні, та забезпечення контролю за використанням цих коштів;
- ✓ посилення дієвості митного контролю шляхом закріплення за митними органами права проводити перевірки фінансово-господарської діяльності юридичних осіб з питань дотримання митного законодавства та інших питань, що стосуються митної справи, в тому числі після завершення митного оформлення товарів поза митним контролем;
- ✓ здійснення системного пруденційного нагляду, а також контролю за діяльністю окремих ринків фінансових послуг;
- ✓ посилення контролю за діяльністю професійних учасників ринку цінних паперів, у тому числі за дотриманням емітентами та учасниками фондового ринку вимог законодавства під час випуску та обігу облігацій місцевих позик;

- ✓ встановлення адміністративної відповідальності за порушення встановленого порядку закупівлі товарів, робіт, послуг за державні кошти та надання відповідним суб'єктам державного фінансового контролю повноважень щодо накладення адміністративних стягнень.

3. Удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що сприятиме:

- ✓ впровадженню в практичну діяльність суб'єктів державного фінансового контролю передового вітчизняного та зарубіжного досвіду у сфері фінансового контролю;
- ✓ розробці та реалізації сучасних інформаційно-технічних проектів, організації на їх базі оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного фінансового контролю;
- ✓ задоволення потреб суб'єктів державного фінансового контролю та контрольно-ревізійних підрозділів щодо підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Підвищенню дієвості й ефективності державного фінансового контролю сприятиме ухвалення закону про державний фінансовий контроль, який би визначав засади єдиної державної політики у сфері фінансового контролю в Україні. Прийняття Закону дозволить чітко розмежувати функції між суб'єктами фінансового контролю та врегулювати наступні питання:

- ✓ визначення структури системи фінансового контролю, основних засад його методологічного і методичного забезпечення;
- ✓ визначення основних принципів та цілей державного фінансового контролю, розкриття усіх його видів, форм і методів проведення;
- ✓ у здійсненні управління системою державного фінансового контролю;
- ✓ створення цілісної системи державного фінансового контролю, яка полягає в визначенні вищого органу державного фінансового контролю, розподілу контролю на зовнішній та внутрішній з закріпленням за ними головних органів державного фінансового контролю;
- ✓ уникнення дублювання та паралелізму в роботі контролюючих органів шляхом визначення повноважень окремих органів та чіткого розмежування їх функцій, що відповідає державній політиці у сфері фінансів та зміцнення фінансової дисципліни;
- ✓ регламентація взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю між собою виходячи з принципів координації їх діяльності вищим органом державного фінансового контролю на засадах, що визначені Лімською декларацією керівних принципів контролю.

Ухвалення зазначеного законопроекту завершить створення правових основ функціонування цілісної системи фінансового контролю в Україні, сприятиме запровадженню єдиних методологічних та методичних підходів у діяльності суб'єктів державного фінансового контролю та обміну інформацією між ними, що значно підвищить ефективність їх роботи. Це, в свою чергу, сприятиме зміцненню державної влади, місцевого самоврядування і стабільності фінансової системи, зростанню ролі держави в регулюванні соціально-економічного розвитку суспільства.

Перспективи вдосконалення фінансового контролю залежать від якості його проведення на всіх етапах і своєчасності адекватного реагування відповідних органів на виявлені факти нецільового і неефективного використання бюджетних коштів. Діяльність контролюючих органів має бути спрямована на попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживань у фінансово-бюджетній

сфері, вжиття заходів для відшкодування незаконних витрат, регулювання обсягів фінансування і приведення їх у відповідність із нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетний процес.

16.5. Організація фінансового контролю у системі казначейства

16.5.1. Сутність та призначення казначейського контролю

Одним із найважливіших принципів бюджетної системи є принцип ефективності та результативності використання бюджетних коштів. Він полягає в тому, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу в межах встановлених їм бюджетних повноважень мають прагнути до досягнення найкращого результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів [п. 6 статті 7 Бюджетного кодексу]. За цих умов посилюється значимість державного фінансового контролю за виконанням бюджету, дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства.

Відповідно до статті 26 Кодексу для ефективного й результативного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками проводиться контроль, який забезпечує:

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

Невід'ємною складовою державного фінансового контролю є контроль, який проводиться органами казначейства й охоплює весь процес касового виконання державного та місцевих бюджетів. Фінансовий контроль постійно здійснюється Казначейством України, яке як зберігач державних коштів зобов'язане забезпечити ефективне й раціональне їх використання відповідно до програми Уряду.

Повноваження органів казначейства щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства регламентуються статтею 112 Бюджетного кодексу України та Положенням про Державну казначейську службу України, затвердженим Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460. Відповідно до вимог цих документів до компетенції органів казначейства належить здійснення контролю за:

- ✓ дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ та інших документів, що застосовуються у процесі касового виконання бюджетів;
- ✓ відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розписів державного та місцевих бюджетів;

- ✓ здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та проведенні платежів за цими зобов'язаннями;
- ✓ відповідністю взятих розпорядниками коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- ✓ відповідністю платежів взятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням у процесі оплати витрат бюджетних установ.
- ✓ дотриманням правил валютного контролю за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті;
- ✓ дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу;
- ✓ закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти при здійсненні розрахунково-касового обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства.

У межах своїх повноважень органи казначейства забезпечують організацію та координацію діяльності розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів, інших учасників бюджетного процесу, здійснюють контроль за виконання ними своїх повноважень.

Метою фінансового контролю, який здійснюється органами казначейства, є запобігання здійсненню порушень бюджетного законодавства та недопущення:

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

Органи казначейства здійснюють контроль бюджетних повноважень у процесі зарахування надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів, за цільовим витрачанням коштів державного та місцевих бюджетів розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів, а також заходи з питань дотримання бюджетного законодавства, порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності бюджетними установами. З цією метою при здійсненні касових видатків перевіряються всі бухгалтерські, фінансові та інші документи, що підтверджують право і законність проведених витрат. У випадку виявлення порушень складається попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення.

Основним завданням такого контролю є забезпечення: своєчасного й повного надходження доходів до бюджету, законності і своєчасності фінансування заходів, передбачених видатковою частиною бюджету, належного виконання учасниками фінансової діяльності своїх зобов'язань, державної дисципліни в усіх органах управління, які беруть участь у виконанні бюджету.

Органи казначейства забезпечують обслуговування державного та місцевих бюджетів та здійснюють контроль за цим процесом, а також контролюють надходження і використання коштів державних цільових фондів. Відтак, можна з впевненістю сказати, що органи казначейства здійснюють контроль за виконанням бюджетів на всіх етапах формування і використання бюджетних коштів, починаючи з

відкриття бюджетних рахунків і завершуючи отриманням звітності про виконання бюджетів.

У процесі касового виконання державного та місцевих за доходами та видатками органи казначейства здійснюють попередній, поточний і наступний контроль, що є запорукою прозорості та підконтрольності руху грошових потоків і цільового використання державних коштів:

Попередній контроль здійснюється до проведення операцій з бюджетними коштами. Його метою є недопущення виникнення можливих фінансових порушень в процесі оцінки обґрунтованості доходів і доцільності видатків. Ефективність цієї форми контролю полягає в тому, що вона дає можливість запобігти порушенням законодавства, нецільового використання бюджетних коштів. Органи казначейства здійснюють попередній контроль за такими напрямками діяльності:

- ✓ при формуванні особових справ розпорядників та одержувачів бюджетних коштів перевірять наявність та правильність оформлення пакета документів установ і організацій, які ними надаються;
- ✓ при формуванні мережі установ і організацій здійснюють перевірку поданої розпорядниками інформації на відповідність встановленим вимогам щодо складання мережі, даним Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (код розпорядника /одержувача за Єдиним реєстром, код за ЄДРПОУ, найменування й статус установи);
- ✓ при отриманні документів на відкриття рахунків орган казначейства зобов'язаний здійснити перевірку поданих документів, зокрема:
  - підписи осіб на заяві про відкриття рахунка мають бути розшифровані з обов'язковим зазначенням прізвища й ініціалів та ідентифіковані з підписами в картці із зразками підписів та відбитка печатки;
  - виписка з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців має відповідати вимогам законодавства;
  - посвідчувальні написи нотаріуса на документах визнаються, якщо вони відповідають формам, визначеним законодавством;
- ✓ контроль за реалізацією бюджетних програм – проводиться головними розпорядниками та контролюючими органами в межах своїх повноважень для здійснення оцінки економічного ефекту від використання бюджетних коштів на реалізацію бюджетної програми та досягнення запланованої мети, виявлення проблем у ході виконання бюджетної програми та розробки пропозицій щодо підвищення ефективності розподілу бюджетних коштів;
- ✓ на етапі доведення обсягів бюджетних асигнувань здійснюють контроль за відповідністю асигнувань, визначених у кошторисах і планах асигнувань, сумам, зазначеним у розписах відповідних бюджетів.

Таким чином, попередній контроль, що проводиться органами казначейства, передує здійсненню касових видатків, а відтак є ефективним засобом забезпечення їх цільового спрямування.

Поточний контроль здійснюється на стадії проведення фінансових операцій по формуванню, розподілу та використанню бюджетних коштів. Його метою є забезпечення дотримання фінансової дисципліни і недопущення порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу. Цей вид контролю охоплює діяльність органів казначейства при проведенні операцій з:

- ✓ повернення платникам помилково та надміру сплачених до бюджетів платежів, відшкодування податку на додану вартість – проводиться контроль за відповідністю суми сплати та дати зарахування зазначених у поданні чи висновку даним виписок з бюджетних рахунків; наявності погодження фінансовим органом у разі повернення коштів з місцевих бюджетів; правильності заповнення всіх реквізитів подань та висновків органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- ✓ реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань – здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- ✓ відкриття бюджетних асигнувань з державного бюджету та виділення коштів з місцевих бюджетів – розподіли відкритих асигнувань перевіряються органами казначейства щодо відповідності вказаних у них сум залишкам на відповідних рахунках, залишкам невикористаних асигнувань розпорядників нижчого рівня та одержувачів, невиконаним зареєстрованим бюджетним фінансовим зобов'язанням та наданій мережі;
- ✓ оплати рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів – проводиться контроль відповідності платіжних документів затвердженому кошторису бюджетної установи (для одержувачів – плану використання бюджетних коштів), контроль за наявністю необхідних підтверджуючих документів, що є підставою для здійснення платежів.

На етапі оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів органи казначейства перевіряють: достатність підстав для здійснення платежів (наявність підтвердних документів, дотримання розпорядниками коштів вимог нормативно-правових актів, що регулюють бюджетний процес, тощо), відповідність платежів вимогам обліку та контролю за зобов'язаннями, а також правильність оформлення розрахункових документів.

До заходів поточного контролю відносять контроль за відповідністю платіжних документів затвердженому кошторису бюджетної установи (для одержувачів – плану використання бюджетних коштів), контроль за наявністю необхідних підтверджуючих документів, що є підставою для здійснення платежів.

Для оплати витрат бюджетна установа подає до відповідного органу казначейства документи, що підтверджують факт виконання взятого зобов'язання. Орган казначейства проводить перевірку:

- ✓ відповідності платіжних документів бюджетному розпису та затвердженому кошторису;
- ✓ наявності підтверджуючих документів, а також правильності заповнення реквізитів.

Підтверджуючі документи засвідчують факт придбання товару, виконання робіт, надання послуг і є важливим інструментом контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Тому особливу увагу при оплаті витрат розпорядників та одержувачів бюджетних коштів органи казначейства приділяють їх перевірці. Перед здійсненням платежу працівники органу казначейства відслідковують, чи:

- ✓ є бюджетні призначення на зазначені цілі й чи виділені з бюджету відповідні асигнування;
- ✓ було надано послуги, отримано товари, виконано роботи тощо;

- ✓ видатки класифіковано відповідно до кодів бюджетної класифікації;
- ✓ документи заповнено і правильно вказано реквізити.

Лише після перевірки платіжних та підтверджуючих документів органом казначейства здійснюється оплата рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. У такий спосіб реалізується механізм поточного контролю за витрачанням бюджетних коштів, при якому оплата видатків здійснюється безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності на підставі первинних документів розпорядників бюджетних коштів, що підтверджують необхідність і доцільність витрат. Таким чином органами казначейства забезпечується цільове спрямуванням бюджетних коштів, а відтак ефективне управління державними фінансами.

Наступний контроль здійснюється за результатами проведених фінансових операцій шляхом перевірки та аналізу бухгалтерських балансів і звітів про виконання бюджетів. Органи казначейства перевіряють правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій з виконання державного і місцевих бюджетів, дотримання правил ведення бухгалтерського обліку, вимог порядків щодо складання та надання (прийняття) звітності бюджетних установ і звітів про виконання бюджетів за доходами і видатками.

Наступний контроль проводиться з метою виявлення законності проведених операцій, випадків порушень бюджетного законодавства, необхідності притягнення винних до відповідальності. Цей контроль дає змогу впевнитись, що всі операції у бухгалтерському обліку розпорядника бюджетних коштів відображено правильно, зобов'язання взяті у межах доведених асигнувань, дані бухгалтерського обліку органу казначейства відповідають даним обліку розпорядників та одержувачів коштів. За результатами наступного контролю визначаються конкретні порушення бюджетного законодавства.

Вищезазначене переконливо доводить, що організація фінансового контролю у системі казначейства має певну особливість. Вона полягає в тому, що органи казначейства є єдиними виконавцями попереднього контролю та контролю на стадії здійснення платежу при виконанні державного та місцевих бюджетів і здійснюють такий контроль не вибірково, а тільки на регулярній основі. Таким чином забезпечується суворий контроль за правильністю фінансових операцій, їх бухгалтерським обліком, що є гарантією прийняття виважених управлінських рішень у бюджетній сфері.

Контроль, який забезпечується органами казначейства, дуже різноманітний і охоплює весь процес касового виконання державного та місцевих бюджетів починаючи від підготовчих етапів забезпечення обслуговування, продовжуючи безпосереднім обслуговуванням та закінчуючи наданням звітності про виконання бюджетів. Такий ретельний контроль здійснюється паралельно з веденням операцій упродовж бюджетного року і тому він є ефективнішим, ніж контроль за результатами.

Ефективність казначейського контролю полягає в тому, що він дає можливість запобігти порушенням чинного законодавства на етапах забезпечення обліку та відкриття (виділення) бюджетних асигнувань, консолідації інформації про зобов'язання розпорядників коштів та їх погашення, що спричиняє позитивний вплив на управління єдиним казначейським рахунком та державними фінансами в цілому.

16.5.2. Контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету

У процесі обслуговування дохідної частини державного та місцевих бюджетів органи казначейства виконують контрольні функції, пов'язані зі здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень: з'ясовують належність відповідного виду надходжень до того чи іншого бюджету; проводять перевірку на відповідність бюджетним призначенням річного розпису доходів бюджету та помісячного розпису доходів загального фонду бюджету.

Контроль проводиться при відкритті бюджетних рахунків за надходженнями, на стадії повернення помилково та надміру зарахованих платежів, розмежування надходжень між рівнями бюджетів та фондами, при наданні дотації вирівнювання місцевим бюджетам та перерахуванні міжбюджетних трансфертів. Органи казначейства перевіряють дотримання вимог Бюджетного кодексу України, закону про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет у розрізі кодів бюджетної класифікації.

Відкриття та забезпечення належного функціонування бюджетних рахунків для зарахування надходжень до бюджетів усіх рівнів є одним із найвідповідальніших напрямів діяльності органів казначейства. Від якості проведеної роботи з відкриття рахунків значною мірою залежить рівень організації всіх інших напрямків діяльності органів казначейства щодо обслуговування бюджетів за доходами. Тому органи казначейства здійснюють контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства щодо порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків. Вони здійснюють контроль за правильністю відкриття рахунків, забезпечують своєчасність їх відкриття. Згідно з чинним законодавством рахунки для обліку надходжень повинні бути відкриті протягом 45 днів з дня прийняття закону про державний бюджет України на відповідний рік.

Органи казначейства відповідно до ст. 45 Бюджетного кодексу за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснюють повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, та відшкодування податку на додану вартість.

Підставою для здійснення повернення платежів є подання органів, які контролюють справляння надходжень до бюджетів, та судові рішення. Ці документи перевіряються органами казначейства на предмет правильності їх оформлення та дотримання вимог бюджетного законодавства. За умови наявності коштів, необхідних для здійснення повернення, у термін не пізніше п'яти робочих днів з дати отримання подання від органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, органи казначейства здійснюють перерахування коштів за призначенням.

За неможливості виконання документів на повернення платежів з бюджетів одноразово загальними сумами орган казначейства здійснює повернення коштів частковими сумами шляхом оформлення меморіальних ордерів. Своєчасно не оплачені документи на повернення з бюджетів платежів обліковуються в картотеці на рахунках позабалансового обліку. Такі документи оплачуються по мірі надходження коштів на відповідні рахунки з обліку надходжень державного та місцевих бюджетів.

Облік та контроль доходів державного та місцевих бюджетів здійснюється органами казначейства на підставі програмного забезпечення АБС "Барс Мілленіум", яке дозволяє автоматизовано в режимі реального часу проводити та відображати всі операції з планування, надходження, розподілу та перерахування доходів бюджету по всіх рахунках бухгалтерського, бюджетного, управлінського та позабалансового

обліку. Це дає можливість органам казначейства постійно здійснювати аналіз та контроль правильності відображення цих операцій в облікових регістрах.

При здійсненні контролю за надходженням коштів до бюджетів органи казначейства взаємодіють з органами доходів і зборів. Казначейство України перевіряє звіти про виконання бюджетів за доходами, які подають йому головні управління та передає їх Міністерству доходів і зборів України для визначення можливого порушення бюджетного законодавства. Такий контроль, що проводиться до обміну інформаційними документами між цими органами, є дієвим, оскільки сприяє в подальшому проведенню щомісячної звірки. Звірка платіжних документів та даних особового рахунка платника дозволяє шляхом порівняння даних, що є у відповідних органах казначейства та даних органів доходів і зборів, виявити розбіжності і встановити їх причини. Співпраця органів казначейства та органів доходів і зборів, однією з форм якої є проведення звірок доходів, сприяє дієвості контролю за дотриманням бюджетного законодавства, що здійснюється органами казначейства. Органи казначейства разом з відповідними органами доходів і зборів проводять щомісячні звірки доходів за всіма кодами класифікації на підставі даних про надходження до державного та місцевих бюджетів і відомостей розподілу коштів. За результатами такого контролю складається акт звірки, який надсилається разом із звітами про виконання дохідної частини бюджету до органів вищого рівня.

Органи казначейства взаємодіють також із органами державної фінансової інспекції, проводячи щоквартальні звірки щодо надходжень до бюджетів та бюджетних установ платежів, які сплачені внаслідок проведених контрольних заходів цими органами.

16.5.3. Здійснення контролю при обслуговуванні видаткової частини бюджетів

Найбільшою мірою контрольні повноваження органів казначейства реалізуються в процесі виконання видаткової частини бюджетів. За змістом та логікою проведених операцій з виконання бюджетів контрольні заходи органів казначейства при використанні бюджетних коштів можна виокремити в кілька етапів, що взаємопов'язані між собою встановленими правилами автоматизованого ведення казначейського обліку (рис. 16.6).

Розпочинається контрольна діяльність органів казначейства ще до початку бюджетного періоду, а саме ***під час формування єдиної бази даних про мережу розпорядників бюджетних коштів***.

Процедура казначейського обслуговування бюджетів за видатками передбачає надання головними розпорядниками і розпорядниками коштів нижчого рівня даних про мережу бюджетних установ і організацій до органів казначейства. Останні перевіряють отриману інформацію на відповідність встановленим вимогам щодо складання мережі даним Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (код розпорядника /одержувача бюджетних коштів за Єдиним реєстром, код за ЄДРПОУ, повне та скорочене (за наявності) найменування, статус установи (розпорядник бюджетних коштів або одержувач бюджетних коштів), код та найменування органу казначейства), вносять її до єдиної бази даних.



Рис. 16.6. Основні етапи казначейського контролю за виконанням державного та місцевих бюджетів за видатками

Дані про мережу бюджетних установ на кожному рівні казначейської системи узагальнюються та групуються за територіями. Узагальнені дані передаються на центральний рівень Казначейства, яке веде єдину базу даних про мережу розпорядників і одержувачів бюджетних коштів та оперативно її підтримує.

Контрольна діяльність органів казначейства в процесі прийняття від розпорядників бюджетних коштів мережі дозволяє впорядкувати систему взаємозв'язків між ними та визначати ієрархію їх підпорядкованості. Таким чином, закладаються основи для побудови системи підзвітності у бюджетній сфері, забезпечується правильність та своєчасність розподілу асигнувань в розрізі територій та розпорядників нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів.

Важливою ділянкою роботи при виконанні бюджету за видатками є ***складання та виконання паспортів бюджетних програм***, які формуються головними розпорядниками коштів державного бюджету (місцевих бюджетів, у яких застосовується програмно-цільовий метод) на стадії підготовки та подання бюджетних запитів з використанням наведеної у них інформації, а після затвердження державного бюджету уточнюються відповідно до бюджетних призначень.

Контрольними функціями за реалізацією бюджетних програм здебільшого наділені головні розпорядники та контролюючі органи в межах своїх повноважень. Контроль проводиться для оцінки економічного ефекту від використання бюджетних коштів на реалізацію бюджетної програми та досягнення запланованої мети, виявлення проблем у ході виконання бюджетної програми та розробку пропозицій щодо підвищення ефективності розподілу бюджетних коштів.

Відсутність затверджених паспортів бюджетних програм не дає підстав для відкриття/виділення бюджетних асигнувань головним розпорядникам коштів, для взяття, реєстрації та погашення зобов'язань та фінансових зобов'язань. Тому розпорядники та одержувачі бюджетних коштів зобов'язані подавати до органів казначейства копії паспортів бюджетних програм, які забезпечують реалізацію контрольних повноважень за цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

Наступним блоком контрольних процедур органів казначейства є організація їх роботи в процесі ***доведення планових показників бюджетних розписів та формування кошторисів бюджетних установ***.

Після прийняття державного бюджету та затвердження місцевих бюджетів у визначений законодавством термін Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи складають розписи бюджетів. Затверджені розписи надаються відповідним органам казначейства для здійснення контролю за процесом розподілу бюджетних асигнувань головними розпорядниками коштів, доведення до розпорядників коштів нижчого рівня бюджетних асигнувань та змін до них.

Відомості про граничні обсяги видатків і надання кредитів з бюджету (у формі витягів з бюджетних розписів) доводяться до розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів та є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів та планів асигнувань. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів незалежно від того, ведуть вони облік самостійно, чи обслуговуються централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складають зазначені форми документів в розрізі кодів бюджетної класифікації.

Органи казначейства здійснюють контроль за відповідністю планових показників, визначених у кошторисах і планах асигнувань, сумам, зазначеним у розписах відповідних бюджетів. Для забезпечення можливості проведення контролю органи

казначейства проводять реєстрацію зазначених документів та їх зведених показників й відображають інформацію на відповідних рахунках позабалансового обліку.

Казначейський контроль за відповідністю планових показників кошторисів бюджетних установ показникам розписів бюджетів дозволяє запобігти можливості взяття розпорядниками та одержувачами коштів зобов'язань не забезпечених бюджетними призначеннями.

Доволі важливою та відповідальною сферою контрольної діяльності органів казначейства є ***облік і консолідація інформації за зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.***

Органи казначейства для забезпечення здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів, удосконалення механізмів використання та управління бюджетними коштами реєструють та ведуть облік зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів.

За умови взяття бюджетного зобов'язання і настання бюджетного фінансового зобов'язання, які виникають у процесі виконання кошторисів, розпорядники бюджетних коштів подають до відповідного органу казначейства Реєстри бюджетних зобов'язань і Реєстри бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на паперових та електронних носіях. Зазначені документи подаються упродовж семи днів з моменту виникнення (бюджетного зобов'язання) та з дати прийняття до виконання (бюджетного фінансового зобов'язання), але не пізніше останнього робочого дня місяця. До реєстрів в обов'язковому порядку додаються оригінали документів або їх копії (засвідчені в установленому порядку), що підтверджують факт узяття зобов'язання (наприклад, договори, накладні, акти виконаних робіт тощо). Підтверджуючі документи засвідчують факт придбання товару, виконання робіт, надання послуг і є важливим інструментом контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Тому особливу увагу при реєстрації зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів органи казначейства приділяють перевірці цих документів.

Реєстрація на етапі прийняття зобов'язання необхідна з двох основних причин: для контролю фактичної наявності бюджетних коштів з метою взяття нових зобов'язань, а також для відстеження нових зобов'язань та їх наслідків з метою прогнозу відтоку наявних коштів з єдиного казначейського рахунка. Під час реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Органи казначейства звіряють подані розпорядниками реєстри та підтверджуючі документи на предмет відповідності даних, включених до реєстру бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань, наявності залишків невикористаних бюджетних асигнувань загального фонду та залишків коштів на рахунках спеціального фонду.

За умови взяття зобов'язання, за яким застосовуються процедури закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, розпорядник бюджетних коштів разом з реєстром подає до органу казначейства оригінали документів або їх копії, що підтверджують проведення закупівлі та передбачені законодавством у сфері державних закупівель[1]. Органи казначейства перевіряють:

[1] Перелік документів, які підтверджують проведення процедури закупівлі, визначено статтею 17 Закону України "Про здійснення державних закупівель" від 01.06.2010 р. № 2289-VI. Це, зокрема: річний план державних закупівель, звіт про результати здійснення закупівлі, копії оголошення про заплановану закупівлю, про результати торгів тощо.

- ✓ наявність укладеного договору, звіту про здійснення закупівлі та інших передбачених законодавством документів;
- ✓ підстави для здійснення платежів, а саме наявність та відповідність законодавству у сфері закупівель річного плану закупівель та документів, що підтверджують проведення процедур закупівлі;
- ✓ правильність оформлення розрахункових документів.

При порушенні вимог щодо взяття та реєстрації бюджетних зобов'язань органи казначейства не реєструють їх, а застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, визначені Бюджетним кодексом України. За взяття розпорядниками бюджетних коштів зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень застосовуються такі заходи впливу як зупинення операцій з бюджетними коштами (терміном до 30 календарних днів) та призупинення бюджетних асигнувань на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства.

Статистика порушень бюджетного законодавства при взятті та реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань з виконання державного та місцевих бюджетів свідчить, що у 2010–2011 роках найбільша кількість попереджень органами казначейства проводилась з причин: недотримання розпорядниками коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та нормативно-правовими актами; недотримання вимог щодо оформлення поданих документів; неподання або подання неповного пакета документів щодо проведення процедур закупівлі товарів за державні кошти. Незначну питому вагу в загальній кількості вчинених порушень становлять: невідповідність фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку, та відсутність відповідного зобов'язання у бухгалтерському обліку виконання бюджету (табл. 16.1).

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

Як підтверджує практика, на даний час доведення асигнувань із державного та місцевих бюджетів має певні відмінності. Тому доцільно розглянути порядок відкриття асигнувань з державного бюджету та виділення коштів з місцевих бюджетів.

Проведення операцій з відкриття асигнувань із державного бюджету за видатками, не віднесеними до захищених статей, та наданням кредитів здійснюється на підставі пропозицій щодо відкриття асигнувань, складених Казначейством і затверджених Міністерством фінансів України. Пропозиції складаються в розрізі головних розпорядників коштів з урахуванням ресурсної забезпеченості загального фонду бюджету, тобто очікуваних надходжень до бюджету та обсягів відкритих невикористаних асигнувань, а також наявних та прогнозних залишків коштів на єдиному казначейському рахунку.

На підставі затверджених пропозицій Казначейство України готує розпорядження щодо зарахування асигнувань на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним розпорядникам. Після зарахування асигнувань головному розпоряднику (крім державних адміністрацій) надається виписка з рахунка відкритих асигнувань за узагальненими показниками.

Таблиця 16.1

Інформація щодо попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства щодо взяття та реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань з виконання державного та місцевих бюджетів*

тис. грн.

Причини попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства	2010 рік						2011 рік					
	державний бюджет			місцеві бюджети			державний бюджет			місцеві бюджети		
	к-сть	сума	%	к-сть	сума	%	к-сть	сума	%	к-сть	сума	%
Відсутність документів, які підтверджують факт узяття зобов'язання та фінансового зобов'язання	617	209261,7	29,64	1680	50678,7	6,67	207	7047,9	0,82	867	54392,3	5,37
Невідповідність напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми	531	15362,0	2,18	1514	24138,8	3,18	190	5155,1	0,6	642	12227,9	1,21
Неподання або подання неповного пакета підтвердних документів щодо проведення процедур закупівлі товарів за держ. гроші	112	79813,4	11,30	280	103219,9	13,58	148	89404,1	10,38	697	290740,5	28,70
Недотримання розпорядниками коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться закон. та нормат.-правов. актами	1232	240429,3	34,05	1565	259660,0	34,16	981	689699,6	80,04	2460	400469,0	39,53
Недотримання вимог щодо оформлення поданих документів	2040	141569,6	20,05	5663	287939,6	37,88	756	60090,3	6,97	2445	233604,4	23,06
Відсутність відповідного зобов'язання у бухгалтер. обліку виконання бюджету	741	17772,3	2,52	1786	26891,7	3,54	321	8877,6	1,03	936	19155,9	1,89
Невідповідність фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку	102	1870,2	0,26	157	7652,8	1,01	39	1368,5	0,16	120	2604,9	0,26
В с ь о г о	**5375**	**706078,5**	**100,0**	**12645**	**760181,5**	**100,0**	**2642**	**861643,1**	**100,0**	**8167**	**1013194,9**	**100,0**

* Таблицю складено на основі Довідки щодо попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства щодо взяття та реєстрації бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань з виконання державного та місцевих бюджетів

До 01.03.2011 року органи казначейства оформляли відмови у реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань.

Головні розпорядники коштів упродовж наступного робочого дня після отримання виписки про відкриття асигнувань подають відповідному структурному підрозділу Казначейства України розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної й економічної класифікації видатків. Отримані розподіли перевіряються в автоматизованому режимі щодо відповідності вказаних у них сум залишкам на відповідних рахунках, передбачених для обліку відкритих асигнувань, наданій мережі, відповідності напряму цільового спрямування відкритих асигнувань, розподілу показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду.

Перевірені розподіли групуються Казначейством за територіями і на їх основі складаються реєстри на відкриття асигнувань, які засобами електронного зв'язку передаються головним управлінням казначейства. На підставі реєстрів складається зведення реєстрів відкритих асигнувань, а суми переданих асигнувань відображаються на відповідних рахунках позабалансового й управлінського обліку та формується аналітична база даних Казначейства України.

На підставі отриманих реєстрів суми відкритих асигнувань відображаються органами казначейства на рахунках позабалансового обліку відповідних розпорядників коштів державного бюджету. За результатами проведених операцій щодо зарахування відкритих асигнувань розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів надаються виписки про відкриті асигнування.

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

Виділення коштів з місцевих бюджетів здійснюється на підставі розпоряджень органів місцевого самоврядування та відповідних рад або їх виконавчих органів, які вони надають органам казначейства в розрізі головних розпорядників. Органи казначейства реєструють розпорядження у журналі реєстрації розпоряджень про виділення коштів загального (спеціального) фонду місцевих бюджетів і відповідно до розпорядження зараховують кошти на особові рахунки головних розпорядників коштів. Головному розпоряднику коштів надається виписка з особового рахунка, на підставі якої він готує та подає органу казначейства розподіл виділених бюджетних асигнувань на перерахування коштів підвідомчим установам, які будуть здійснювати видатки зі своїх реєстраційних рахунків.

Отриманий розподіл перевіряється органом казначейства щодо відповідності зазначених у ньому сум залишкам на рахунках, залишкам невикористаних бюджетних асигнувань за загальним та спеціальним фондами підвідомчих установ у розрізі кодів класифікації видатків та кредитування бюджетів. За умови відповідності всіх необхідних показників кошти зараховуються на рахунки підвідомчих установ.

Розглянувши порядок відкриття асигнувань з державного бюджету та виділення коштів з місцевих бюджетів варто зазначити, що цей процес здійснюється з врахуванням зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. За такого підходу суми залишків коштів акумулюються на бюджетних рахунках органів місцевого самоврядування за рахунок не розпорошення їх по реєстраційних рахунках розпорядників. Це дозволило також зосередити кошти державного бюджету на єдиному казначейському рахунку для оперативного прийняття управлінських рішень. Як наслідок, розрахунки за взятими

зобов'язаннями проводяться своєчасно, що призводить до зменшення кредиторської заборгованості розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

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

Разом з тим можна побачити й певні відмінності при відкритті асигнувань з державного і виділенні коштів з місцевих бюджетів. Порядок відкриття асигнувань з державного бюджету дозволяє органам влади маневрувати бюджетними коштами, оскільки не має руху конкретних грошових коштів. Кошти на котлових рахунках загального і спеціального фондів державного бюджету як були, так і залишилися, а розпорядник коштів, отримавши інформацію про відкриті асигнування, має право погашати зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання. Перерахування Казначейством України реальних коштів з аналітичних рахунків державного бюджету на субрахунки єдиного казначейського рахунка головних управлінь казначейства проводиться по мірі необхідності їх поповнення

Що стосується місцевих бюджетів, то в момент виділення фінансовими органами асигнувань з котлових рахунків, що відкриті на їхнє ім'я, має місце реальний рух грошових потоків. Тобто на рахунку фінансового органу залишок зменшується, а на рахунку головного розпорядника коштів – збільшується. За такого порядку оперативність управління бюджетними коштами фінансовими органами втрачається, адже неодноразово виникали випадки нагального виділення коштів розпорядникам за умови недостатності їх на котлових рахунках. У цих випадках фінансові органи вживають заходів через головних розпорядників щодо перерозподілу виділених бюджетних асигнувань.

Як заключну ланку в процесі обслуговування видаткової частини бюджетів можна виділити ***контроль на стадії проведення платежу***.

Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів відповідно до кошторисів, планів асигнувань або планів використання бюджетних коштів проводиться з реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків. Підставою для здійснення видатків є платіжні доручення, подані розпорядниками коштів, і документи, які підтверджують цільове спрямування коштів. Подані розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів платіжні доручення перевіряються органами казначейства щодо наявності та правильності заповнення реквізитів, відповідності підписів відповідальних осіб і відбитка печатки установи зразкам.

Перед здійсненням платежу та при реєстрації зобов'язань працівники органу казначейства відслідковують, чи:

- ✓ є бюджетні призначення на зазначені цілі й чи виділені з бюджету відповідні асигнування за загальним і спеціальним фондами;
- ✓ відсутні судові рішення щодо списання коштів з рахунків;
- ✓ було подано підтверджуючі документи щодо надання послуг, отримання товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт тощо;
- ✓ видатки класифіковано відповідно до кодів бюджетної класифікації;
- ✓ документи заповнено правильно, зазначено всі необхідні реквізити.

Суми, що належать перерахуванню, звіряються з залишками невикористаних відкритих/виділених асигнувань за кодами бюджетної класифікації, взятими та непогашеними фінансовими зобов'язаннями.

При невиконанні встановлених вимог орган казначейства повертає розпорядникам і одержувачам коштів платіжні доручення без виконання. При цьому застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, зокрема, попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо його усунення або інший захід впливу відповідно до частини другої статті 118 Бюджетного кодексу України на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства.

Аналіз результатів казначейського контролю при прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за 2010–2011 роки показує, що значну питому вагу в загальній кількості вчинених порушень становлять: відсутність у казначейському обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань; обмеження здійснення видатків, що встановлюється нормативно-правовими актами; відсутність або недостача залишків коштів на рахунках бюджетних установ; неподання підтверджуючих документів. Найменша кількість відмов спостерігалась через невідповідність платежу зареєстрованим бюджетним зобов'язанням та бюджетним фінансовим зобов'язанням та невідповідність зазначеного коду економічної класифікації видатків економічній характеристиці платежу (табл. 16.2).

Хочемо звернути увагу на той факт, що даний аналіз є певною мірою умовним, оскільки до 01.03.2011 року органи казначейства оформляли відмови у реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань та в оплаті рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а з березня 2011 року – попередження про бюджетні правопорушення. Внаслідок зміни методики оформлення результатів контрольної діяльності важко відслідкувати тенденції щодо кількості оформлених попереджень (отриманих відмов) про неналежне виконання бюджетного законодавства як за роками, так і в розрізі державного та місцевих бюджетів. Разом з тим зміна методики в принципі не змінила суті казначейського контролю: у випадках порушень законодавства зобов'язання не реєструються, їх погашення не здійснюється.

Вищевикладене свідчить, що фінансовий контроль, який проводиться Казначейством України та його територіальними органами за цільовим спрямуванням коштів державного та місцевих бюджетів, охоплює широкий спектр операцій від відкриття бюджетних рахунків аж до безпосереднього проведення платежів на користь суб'єктів господарювання, які виконали роботи чи надали послуги розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів.

16.5.4. Контроль за веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності

Казначейство України здійснює контроль за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів. Це сприяє збереженню бюджетних коштів, виявленню порушень бюджетного законодавства.

Реалізуючи повноваження з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, веденням бухгалтерського обліку, складанням та поданням фінансової та бюджетної звітності органи казначейства забезпечують:

- ✓ законність звітності, яка повинна відповідати правилам та процедурам, що передбачені нормативними актами;

Таблиця 16.2

Інформація щодо попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства при прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядників та одержувачів бюджетних коштів*

тис. грн.

Причини попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства	2010 рік						2011 рік					
	державний бюджет			місцеві бюджети			державний бюджет			місцеві бюджети		
	к-сть	сума	%	к-сть	сума	%	к-сть	сума	%	к-сть	сума	%
Відсутність в казначейському обліку зобов'язань та фінансових зобов'язань	749	36776,6	30,21	962	24934,2	13,80	307	11593,1	14,72	402	6907,2	15,05
Невідповідність платежу зареєстрованим зобов'язанням та фінансовим зобов'язанням	171	2263,5	1,86	455	3375,3	1,87	53	6245,8	7,93	224	7689,9	16,76
Невідповідність зазначеного коду економічної класифікації видатків економічній характеристиці платежу	330	1690,8	1,39	941	4529,5	2,51	98	1110,2	1,41	377	3365,0	7,33
Обмеження здійснення видатків, що встановлюється нормативно-правовими актами	1080	19865,1	16,32	1377	20592,1	11,40	81	1135,1	1,44	425	16537,8	36,04
Зупинення операцій з бюджетними коштами, накладення арешту на кошти, що перебувають на рахунку розпорядника	303	6248,3	5,13	348	1730,0	0,96	102	4943,6	6,28	186	2415,7	5,26
Відсутність або недостача залишків коштів на рахунках бюджетних установ	1085	20343,1	16,71	6558	115198,2	63,77	27	208,5	0,26	151	3575,7	7,79
Перевищення показників, затверджених у кошторисах, планах асигнувань	667	7469,6	6,14	986	9268,3	5,13	68	1037,8	1,32	295	2926,8	6,38
Неподання підтверджуючих документів	30	27084,5	22,25	134	1022.4	0,57	21	52484,3	66,64	61	2470,7	5,38
В с ь о г о	**4415**	**121741,5**	**100,0**	**11761**	**180650,0**	**100,0**	**757**	**78758,4**	**100,0**	**2121**	**45888,8**	**100,0**

* Таблицю складено за на основі Довідки щодо попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства при прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядників і одержувачів коштів з виконання державного та місцевих бюджетів

До 01.03.2011 року органи казначейства оформляли відмови в оплаті рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів

- ✓ достовірність звітності – правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- ✓ повноту бухгалтерського обліку – всі операції з виконання бюджетів в органах казначейства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків.

Крім цього, здійснюючи контроль за веденням бухгалтерського обліку, органи казначейства перевіряють: своєчасність і достовірність відображення в обліку на відповідних рахунках і параметрах операцій з виконання бюджетів; дотримання принципів обліку і звітності, що містяться у відповідних нормативних актах.

З метою проведення контролю фінансової звітності Казначейство України встановлює єдині вимоги щодо складання оперативної, місячної, квартальної та річної звітності шляхом видання відповідних нормативно-правових актів, якими визначається склад і принципи складання фінансової та бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів. Казначейство перевіряє достовірність звітності, аналізує її, визначає чи містить вона інформацію про всі проведені операції та події, які відбулися у звітному періоді.

У межах наданих повноважень щодо здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства органи казначейства перевіряють фінансові звіти розпорядників бюджетних коштів в частині відповідності окремих даних форм звітності на відповідність аналогічним даним, відображеним в обліку органів казначейства, і візують їх. Наявність візи свідчить про те, що дані звітів розпорядників бюджетних коштів є тотожними даним обліку органів казначейства і підлягають консолідації у зведеному звіті розпорядника бюджетних коштів вищого рівня. У завізовані звіти зміни можуть вноситися лише за погодженням з органом казначейства, який ці звіти візував.

Контроль, що здійснює Казначейство України за веденням бухгалтерського обліку відповідно до вимог нормативно-правових актів та складанням та поданням звітності про виконання бюджетів, кошторисів, інструкцій з цих питань, носить попереджувальний, систематичний характер. На кожному рівні органи казначейства перевіряють відповідність даних, отриманих від вищого органу казначейства, переліку розпорядників бюджетних коштів та одержувачів, що безпосередньо обслуговуються у відповідному органі казначейства з метою чіткого визначення підконтрольних суб'єктів. Казначейство здійснює контроль за отриманням, складанням та консолідацією фінансової звітності як розпорядниками бюджетних коштів, так і підвідомчими органами.

16.6. Внутрішній аудит та контроль у системі казначейства

16.6.1. Загальна характеристика державного внутрішнього фінансового контролю

Важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання поставлених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів державного і комунального сектора, є державний внутрішній фінансовий контроль. Визначальні принципи організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного і комунального сектора окреслені в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансово-

го контролю на період до 2017 року, схваленій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158.

Згідно з Концепцією державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації[2].

Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектора перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності діяльності відповідно до поставлених завдань; достовірності фінансової, статистичної й управлінської звітності; дотриманні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат.

Внутрішній контроль як елемент управлінської діяльності покликаний допомогти керівництву органу в досягненні поставлених цілей і тому не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектора. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності.

Основою внутрішнього контролю (за термінологією ЄС – фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому.

Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямована на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління. Він сприяє досягненню ними мети та забезпечує функціонування системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності.

Внутрішній аудит, який проводиться в рамках бюджетної політики держави, законодавчо закріплений в ст. 26 Бюджетного кодексу України, що забезпечує його стандартизацію та єдині принципи здійснення у бюджетній сфері. Згідно з Кодексом, *внутрішній аудит* є діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямованою на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Сфера застосування внутрішнього аудиту в Україні охоплює три напрями діяльності:

---

[2] У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю дано визначення *інспектування* як подальшого контролю за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектора з метою виявлення недоліків і порушень. Інспектування здійснюється у формі ревізій і перевірок та повинно забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб. Відмінністю інспектування від внутрішнього аудиту є фіскальна спрямованість – за його результатами керівництву органів державного і комунального сектора, контроль за діяльністю яких здійснювався, пред'являються вимоги, а не надаються рекомендації.

- ✓ аудит ефективності – передбачає оцінку діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування та результативності виконання бюджетних програм, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, а також ризиків, які негативно впливають на діяльність установи;
- ✓ фінансовий аудит – оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку;
- ✓ аудит відповідності – оцінка діяльності установи в частині відповідності дотримання законів, інших нормативно-правових актів, процедур, або інших вимог щодо стану збереження активів, інформації та управління державним майном.

Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України.

Внутрішній аудит проводиться уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління.

16.6.2. Діяльність структурних підрозділів внутрішнього аудиту

Практична реалізація системи внутрішнього аудиту базується на створенні в органах казначейства спеціальних структурних підрозділів, які повинні мати функціональну та організаційну незалежність та підпорядковуватись безпосередньо керівнику установи. Ця служба створюється з метою належної оцінки діяльності та підвищення результативності процесів управління в системі казначейства. На неї покладаються функції щодо організації та проведення внутрішніх аудитів у структурних підрозділах центрального апарату Казначейства та його територіальних органах.

Для проведення внутрішнього аудиту в системі казначейства утворюються: на центральному рівні – Управління внутрішнього аудиту та контролю, а у головних управліннях казначейства – сектори внутрішнього аудиту та контролю як самостійні структурні підрозділи. Чисельність спеціалістів служби має бути достатньою для ефективного досягнення цілей та завдань, поставлених перед цим підрозділом щодо проведення планових, позапланових та додаткових внутрішніх аудитів.

Механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту визначається Порядком утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001.

Згідно з Порядком *об'єктом внутрішнього аудиту є* діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів і бюджетних установ та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності

центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

Основним *завданням підрозділу внутрішнього аудиту* є надання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо:

- ✓ функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення;
- ✓ удосконалення системи управління;
- ✓ запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;
- ✓ запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

З огляду на поставлену мету та для досягнення завдань служба внутрішнього аудиту під час проведення аудиту:

- ✓ проводить оцінку:
  - ефективності функціонування системи внутрішнього контролю;
  - ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах;
  - ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання;
  - якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;
  - стану збереження активів та інформації;
  - стану управління державним майном;
  - правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;
  - ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи;
- ✓ проводить аналіз проектів наказів та інших документів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового використання;
- ✓ планує, організовує та проводить внутрішні аудити, документує їх результати, готує аудиторські звіти, висновки та рекомендації, а також проводить моніторинг врахування рекомендацій;
- ✓ взаємодіє з іншими структурними підрозділами центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, іншими державними органами, підприємствами, їх об'єднаннями, установами та організаціями з питань проведення внутрішнього аудиту;
- ✓ подає керівнику центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аудиторські звіти і рекомендації для прийняття ним відповідних управлінських рішень;
- ✓ звітує про результати діяльності відповідно до вимог чинного законодавства та стандартів внутрішнього аудиту;
- ✓ виконує інші функції відповідно до його компетенції.

Підрозділ внутрішнього аудиту міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади забезпечує формування зведеної бази даних об'єктів внутрішнього аудиту, що включає базу даних нижчестоящого підрозділу. База даних повинна містити інформацію щодо: найменування установи, в якій проводився внутрішній ау-

дит; код за ЄДРПОУ; місцезнаходження установи; дату попереднього внутрішнього аудиту; відомості про стан реагування на висновки та рекомендації за результатами внутрішнього аудиту.

16.6.3. Проведення внутрішнього аудиту в органах казначейства

З метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, оцінки якості такого аудиту наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 року за № 1247 розроблено Стандарти внутрішнього аудиту.

Нормативним документом, який визначає правила та процедури планування і проведення внутрішніх аудитів, документування і реалізації їх результатів та регламентує організаційні взаємовідносини між Казначейством України і його територіальними органами, є Порядок проведення внутрішнього аудиту в органах Державної казначейської служби України від 26.12.2013 р. № 210.

Згідно зі Стандартами та Порядком проведення внутрішнього аудиту структурними підрозділами органів Казначейства України охоплює кілька етапів (рис. 16.7).

Внутрішньому аудиту, залежно від завдань, визначених у наказі керівника органу казначейства на його проведення, підлягають такі основні напрями діяльності:

- ✓ фінансово-господарська діяльність;
- ✓ обслуговування державного і місцевих бюджетів за надходженнями та видатками;
- ✓ управління фінансовими ресурсами;
- ✓ ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- ✓ інші питання, пов'язані з діяльністю об'єкта внутрішнього аудиту в бюджетному процесі та взаємовідносинами з його учасниками.

Планування діяльності з внутрішнього аудиту включає комплекс дій, спрямованих на формування, погодження та затвердження піврічних планів проведення внутрішнього аудиту. Плани формуються на підставі оцінки ризиків у діяльності установи та визначають теми внутрішніх аудитів.

Оцінка ризиків передбачає визначення ймовірності настання подій та розміру їх наслідків, які негативно впливатимуть на:

- ✓ виконання завдань і досягнення цілей установою, визначених у стратегічних та річних планах;
- ✓ ефективність планування, виконання та результату виконання бюджетних програм;
- ✓ якість здійснення контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених для установи актами законодавства;
- ✓ стан збереження активів та інформації;
- ✓ стан управління державним майном;
- ✓ правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності.

У разі необхідності працівниками підрозділу внутрішнього аудиту з метою визначення об'єктів та тем внутрішнього аудиту проводяться консультації з керівниками відповідних структурних підрозділів органу казначейства для оцінки ймовірності настання негативних подій (ризиків).

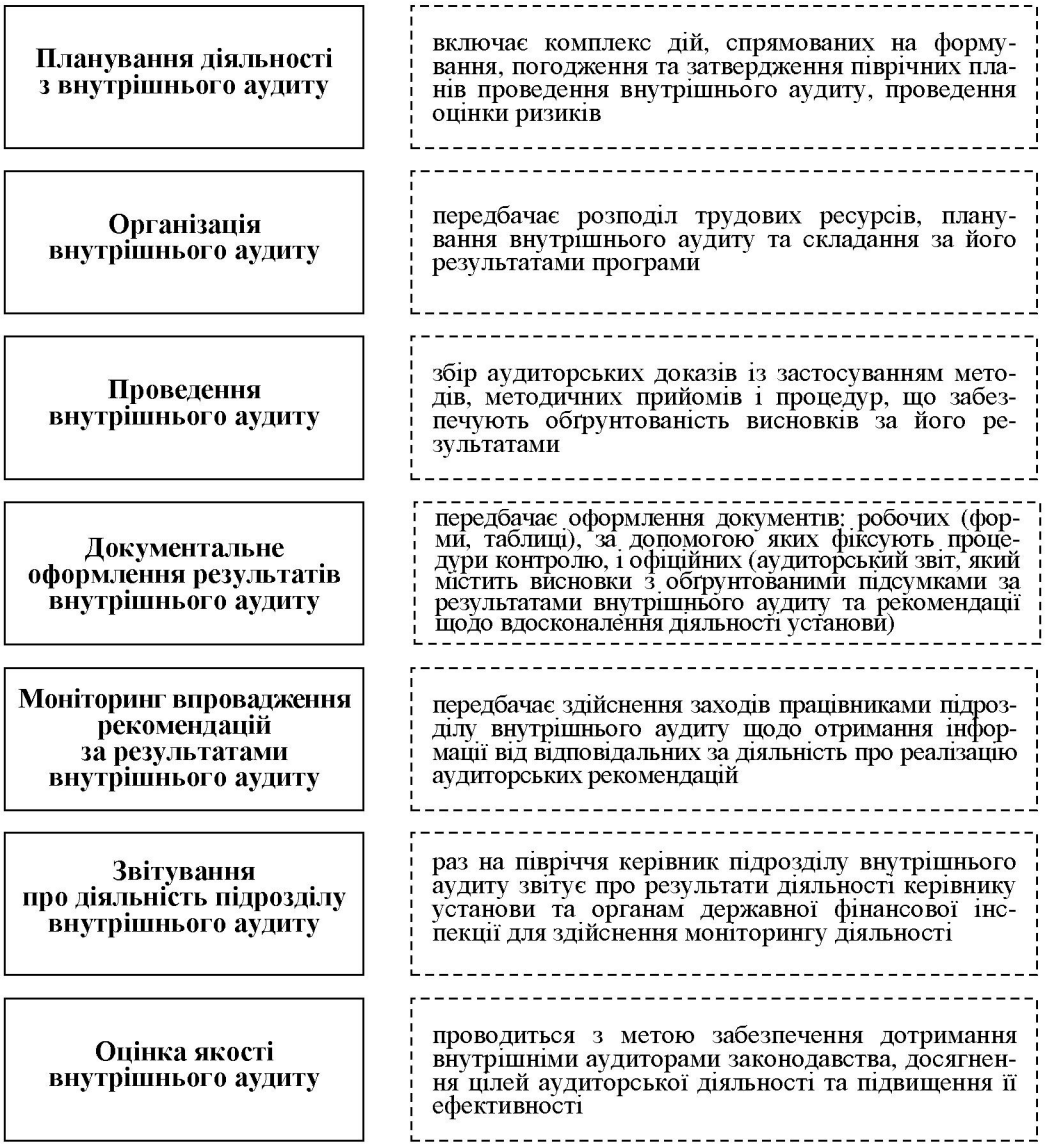


Рис. 16.7. Порядок проведення внутрішнього аудиту структурними підрозділами органів казначейства

При плануванні враховуються показники за результатами діяльності підконтрольних об'єктів до 3-ох років (за сумарними показниками звітності та/або станом на відповідну дату звітного періоду залежно від ризику).

Процедура ризикоорієнтованого відбору підконтрольних об'єктів здійснюється на підставі двох основних показників:

- ✓ ступеня ризику, який оцінюється за трирівневою шкалою: низький (1 бал), середній (2 бали) та високий (3 бали);
- ✓ суттєвості ризику, що є сталою величиною і визначає рівень пріоритетності самих ризиків: ризики найвищого рівня (3 бали), ризики середнього рівня (2 бали), ризики найнижчого рівня (1 бал).

По кожному об'єкту аудиту визначається загальна сума балів шляхом додавання добутків ступеня ризику та суттєвості ризику.

Об'єкти аудиту, які за результатами ризикоорієнтованого відбору набрали максимальну кількість балів, вважаються найбільш пріоритетними для відбору до плану внутрішнього аудиту.

При однаковій сумі балів перевага для включення до плану надається тому об'єкту, де кількість ризиків високого ступеня є найбільшою.

До плану не включаються внутрішні аудити за тією самою темою (з тих самих питань), за якою вже проведено внутрішній аудит підрозділом аудиту або здійснено виїзний контрольний захід органами державної фінансової інспекції, її територіальними органами, та з моменту проведення яких пройшло менше ніж один календарний рік.

Відбір об'єктів до плану діяльності з внутрішнього аудиту підрозділами аудиту територіальних органів казначейства здійснюється за місяць до дати подання плану до Казначейства України.

Піврічний план діяльності з внутрішнього аудиту повинен містити: напрям і тему внутрішнього аудиту; найменування і місцезнаходження органу казначейства, в якому проводиться внутрішній аудит; період діяльності, за який він проводиться (для фінансового аудиту, аудиту відповідності); період проведення (півріччя, у якому планується початок та завершення) внутрішнього аудиту.

Піврічні плани діяльності з внутрішнього аудиту територіальних органів подаються до Казначейства України в термін до 10 листопада та 10 травня поточного року. Разом з планами діяльності з внутрішнього аудиту надається перелік ризиків, які стали підставою для включення об'єкта аудиту до плану діяльності з внутрішнього аудиту.

Про результати погодження та затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту Казначейство України повідомляє територіальні органи казначейства.

Перед поданням для погодження та затвердження піврічного плану внутрішнього аудиту керівник підрозділу аудиту подає на затвердження керівнику органу Казначейства інформацію про ресурси, необхідні для його виконання, у тому числі повідомляє про істотні зміни в планах, які мали місце впродовж звітного періоду.

Зміни до піврічних планів вносяться в порядку їх затвердження не пізніше ніж за 15 календарних днів до завершення року чи півріччя відповідно.

Організація внутрішнього аудиту передбачає розподіл трудових ресурсів, планування внутрішнього аудиту та складання за його результатами програми.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту призначає керівника та визначає склад аудиторської групи, який повинен відповідати характеру й ступеню складності аудиту, а також обмеження в термінах і трудових ресурсах. Працівники підрозділу внутрішнього аудиту забезпечують об'єктивність висновків в офіційній документації, а керівник аудиторської групи – загальну якість результатів роботи аудиторської групи.

На цьому етапі діяльності працівники підрозділу внутрішнього аудиту вивчають питання, пов'язані з об'єктом внутрішнього аудиту:

- ✓ завдання і цілі, визначені у стратегічних та річних планах;
- ✓ бюджетні програми, які ним виконуються;
- ✓ використання установою інформаційних технологій;

- ✓ заходи, що вживаються керівництвом органу казначейства, в якому проводиться внутрішній аудит, для створення і надійного функціонування внутрішнього контролю (накази, розпорядження, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо), визначення ступеня додержання встановлених правил, попередження, виявлення та виправлення помилок, попередження та виявлення фактів порушень (крадіжок, приписок, шахрайства тощо) та досягнення визначеної мети;
- ✓ інші необхідні для виконання внутрішнього аудиту аспекти об'єкта внутрішнього аудиту.

Після вивчення об'єкта внутрішнього аудиту та питань, що з ним пов'язані, визначаються суттєвість помилки, ризики та оцінюється ступінь їх можливого впливу.

За результатами планування внутрішнього аудиту складається його програма, яка визначає: напрям, цілі, підставу, об'єкт, період, термін проведення внутрішнього аудиту; ризикові сфери діяльності, операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю об'єкта внутрішнього аудиту тощо.

Програма складається у письмовому вигляді, підписується керівником підрозділу аудиту та затверджується наказом керівника органу казначейства про проведення внутрішнього аудиту.

Внутрішні аудити проводяться на підставі наказу керівника органу казначейства, який складається на паперових носіях та містить такі обов'язкові реквізити: найменування, місцезнаходження органу казначейства та період діяльності, який охоплюється внутрішнім аудитом; підставу для проведення внутрішнього аудиту (пункт плану, доручення керівника тощо); напрям і тему внутрішнього аудиту; дати початку і закінчення проведення внутрішнього аудиту; посаду, прізвище, ім'я і по батькові керівника аудиторської групи, працівників підрозділу аудиту або залучених фахівців, що беруть участь у проведенні внутрішнього аудиту тощо.

Для своєчасного реагування на проблеми, що виникають під час виконання покладених законодавством на орган казначейства завдань та функцій, може бути прийняте рішення про проведення позапланового внутрішнього аудиту.

Термін проведення аудиту ефективності не повинен перевищувати 45 робочих днів, фінансового аудиту та аудиту відповідності – 30 робочих днів. Ці терміни можуть бути продовжені до 15 робочих днів на підставі наказу керівника органу казначейства, який призначив проведення внутрішнього аудиту.

Проведення внутрішнього аудиту передбачає збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами.

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту самостійно визначають методи, методичні прийоми та процедури, які застосовуються під час внутрішнього аудиту, залежно від його об'єкта та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту.

Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні забезпечити обґрунтованість висновків за результатами аудиторського дослідження об'єкта внутрішнього аудиту. Аудитори повинні зібрати, проаналізувати, оцінити і документально оформити інформацію в обсягах, достатніх для досягнення цілей аудиторського дослідження, а також отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити необхідні висновки, на основі яких буде підготовлено аудиторський звіт.

Зібрана та задокументована надійна і компетентна інформація слугує аудиторським доказом і використовується працівниками підрозділу внутрішнього аудиту з метою обґрунтування висновків за результатами аудиту. Джерелами аудиторських доказів є:

- ✓ дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про операції, системи та процеси;
- ✓ облікові регістри;
- ✓ фінансова, бюджетна, статистична, податкова та інші види звітності;
- ✓ звіти про виконання паспортів бюджетних програм;
- ✓ інвентаризаційні матеріали (описи, порівняльні відомості);
- ✓ розрахунки, кошториси, калькуляції, договори, контракти, накази;
- ✓ матеріали контрольних заходів;
- ✓ дані, отримані за результатами експертних перевірок,контрольних замірів, проведених за участю працівників підрозділу внутрішнього аудиту;
- ✓ інші документи та матеріали, необхідні для проведення внутрішнього аудиту.

Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування методичних прийомів аудиторського дослідження, основними з яких є:

- ✓ *фактична перевірка* кількісного і якісного стану об'єктів аудиту, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку тощо;
- ✓ *підтвердження точності* інформації через одержання письмової відповіді від відповідальних за процес (наприклад, підтвердження дебіторської заборгованості);
- ✓ *документальна перевірка* документів і записів, яка може бути: *формальною* - візуальна перевірка правильності записів усіх реквізитів, виявлення безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті й цифрах, перевірка достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб; *арифметичною* - перевірка правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах; *перевіркою документів по суті* - дає змогу встановити законність і доцільність операцій, правильність відображення операцій на рахунках;
- ✓ *спостереження* дає можливість одержати загальну характеристику об'єкта аудиту на підставі візуального огляду;
- ✓ *тестування/анкетування* полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності;
- ✓ *аналітичний огляд* передбачає вивчення важливих тенденцій та інших даних, що характеризують розвиток об'єкта аудиту, а також дослідження незвичних і неочікуваних змін у процесі реалізації його функцій;
- ✓ *аналітичні тести* – порівняння як в абсолютних показниках, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки);
- ✓ *спеціальна перевірка* здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації для виявлення різного роду відхилень від норм та з метою доведення фактів порушень.

Під час проведення аудиту особлива увага приділяється дієвості попереднього та поточного контролю, який здійснюють органи казначейства щодо дотримання розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів вимог законодавства при здійсненні видатків, веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності про ви-

конання кошторисів. Контрольні заходи здійснюються шляхом перевірки первинних та підтверджуючих документів на предмет правильності оформлення. У разі виявлення порушень детально аналізуються причини виникнення негативних явищ, що дає змогу всебічно вивчити виявлену проблему, знайти шляхи її розв'язання та розробити запобіжні заходи для недопущення аналогічних випадків надалі.

При виконанні своїх службових обов'язків працівники структурних підрозділів внутрішнього аудиту та контролю повинні дотримуватись загальних морально-етичних норм поведінки. Система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту та контролю і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності, задекларовані у Кодексі етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 року № 1217. Основними принципами професійної діяльності при виконанні службових обов'язків працівником є сумлінність, незалежність та об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність. Працівник повинен сприяти практичному втіленню цих принципів, а також сприяти авторитету підрозділу та в цілому органу, в якому він працює.

Документальне оформлення результатів внутрішнього аудиту складається з двох видів документів – робочих та офіційних.

Робочі документи – це записи (форми, таблиці), за допомогою яких працівник підрозділу внутрішнього аудиту фіксує проведені прийоми та процедури внутрішнього аудиту, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час його проведення. До робочої документації вноситься інформація, яка підтверджує висновки, викладені в аудиторському звіті.

Офіційним документом є *аудиторський звіт* – документ, складений за результатами внутрішнього аудиту, який містить відомості про хід внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю, аудиторський висновок. До аудиторського звіту додаються рекомендації щодо удосконалення діяльності установи залежно від характеру виявлених проблем.

Аудиторський звіт складається із вступної, аналітичної та підсумкової частин.

У вступній частині зазначаються: напрям, цілі та підстава для проведення внутрішнього аудиту із зазначенням реквізитів наказу про проведення аудиту; посади, прізвища, імена і по батькові членів аудиторської групи та період їх участі у проведенні внутрішнього аудиту; резюме (стислий виклад основних висновків та рекомендацій); опис об'єкта внутрішнього аудиту; дати початку і закінчення проведення внутрішнього аудиту; період, за який проводиться внутрішній аудит.

В аналітичній частині зазначаються результати внутрішнього аудиту в розрізі кожного програмного питання із зазначенням використаних працівником підрозділу внутрішнього аудиту методів, прийомів та процедур.

Підсумкова частина включає аудиторський висновок, який містить обґрунтовані підсумки за результатами внутрішнього аудиту відповідно до його теми та цілей.

Аудиторський висновок може бути:

- ✓ безумовно позитивним, якщо: отримано необхідну інформацію та пояснення і вони є достатньою базою для відображення реального стану справ в установі; підтверджено ефективність функціонування системи внутрішнього контролю (належний стан збереження активів та інформації, управління державним майном; правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фі-

нансової і бюджетної звітності із врахуванням суттєвості отриманої інформації (даних);

- ✓ умовно-позитивним у разі, коли виконані наведені вище умови, проте у зв'язку з неможливістю дослідження окремих фактів працівник підрозділу внутрішнього аудиту не може висловити свою думку щодо вказаних моментів. Водночас такі факти (події) мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не впливають на діяльність установи в цілому;
- ✓ негативний висновок складається у випадках, коли під час внутрішнього аудиту встановлені суттєві порушення. При цьому висновок має чітко відображати зміст цих порушень і в ньому наводяться підтвердження, якими керувався працівник підрозділу внутрішнього аудиту під час підготовки негативного висновку.

У разі негативного висновку за результатами фінансового аудиту чи аудиту відповідності за рішенням керівника органу казначейства може бути призначено проведення аудиту ефективності.

Разом із аудиторським звітом подаються рекомендації за результатами внутрішнього аудиту, які повинні містити конструктивні пропозиції про удосконалення тих аспектів діяльності органу казначейства, щодо яких проводився внутрішній аудит. Вони повинні бути спрямовані на усунення всіх встановлених недоліків, порушень, відхилень та мати на меті удосконалення діяльності установи. Рекомендації також мають бути адекватними, чітко формулюватись та мати відповідний алгоритм їх застосування і граничні терміни їх виконання.

Аудиторський звіт складається в одному примірнику, підписується керівником аудиторської групи та її членами. Проект аудиторського звіту з рекомендаціями передається керівником аудиторської групи для ознайомлення на один день відповідальному за діяльність.

У разі якщо за результатами обговорення відповідальний за діяльність не погоджується з висновками аудиторського звіту та рекомендаціями, упродовж трьох робочих днів він надає керівнику аудиторської групи обґрунтовані коментарі за своїм підписом. Керівник упродовж трьох робочих днів розглядає такі коментарі та готує письмовий висновок щодо їх обґрунтованості.

Інформація про результати внутрішнього аудиту подається у вигляді доповідної записки на ім'я керівника органу казначейства, який ініціював проведення внутрішнього аудиту не пізніше, ніж 10 робочих днів з дня реєстрації аудиторського звіту. Доповідна записка повинна містити:

- ✓ вступну частину, де зазначається наказ про проведення внутрішнього аудиту та реквізити аудиторського звіту, цілі внутрішнього аудиту;
- ✓ описову частину - стислий опис виявлених фактів порушень з посиланням на порушені вимоги, затверджені відповідними нормативно-правовими актами, та висновки внутрішнього аудиту;
- ✓ заключну частину, яка містить рекомендації, складені за результатами внутрішнього аудиту.

До доповідної записки додаються аудиторський звіт та рекомендації за результатами внутрішнього аудиту.

За результатами розгляду матеріалів про результати внутрішнього аудиту керівником органу казначейства може бути прийняте рішення про проведення додатко-

вого внутрішнього аудиту або виконання аудиторських рекомендацій відповідальним за діяльність.

Термін реалізації матеріалів внутрішнього аудиту не повинен перевищувати 20 робочих днів з дня реєстрації аудиторського звіту.

Моніторинг впровадження рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту передбачає здійснення заходів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту щодо отримання інформації від відповідальних за діяльність про реалізацію аудиторських рекомендацій. Моніторинг проводиться для того, щоб впевнитися в тому, що відповідальні за діяльність розпочали ефективні дії, спрямовані на їх виконання, або керівництво установи взяло на себе ризик невиконання таких рекомендацій. З цією метою аудитори мають право вживати таких заходів:

- ✓ отримувати письмові пояснення від відповідальних за діяльність щодо фактичного виконання наданих за результатами проведених аудитів рекомендацій, перевіряти аргументованість отриманої інформації;
- ✓ ініціювати та проводити дослідження стану врахування рекомендацій, наданих за результатами попередньо проведених аудитів.

Орган казначейства, в якому проведено внутрішній аудит, зобов'язаний у 10-ти денний термін з дня виконання рекомендацій повідомити про це підрозділ аудиту. Повідомлення повинно містити інформацію про вжиті заходи, відповідальних посадових осіб, результат впровадження та у разі наявності копії підтвердних документів.

Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту. Зведений звіт про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту органів казначейства формується підрозділом внутрішнього аудиту Казначейства України та подається до Державної фінансової інспекції раз на півріччя (до 20 січня та до 20 липня) за встановленою нею формою.

Керівники територіальних органів казначейства забезпечують подання звіту про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту за формою доведеною підрозділом внутрішнього аудиту Казначейства України раз на півріччя у термін до 10 січня та 10 липня.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту раз на півріччя (до 15 лютого та до 15 серпня) звітує перед керівником органу казначейства про результати діяльності підрозділу шляхом надання доповідної записки, яка повинна містити:

- ✓ стан виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту (у разі невиконання обов'язково зазначаються причини);
- ✓ інформацію про позапланові аудити;
- ✓ резюме щодо кожного завершеного планового чи позапланового аудиту;
- ✓ обмеження, що виникали під час проведення внутрішніх аудитів;
- ✓ інформацію про стан виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Результати внутрішнього аудиту раз на півріччя розглядаються на засіданнях колегії органів Казначейства.

Підрозділ внутрішнього аудиту в межах повноважень здійснює моніторинг стану виконання прийнятих на засіданні колегій рішень із зазначених питань.

При надходженні звернень від органів державної влади підрозділ внутрішнього аудиту за дорученням керівника установи надає інформацію про результати внутрішнього аудиту. У разі надходження звернення від органів державної фінансової

інспекції керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує підготовку інформації про результати внутрішнього аудиту та інші відомості, що стосуються його проведення, упродовж 10 робочих днів з дня надходження такого звернення.

Якщо під час проведення внутрішнього аудиту виявлено факти нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем, порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків, керівник підрозділу внутрішнього аудиту письмово інформує керівника установи про необхідність інформування правоохоронних органів про такі факти або передачі їм матеріалів внутрішнього аудиту.

16.6.4. Оцінка якості внутрішнього аудиту

Заключним етапом проведення внутрішнього аудиту в органах казначейства є оцінка якості внутрішнього аудиту, яка проводиться з метою забезпечення дотримання внутрішніми аудиторами законодавства, досягнення цілей аудиторської діяльності та підвищення її ефективності. Предметом оцінки якості внутрішнього аудиту є планування, організація та проведення такого аудиту, моніторинг виконання рекомендацій за результатами його проведення, дотримання посадовими особами підрозділів вимог стандартів внутрішнього аудиту та інших нормативно-правових актів з відповідних питань.

Контроль за станом внутрішнього аудиту шляхом оцінки його якості здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішня оцінка якості) та Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами (зовнішня оцінка якості).

Зовнішня оцінка якості проводиться з метою забезпечення впевненості, що діяльність з внутрішнього аудиту відповідає міжнародним та національним стандартам, кодексам, правилам та іншим вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, а також надання рекомендацій щодо підвищення ефективності та результативності цієї функції.

За результатами зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту в установі Державна фінансова інспекція надає керівнику міністерства та іншого центрального органу виконавчої влади рекомендації щодо удосконалення проведення внутрішнього аудиту в установі та усунення виявлених недоліків.

Внутрішня оцінка якості здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту з метою підвищення ефективності виконання внутрішніми аудиторами своїх функцій та забезпечення гарантій дотримання вимог нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту.

Внутрішня оцінка якості функції внутрішнього аудиту в системі казначейства реалізується двома основними методами:

- ✓ моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту;
- ✓ внутрішня оцінка діяльності підрозділу.

Моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту. Він може делегувати повноваження щодо моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту керівнику аудиторської групи, про що зазначається у програмі внутрішнього аудиту.

Всі члени аудиторської групи в обов'язковому порядку обговорюють виробничі та проблемні питання, що виникають впродовж аудиторського дослідження, з керівником підрозділу внутрішнього аудиту або особою, якій делеговані відповідні повноваження, у встановлені терміни.

З метою забезпечення контролю найбільш ризикових аспектів аудиторського дослідження керівник підрозділу внутрішнього аудиту або особа, якій делеговані відповідні повноваження, здійснює візування окремих частин аудиторських матеріалів (робочих документів) після проведеного аудиторського дослідження.

За результатами проведеного аудиторського дослідження керівник підрозділу внутрішнього аудиту складає висновок, який є невід'ємною частиною справи внутрішнього аудиту. Висновок надається працівникам підрозділу внутрішнього аудиту для ознайомлення.

Результати моніторингу діяльності внутрішнього аудиту враховуються при організації та проведені внутрішньої оцінки діяльності підрозділу.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує проведення внутрішньої оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту щорічно до 31 січня. Особа, що здійснює оцінку, має в обов'язковому порядку дотримуватись принципів незалежності та об'єктивності.

Проведення внутрішньої оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту здійснюється в три етапи.

На першому етапі особа, що здійснює оцінку діяльності підрозділу, надає відповіді на питання, передбачені у Порядку проведення внутрішньої оцінки якості в системі Державної казначейської служби України, затвердженому наказом ДКСУ від 31.12.2013 року №222.

Система оцінювання передбачає аналіз таких основних аспектів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту:

- ✓ внутрішньої нормативно-правової бази;
- ✓ планування роботи та стан виконання планів;
- ✓ проведення внутрішніх аудитів;
- ✓ результативності проведених внутрішніх аудитів та реалізації результатів аудиторських досліджень;
- ✓ взаємодії з органами державної фінансової інспекції;
- ✓ визначення рівня діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, заходів, відповідальних виконавців, термінів реалізації та очікувані результати;
- ✓ надання об'єктивного загального висновку щодо якості реалізації функції внутрішнього аудиту та стратегічних напрямів її покращення.

На другому етапі за кожним аспектом діяльності підрозділу внутрішнього аудиту особа, що здійснює оцінку діяльності підрозділу, базуючись на відповідях, визначає рівень діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, заходи, відповідальних виконавців, терміни реалізації та очікувані результати.

Третій етап внутрішньої оцінки діяльності підрозділу передбачає надання керівником підрозділу внутрішнього аудиту загального висновку щодо якості реалізації функцій внутрішнього аудиту та стратегічних напрямків її покращення, що в подальшому становлять основу Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

З результатами оцінки діяльності підрозділу керівник підрозділу внутрішнього аудиту ознайомлює усіх працівників підрозділу.

Про результати внутрішньої оцінки якості керівник підрозділу внутрішнього аудиту щорічно до 15 лютого інформує керівника органу казначейства у вигляді доповідної записки, яка повинна містити:

- ✓ підсумки моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту;
- ✓ загальний висновок щодо якості реалізації функції внутрішнього аудиту;
- ✓ стратегічні напрями покращення якості реалізації функції внутрішнього аудиту.

До доповідної записки додаються матеріали внутрішньої оцінки діяльності підрозділу та аркуш ознайомлення працівників підрозділу внутрішнього аудиту з результатами внутрішньої оцінки діяльності підрозділу.

Керівники підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів казначейства забезпечують щорічне подання до 1 травня результатів внутрішньої оцінки якості до Казначейства України.

Результати щорічної внутрішньої оцінки якості підрозділу внутрішнього аудиту Казначейства України подаються до Державної фінансової інспекції разом зі звітом за перше півріччя.

Керівником підрозділу внутрішнього аудиту щорічно до 1 березня складається програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, що ним підписується та затверджується керівником органу казначейства. Програма повинна містити:

- ✓ заходи з моніторингу функції внутрішнього аудиту;
- ✓ заходи щодо підвищення якості внутрішнього аудиту;
- ✓ проведення внутрішньої оцінки діяльності;
- ✓ заходи за результатами зовнішніх оцінок якості діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (у разі проведення).

Інформація про наявність та стан виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту включається у звіт про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

16.6.5. Вдосконалення внутрішнього аудиту й контролю в системі казначейства

Загалом, організація внутрішнього аудиту й контролю в системі казначейства відповідає вимогам Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю і включає такі необхідні елементи, як:

- ✓ *середовище контролю*: в органах казначейства створені підрозділи внутрішнього аудиту та контролю, які забезпечують практичну реалізацію принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності установи;
- ✓ *контрольна діяльність*, що передбачає встановлення правил, процедур, технічних прийомів та механізмів виконання вказівок і доручень керівництва, а також забезпечення їх практичного застосування для здійснення належного управлінського процесу (у зарубіжній практиці таку діяльність називають контроллінгом);
- ✓ *інформація та інформаційний обмін*: за результатами аудитів складаються аудиторські звіти, інформація про факти порушень законодавства та виявлені недоліки надається керівництву та іншим користувачам органів державного і комунального сектора для вжиття заходів.

Разом з тим, діяльність органів казначейства пов'язана з формуванням і використанням фінансових ресурсів, тобто проведенням касових операцій. В органах казначейства, як і в установах банків, відкриваються рахунки, на які зараховуються надходження до бюджетів та здійснюються операції з коштами клієнтів. За рахунок коштів єдиного казначейського рахунка:

- ✓ здійснюється покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, пов'язаних з недостатньою платоспроможністю місцевого бюджету розраховатися за своїми зобов'язаннями за рахунок наявних та очікуваних грошових активів загального фонду місцевого бюджету та коштів резервного фонду;

- ✓ надаються середньострокові позики на фінансування інвестиційних проектів, передбачених у бюджеті розвитку відповідних бюджетів.

Органи казначейства проводять операції щодо розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитних рахунках в установах банків.

Така діяльність супроводжується невизначеністю (зміна кон'юнктури ринку кредитних ресурсів, облікової ставки НБУ) і вказує на необхідність урахування ризику, побудови й удосконалення інструментів його моделювання та програмування.

При здійсненні внутрішнього аудиту та контролю повинна проводитися ідентифікація (визначення) й оцінка ризиків, з якими стикаються органи казначейства. Аналіз та оцінювання ризиків передбачає визначення ймовірності виникнення ризиків, суттєвості їх впливу на діяльність організації та можливі наслідки від їх настання. Оскільки ризик – фінансова категорія, то на його величину можна впливати. Керівник служби внутрішнього аудиту та контролю органу казначейства визначає тип реагування на певні ризики та заходи з управління ними.

Такий вплив може здійснюватися за допомогою фінансового механізму та відповідної чітко розробленої стратегії управління. Це вимагає розробки й застосування певної системи організаційних методів управління ризиком. Управління ризиком передбачає пошук оптимальних шляхів його зниження, таких як: попередження ризику шляхом проведення моніторингу необхідності проведення касових видатків в межах прогнозної наявності коштів на кореспондентському рахунку; страхування ризику на стадії реєстрації фінансових зобов'язань; прийняття (збереження чи навіть збільшення) ризику у випадках, коли це має сенс; передбачення резервів (запасів) на покриття ймовірних витрат тощо.

Таким чином, на підрозділи служби внутрішнього аудиту та контролю покладається функція контролю управління ризиками. Результатом такої діяльності мають бути конструктивні пропозиції щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту з урахуванням ризиків, які загрожують ефективній роботі органів казначейства. Визначити, оцінити й мінімізувати ризики органу казначейства – найважливіше завдання системи внутрішнього аудиту та контролю.

Нині оцінка ризиків в системі казначейства проводиться на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту. Піврічні плани проведення внутрішнього аудиту формуються на підставі оцінки ризиків у діяльності установи та визначають теми внутрішніх аудитів.

Оцінка ризиків передбачає визначення ймовірності настання подій та розміру їх наслідків, які негативно впливатимуть на: виконання завдань і досягнення цілей установою, визначених у стратегічних та річних планах; ефективність планування, виконання та результату виконання бюджетних програм; стан збереження активів та інформації; правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності тощо.

Процедура ризикоорієнтованого відбору підконтрольних об'єктів здійснюється на підставі двох основних показників: ступеня ризику та суттєвості ризику. По кожному об'єкту аудиту визначається загальна сума балів шляхом додавання добутків ступеня ризику та суттєвості ризику. Об'єкти аудиту, які за результатами ризикоорієнтованого відбору набрали максимальну кількість балів, вважаються найбільш пріоритетними для відбору до плану внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит і контроль, який здійснюється органами казначейства, є важливою і невід'ємною складовою сфери державного управління, тому його результати вимагають постійного моніторингу та глибокого аналізу. Результати моніторингу можуть використовуватися для аналізу якості діяльності як органів казначейства,

так і для міністерств і відомств з точки зору оцінки рівня фінансових ризиків при проведенні операцій з бюджетними коштами. Тому, здійснюючи контрольну діяльність в системі казначейства повинна враховуватись потреба у постійному моніторингу діяльності для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів. Це вимагає оптимізації взаємовідносин та обміну інформацією між усіма структурними підрозділами органу казначейства та іншими учасниками бюджетного процесу.

Створення ефективної системи внутрішнього аудиту та контролю в системі казначейства має відбуватися в контексті розвитку державного внутрішнього фінансового контролю з урахуванням сучасних умов розвитку України та норм і правил Європейського Союзу. Чинна практика організації системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів, задоволення потреб у підготовці кадрів та підвищенні їх кваліфікації, посилення наукового потенціалу. Такий підхід сприятиме раціональному використанню державних фінансів та зміцненню фінансової дисципліни, оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних фінансів та фінансових порушень.

З метою вдосконалення системи державного управління, впровадження нових технологічних досягнень з урахуванням програмних змін та пріоритетів суспільства необхідно постійно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність з потребами сьогодення.

Створення сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує врахування традицій країни у сфері державного управління, державного та адміністративно-територіального устрою і процесу його удосконалення, узгодження із загальними принципами та пріоритетами фінансової (зокрема в бюджетному процесі) і майнової політики, а також з процесом реформ, що проводяться у цій сфері.

16.7. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю

Загальні положення розвитку державного фінансового контролю у демократичних країнах визначені Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятою в 1977 році на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI).

Ця організація створена країнами-членами Організації Об'єднаних націй у 1953 році з метою вивчення і поширення позитивного досвіду контрольної діяльності зарубіжних країн. INTOSAI є однією з найважливіших в світі організацій у сфері державного контролю, до складу якої входять контрольні органи 130 держав світу. З 1998 року Рахункова палата України теж стала її членом. Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави і наділена повноваженнями щодо здійснення державного контролю в обсязі, що відповідає Лімській декларації керівних принципів контролю.

В усьому світі вищі органи контролю державних фінансів (ВОКДФ) відіграють провідну роль в аудиті державних фінансів, сприяють удосконаленню державного управління та посиленню відповідальності на всіх рівнях державної діяльності. Традиційними завданнями ВОКДФ є контроль за дотриманням законодавства та контроль правильності бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Крім цих завдань, важливість яких залишається незаперечною, існують інші завдання ВОКДФ: оцінка результативності, ефективності та економічності державного управління.

Міжнародна організація вищих органів контролю державних фінансів підтримує своїх членів у реалізації цих завдань, сприяючи обміну інформацією та досвідом з питань, пов'язаних з організацією контролю та оцінкою його ефективності.

Відповідно до Лімської декларації здійснення контролю є невід'ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління. При цьому фінансовий контроль вважається частиною державного регулювання з метою виявлення відхилень від прийнятих положень і порушень принципів законності, ефективності та економії ресурсів. Здійснюється, передусім, у формі попереднього контролю для вжиття певних коригуючих заходів і недопущення таких порушень у майбутньому й навіть отримання компенсації за заподіяні збитки.

Лімська декларація керівних принципів контролю запровадила так звані стандарти високого рівня, неухильне дотримання яких є одним із найважливіших завдань, до реалізації яких постійно прагне INTOSAI та її члени.

Декларація містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів та усіх дотичних до цього питань: сфера застосування контролю, принципи побудови системи фінансового контролю, засади незалежності й підзвітності вищих контрольних органів, їх повноваження тощо.

Основною метою Лімської декларації є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Вищий орган контролю державних фінансів, що не відповідає цій умові, не може претендувати на свій статус. Тому, правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів та уособлюють підвалини, на яких базується Лімська декларація.

Відповідно до вимог Лімської декларації вищий контролюючий орган повинен бути зовнішнім (не створеним усередині відповідних організацій), що забезпечує незалежність його дій і прийнятих рішень від стороннього впливу, тобто функціональну та організаційну незалежність на основі положень Конституції. Відповідно незалежність членів цього контролюючого органу також має бути гарантована Конституцією, передусім їх відкликання.

Матеріальною основою такої незалежності є фінансова незалежність, тобто забезпеченість відповідними ресурсами для виконання поставлених перед вищим органом фінансового контролю завдань. Перевірка вищим контролюючим органом діяльності уряду (чи окремих підзвітних йому органів) не означає підпорядкування уряду, який повністю відповідає за свої дії незалежно від оцінок експертів цього органу.

Для виконання своїх функцій вищий контролюючий орган має право доступу до потрібних документів, інформації. У разі виявлення недоліків, відхилень від законодавчо прийнятих рішень перевірені організації повинні інформувати його у встановлений термін про вжиті заходи. Вищий контролюючий орган може подати експертний висновок (в т. ч. зауваження) щодо проектів законів та інших постанов з фінансових питань.

Разом з тим функціонує ціла низка державних контрольно-ревізійних підрозділів міністерств і відомств, які підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Проте вони в цілому зберігають самостійність у виконанні функцій та здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів.

У більшості розвинутих країн світу, у тому числі у країнах Європейського Союзу, фінансовий контроль здійснює Рахункова палата, а також урядові контрольно-ревізійні служби. Так, у ФРН, Фінляндії та в інших країнах Рахункова палата контро-

лює діяльність усіх федеральних підприємств, страхових установ федерації, приватних підприємств із 50% часткою держави, решту організацій та відомств, якщо вони розпоряджаються державними коштами. В Австрії Рахункова палата здійснює перевірки не лише державного господарства федерації, а й контролює фінансову діяльність місцевих органів влади, благодійних фондів і закладів, управління якими здійснюється органами федерації. Державна рахункова палата Угорщини, крім того, контролює діяльність податкового управління, державної митниці, управління гербових зборів, господарську діяльність партій.

У Сполучених Штатах Америки контроль у галузі фінансів здійснюють: Державне казначейство, Головне контрольно-фінансове управління Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління при президенті, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада з боротьби із фінансовими зловживаннями в державних закладах, Рада честі й ефективності в уряді, інспектори Федеральної резервної системи, Федеральної корпорації зі страхування депозитів штатів, органи податкової служби тощо. До функцій цих органів належить проведення ревізій, перевірок, встановлення оцінки і складання оглядів про виконання федеральних програм. При цьому перевіряється законність, доцільність та ефективність здійснених витрат.

У Франції важливу роль в управлінні фінансовими ресурсами держави, крім уряду й Міністерства економіки, промисловості та занятості, відіграють також такі спеціалізовані державні органи, як Національна кредитна рада, Банківська контрольна комісія, Комісія економічного і регіонального розвитку країни.

Крім зазначених відомств, у Франції створені структури контролю галузевого спрямування – Генеральна інспекція національної освіти, Генеральна інспекція національної політики, Генеральна інспекція фінансів, що є аналогом Державної фінансової інспекції України.

Контроль держави за діяльністю приватних підприємств зводиться до перевірок своєчасності й повноти відрахувань до бюджету, правильності ведення бухгалтерського обліку, дотримання чинного законодавства з питань оплати праці найманих працівників, виконання державних контрактів і зобов'язань. Інші напрями діяльності приватних підприємств підлягають внутрішньому контролю, який здійснюється самостійними підрозділами підприємств або аудиторами.

У більшості країн основними критеріями, за якими держава контролює роботу приватних і державних підприємств, є виконання обов'язкових відрахувань до державного (федерального) бюджету і реалізація урядових замовлень. Крім того, предметом державного контролю є оцінка ефективності роботи підприємств, цільове витрачання державних коштів та використання державного майна.

Так, контроль за діяльністю державних підприємств у Франції, частка яких становить близько 20%, поділяють на два основні види:

- ✓ *внутрішній контроль*, який забезпечують фінансові контролери підприємств, адміністрацій, державні бухгалтери та Генеральна інспекція фінансів. Внутрішній контроль спрямований в основному на перевірку законності здійснених операцій та збереження державного майна від розкрадання. Усі операції, які здійснюються державними бухгалтерами, підлягають низці перевірок для забезпечення виконання затверджених бюджетних операцій та дотримання правил ведення бухгалтерського обліку;
- ✓ *зовнішній*, який здійснює Рахункова палата та її регіональні підрозділи.

Рахункова палата, яка створена у Франції у 1303 році, здійснює судовий нагляд за індивідуальними рахунками управління головних державних бухгалтерів і контроль адміністративного характеру за комплексом операцій державного обліку. Таким чином, зовнішній контроль не обмежується виробничо-господарським рівнем. Рахункова палата перевіряє й оцінює всі державні рахунки, які здійснюють бухгалтерії державних підприємств і адміністрацій, видає постанови, в яких фіксуються не лише недоліки роботи державних об'єктів, а й приймаються рішення щодо відшкодування втрат, заподіяних державі. Доповіді за результатами перевірок, які робить Рахункова палата, щорічно подаються президенту республіки та друкуються в пресі.

Відповідно до покладених завдань органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням державних коштів і використанням державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку.

Ефективність роботи органів державного фінансового контролю визначається насамперед обсягами щорічної економії коштів. Характерним параметром ефективності є питома вага застосування об'єктами контролю запропонованих за підсумками контролю й аудиту пропозицій і рекомендацій.

Державне управління у розвинутих країнах удосконалюється з метою децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами та діяльністю. Системи державного внутрішнього фінансового контролю країн Західної Європи мають різний рівень централізації – від централізованого попереднього контролю на рівні казначейства або окремого контролюючого органу в системі органів виконавчої влади до розподілення відповідальності за здійснення контролю між керівниками органів державного і комунального сектора з одночасним залученням підрозділів внутрішнього аудиту в кожному з таких органів.

Одним із основних видів контролю виконання державного бюджету, який здійснюється державними органами фінансового контролю зарубіжних країн, є аудит ефективності. Він проводиться з метою перевірки успішності функціонування органів влади і державного управління, оцінки їхньої діяльності в сфері управління бюджетними коштами та її впливу на різноманітні суспільні відносини, а також формування відповідних рекомендацій щодо підвищення результативності діяльності бюджетної системи держави.

Аудит ефективності застосовується у всіх видах державного контролю (державному, відомчому) і є скоріше типом фінансового контролю. В сфері виконання бюджету аудит ефективності являється частиною системи бюджетного аудиту, яка, крім цього, ще включає: аудит звітності, аудит ризиків та аудит контролю (контроллінгу).

Якщо абстрагуватися від національних особливостей різних країн, то аудит ефективності в сфері виконання бюджету та використання державних коштів включає такі елементи:

- ✓ аудит економності використання державним органом фінансових ресурсів, затрачених на досягнення конкретних результатів його діяльності;
- ✓ аудит продуктивності використання державним органом трудових і фінансових, інформаційних систем і технологій;
- ✓ аудит результативності діяльності державного органу щодо виконання поставлених задач, досягнення фактичних результатів порівняно з плановими показниками з врахуванням обсягів виділених ресурсів.

У Швеції, зокрема, застосовується "системно орієнтований аудит ефективності", спрямований на визначення результативності виконання державним органом своїх

функцій і отримання ефекту в сфері його діяльності. В США основна увага приділяється оцінці результативності, а при проведенні перевірок визначається, наскільки економно і раціонально державні організації придбавають, зберігають і використовують свої ресурси. У Великобританії завдання аудиту полягає в оцінці ефективності діяльності міністерств і відомств, спрямованій на досягнення кінцевого результату.

Аудит ефективності, спрямований на перевірку економності, продуктивності й результативності управління державними фінансовими ресурсами, охоплює не тільки фінансову діяльність, але й весь спектр державної діяльності, у тому числі організаційну й адміністративні системи. Таке різностороннє дослідження та детальний аналіз діяльності державних органів дозволяє визначати ефективність використання ними бюджетних коштів, виділених для надання відповідних державних послуг, виконання державних, галузевих і регіональних програм.

Організація аудиту ефективності в бюджетній сфері зарубіжних країн не потребує великих затрат на його здійснення. У світовій практиці бюджетний аудит являється складовою системи управління будь-якої організаційної структури, а його організація передбачає формалізацію процедур його здійснення і коригування повноважень співробітників.

В Україні, як і в окремих країнах Східної Європи, переважає централізована модель державного внутрішнього фінансового контролю з елементами децентралізованої – в частині здійснення попереднього контролю.

Утвердження ринкових відносин в Україні супроводжується появою підприємств різних форм власності, зміною джерел формування фінансових ресурсів, принципів фінансування та кредитування, ціноутворення, складу фінансово-кредитної системи. За цих умов появилося багато нових напрямів фінансового контролю, яким не приділялося належної уваги при адміністративно-командній системі управління. Сформувалася широка сфера діяльності для фінансового контролю, що потребує певної зміни та удосконалення наявної системи контролюючих органів. Найбільш прийнятною для України системою державного фінансового контролю є система, яка функціонує у Франції, з огляду на те, що структура цих органів і виконувані ними функцій контролю за використанням бюджетних коштів практично ідентичні (табл. 16.3).

Таблиця 16.3

Порівняльна таблиця системи державного фінансового контролю України та Франції

Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль в Україні	**Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль у Франції**
Міністерство фінансів України	Міністерство фінансів, промисловості та зайнятості
Рахункова палата України	Рахункова палата (діє з 1303 р.)
Державна фінансова інспекція України	Генеральна інспекція фінансів (діє з 1816 р.)
Державна казначейська служба України	Казначейство (діє з 1887 р.)
Структурні підрозділи внутрішнього аудиту та контролю в органах державної влади	Фінансові контролери підприємств, адміністрацій, державні бухгалтери

Висновки до розділу

- Одним з основних напрямків державної фінансової політики є організація та функціонування чіткої системи фінансового контролю. Він включає контроль за дотриманням фінансово-економічного законодавства у процесі формування і використання грошових коштів, оцінку ефективності фінансово-господарських операцій і доцільність здійснених видатків.
- Фінансовий контроль охоплює тією чи іншою мірою всі сфери діяльності суспільства. Раціональна організація та ефективне функціонування фінансового контролю дозволяє суттєво впливати на процес розширеного відтворення, сприяє забезпеченню національних економічних інтересів і підвищенню фінансової безпеки держави, розвитку ринкової економіки й економічного зростання.
- Успішне та ефективне проведення фінансового контролю залежить від рівня організації та видів контролю, форм і методів його проведення. Організація фінансового контролю потребує також чіткого визначення суб'єктів та об'єктів контролю, що визначаються нормативно-правими актами.
- Державний фінансовий контроль здійснюється уповноваженими центральними органами законодавчої й виконавчої влади та підрозділами внутрішнього аудиту, що функціонують у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Органи фінансового контролю взаємодіють із правоохоронними органами з питань здійснення фінансового контролю на засадах самостійності в прийнятті рішень, незалежності в діях, невтручання до сфери компетенції один одного.
- Ефективність фінансового контролю за економним і цільовим витрачанням бюджетних коштів залежить від комплексності його здійснення, своєчасності й повноти реалізації заходів для відшкодування завданих державі збитків, усунення причин, що призвели до фінансових втрат. Необхідною умовою підвищення ефективності державного фінансового контролю є скоординована й упорядкована діяльність органів, на які покладено здійснення контрольних функцій.
- Удосконалення системи державного фінансового контролю має відбуватися в напрямку формування цілісної системи контролю, зорієнтованої на усунення дублювання у системі органів державного контролю шляхом визначення та чіткого розмежування їх функцій, запровадження нових форм контролю, що відповідають вимогам ринкової економіки.
- Контрольна діяльність є невід'ємною ділянкою роботи органів казначейства. Вони контролюють дотримання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ, а також відповідність платежів взятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням.
- У процесі контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів органи казначейства в частині виконання державного та місцевих бюджетів за видатками здійснюють: попередній контроль – передує проведенню операцій з бюджетними коштами з метою недопущення виникнення можливих фінансових порушень в процесі оцінки обґрунтованості доходів і доцільності видатків; поточний контроль – здійснюється на стадії проведення фінансових операцій по формуванню, розподілу та використанню бюджетних коштів; наступний контроль – здійснюється за результатами проведених фінансових операцій шляхом перевірки та аналізу бухгалтерських балансів і звітів про виконання бюджетів.
- Особливість організації фінансового контролю у системі казначейства полягає в тому, що органи казначейства є єдиними виконавцями попереднього контролю та контролю на стадії здійснення платежу при виконанні бюджетів і не здійснюють

цей контроль вибірково, а тільки на регулярній основі. Такий вичерпний контроль є ефективнішим, ніж контроль за результатами.

- З метою вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів в органах казначейства створено систему внутрішнього аудиту та контролю, ефективність функціонування якої досягається шляхом оптимізації взаємовідносин та обміну інформацією між усіма структурними підрозділами органу казначейства та іншими учасниками бюджетного процесу.
- Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту та контролю в бюджетній установі спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникнення помилок чи інших недоліків у діяльності самої установи та підвідомчих їй установ, поліпшення внутрішнього контролю.
- У розвинутих країнах ринкової економіки фінансовий контроль вважається частиною державного регулювання з метою виявлення відхилень від прийнятих положень і порушень принципів законності, ефективності та економії ресурсів. Здійснюється передусім у формі попереднього контролю для вжиття певних коригуючих заходів й недопущення таких порушень у майбутньому і навіть отримання компенсації за заподіяні збитки.

Контрольні запитання

1. У чому полягає економічна сутність фінансового контролю?
2. Яке призначення державного фінансового контролю?
3. Охарактеризуйте систему державного фінансового контролю.
4. Хто виступає суб'єктами і які об'єкти фінансового контролю?
5. На яких принципах ґрунтується фінансовий контроль?
6. Які види фінансового контролю залежно від різних класифікаційних ознак Ви знаєте?
7. Назвіть і охарактеризуйте основні методи фінансового контролю.
8. Охарактеризуйте види ревізій за різними класифікаційними ознаками.
9. Назвіть органи, які здійснюють фінансовий контроль, та охарактеризуйте їх функції.
10. Які функції виконують органи державної фінансової інспекції?
11. Охарактеризуйте функції Рахункової палати України як органу зовнішнього фінансового контролю.
12. Назвіть контрольні функції Міністерства доходів і зборів України в частині дотримання податкового та митного законодавства.
13. Які проблеми та напрями вдосконалення роботи органів державного контролю?
14. Охарактеризуйте контрольні повноваження органів казначейства.
15. Яким чином організовується контроль бюджетних повноважень при зарахуванні бюджетних надходжень в органах казначейства?
16. Охарактеризуйте етапи контрольної роботи, здійснюваної органами казначейства за державними видатками.
17. У чому полягає особливість фінансового контролю, що здійснюється органами казначейства?
18. В чому полягає суть попереднього, поточного і наступного контролю в системі казначейства?
19. Як здійснюється внутрішній контроль і аудит в органах казначейства?
20. Охарактеризуйте зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю.

Частина V

ІНФОРМАЦІЙНО-ТЕХНІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СИСТЕМИ

Розділ 17

Організація автоматизованої інформаційної системи казначейства

РОЗДІЛ 17

ОРГАНІЗАЦІЯ АВТОМАТИЗОВАНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ КАЗНАЧЕЙСТВА

17.1. Необхідність створення та поняття інформаційних систем

Успішна реалізація бюджетної політики держави можлива лише за умови оптимального управління інформаційними потоками та широкого доступу до них усіх користувачів бюджетних коштів. "Інформація і знання, – зазначає американський економіст Р. Клітгаард, – основа розвитку. Індивіди і суспільство, які мають найменші можливості отримувати й обробляти інформацію, як правило, є найбіднішими".

Інформаційна сфера діяльності людини стала визначальним фактором розвитку економіки, науки й техніки. За даними ЮНЕСКО, більше половини зайнятого населення розвинутих країн світу бере участь у процесах виробництва та поширення інформації: інформаційна діяльність суспільства займає велику частку у національному продукті цих країн. Тому важливо сформувати ефективні інформаційні системи держави та відповідні державні інформаційні ресурси, що є основою для прийняття управлінських рішень у швидкозмінному ринковому середовищі.

Загалом ***інформаційну систему*** (ІС) визначають як сукупність організаційних і технічних засобів для збору, обробки, зберігання та надання інформації з метою забезпечення інформаційних потреб користувачів. З цієї позиції інформаційна система є сукупністю інформаційних процесів для задоволення потреб в інформації різних рівнів прийняття рішень. Вона покликана своєчасно надавати органам влади й управління необхідну інформацію для прийняття рішень, якість яких забезпечує ефективну діяльність об'єкта управління та його підрозділів.

Якщо розглядати інформаційну систему у контексті її використання для прийняття управлінських рішень, то вона є структурною складовою управління, через яку відбувається зв'язок між суб'єктом управління (керуючою системою) та об'єктом управління (керованою системою). Від рівня організації інформаційної системи, застосовуваних нею технічних засобів, а також технології обробки інформації великою мірою залежить функціонування об'єкта в цілому. Більше того, інформаційна система не тільки відображає функціонування об'єкта управління, а й впливає на нього через органи управління.

Загальну схема взаємодії структурних складових управління зображено на рисунку 17.1.

Як складова системи управління, інформаційна система складається з таких компонентів:

- ✓ сукупність даних про об'єкт управління на відповідних носіях;
- ✓ методи, способи, технічні засоби й технології збору, обробки, зберігання та передачі інформації.



Рис. 17.1. Схема взаємодії між складовими системи управління

Окремі складові інформаційних систем спричиняють різний вплив на формування інформації. Та чи не найбільшою мірою якість інформації залежить від технічних засобів. Залежно від застосовуваних технічних засобів обробки інформації розрізняють *ручні, механізовані та автоматизовані* інформаційні системи.

Найстаріші (у моральному і у фізичному розумінні) інформаційні системи повністю базувалися на ручній праці, де всі дії, пов'язані з інформацією, виконувала людина. Пізніше на зміну їм прийшли різні механічні пристрої для обробки даних (сортування, копіювання, асоціативний пошуку тощо). Широке застосування обчислювальної техніки дозволило розпізнавати й виокремлювати одноманітні й типові управлінські рішення. Водночас важко було встановити мету впровадження рішень, визначити завдання для її досягнення, оцінювати результати.

Збільшення обсягів інформації, підвищення вимог щодо оперативності та якості її обробки, зростання інформаційного навантаження на управлінський персонал, актуалізували проблему комплексної автоматизації управлінської діяльності на основі сучасних інформаційних технологій та засобів телекомунікацій.

Вирішення цієї проблеми вимагало нових підходів до автоматизації управлінської діяльності. Активно залучити управлінський персонал до процесу обробки інформації можна було лише на основі нових інформаційних технологій. Використання у практичній діяльності нових інформаційних технологій дозволило максимально наблизити управлінський персонал до інформаційних ресурсів, а отже до розв'язання інформаційно-управлінських задач і передбачало:

- ✓ масове впровадження персональних комп'ютерів (ПК), встановлення їх на робочих місцях управлінського персоналу;
- ✓ створення комплексної технології обробки інформації в умовах використання баз даних, баз знань, комп'ютерних мереж;
- ✓ створення засобів комп'ютерного моделювання системи обробки даних із застосуванням банку моделей і банку алгоритмів;
- ✓ розробку засобів спілкування кінцевих користувачів ПК на основі АРМів, що дають змогу поєднати сучасні тенденції в менеджменті з досягненнями нових інформаційних технологій.

Реалізація на практиці вищезазначених завдань дозволила поступово перейти від механізованої обробки інформації до комплексної автоматизації управлінської діяль-

ності для прийняття виважених рішень у бюджетній сфері з використанням сучасних автоматизованих інформаційних систем.

Автоматизована інформаційна система (АІС) – це сукупність інформації, економіко-математичних методів і моделей, технічних, програмних і технологічних засобів, призначених для обробки інформації та прийняття управлінських рішень. Разом з тим, автоматизовані інформаційні системи можуть ефективно функціонувати лише за наявності висококваліфікованих спеціалістів, які їх обслуговують.

Автоматизовані інформаційні системи створені для підтримки прийняття рішень і виробництва інформаційних продуктів, що використовують спільну роботу управлінського персоналу й комплексу технічних засобів. Вони призначені для автоматизованого збирання, реєстрації, зберігання, пошуку, обробки та видачі інформації за запитами користувачів, якими є управлінський персонал та фахівці інформаційних систем. Для забезпечення інформаційних потреб користувачів використовуються різноманітні економіко-математичні методи, моделі, електронно-обчислювальні машини (ЕОМ) та засоби телекомунікації. Усі ці складові використовуються з метою отримання інформації для управління.

Можливості автоматизованих інформаційних систем реалізовуються через *функції,* які вони виконують:

- ✓ постійне спостереження за станом об'єкта управління та формування необхідної для управління зовнішньої та внутрішньої інформації;
- ✓ накопичення, систематизація, збереження й відновлення необхідної інформації, забезпечення можливості доступу до неї користувачів зі своїх робочих місць;
- ✓ оперативне та якісне опрацювання інформації в усіх аспектах, що цікавлять систему управління;
- ✓ інформаційно-керуючий вплив на об'єкт управління і його ланки при відхиленні їхніх параметрів функціонування від заданих значень;
- ✓ оптимальні розрахунки по мірі зміни цілей, критеріїв та умов функціонування об'єкта управління;
- ✓ прогнозні розрахунки основних тенденцій, закономірностей та показників розвитку об'єкта управління;
- ✓ формування обліково-звітних, планово-розрахункових та інших форм документів;
- ✓ взаємодію користувачів між собою на основі безпаперової технології та підтримку професійної діяльності управлінських працівників.

Таким чином, автоматизована інформаційна система є людино-машинною системою, яка дає змогу підвищити якість управління через оптимальний розподіл праці між людиною та комп'ютером на всіх стадіях управління. Автоматизована інформаційна система здійснює інформаційне обслуговування покладених на управлінський персонал організаційних, контрольних, аналітичних та інформаційних функцій.

Вся сукупність операцій з обробки інформації в автоматизованих інформаційних системах здійснюється за допомогою технічних і програмних засобів. Управлінський персонал в автоматизованих інформаційних системах виконує постановку та коригування цілей і критеріїв управління, вносить творчий елемент у пошук найкращих способів досягнення цілей, робить остаточний вибір із кількох пропонованих системою варіантів рішень та надає їм юридичної чинності.

На рисунку 17.2 схематично зображено механізм формування й обробки інформації в автоматизованій інформаційній системі.

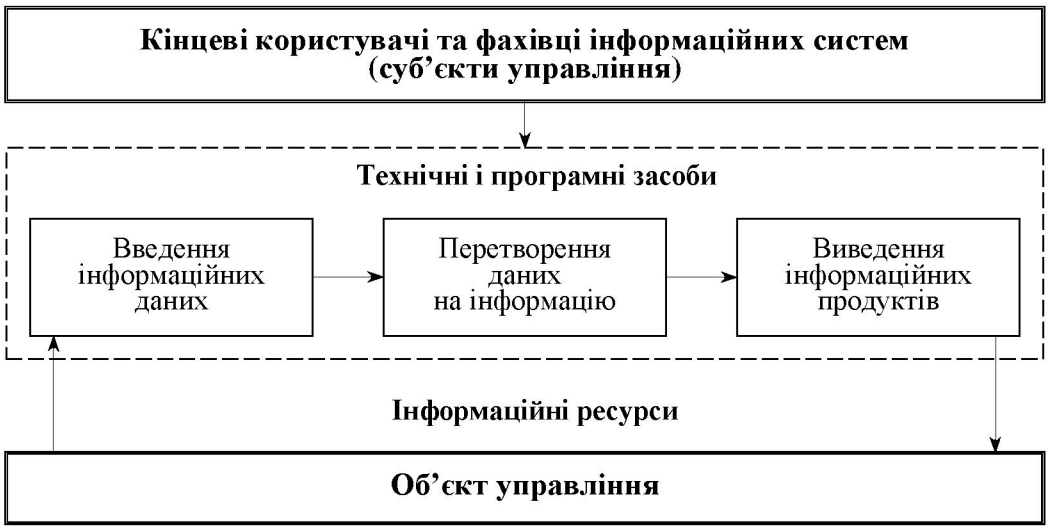


Рис. 17.2. Схема формування й обробки інформації в автоматизованій інформаційній системі

У наш час розробляється та впроваджується велика кількість найрізноманітніших автоматизованих інформаційних систем з широким спектром використання.

За сферою використання розрізняють автоматизовані інформаційні системи промислових підприємств, банківських установ, органів податкової та казначейської служб, фінансово-кредитних установ, страхових організацій тощо. Кожна з них відображає особливості структури управління об'єктом, схеми декомпозиції цілей управління, предметних технологій та ін.

За типом підтримки, яку автоматизовані інформаційні системи забезпечують організації чи установі, виділяють:

1. Системи забезпечення операцій (системи першого класу), які обробляють інформацію, що генерується та використовується в ділових операціях. Вони поділяються на три групи:
   - *системи обробки операцій*, які забезпечують реєстрацію та обробку даних, одержаних внаслідок ділових операцій (у бюджетній сфері це може бути виділення асигнувань, перерахування коштів тощо);
   - *автоматизовані системи управління технологічними процесами*, що забезпечують прийняття рішень з типових питань (управління бюджетними коштами);
   - *системи співробітництва* на підприємстві чи в установі, які використовують комп'ютерні мережі для забезпечення зв'язку, координації та співробітництва структурних підрозділів і робочих місць, що беруть участь у процесі.
2. Системи інформаційного забезпечення менеджменту (системи другого класу), які надають допомогу управлінському персоналу у прийнятті рішень і поділяються на:
   - *інформаційні менеджерські системи* – формують і подають звітні дані та інформацію про вжиті заходи на періодичній чи винятковій основі або за запитом;

– *системи підтримки прийняття рішень* – інформаційні системи, які для прийняття якісних рішень використовують моделі прийняття рішень, бази даних й особисті міркування особи у кожному конкретному випадку;
– *управлінські інформаційні системи* – системи з додатковими можливостями для управління, такими, як аналіз даних, використання засобів підтримки прийняття рішень, електронної пошти тощо.

При розробці автоматизованої інформаційної системи визначальною є специфіка діяльності економічного об'єкта, пов'язана з його основною діяльністю. Від зазначеної діяльності значною мірою залежать перелік поставлених задач, методи й способи їх розв'язання, обсяги й потоки інформації, методи збору, зберігання, обробки й передачі даних. Тому ознайомлення з основами та особливістю діяльності органів казначейства та з'ясування специфіки їх роботи є неодмінною умовою створення ефективних автоматизованих інформаційних систем.

17.2. Особливості організації автоматизованих інформаційних систем у казначействі

Розвиток казначейської системи, її зростаючі вимоги та фінансові можливості породжують як кількісні зміни інформаційного середовища – збільшення обсягу оброблюваної інформації, виконуваних функцій, так і якісні – розширення функціонального спектру розв'язуваних задач, зміни їх характеру тощо. Різноманітність та складність виконуваних органами казначейства задач визначили його орієнтацію на використання у своїй діяльності сучасних автоматизованих інформаційних технологій.

Використання автоматизованих систем забезпечує створення єдиного інформаційного простору, що охоплює всі ділянки та всіх учасників бюджетної сфери. Ядром побудови єдиного інформаційного простору бюджетної сфери є повна автоматизація процесу виконання бюджету, що забезпечує оптимізацію комплексного бюджетного обліку й фінансового контролю, та ефективне управління державними фінансовими ресурсами.

Основним призначенням автоматизованої інформаційної системи (АІС) казначейства є узгодження та забезпечення взаємодії казначейських органів усіх рівнів між собою та з іншими учасниками бюджетного процесу, їх оперативне інформаційне забезпечення, автоматизація основних процесів, організація систем зв'язку та передачі даних.

Структура інформаційно-обчислювальної системи органів казначейства залежить від низки факторів:

- ✓ характеру виконуваних функцій та завдань, що вирішуються;
- ✓ нормативно-інструктивної бази;
- ✓ внутрішньої організаційної структури тощо.

Кожен з цих факторів суттєвим чином впливає на організацію інформаційно-обчислювальної мережі казначейської системи.

Певною мірою на організацію автоматизованої інформаційної системи Казначейства України та його територіальних органів, а також на технологію обробки даних спричиняє структура казначейської системи, яка включає три ієрархічні рівні: перший рівень представлений центральним апаратом Казначейства, на другому рівні розміщені головні управління казначейства в АР Крим, областях, містах Києві і Севастополі, на третьому – управління (відділення) казначейства у містах, райо-

нах та районах у містах. Відповідно, АІС казначейства має ієрархічну організацію, за якої централізована обробка інформації та єдине управління ресурсами системи на верхньому рівні поєднується з відповідною обробкою даних на низових ланках. Таку організацію автоматизованої інформаційної системи називають централізованою мережею.

Організація та функціонування інформаційних систем казначейства суттєвою мірою залежить від завдань і функцій, які виконують органи казначейства. Основна діяльність органів казначейства пов'язана із забезпеченням касового виконання державного та місцевих бюджетів, обслуговуванням державних цільових фондів і боргу, ефективним управлінням фінансовими ресурсами держави. Якщо на промислових підприємствах об'єктом управління в основному є матеріальні потоки, то діяльність органів казначейства пов'язана з формуванням грошових потоків та обробкою інформації про їх наявність і рух.

Відтак автоматизація основного виробництва на промислових підприємствах являє собою автоматизацію матеріальних потоків, а створення АІС в органах казначейства означає автоматизацію інформаційних процесів. Це пояснюється тим, що основою діяльності органів казначейства є робота з інформацією про наявність і рух фінансових ресурсів держави. До того ж, понад 90% від загальної суми грошового обігу операцій з бюджетними коштами і коштами державних цільових фондів здійснюється у безготівковій формі. У казначейському обліку мають місце лише записи про грошові кошти та операції з ними на відповідних носіях, тобто є інформація, яка за певних умов може матеріалізуватися. Таким чином, автоматизація "основного виробництва" в органах казначейства зводиться до автоматизації обробки інформації, яка по суті є предметом і продуктом праці не лише відповідних інформаційних систем, а й органу загалом.

У процесі обслуговування бюджетних коштів в АІС органів казначейства відображаються реальні грошові потоки про надходження доходів і здійснення видатків. Інформація про рух грошових потоків відображається у казначейському обліку і подається до відповідних органів казначейства, а також до інших учасників бюджетного процесу.

Разом з тим, формується інформація про, так звані, негрошові потоки, такі як: доведення та облік планових показників бюджетних розписів та кошторисів бюджетних установ, взяття та реєстрація зобов'язань розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, формування та подання звітів про стан виконання бюджетів, які існують тільки у вигляді відповідних звітних даних про виконання бюджетів і нормативно-довідкової інформації.

Тому, в автоматизованих інформаційних системах казначейства окремо формується інформація, пов'язана з рухом грошових і негрошових потоків. Відображення в інформаційній системі казначейства зазначених інформаційних потоків, їх автоматизована обробка є вирішальним фактором підвищення оперативності, аналітичності та достовірності інформації про стан і рух бюджетних коштів.

Нинішній стан охоплення казначейськими функціями, враховуючи інформаційну насиченість системи, її багаторівневу ієрархічну структуру, функціональну складність та необхідність роботи практично в реальному режимі часу синхронно з банківською системою, стало можливим завдяки проведеній значній роботі з автоматизації інформаційно-обчислювальних процесів.

Практика переконує, що від надійної роботи інформаційної системи великою мірою залежить успішність виконання органами казначейства своїх функціональних повноважень. Впровадження та розвиток АІС управління бюджетним процесом дозволяє:

- ✓ забезпечити прийняття управлінських рішень у бюджетній сфері шляхом автоматизації обробки інформації на всіх рівнях бюджетної системи;
- ✓ створити єдині автоматизовані бази даних для розв'язання різноманітних фінансових задач;
- ✓ надавати повну, достовірну та своєчасну інформацію для прийняття рішень у бюджетній сфері на всіх рівнях влади;
- ✓ організувати ефективну та динамічну взаємодію органів казначейства з фінансовими та податковими органами, банківськими установами, іншими учасниками бюджетного процесу;
- ✓ підвищити економічну ефективність обробки інформації на основі зниження витрат на інформатизацію.

Таким чином, створення ефективної АІС управління виконанням бюджетів є важливою умовою підвищення дієвості казначейської системи. Автоматизація бюджетного процесу забезпечує оперативне отримання, обробку, зберігання та передачу інформації про рух бюджетних коштів і стан виконання бюджетів.

Автоматизовані інформаційні системи, що використовуються у системі казначейства, постійно модернізуються, що пов'язано з появою досконаліших апаратних і програмних засобів. Це дозволяє адекватно реагувати на вплив змінного внутрішнього і зовнішнього середовища, забезпечувати ефективне управління фінансовими ресурсами держави.

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою переконливо доводить, що розробка та впровадження автоматизованих інформаційних систем управління бюджетним процесом сприяє підвищенню економічної стабільності цих держав.

17.3. Структура та складові автоматизованих інформаційних систем

Автоматизована інформаційна система, як і будь-яка інша складна система, складається з окремих елементів і організації відносин між ними. В автоматизованій інформаційній системі виділяють *функціональну частину* та *частину забезпечення,* які, у свою чергу, поділяються на простіші елементи – підсистеми, котрі також припускають подальший поділ (рис. 17.3).

17.3.1. Функціональна складова автоматизованої інформаційної системи

Функціональна частина АІС є домінуючою. Вона завжди пов'язана з проблемними сферами і фактично є моделлю системи управління конкретним об'єктом. До функціональної частини належать ті елементи, які визначають її функціональні можливості, а саме: призначення, виконувані управлінські функції та функції з обробки інформації. Основними елементами функціональної частини автоматизованої інформаційної системи є: функціональні підсистеми, блоки, або комплекси задач та окремі задачі.



Рис. 17.3. Загальна структура автоматизованої інформаційної системи

Функціональна підсистема – це відносно самостійна частина системи, виділена за спільністю функціональних ознак управління. В автоматизованих інформаційних системах органів казначейства функціональні підсистеми, як правило, виокремлюють за такими ознаками:

- ✓ стадіями управління (прогнозування, планування, облік, звітність, аналіз, контроль тощо);
- ✓ видами основної діяльності (доходи, видатки, трансферти тощо);
- ✓ організаційною структурою (структурні підрозділи);
- ✓ функціональною ознакою (виконувані функції).

Серед функціональних підсистем за ознакою управління складовими казначейської діяльності у процесі касового виконання бюджетів можна виділити: управління коштами єдиного казначейського рахунка, управління доходами державного й місцевих бюджетів, управління видатками бюджетів, управління внутрішніми казначейськими операціями, бухгалтерський облік і звітність про виконання бюджетів тощо. Незважаючи на те, що деякі функціональні підсистеми на різних об'єктах можуть мати одне й те саме найменування (наприклад, підсистема бухгалтерського обліку), їх внутрішній зміст щодо різних об'єктів значно відрізняється.

При виділенні функціональних підсистем мають бути визначені такі їх параметри:

- ✓ мета функціонування підсистеми;
- ✓ вид керованих ресурсів;
- ✓ особливості показників, що розраховуються у підсистемі;
- ✓ підрозділи, які здійснюють управління.

Органи казначейства у своїй діяльності використовують автоматизовану систему виконання бюджетів "Є-Казна". Цей програмний комплекс призначений для автоматизації операцій з виконання як дохідної, так і видаткової частин бюджетів усіх рівнів, фондів соціального страхування, що проводяться органами казначейства.

У частині виконання дохідної частини бюджетів АС "Є-Казна" дозволяє:

- проводити зарахування податків, зборів, інших платежів до бюджетів, пенсійного фонду та фондів соціального страхування;
- ✓ розподіляти всі надходження від платників на два потоки: доходи державного та доходи місцевих бюджетів у розрізі загального та спеціального фондів;
- ✓ розподіляти кошти згідно з чинним законодавством між різними бюджетами, фондами бюджетів, рівнями бюджетів, розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за допомогою спеціальних модулів системи;
- ✓ своєчасно та у повному обсязі перераховувати всі надходження за призначенням;
- ✓ формувати оперативну та достовірну звітність про виконання бюджетів за доходами на основі даних бухгалтерського обліку.

У частині виконання видаткової частини бюджетів АС "Є-Казна" дозволяє проводити операції щодо:

- ✓ ведення мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- ✓ ведення кошторисів та планів асигнувань бюджетних установ;
- ✓ фінансування бюджетної сфери і розподіл бюджетних коштів;
- ✓ формування вихідних електронних платіжних документів на перерахування коштів до державного та місцевих бюджетів, а також документів на відновлення касових видатків;
- ✓ здійснення обліку й аналізу витрат державного та місцевих бюджетів;
- ✓ формування бюджетної та фінансової звітності про виконання видаткової частини бюджетів;
- ✓ ведення довідкової інформації системи казначейства.

Відповідно до виділених функціональних підсистем та з урахуванням вимог управління визначається склад задач, що розв'язуються. У *функціональних задачах*, для автоматизації яких призначена підсистема, відображаються специфічні особливості кожної конкретної підсистеми певного об'єкта. Саме задача є об'єктом розробки, впровадження та експлуатації кінцевим користувачем. Зміст задачі визначає сукупність вихідних показників, які формуються й обчислюються в задачі за відповідними алгоритмами. З появою нових інформаційних технологій поняття "задача" розглядається як закінчений комплекс опрацювання інформації, що забезпечує видачу необхідної інформації для прийняття рішень управлінським персоналом.

Вибір та обґрунтування складу функціональних задач є одним з найважливіших елементів створення інформаційних систем. Розвинені автоматизовані інформаційні системи дають змогу реалізувати багатоваріантні алгоритми розрахунку показників на основі вибору з банку моделей найефективніших математичних методів, моделей й алгоритмів для конкретного об'єкта управління. При цьому кожна конкретна задача при розробці автоматизованих інформаційних систем повинна розглядатися в інформаційному зв'язку з іншими задачами даної підсистеми та інших підсистем, а також із зовнішніми автоматизованими інформаційними системами.

Зважаючи на складність та комплексний характер функціональних задач вибір їх складу повинен здійснюватися з урахуванням основних фаз управління: прогнозування, планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання.

Прогнозування – управлінська функція, за допомогою якої здійснюється формування й наукове обґрунтування перспектив розвитку об'єкта управління, можливих змін його стану у майбутньому. У бюджетній сфері прогнозування займає чільне місце в управлінні фінансовими ресурсами держави та служить інструментом для:

- ✓ розробки бюджетної політики держави;
- ✓ визначення джерел поступлення доходів до бюджету та напрямів їх цільового спрямування;
- ✓ вибір оптимальних схем управління бюджетними коштами, оцінювання майбутніх тенденцій розвитку економіки та фінансової сфери.

За допомогою автоматизованих інформаційних систем розв'язуються комплекси задач із прогнозування різних показників у сфері бюджетної діяльності.

Планування – функція, за допомогою якої реалізується мета управління. Втілення цієї функції забезпечується формуванням планів, згідно з якими буде організовано функціонування об'єкта управління. Традиційно виділяють стратегічне (більше 1-го року), поточне (на 1 рік), оперативне (щоденне, щодекадне, місячне, квартальне) планування. Використання різних видів планування залежить від того, на якому ієрархічному рівні здійснюється управління. На вищому рівні управління планування зорієнтовано на тривалу перспективу, на середньому й нижчих рівнях – на більш короткий термін. При цьому план вищого рівня деталізується за періодами, об'єктами планування і робочими місцями.

Облік, контроль і аналіз – функції, що забезпечують одержання інформації про стан керованої системи за певний проміжок часу; установлення фактичного стану об'єкта управління; визначення відхилень, що виходять за межі допустимих даних; встановлення причин відхилення фактичних показників від запланованих. Комплекси задач, що розв'язуються на цих фазах управління процесом виконання бюджету, виконуються на різних рівнях управління, мають різний період вирішення та обсяги інформації, що опрацьовується. Облік ведеться на нижчому й середньому рівнях. На цю фазу управління припадає найбільше інформаційне навантаження. Аналіз проводиться на середньому й вищому рівнях управління. Ця фаза управління оперує агрегованою інформацією з тривалим періодом вирішення задач. Контроль здійснюється на всіх рівнях управління, залучаючи значний обсяг інформації з тривалим періодом її опрацювання.

У процесі бухгалтерського обліку дохідної та видаткової частин бюджетів визначається реальний стан виконання бюджету. На основі аналізу стану окремих параметрів виконання бюджету щодо заданих значень (розпису) визначаються відхилення у значеннях показників виконання бюджету. При недостатності внутрішньої інформації у складних ситуаціях для аналізу може використовуватися інформація від інших органів, а також залучатися експерти і комп'ютерні експертні системи. Інформація, яка формується на цих фазах управління подається відповідним органам, що з врахуванням ситуаційних факторів, дає змогу ухвалювати виважені управлінські рішення про обсяги і напрями використання бюджетних коштів.

Регулювання – корегування діяльності об'єкта управління за наявності відхилень фактичних показників від запланованих; прийняття рішень для виправлення ситуації, що виникла; виведення об'єкта управління на заплановані показники. Для фор-

малізованого опису задач регулювання використовують методи й моделі календарного та мережного планування, транспортні моделі, а також моделі оперативного управління. Підсумковою інформацією цієї фази є календарні й мережні графіки корегування процесу виконання бюджету. Регулювання здійснюється на середньому та вищому рівнях управління.

Кожна фаза управління у системі казначейства містить комплекс задач, які описуються відповідними математичними моделями, алгоритмізуються і вводяться у персональний комп'ютер управлінського персоналу. Оперативне розв'язання цих задач дає змогу отримувати необхідну для цієї фази управління інформацію

Сучасні автоматизовані інформаційні системи здатні обробляти інформацію за всіма функціями управлінської діяльності та передавати її на всі рівні управління. Особливо ефективно в автоматизованих інформаційних системах реалізуються функції контролю, аналізу й регулювання, оскільки вся вхідна інформація для розв'язання цих функціональних задач сформована ще під час розв'язання задач планування й обліку і знаходиться у базі даних. Загалом автоматизована інформаційна система має забезпечити дієвий контроль стану об'єкта управління й оперативне прийняття обґрунтованих рішень.

В умовах змінного зовнішнього середовища АІС повинна мати гнучку структуру і бути відкритою для внесення необхідних змін у розроблену модель, забезпечувати нарощування функціональних можливостей по мірі необхідності. При цьому функціональна структура АІС має орієнтуватися на ті інформаційні потреби кінцевих користувачів, які змінюються в умовах ринку, та відображати зміст і специфіку функцій управління конкретним економічним об'єктом.

Найбільшою мірою функціональність АІС забезпечується за допомогою принципу модульності. *Модуль являє собою цілісну групу елементів системи, яка описана тільки своїми входами і виходами*. Модуль як частина системи відображає зв'язок між елементами, тобто обмін інформацією.

У різних автоматизованих інформаційних системах як модуль можуть розглядатися комплекси задач, АРМи або функціональна підсистема. Кожний прикладний модуль системи має обслуговувати деяку інформаційну сферу. Головною вимогою при розробці модулів повинна бути орієнтація системи на автоматизацію управління діяльністю об'єкта, а не на розв'язання локальних функціональних задач. Завдяки інтеграції модулів у єдину систему забезпечується комплексність системи.

Модульний підхід дає змогу значно спростити опис системи та зробити видимими й доступними для розуміння найскладніші системи. За допомогою принципу модульності вирішується проблема розподілу задач між учасниками процесу управління. Це пов'язано з тим, що деякі задачі можуть бути повністю розв'язані на одному робочому місці, а інші потребують участі багатьох управлінських працівників.

Функціональна частина автоматизованої інформаційної системи на практиці може реалізуватися на різній технічній базі та із застосуванням різних технологій обробки даних (централізованих або децентралізованих).

Централізована технологія передбачає виконання функціональних завдань фахівцями інформаційних систем у повному обсязі безпосередньо в обчислювальному центрі (ОЦ).

Децентралізована технологія реалізується через використання персональних комп'ютерів, зосереджених на окремих робочих місцях управлінського персоналу,

так звані, автоматизовані робочі місця (АРМ), на яких розв'язуються комплекси функціональних задач.

АРМ управлінського персоналу – це програмно-технічний комплекс, винесений на робоче місце конкретного управлінського працівника, що дає змогу в автоматизованому режимі виконувати покладені на нього функціональні задачі управління в інтерактивному режимі "користувач-ПЕОМ". Основним принципом функціонування АРМ є орієнтація на розв'язання певного класу задач, об'єднаних загальною технологією обробки інформації, єдністю режимів роботи й експлуатації.

АРМ призначене для розв'язання комплексу управлінських задач фахівцем або групою фахівців на різних рівнях управлінської діяльності. Тільки в умовах функціонування АРМів управлінського персоналу можуть бути автоматизовані всі елементи процесу управління, можливе зближення процесів збору вхідної інформації, формування, відображення та використання вихідної інформації. При цьому управлінський персонал як користувач інформаційних систем виступає у ролі оператора ПЕОМ, тобто здійснює введення інформації у систему, підтримує її в актуальному стані, обробляє інформацію і використовує здобуті результати в управлінні. Таким чином, він продовжує здійснювати традиційні контрольно-аналітичні функції прийняття управлінських рішень, але на вищому автоматизованому рівні. При цьому у кожній персональній інформаційній системі має бути забезпечена можливість для користувача виконувати такі дії:

- ✓ обробляти текстові документи;
- ✓ здійснювати пошук необхідної інформації у довідкових фондах та архівах користувача;
- ✓ обмінюватися документами й даними;
- ✓ узгоджувати, уточнювати, модернізувати задачі управління;
- ✓ приймати рішення в умовах невизначеності або недостатності інформації.

Виконання зазначених дій можливе за умови роботи конкретного робочого місця у багатофункціональному режимі. Спільне функціонування ПЕОМ у процесі колективного опрацювання даних досягається за допомогою обладнання АРМ спеціальними виходами через системний пристрій і каналами зв'язку в ПЕОМ і баз даних (БД) інших користувачів.

Децентралізована обробка даних з використанням АРМ є ефективнішою за централізовану, оскільки забезпечує прямий доступ користувача-фахівця до ЕОМ без посередників (операторів, програмістів), які можуть вплинути на правдивість оброблюваної інформації, а також знизити оперативність виконання відповідних завдань.

За децентралізованого використання обчислювальної техніки автоматизована інформаційна система може створюватися як:

1) сукупність автономних систем, об'єднаних лініями зв'язку в локальну мережу, так звана, однорівнева система;

2) дворівнева система, в якій на автоматизованих робочих місцях (АРМах) здійснюється попередня обробка первинної інформації з подальшою її передачею до інформаційно-обчислювального центру (ІОЦ) для остаточного завершення процесу обробки інформації.

Функціонування однорівневої системи децентралізованої обробки даних забезпечується шляхом встановлення на окремих робочих місцях персональних комп'ютерів. Організація дворівневої системи обробки даних передбачає обладнан-

ня великої електронно-обчислювальної машини з виносними пультами і встановлення їх на робочих місцях фахівців.

На практиці перевагу надають дворівневій системі децентралізованої обробки даних, оскільки вона поєднує переваги як децентралізованої системи обробки інформації, у яких технічні засоби наближені до місць її виникнення, так і централізованих систем, коли об'ємна і складна робота з розв'язання функціональних задач виконується в інформаційно-обчислювальних центрах.

При цьому як в однорівневій, так і у дворівневій системах децентралізованої обробки даних функціональними елементами автоматизованих систем є функціонально-спеціалізовані АРМ (ФСАРМ). Враховуючи зазначене під АРМ слід розуміти набір персональної комп'ютерної техніки, яка через залучення обчислювальних потужностей великої ЕОМ дає змогу виконувати на робочому місці інформаційне обслуговування користувача-фахівця в обсязі та режимі, які необхідні для виконання ним своїх службових функцій.

Сукупність функціонально-спеціалізованих АРМ складає основу функціональної частини автоматизованої інформаційної системи органів казначейства. Їх кількість і структура в АІС на різних рівнях казначейської системи залежить від обраної технології опрацювання даних та поділу функцій між виконавцями. Основними чинниками, які впливають на формування функціонально-спеціалізованих АРМ є:

- ✓ організаційна структура органу казначейства;
- ✓ специфіка казначейських операцій;
- ✓ спеціалізація окремих груп працівників і структурних підрозділів органу казначейства, розмежування функціональних повноважень між ними.

Автоматизація діяльності казначейського органу починається з найбільш трудомістких операцій, пов'язаних з касовим виконанням державного та місцевих бюджетів, обслуговуванням державних цільових фондів. Тому, залежно від специфіки казначейських операцій у відповідному органі казначейства та від його організаційної структури створюється АРМ доходів державного та місцевих бюджетів, АРМ безпеки тощо.

У кожному структурному підрозділі органу казначейства окремі працівники наділені відповідними функціональними повноваженнями та спеціалізуються на виконанні конкретних операцій. Тому автоматизована інформаційна система казначейства містить функціонально-спеціалізовані АРМ адміністратора, головного бухгалтера, спеціаліста-операціоніста, технолога, а також забезпечувальні АРМи із введення нормативно-довідкової інформації.

Далі автоматизуються процеси обміну інформацією про рух коштів між окремими рівнями казначейської системи та з банківськими установами, а також іншими учасниками бюджетного процесу. Для обслуговування різних рівнів казначейської системи та організації їх взаємодії, налагодження інформаційного зв'язку з установами банків використовуються: АРМ-1 – для розв'язання функціональних задач на центральному рівні; АРМ-2 – на рівні центрів інформатизації територіальних управлінь НБУ; АРМ-СЕП – на рівні учасників системи електронних платежів.

Загалом виконання функціональних завдань в АІС можна розглядати як послідовність дій з інформацією, яка знаходиться у базі даних, а також операцій із введення та виведення даних. Виклик функцій АІС здійснюється за допомогою меню. Для кожного користувача в системі передбачене індивідуальне меню, куди зано-

сяться тільки йому потрібні функції, що виключає можливість доступу до функцій системи інших користувачів інформації.

Удосконалення й розвиток функціональної частини АІС казначейства відбувається у напрямку розробки та впровадження нових підсистем, АРМів, задач. При цьому зміна функціональної структури пов'язана зі зміною ринкового середовища, нормативно-правового забезпечення тощо. Поліпшення функціональних характеристик АІС забезпечує повне та ефективне виконання функцій, які реалізуються автоматизованим способом, а також підвищує функціональну придатність АІС, що в кінцевому результаті відображається на підвищенні ефективності управління фінансовими ресурсами держави.

17.3.2. Забезпечувальна складова автоматизованої інформаційної системи

Для реалізації функціональної частини автоматизованої інформаційної системи потрібні відповідні ресурси, які створюються забезпечувальною частиною. У складі забезпечувальної частини АІС виділяють окремі забезпечувальні підсистеми, кожна з яких об'єднує певний вид ресурсів, а також умови їх організації. Ці підсистеми охоплюють типовий набір ресурсів, необхідних для функціонування АІС, тому їх перелік є практично однаковим для різних АІС.

До складу забезпечувальної частини АІС казначейства належать такі підсистеми: *інформаційна, технічна, програмна, математична, правова, лінгвістична, ергономічна, технологічна, організаційно-методична.*

17.3.2.1. Інформаційне забезпечення

Інформаційне забезпечення – це сукупність методів і засобів створення єдиного інформаційного фонду, систематизація та уніфікація показників і документів, розробка засобів формалізованого опису даних. Інформаційне забезпечення є найважливішим елементом автоматизованої інформаційної системи, що наповнює управлінські задачі конкретним змістом. Від якості розробленого інформаційного забезпечення значною мірою залежить достовірність і ефективність прийнятих управлінських рішень.

Для функціональних підсистем АІС інформаційне забезпечення є сукупністю інформаційних ресурсів, а також засобів їх опрацювання, зокрема, структуризації і систематизації інформації про об'єкт управління, що включає:

- ✓ єдину систему класифікації та кодування техніко-економічних показників діяльності суб'єкта управління;
- ✓ уніфіковані системи документації та раціоналізації документообігу;
- ✓ методичні й інструктивні матеріали для ведення документів;
- ✓ масиви інформації, що використовуються для розв'язання функціональних задач управління.

Систему класифікації та кодування інформації утворює сукупність класифікаторів – документів, що містять опис класифікаційних угрупувань, кодових позначень і найменувань об'єктів. На основі системи класифікації та кодування розробляються кодові позначення об'єкта, які використовуються для автоматизованого впорядкування та пошуку об'єкта, а також для розрахунку значень показників у розрізі заданої ознаки. Наприклад, операції з опрацювання даних, пов'язаних з рухом бю-

джетних коштів класифікуються за різними ознаками: вид податку і характеристика платежу, призначення платежу й реквізити платника, територіальні й відомчі ознаки тощо. Таким чином, кодування забезпечує унікальну ідентифікацію об'єктів, яка в сукупності з прийнятою схемою класифікації визначає суть об'єкта.

Уніфікована системи документації містить уніфіковані типові (стандартні) форми документів (формуляри-зразки), рекомендовані для використання в АІС за функціями управління конкретних об'єктів.

До складу методичних та інструктивних матеріалів для ведення документів входять інструкції щодо: заповнення документів даними і контролю їх вірогідності; використання кодових позначень; підготовки документів до введення в ЕОМ; приймання і реєстрація документів; коректування інформації в документах; архівування, збереження і знищення документів.

Розробка та структурна побудова інформаційного забезпечення значною мірою залежить від задач, що розв'язуються, складу функцій управління, засобів перетворення інформації, форм подання даних тощо. У процесі розробки інформаційного забезпечення слід визначити: склад інформації, необхідної для розв'язання комплексу задач; структуру інформації та правила формування показників і документів; характеристики інформації (корисність, своєчасність, вірогідність тощо); способи перетворення інформації.

Основою інформаційного забезпечення є *інформаційна база (ІБ)* –сукупність упорядкованої інформації, що використовується при функціонуванні автоматизованої інформаційної системи. За складом і змістом вона має відповідати вимогам тих задач, які розв'язуються на її основі.

За сферою функціонування виділяють *позамашинну і внутрімашинну інформаційну базу*.

До *позамашинної* належить та частина інформаційної бази (повідомлення, сигнали, документи), яка сприймається людиною без застосування засобів обчислювальної техніки. Основним носієм інформації у позамашинному середовищі є документи, які поділяються на *вхідні (первинні) та вихідні (похідні*).

Вхідні документи містять первинну необроблену інформацію, і поділяються на:

- ✓ *нормативно-довідкові,* що містять регламентуючі норми та нормативи, характеристики об'єктів, які тривалий час використовуються в розрахунках без змін – довідники, класифікатори, договори тощо. На основі цих документів здійснюється первинне завантаження файлів нормативно-довідкової інформації (НДІ), які утворюють нормативно-довідковий фонд АІС;
- ✓ *оперативні документи* містять інформацію, що відображає поточний стан об'єкта управління – платіжні документи, підтверджуючі документи (накладні, акти виконаних робіт) тощо. Інформація цих документів служить для введення оперативних даних в ЕОМ.

Вихідні документи формуються на основі інформації оперативних файлів і файлів нормативно-довідкової інформації та містять інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління об'єктом. В органах казначейства вихідні документи передаються по електронній пошті у формі повідомлень стандартного формату й роздруковуються у місці приймання повідомлень. Вони мають відповідати своєму призначенню, відповідному формату, періодичності складання, певній послідовності розташування реквізитів.

До *внутрімашинної* належить та частина інформаційної бази, яка фіксується на машинних носіях. Основним її завданням є адекватне відображення об'єкта управління в пам'яті ЕОМ і забезпечення інформаційних потреб користувачів.

Сукупність взаємопов'язаних масивів інформації у внутрімашинній інформаційній базі складає *інформаційний фонд* (ІФ) АІС. Він відображає стан об'єкта управління і є машинною пам'яттю системи. Створюється інформаційний фонд з метою інформаційно-довідкового обслуговування управлінського персоналу, яке реалізується у формі обробки запитів.

Склад і структура інформаційного фонду залежать від інформаційних характеристик і складу функціональних задач, а також можливостей системи управління базами даних і персональних ЕОМ, які застосовуються. Єдиний інформаційний фонд АІС складається із сукупності взаємопов'язаних файлів:

- ✓ перша частина яких створюється на основі інформації вхідних документів з позамашинної інформаційної бази;
- ✓ друга формується у процесі розв'язування задач управління у внутрімашинній інформаційній базі;
- ✓ третя передається по каналах зв'язку із зовнішніх АІС.

Найефективнішою вважається організація інформаційного фонду на основі взаємопов'язаних файлів у вигляді *бази даних* (БД) – інтегрованої сукупності даних, на основі яких розв'язуються задачі управління. Автоматизоване формування інформації дозволяє оперативно її поновлювати і виключає можливість дублювання даних. В основу організації баз даних АІС має бути покладено принцип єдності, що передбачає зберігання у базі даних інформації, накопиченої всіма службами, і забезпечує доступ до всієї інформації різних користувачів.

Спільна база даних дозволяє здійснювати обмін інформацією між різними користувачами, оперативно реагувати на зміну даних про об'єкт управління. Інформація у базі даних має бути впорядкована за рівнями управління у вигляді сценарію, в якому містяться дані про орган управління, об'єкт управління, мету та завдання його діяльності, наявні ресурси.

Організація баз даних багато в чому визначає рівень розвитку АІС і безпосередньо впливає на рівень інформаційної оснащеності АРМів управлінських працівників. В АРМах управлінських працівників різних рівнів база даних ведеться ними самими відповідно до заданого сценарію. Операції з обробки даних виконуються на АРМах засобами персональних ЕОМ. Підготовка й прийняття управлінських рішень, аналіз поточної та перспективної ситуацій здійснюються через спільну ЕОМ.

Для формування і ведення бази даних використовують потужну *систему управління базами даних (СУБД)*, що надає засоби для обробки інформації (пошук, сортування даних тощо). Вона є універсальним прикладним програмним засобом, призначеним для організації та ведення взаємопов'язаних даних, забезпечення доступу до них й інтеграцію даних, підтримання цілісності та співставимості даних, їх захисту від збоїв і несанкціонованого доступу.

Застосування СУБД дає змогу забезпечити базу даних необхідними властивостями, модифікувати дані, не порушуючи їх цілісність. Через те, що всі програми з обробки інформації звертаються до баз даних через стандартний програмний інтерфейс (систему уніфікованих зв'язків і сигналів, за допомогою яких пристрої обчислювальної системи з'єднуються один з одним) СУБД, програми, складені різними програмістами у різний час, є сумісними. СУБД, через закладені в неї режими

функціонування об'єкта, дозволяє користувачеві при виникненні проблемної ситуації у процесі прийняття управлінських рішень оперативно звернутися до бази даних АРМів різних рівнів, а також до централізованої бази даних.

17.3.2.2. Технічне забезпечення

Технічне забезпечення – сукупність технічних засобів, що забезпечують функціонування автоматизованої інформаційної системи, і містить пристрої, за допомогою яких виконуються типові операції опрацювання даних, а також відповідну документацію[1] з налагодження, встановлення, монтажу та контролю цих технічних засобів. При цьому, опрацювання даних може здійснюватися як поза ЕОМ (периферійні технічні засоби збору, реєстрації, первинного опрацювання інформації, оргтехніка різного призначення, засоби телекомунікації і зв'язку), так і на ЕОМ різних класів.

Технічне забезпечення є одним із найважливіших компонентів забезпечувальної частини, які створюють ресурси АІС. Від прогресивності застосовуваних технічних засобів значною мірою залежить рівень автоматизації функцій управління.

Технічні засоби можна поділити на п'ять груп:

1. *Засоби збору та реєстрації інформації:* пристрої підготовки даних, засоби збору інформації. Ці засоби призначені для приведення інформації у зручний для дистанційної передачі і подальшої обробки вигляд.

2. *Засоби передачі інформації.* Ця група засобів призначена для передачі інформації у просторі. Для передачі інформації можуть використовуватись:

а) апарати і пристрої передачі: телефакс, телекс; мережні адаптери, тобто технічні пристрої, що виконують функції сполучення ЕОМ з одним каналом зв'язку; мультиплексори (багатоканальні адаптери) – пристрої сполучення ЕОМ з кількома каналами зв'язку; модеми;

б) канали зв'язку – вузли зв'язку, що включають потужні ЕОМ, налаштовані на передачу й управління інформацією (а не на її обробку) та програмне забезпечення. Виділяють три види каналів зв'язку: наземні; високочастотні – забезпечуються наземними ретрансляційними зв'язками; супутникові – при передачі на далекі відстані.

3. *Засоби зберігання інформації:* зовнішні запам'ятовуючі пристрої персональних комп'ютерів, картотеки. Призначені для передачі інформації у часі. До них відносять:

- ✓ машинна пам'ять, яка використовується для тривалого збереження інформації;
- ✓ магнітні носії;
- ✓ оптичні CD-диски;
- ✓ USB flash носії;
- ✓ дискети.

4. *Засоби обробки інформації* (засоби обчислювальної техніки з відповідним програмним забезпеченням) складають основу комплексу технічних засобів. Вони призначені для перетворення вихідних даних у результативну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Головні характеристики даної групи – швидкодія й обсяг пам'яті. Виділяють: універсальні – для багатьох користувачів і персональні; спеціалізовані – сервери та робочі станції.

---

[1] Автоматизированные системы обработки экономической информации. Учебник / Под ред. Гобаревой Я. Л. – М. : Финансовая академия при Правительстве РФ, 2001.

Засоби обробки інформації призначені для багатьох користувачів – це потужні електронно-обчислювальні машини, обладнані кількома терміналами, які функціонують у режимі реального часу.

Персональні засоби обробки інформації – це електронно-обчислювальні машини, що задовольняють вимогам доступності й універсальності.

Робочі станції – спеціалізуються на виконанні одного виду роботи.

Сервери – це комп'ютери, виділені для обробки запитів від усіх станцій мережі, надають доступ цим станціям до системних ресурсів та розподіляють ці ресурси.

5. *Засоби видачі інформації:* принтери, монітори – призначені для перетворення інформації у вигляд, зручний для сприйняття користувачем[2].

Технічне забезпечення визначає вимоги до характеристик персональних комп'ютерів, мережного обладнання, пропускної здатності каналів зв'язку, а також спричиняє вплив на розподіл навантаження у вузлах мережі, в яких ресурси закріплюються за кінцевим користувачем.

У процесі касового виконання бюджетів органи казначейства використовують різноманітні організаційні форми застосування технічних засобів. На нижньому рівні управління для автоматизації основних функцій казначеїв використовуються автоматизовані робочі місця (АРМ).

Технічною базою АРМ в органах казначейства є персональні комп'ютери з необхідним набором периферійних засобів, що відповідають певним параметрам і технічним вимогам для розв'язання функціональних фінансових задач.

Персональні комп'ютери встановлюються в місцях виникнення й використання інформації. Вони забезпечують широкий спектр функціональних можливостей. При виборі технічного забезпечення АІС необхідно прагнути якомога повнішої відповідності функціональних можливостей персонального комп'ютера задачам, для розв'язання яких він буде використовуватися.

Сучасні персональні комп'ютери не тільки обробляють інформацію (введення даних, їх обробка та виведення інформаційних продуктів у формі, придатній для сприйняття користувачем), але й здатні працювати зі звуком, відтворювати відеосигнали, працювати в комп'ютерних мережах. Для задоволення потреб управлінської діяльності вони дедалі більше перетворюються із систем автоматичного опрацювання вхідної інформації у засоби накопичення досвіду управлінських працівників, аналізу, оцінки й прийняття оптимальних рішень.

Технічні характеристики персональних комп'ютерів різних моделей визначаються низкою параметрів: потужністю (швидкодією) центрального процесора, кількістю периферійних пристроїв, які можна одночасно під'єднати до комп'ютера, місткістю оперативного запам'ятовуючого пристрою, швидкістю і надійністю вінчестера тощо. Крім того, потужність і характеристики персонального комп'ютера визначаються вимогами щодо забезпечення функціонування програмних засобів, встановлених на ньому.

Основу технічного забезпечення складає *комплекс технічних засобів* – сукупність взаємопов'язаних єдиним управлінням та автономних технічних засобів збору, реєстрації, накопичення, передачі, обробки, виведення й представлення інформації.

---

[2] Автоматизированные системы обработки экономической информации : учебник / под ред. Гобаревой Я. Л. – М. : Финансовая академия при Правительстве РФ, 2001.

Комплекс технічних засобів, що використовується у системі казначейства для автоматизації процесу обслуговування бюджетів, складається з окремих компонентів, кожний з яких призначається для забезпечення функціонування відповідної автоматизованої системи:

- ✓ КТЗ – АС "Є-Казна" – обслуговування державного і місцевих бюджетів за доходами та видатками;
- ✓ КТЗ – АС "Казна-Видатки-Центр" – планування видатків державного бюджету на центральному рівні;
- ✓ КТЗ – АС "Казна-Доступ" – призначений для віддаленого доступу працівників головних управлінь та управлінь казначейства до АС "Казна";
- ✓ КТЗ – АС "Казна-ЗКор" – для взаємодії із зовнішніми користувачами (органами державної влади й управління, розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів);
- ✓ КТЗ – АС "Казна-ЗКор-Доступ" – забезпечення доступу зовнішніх користувачів до АС "Казна";
- ✓ КТЗ – АС "Казна-Web" – Web-представництва й організації доступу до мережі Internet;
- ✓ КТЗ – обмеження доступу – це FW і VPN-сервери, призначені для захисту від несанкціонованого доступу і створення віртуальної приватної мережі для управлінь казначейства, що використовують як віддалений доступ комунікації загального користування;
- ✓ КТЗ – адміністрування й управління АС "Є-Казна" – робочі місця адміністраторів і технологів, які мають доступ до всіх без винятку ресурсів інформаційних систем;
- ✓ КТЗ – локальних обчислювальних мереж УДКСУ/ГУДКСУ/ДКСУ центрального апарату Казначейства – це структуровані кабельні мережі, побудовані на UTP за топологією "зірка", оснащених концентраторами і комутаторами;
- ✓ КТЗ – корпоративної мережі Державної казначейської служби України – призначений для об'єднання регіональних мереж в єдину корпоративну мережу Казначейства.

Кожний окремий комплекс технічних засобів складається з набору вузлів, що в сукупності мають забезпечити виконання завдань, покладених на цей комплекс.

17.3.2.3. Програмне забезпечення

Програмне забезпечення – це сукупність програм для ефективної організації обчислювального процесу в автоматизованих інформаційних системах управління. Можливості розвитку автоматизованої інформаційної системи у казначейській системі пов'язані з використанням програмних продуктів, орієнтованих на організацію функціонування об'єктів, розв'язання основних економічних задач і прийняття управлінських рішень.

До програмного забезпечення автоматизованої інформаційної системи в органах казначейства ставляться такі вимоги:

- ✓ необхідність обробки великих обсягів інформації в обмежені строки;
- ✓ організація взаємодії користувачів з інформаційними ресурсами в інтерактивному режимі для забезпечення можливості аналізу, прогнозування та контролю;
- ✓ наявність режимів багатоваріантного доступу великої кількості користувачів до корпоративних даних;

- ✓ можливість одночасного доступу до даних користувачів для спільної обробки інформації;
- ✓ розширення та нарощування технології за рахунок її доповнення новими робочими місцями, новими серверами тощо;
- ✓ забезпечення надійного захисту фінансової інформації від несанкціонованого доступу, комп'ютерних вірусів тощо.

Ці вимоги спрямовані на використання системного прикладного забезпечення та відповідних прикладних програмних продуктів для вирішення функціональних фінансових задач.

Таким чином, залежно від функцій, які виконуються програмним забезпеченням, його можна поділити на *базове (загальносистемне) та прикладне (спеціальне).*

Системне програмне забезпечення – це сукупність програм, які управляють процесом обробки інформації в обчислювальних системах і забезпечують робоче середовище для функціонування прикладних програм. Базові програмні засоби служать для автоматизації взаємодії людини і комп'ютера, організації типових процедур опрацювання даних, контролю і діагностики функціонування технічних засобів системи опрацювання даних. До їх складу входять: операційні системи, сервісні програми (оболонки, утиліти, антивірусні засоби), транслятори мов програмування, програми технічного обслуговування.

Системне програмне забезпечення відіграє важливу роль в організації автоматизованої інформаційної системи органів казначейства, організації автоматизованого робочого місця, локальної та корпоративної обчислювальної мережі.

Прикладне програмне забезпечення являє собою сукупність програмних продуктів, призначених для розв'язання конкретних задач користувача й організації обчислювального процесу інформаційної системи загалом. Вони можуть бути розроблені як універсальні засоби (текстові редактори, електронні таблиці, системи управління базами даних) і як спеціалізовані, тобто такі, що реалізують функціональні підсистеми (бізнес-процеси) об'єктів різної природи (економічні, інженерні, технічні тощо).

У склад прикладного програмного забезпечення казначейства входять три основних програмних комплекси:

1) облік доходів бюджетів та позабюджетних фондів;

2) облік видатків бюджетів та фінансування розпорядників бюджетних коштів;

3) автоматизована система обліку і звітності державного та місцевих бюджетів.

Ієрархічність побудови казначейської системи визначає організацію взаємодії інформаційних і прикладних програмних продуктів від управлінь до головних управлінь та центрального апарату Казначейства. Прикладні програмні продукти сформовані у програмні комплекси, які мають модульну структуру відповідно до функціональних задач, що вирішуються на рівні автоматизованих робочих місць у відповідних структурних підрозділах. Програмний комплекс забезпечує сумісність розв'язуваних бюджетних задач, інформаційну підтримку апарату управління та співставність інформації у банківській, податковій, бюджетній і казначейській системах.

Зважаючи на важливість і роль цієї складової інформаційної системи в успішному функціонуванні казначейської системи Казначейство України спільно з Національним банком проводить послідовну та цілеспрямовану політику централізованої розробки, поширення та супроводження прикладного програмного забезпечення для територіальних органів казначейства. У недалекому майбутньому очікується

також удосконалення програмного забезпечення, призначеного для інформаційних систем різних рівнів. Це пов'язано з підвищенням рівня інтелектуальності програмних засобів управління.

17.3.2.4. Інші види забезпечення

Правове забезпечення – сукупність правових норм і нормативів, що регламентують створення та функціонування автоматизованої інформаційної системи. Правове забезпечення розробки інформаційної системи містить нормативну документацію договірних взаємовідносин між замовником і розроблювачем інформаційної системи, їх правове регулювання. Ця документація визначає: умови надання юридичної сили документам, оформленим із застосуванням обчислювальної техніки; права, обов'язки і відповідальність персоналу, у тому числі за своєчасність і точність опрацювання інформації; правила користування інформацією і порядок вирішення суперечок щодо її достовірності.

Організаційно-методичне забезпечення – це набір прийомів, правил, документів, інструкцій і положень, які забезпечують створення автоматизованої інформаційної системи та взаємодію її складових у процесі функціонування всієї системи.

Виділення організаційних компонентів у самостійну підсистему забезпечення зумовлено особливою значущістю людського чинника в успішному функціонуванні інформаційних систем. Без творчої та інтуїтивної діяльності персоналу не може успішно працювати жодна система управління. Тому діяльність щодо створення АІС починається з упорядкування та вдосконалення організаційної структури об'єкта.

Під організаційними компонентами інформаційної системи мають на увазі сукупність методів і засобів, що дозволяють удосконалити організаційну структуру об'єкта і управлінські функції, які виконуються структурними підрозділами, а також оформити результати діяльності.

Організаційно-методичне забезпечення АІС казначейства включає розробку:

- ✓ методичної документації, що регламентує функціонування і використання технічного, програмного, інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень;
- ✓ посадових інструкцій, які визначають службові обов'язки, права та відповідальність персоналу за обробку інформації в АІС, а також правил користування інформацією;
- ✓ документації, що регламентує порядок обміну інформацією в АІС, а також із зовнішніми інформаційними системами;
- ✓ графіків введення та обробки даних.

Основу *технологічного забезпечення* складають різноманітні інформаційні технології, які реалізуються в мережі взаємопов'язаних і взаємодіючих АРМів. У сучасних АІС використовуються інформаційні технології, що реалізуються за допомогою комп'ютерів і програмних засобів: текстові, графічні та табличні процесори, електронна пошта, системи управління базою даних (СУБД), гіпертекстові технології, технології мультимедіа, експертна система, система підтримки прийняття рішень (СППР).

При виборі інформаційних технологій потрібно враховувати низку чинників, а саме: необхідні ресурси пам'яті та інших пристроїв, простоту експлуатації, можливості підключення до мережі, ступінь забезпечення інформаційної та комп'ютерної безпеки, стикування з програмних забезпеченням, що експлуатується.

Лінгвістичне забезпечення – це сукупність мовних засобів для формалізації природної мови, опису інформації та інших елементів інформаційної системи. Мовні засоби використовуються на різних стадіях створення та експлуатації систем обробки даних для підвищення ефективності розробки й забезпечення спілкування людини і ЕОМ.

Ергономічне забезпечення – набір (сукупність, система) взаємопов'язаних вимог, спрямованих на узгодження психологічних, антропометричних, фізіологічних особливостей і можливостей людини, з одного боку, і технічних характеристик засобів автоматизації, параметрів робочого середовища на робочому місці (освітлюваність, опромінюваність, шум тощо) з іншого.

Математичне забезпечення – сукупність застосовуваних економіко-математичних методів, моделей та алгоритмів обробки інформації в автоматизованій інформаційній системі.

Через наявність та використання взаємопов'язаних підсистем забезпечувальна частина не тільки здійснює підтримку роботи функціональної частини автоматизованої інформаційної системи, але й об'єднує всі функціональні підсистеми в єдину багатофункціональну АІС.

Разом з тим, слід пам'ятати, що характеристики забезпечувальних підсистем достатньо відносні, оскільки відбувається зміна поколінь комп'ютерної техніки, швидкими темпами йде розвиток системного та прикладного програмного забезпечення. У результаті змінюється назва, зміст і функції інформаційної системи.

17.3.3. Взаємодія функціональної та забезпечувальної складових автоматизованої інформаційної системи

Обидві складові автоматизованої інформаційної системи у тісній взаємодії забезпечують її ефективне функціонування. За допомогою відповідних ресурсів забезпечувальної частини реалізуються задачі функціональної складової. Для розв'язання конкретної функціональної задачі потрібно, використовуючи всі складові забезпечувальної системи, здійснити низку послідовних дій над інформацією, яка знаходиться у базі даних, і операцій з введення та виведення інформації.

Оскільки діяльність щодо виконання бюджетів пов'язана з формуванням та обробкою інформації, носіями якої є відповідні документи, то частина роботи, яку повинен виконати на певному етапі конкретний працівник, являє собою певне завдання щодо обробки документа або виконання операції. Всі завдання щодо обробки документів, що виконуються користувачами, у системі оформляються у вигляді операцій, а кожна дія, що відбувається в процесі виконання завдання, оформляється як крок операції. Прикладом організації операції може служити процес введення та обробки платіжного документа у внутрішній платіжній системі казначейства.

Дія з документом (введення в систему, обробка, контроль тощо) здійснюється, як правило, різними користувачами у певній послідовності та згідно з їхніми повноваженнями. Таким чином, утворюється технологічний ланцюг по обробці платіжного документа, тобто документ, введений у систему, проходить певний маршрут обробки (рис. 17.4).

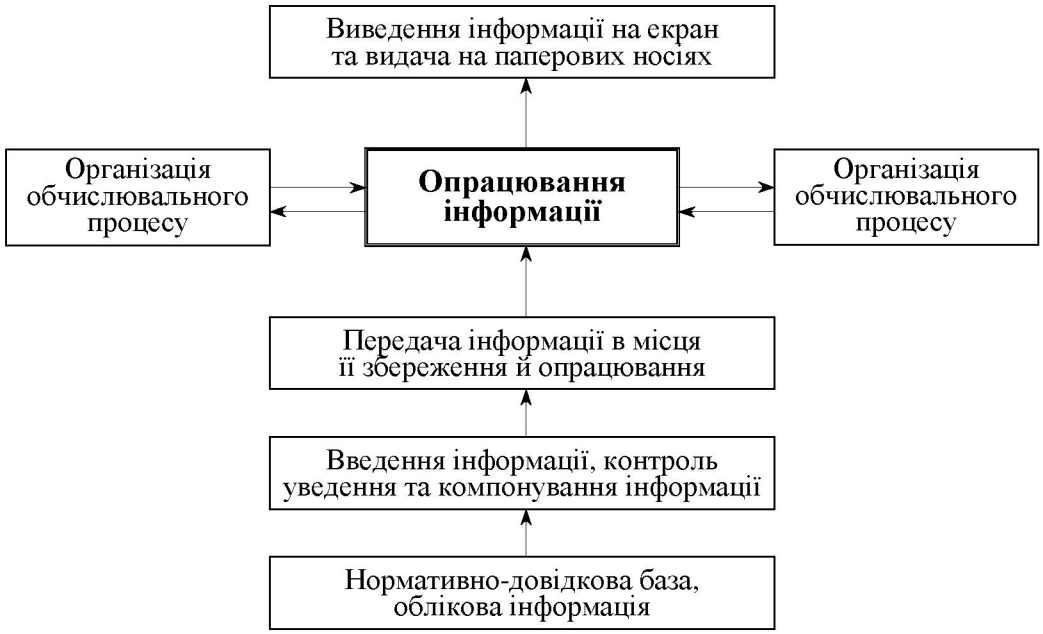


Рис. 17.4. Схема опрацювання даних в автоматизованій інформаційній системі

Автоматизація процесу обробки документів та виконання операцій, пов'язаних з касовим виконанням бюджетів, здійснюється у такій послідовності:

- ✓ введення інформації, контроль уведення та компонування інформації;
- ✓ передача інформації в місця її збереження й опрацювання;
- ✓ збір, реєстрація та введення інформації в базу даних;
- ✓ опрацювання інформації (накопичення, сортування, коригування, вибірка, арифметичне та логічне опрацювання) для вирішення функціональних задач системи (підсистеми) управління об'єктом;
- ✓ виведення інформації на екран та видача на паперових носіях;
- ✓ організація (адміністрування) обчислювального процесу (планування, облік, контроль, аналіз процесу опрацювання даних).

Отже, через виконання послідовних дій з опрацювання даних за допомогою забезпечувальної складової системи розв'язуються функціональні задачі об'єкта управління. Таким чином, забезпечується інформаційне обслуговування фахівців різних рівнів управління, приймаються виважені управлінські рішення.

17.4. Організація роботи автоматизованої інформаційної системи органів казначейства

Основу автоматизованої інформаційної системи (АІС) казначейства складає сукупність взаємопов'язаних функціональних і забезпечувальних ***автоматизованих робочих місць (АРМ)***. На них базується автоматизація основних видів діяльності органів казначейства: касового виконання державного і місцевих бюджетів за доходами, обслуговування бюджетів за видатками, бухгалтерського обліку операцій з бюджетними коштами, формування звітності про стан виконання бюджетів тощо.

Сукупність функціональних АРМів – внутрішньоказначейських розрахунків в автоматизованій інформаційній системі казначейства, які працюють на принципах

прийнятих для банківської системи, об'єднують в єдиний системо-програмно-технічний комплекс під назвою ***"Операційний день банку" (ПТК ОДБ)***. Цей комплекс забезпечує виконання внутрішньоказначейських розрахункових і бухгалтерських операцій упродовж операційного дня органу казначейства.

У структурі будь-якого ОДБ можна виокремити три типи *функціональних блоків*, що логічно випливають із технології його роботи. Це блоки початку роботи (відкриття ОДБ), блоки роботи протягом операційного дня, блоки закінчення роботи (закриття ОДБ),

Блоки відкриття ОДБ забезпечують опрацювання паролів та ідентифікацію користувачів, введення дати поточного операційного дня, обробку отриманих з АРМ НБУ файлів початку роботи. При цьому коригується довідник банків-учасників СЕП, очищуються відповідні оперативні бази даних, формуються відповідні вхідні залишки за балансовими рахунками, обнулюються обороти.

Упродовж дня відповідними блоками ОДБ виконуються операції з реєстрації нових клієнтів, відкриття або закриття рахунків, забезпечення введення первинних платіжних документів та їх опрацювання. Проводиться зарахування податків і зборів на бюджетні рахунки за надходженнями, повернення платежів платникам на підставі висновків органів податкової служби, розподіл та акумуляція коштів, перерахування доходів до державного бюджету і на рахунки місцевих бюджетів для здійснення видатків. Виконуються внутрішні проведення або формуються файли типу $A (початкові міжбанківські платежі для їх передавання до СЕП).

Блоки закриття ОДБ забезпечують перевірку наявності балансу, виконуються операції щодо створення копій основних файлів, формування, архівування та друк виписок з рахунків, балансу та оборотних відомостей. Блоками також формуються оперативні, місячні, квартальні та річні звіти про виконання бюджетів для Казначейства України, територіальних управлінь казначейства, фінансових і податкових органів. Крім функціональних блоків, ОДБ містить також блоки введення та друку довідково-нормативної інформації.

У складі програмно-технічного комплексу ОДБ для контролю початкових та відповідних платіжних документів виокремлюють *"**АРМ бухгалтера електронних платежів**"*, який дає змогу відповідному працівнику органу казначейства (як правило, платіжної системи) упродовж операційного дня здійснювати зарахування, повернення, перекредитацію на рахунок "Нез'ясованих платежів" платежів, які надходять із СЕП, або наклади електронних підписів на підготовлені до відправлення до СЕП документи.

Для автоматизованого виконання розрахункових операцій, пов'язаних з касовим виконанням державного та місцевих бюджетів, обслуговуванням державних цільових фондів, які є найбільш трудомісткою ділянкою діяльності органів казначейства, ведення обліку і складання звітності в ОДБ формуються *файли довідкової, оперативної та архівної інформації.*

До файлів довідкової інформації належать довідники: клієнтів органу казначейства, банків, балансових рахунків і операцій з коштами тощо.

Файли оперативної інформації протягом робочого дня формуються на підставі вхідних повідомлень, які надходять операціоністу у вигляді паперових чи електронних (по мережі) документів, або під час обробки оперативної інформації.

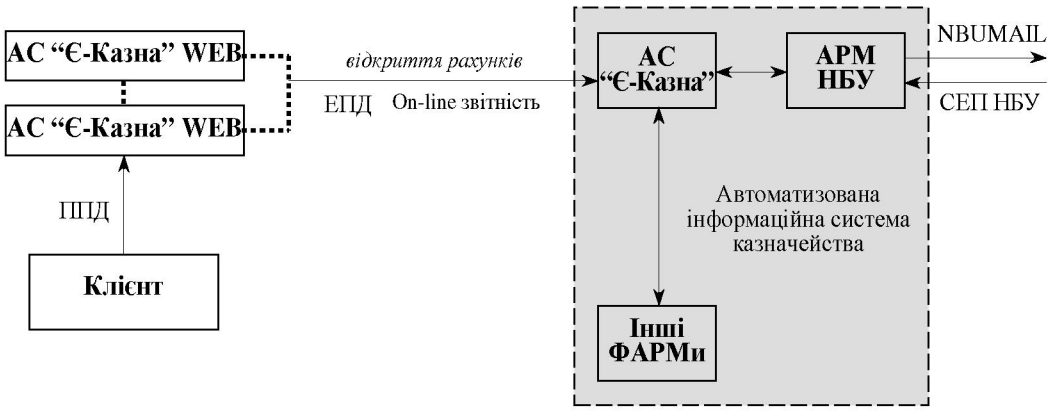
Архівні файли – це файли результативної інформації, сформовані після складання балансу та записані в архів.

За допомогою файлів довідкової, оперативної та архівної інформації виконуються завдання з обліку та контролю розрахункових операцій органів казначейства. Автоматизація розрахункових операцій, виконана за допомогою програмного комплексу ОДБ, дає змогу у будь-який момент і за будь-який період часу отримати інформацію про рух коштів на рахунках.

АРМ СЕП (застарілі назви АРМ-3, АРМ-НБУ) – це комплекс програмних і технічних засобів, призначений для передачі, приймання та перевірки електронних розрахункових документів, прийнятих з СЕП чи документів з ОДБ, підготовлених до відправки в СЕП. Іншими словами, призначений для обміну електронними платіжними документами і технологічною інформацією між центрами інформатизації територіальних управлінь НБУ і системою автоматизації банку учасника СЕП. Лише через АРМ НБУ платіжні документи можуть надходити до СЕП. Початкові платіжні документи можуть надходити до АРМ НБУ лише з ОДБ АІС, оскільки у АРМ НБУ відсутня функція ручного вводу таких документів.

Зв'язок між учасниками системи розрахунків і банківською установою забезпечується, як правило, по телефонних каналах через систему електронної пошти – програмно-технічної та адміністративно-технологічної мережі, яка забезпечує обмін даними. Вона призначена для надійного та якісного приймання і передачі електронних повідомлень, на її основі працює система електронних платежів.

Наочно загальну структуру автоматизованої системи казначейства з урахуванням усіх її складових та налагоджених зв'язків між ними наведено на рисунку 17.5.



ППД – платіжні документи на паперових носіях
ІФ – передача інформації у вигляді файлів
ЕДП – електронні платіжні документи
ФАРМи – функціональні автоматизовані робочі місця

Рис. 17. 5. Загальна структура автоматизованої інформаційної системи територіального органу казначейства

17.5. Автоматизація процесу казначейського обслуговування бюджетних коштів

17.5.1. Характеристика програмно-технічних засобів казначейства

Комплексна автоматизована системи казначейства для забезпечення обслуговування державного та місцевих бюджетів у внутрішній платіжній системі казначейства та взаємодії з банківською платіжною системою через систему електронних платежів використовує широкий набір програмно-технічних засобів, кожний з яких забезпечує виконання окремих функціональних задач:

- ✓ АС "Є-Казна" яка складається з:
  - АБС "Барс-Millennium";
  - АБС "Барс-Millennium" WEB-інтерфейс.
- ✓ система ІОС "Казначейство", що забезпечує формування звітності, мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, розписів бюджету, реєстрів бюджетних зобов'язань, кошторисів бюджетних установ.
- ✓ АС "Єдина мережа", база даних якої знаходиться в центральному апараті Казначейства і дозволяє централізовано обслуговувати мережу розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

АС "Є-Казна" введено в промислову експлуатацію у 2014 році з метою забезпечення впровадження єдиної платформи системи обслуговування бюджетних коштів в органах казначейства. Вона створена шляхом модернізації колишньої системи АС "Казна-Доходи" та системі віддаленого доступу ВЕБ ПТК "Клієнт-Банк/Клієнт-Казначейство". Тестування цього програмного продукту в окремих органах казначейства на предмет його придатності до експлуатації у системі казначейства показало, що він найповнішою мірою забезпечує функціональність системи.

Запровадження АС "Є-Казна" для автоматизації процесу обслуговування бюджетних коштів дозволило значно скоротити терміни пошуку й опрацювання даних та документів, час затримки коштів у процесі їх розподілу між розпорядниками, отримувати своєчасну і достовірну інформацію про стан виконання бюджетів. Організація роботи програмного комплексу реалізована в інтерактивному режимі, що дозволяє вести постійний діалог користувача з автоматизованою інформаційною системою.

Використання головної книги в АС "Є-Казна" забезпечує єдине середовище бухгалтерського обліку і дозволяє вести єдину облікову політику виконання як дохідної, так і видаткової частин бюджетів усіх рівнів. На основі інтегрованого облікового середовища з'являється можливість формування достовірних і оперативних звітів для прийняття якісних управлінських рішень з виконання бюджетів.

Система спроектована за WEB-технологією на основі IIS-, SQL-серверів фірми Microsoft. Концепція, яка лягла в основу проектування і створення АС "Є-Казна", передбачає дотримання єдиної технічної політики і стандартизації щодо побудови комп'ютерних мереж, загальносистемного програмно-апаратного забезпечення, а також супроводження, адміністрування і модифікації системи. Такий підхід сприяє зниженню витрат на експлуатацію, технічне обслуговування, супроводження і адміністрування програмного комплексу.

Використання Web-технологій у розробці прикладного програмного забезпечення АС "Є-Казна" виключає необхідність у створенні клієнтського програмного забезпечення і відповідно його інсталяції, супроводження, адміністрування і модифікації. В якості клієнтського програмного забезпечення використовуються Web-

оглядачі (MS Internet Explorer та ін.), які входять до складу операційної системи Windows компанії Microsoft.

До завдань клієнтської частини належить лише представлення інтерфейса користувача, виконання логіки додатка, запит і отримання інформації про сервер бази даних. Функція клієнтського додатка зводиться до формування і відправлення запитів засобами телекомунікацій, відображення результатів опрацювання даних. Таким чином, шляхом використання WEB-технологій опрацювання інформації здійснюється на обласному рівні в режимі реального часу.

Єдина база даних для кожного регіону розміщена на сервері головного управління казначейства. Він забезпечує доступ до бази даних як головних управлінь, так і клієнтів з інших менш потужних робочих станцій – управлінь казначейства, підключених до корпоративної мережі казначейства.

Сервер бази даних забезпечує управління інформаційною базою даних, доступом до неї, захистом інформації (Firewall), а також забезпечує високу швидкість опрацювання запитів. Прозорість сумісного опрацювання даних дозволяє об'єднати всі додатки і обчислювальні ресурси органів казначейства в єдину інформаційну базу.

Доступ робочих станцій до єдиної бази даних нормативно-довідкової інформації забезпечується за допомогою використання алгоритму шифрування інформації SSL 128 біт, вбудованого в Internet Explorer робочої станції. Шифрування інформації надає клієнту (робочій станції) можливість і право на перегляд інформації й виконання операцій.

Обмін інформацією між клієнтом і сервером бази даних здійснюється за допомогою комунікаційного програмного забезпечення, яке є у клієнта і на сервері, і дозволяє їм взаємодіяти через мережу. Зв'язок з районними управліннями казначейства здійснюється через корпоративну мережу казначейства. Доступ до бази даних забезпечується через WEB-сервер.

Дії в АС "Є-Казна" виконуються послідовно: кожна наступна дія може бути виконана тільки після успішного виконання попередньої операції. Таким чином, органи казначейства мають змогу перевірити стан проведення платежів у режимі реального часу.

Обробка інформації в АС "Є-Казна" відбувається в одній базі даних при допомозі АБС "Барс-Millennium" та АБС "Барс-Millennium" WEB-інтерфейс. Основна відмінність полягає в інтерфейсі кожної АБС. Основним призначенням АБС "БАРС-Millennium" є обслуговування дохідної частини державного і місцевих бюджетів. АБС "Барс-Millennium" WEB-інтерфейс використовується в основному для забезпечення обліку видатків бюджетів та можливості віддаленого обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Автоматизована банківська система (АБС) "БАРС-Millennium" використовується для забезпечення касового виконання дохідної частини державного і місцевих бюджетів. Цей програмний комплекс розроблено у 2000 році фірмою "УНІТІ-БАРС" для експлуатації у банківській системі та вдосконалено для задоволення потреб казначейської системи. Система є доволі простою і зручною у використанні. Серйозних проблем в експлуатації цього комплексу не виникає, що значною мірою залежить від якості супроводження програмного продукту його розробниками.

В АБС "БАРС-Millennium" використовується система управління базами даних (СУБД) "ORACLE 9i" на платформах операційних систем "Windows NT 4.0 Server", "Windows 2000 Server", "Windows 2003 Server", "Windows 2008 Server". При цьому

СУБД "ORACLE 9i" та АБС "БАРС-Millennium" знаходяться на окремих потужних серверах, а на клієнтських місцях інстальовані СУБД "ORACLE" (версії 9 і вище). На клієнтському місці підключається мережний диск із сервера, який було відкрито для доступу, звідки береться виконавчий модуль і файл параметрів для запуску АБС "БАРС-Millennium".

Функціональність і технологічні можливості АБС "БАРС-Millennium" залежать від організаційної структури казначейської системи та масштабів виконуваних задач. Система використовується в Державній казначейській службі України (центральний рівень), а також у головних управліннях казначейства в областях, містах Києві та Севастополі.

Систему виконано за технологією "клієнт-сервер", що дає змогу працювати одночасно на 1–50 комп'ютерах та обробляти великий обсяг інформації в режимі реального часу. Ця технологія дозволяє надавати доступ до системи кожного спеціаліста органу державної казначейської служби залежно від його посадових обов'язків: адміністратора бази даних і спеціаліста захисту інформації, головного бухгалтера, спеціаліста-операціоніста, спеціаліста-технолога. Кожна категорія користувачів наділена певними функціональними обов'язками і правами доступу до бази даних з нормативно-довідкової й облікової інформації, а також правами на виконання певних технологічних операцій. Система забезпечує одночасно доступ кількох спеціалістів до одного і того ж модуля системи. Дії кожного спеціаліста фіксуються у журналі подій в автоматизованій системі, що дозволяє проаналізувати дії кожного користувача системи у випадку непередбачених ситуацій.

Практичне вирішення покладених на фахівців завдань щодо обліку доходів державного та місцевих бюджетів реалізуються через створення відповідних робочих місць (АРМ), що обслуговуються системою, і закріплюються за відповідними спеціалістами.

АБС "Барс-Millennium" WEB-інтерфейс виконує комплекс завдань в основному пов'язаних з обслуговуванням бюджетів за видатками. Запровадження з початку 2014 року цієї складової АС "Є-Казна" дало змогу значно спростити та прискорити проходження платіжних доручень, відкриття рахунків, формування звітності та ін. АБС "Барс-Millennium" WEB-інтерфейс прийшов на заміну морально застарілим АС "Казна-В" та різним модифікаціям ПТК "Клієнт-Банк/Клієнт-Казначейство".

АБС "BARS-Millennium" WEB не має самостійного виходу у систему електронних платежів Національного банку України. Тобто рух грошового й інформаційного потоку в даній системі реалізовано не повністю. Для роботи в системі електронних платежів в органах казначейства використовується автоматизована банківська система "BARS-Millennium".

Формування звітності, мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, розписів бюджету, реєстрів бюджетних зобов'язань, кошторисів бюджетних установ забезпечує ІОС "Казначейство".

17.5.2. Технологія обробки інформації в АБС "БАРС-Millennium"

Робота користувача в АБС "БАРС-Millennium" починається з підключення користувача до бази даних шляхом запуску ярлика "BARS 98". Після завантаження початкових параметрів з'являється вікно "Підключення до бази даних", де необхідно ввести ім'я та пароль користувача, надані йому адміністратором АБС "БАРС-Millennium".

Після підключення з'являється головне меню комплексу з переліком АРМів, до яких надано доступ даному користувачеві (доступ надається адміністратором АБС "БАРС-Millennium" згідно заявки, завізованої начальником самостійного структурного підрозділу, куратором самостійного структурного підрозділу та особою відповідальною за захист інформації). Залежно від особливостей функціонування органу державної казначейської служби, структури його платіжної системи та функціональних обов'язків спеціалістів у головне меню виносять АРМи, закріплені за робочими місцями операціоніста-бухгалтера, спеціаліста відділу бюджетних надходжень, спеціаліста з управління технічним рахунком, головного бухгалтера, технолога, адміністратора бази даних та адміністратора захисту інформації. Кожне АРМ має різний набір функцій, різний рівень доступу до бази даних. Система дозволяє адміністратору бази даних за необхідності змоделювати АРМ з будь-яким набором функцій залежно від розподілу функціональних обов'язків спеціалістів. Як правило, створюються АРМи з широким спектром дії, до яких можуть мати доступ спеціалісти, які виконують взаємопов'язані функції, за умови надання їм доступу згідно з Постановами Правління НБУ № 320 від 16.08.2006 р. "Про затвердження Інструкції про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті" та № 112 від 02.04.2007 р. "Про затвердження Правил організації захисту електронних банківських документів з використанням засобів захисту інформації Національного банку України".

В основі побудови автоматизованих робочих місць лежить принцип комплектації конкретного робочого місця типовими пооперацiйними функціональними програмами з використанням можливостей стандартного інтерфейса системи[3]. Це дозволяє гнучко формувати кожне автоматизоване робоче місце і своєчасно його модифікувати до змінного середовища, адаптуючи офісну систему до реальних потреб конкретного робочого місця користувача внутрішньої платіжної системи.

Автоматизовані робочі місця в органах державної казначейської служби виконують весь обсяг роботи щодо касового виконання бюджетів починаючи від реєстрації і організації маршруту обробки даних до фіксації прийняття рішення.

АРМ адміністратора АБС обслуговується технологами-адміністраторами по супроводженню автоматизованої системи. Це робоче місце забезпечує виконання таких важливих функцій як адміністрування системи та користувачів, надання їм доступу до роботи в комплексі. На цьому робочому місці формуються списки користувачів, які в даний час підключені до бази даних, у разі необхідності є можливість вилучення певного користувача із системи або його блокування, вносяться зміни в типи операцій, що застосовуються в наборі та зарахуванні платіжних документів на рахунки, прописуються повноваження користувачів.

АРМ адміністратора АБС забезпечує формування й оновлення відповідних класифікаторів і довідників, від правильного та оперативного налаштування яких залежить відповідність та коректність роботи інформаційної системи. Необхідність розробки й актуалізації останніх зумовлена потребами задоволення інформаційної зацікавленості всіх учасників бюджетного процесу.

Система виконання бюджетів передбачає залучення до бюджетного процесу широкого кола учасників та потребу обміну інформацією між ними. Зважаючи на

[3] Інтерфейс – система уніфікованих зв'язків і сигналів, за допомогою яких пристрої обчислювальної системи з'єднуються один з одним.

те, що органи державної казначейської служби у процесі касового виконання бюджетів займають провідне місце, вони мають забезпечити можливість зведення інформації про рух бюджетних коштів в єдину загальнодержавну бухгалтерію, яка би дозволяла стикувати показники. Тому органи казначейства проводять роботу з класифікації й кодування техніко-економічної інформації щодо стану та руху бюджетних коштів для забезпечення порівняння інформації, уніфікації форм документів і стандартизації інформаційного забезпечення програмних комплексів.

Об'єктами класифікації й кодування у системі Державної казначейської служби України є: види економічної діяльності, типи операцій, уніфіковані форми документів, економічні показники, рахунки бухгалтерського обліку, довідники бюджетної класифікації тощо.

Класифікатори (довідники) поділяються на загальнодержавні, відомчі, локальні.

До загальнодержавних належать: єдиний державний реєстр підприємств і організацій України (ЄДРПОУ), коди територіальної класифікації, види документів, спеціальні параметри аналітичних рахунків тощо. Порядок розробки, введення в дію, ведення і використання цих класифікаторів встановлюється центральними органами виконавчої влади (Уряд України, Державна служба статистики) і описуються в нормативних документах. Державна казначейська служба України теж бере участь у розробці загальноукраїнських класифікаторів, їх окремих класів і угруповань, що належать до сфери її діяльності.

Відомчі класифікатори (довідники) Державної казначейської служби розробляються за відсутності у загальноукраїнських класифікаторах необхідної інформації, або за неможливості внесення розширення до останніх. Прикладами відомчих класифікаторів є: Довідник банків-учасників розрахунків на території України, Єдиний реєстр мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, коди бюджетної класифікації.

Локальні (внутрішньоказначейські) класифікатори (довідники) містять інформацію, відсутню у загальнодержавних і відомчих класифікаторах, і є систематизованим набором відомостей про окремі види економічної діяльності органів державної казначейської служби та їх структурних підрозділів. Прикладами локальних класифікаторів є: Довідник організацій, що уклали договори, оперативний довідник призначення платежів тощо.

Сукупність загальнодержавних, відомчих і локальних класифікаторів і довідників, які використовуються в інформаційно-обчислювальних і телекомунікаційних комплексах системи Державної казначейської служби України, а також нормативно-методична документація з їх розробки утворюють *єдину систему класифікації і кодування Державної казначейської служби України (ЄСККДКСУ)*, що обслуговується АС "Казна-НДІ". Ця система за допомогою спеціальних програмних механізмів забезпечує автоматичну трансляцію класифікаторів і довідників в єдину базу даних, незалежно від форми надання і джерел їх виникнення. Використання ЕСККДКСУ створює необхідні умови для ефективної організації збору, опрацювання, аналізу й зберігання інформації у системі Державної казначейської служби України.

АРМ безпеки адміністратора захисту інформації надає можливість відповідальній особі надавати (забороняти) користувачам АБС "БАРС" можливість доступу до бази даних, доступ до перегляду рахунків, можливість перегляду активних користувачів системи.

АРМ головного бухгалтера використовується головним бухгалтером та уповноваженими працівниками з контролюючими повноваженнями та забезпечує виконання таких основних функцій:

Реєстрація клієнтів і рахунків – це базова функція під час автоматизації розрахункових операцій, що забезпечує внесення в базу даних нових клієнтів і відкриття їм рахунків. Особливістю організації відкриття та ведення рахунків у системі казначейства є те, що клієнтами системи є управління казначейства, на ім'я яких відкриваються рахунки, а також інші клієнти казначейства.

Внесення нових клієнтів до бази даних проводиться за наявності повного пакета документів на відкриття рахунків згідно з Порядком відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 року № 758. У пункті меню "Реєстрація клієнтів і рахунків" заповнюється картка клієнта згідно з інформацією, що міститься в документах на відкриття рахунка. Новому клієнту присвоюється реєстраційний номер, після чого відкривається рахунок відповідно до порядку його функціонування та призначення коштів.

Залежно від характеру операцій з доходами державного та місцевих бюджетів рахунки для зарахування надходжень можна поділити на такі групи:

а) рахунки для прямого зарахування надходжень, на які безпосередньо поступають платежів від платників і звідки перераховуються на акумуляційні рахунки;

б) рахунки до розмежування, на які надходять кошти, що підлягають розподілу за встановленими нормативами відрахувань;

в) транзитні (або котлові) рахунки, на яких акумулюються кошти державного і місцевих бюджетів, і з яких здійснюється перерахування коштів відповідно на рахунки Державної казначейської служби України (на центральний рівень) і місцевих фінансових органів для фінансування видатків розпорядників бюджетних коштів.

Розробка та корегування схем розмежування, акумуляції та перерахування коштів. Під схемою розуміють набір параметрів і атрибутів, які описують процес акумуляції коштів на котлових рахунках, розмежування доходів, що надійшли від платників податків на рахунок прямих надходжень або на рахунок до розмежування за встановленими нормативами та перерахування коштів до державного та місцевих бюджетів.

Кожному рахунку, відкритому у системі для зарахування надходжень до бюджетів, ставиться у відповідність потрібна схема розмежувань. Для зручності технологічної обробки однотипні рахунки об'єднуються в групи рахунків для акумуляції та розмежування коштів. Таким чином забезпечується виконання функцій акумуляції та розмежування доходів для множини однотипних рахунків за один технологічний прийом.

Функції автоматизованого розмежування, акумуляції та перерахування коштів, які надійшли на дохідні рахунки за операційний день, згідно з розробленими схемами забезпечує **АРМ доходів**, яке обслуговується спеціалістом відділу бюджетних надходжень. Процес виконання цих функцій відбувається у такій послідовності:

- ✓ введення нормативів відрахувань податків і зборів та розподіл надходжень відповідно до встановлених нормативів між державним і місцевими бюджетами, загальним і спеціальними фондами бюджетів, між рівнями бюджетів;
- ✓ акумуляція коштів загального та спеціального фондів державного і місцевих бюджетів, коштів державних цільових фондів;

- ✓ перерахування міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання місцевим бюджетам з державного і навпаки з місцевих бюджетів до державного, а також дотацій вирівнювання з місцевих бюджетів вищих рівнів до місцевих бюджетів нижчих рівнів і місцевих бюджетів нижчих рівні до місцевих бюджетів вищих рівнів);
- ✓ зарахування доходів до державного бюджету та єдиного внеску до фондів соціального страхування;
- ✓ корегування схем розмежування та акумуляції коштів.

Баланс-рахунок-документ, що дає можливість шляхом перегляду рахунків і конкретних документів:

- ✓ отримати баланс рахунків станом на будь-який момент часу;
- ✓ перейти від балансу рахунків до оборотно-сальдової відомості, потім до виписки з конкретного рахунка і платіжного документа по рахунку;
- ✓ отримати баланс за будь-яку дату станом на кінець операційного дня;
- ✓ отримати історію конкретного балансового рахунка тощо.

Виконання цієї функції дозволяє оперативно контролювати рух бюджетних коштів, своєчасно виявляти помилки у проведенні платежів і, таким чином, забезпечувати прозорість бюджету.

Візування операцій. За допомогою цієї функції спеціаліст відділу бюджетних надходжень здійснює візування введених вручну операціоністами платіжних документів. Таким чином, дублюванням функцій забезпечується подвійний контроль за введенням документів у систему.

Під візуванням (контролем) документа розуміють його підтвердження про передачу на наступний рівень контролю чи оплату за фактичним залишком за наявності збігу реквізитів електронного документа та первинного документа на паперовому носії (позитивна віза) або відмові в проведенні документа і повернення його виконавцю, коли реквізити двох документів не збігаються (негативна віза). Якщо в момент візування на рахунках недостатньо коштів або ж вони заблоковані, візування не проводиться. Документ залишається у таблиці до наступної спроби.

У системі можна описати до 255 груп контролю (візування). Для кожної операції описується, які групи контролю вона проходила і в якому порядку. Це дає змогу виявити на якому етапі і ким були допущені певні помилки у проведенні контролю та оперативно їх усунути. При виборі кількості рівнів контролю керуються міркуваннями щодо фінансової безпеки та технологічної необхідності.

Важливими функціями АРМ головного бухгалтера є також *перегляд доступів до рахунків, відкритих у системі, та перегляд документів усіх користувачів за будь-який період, так званий архів документів.*

АРМ спеціаліста-операціоніста є одним із ключових у системі з обслуговування доходів бюджетів, оскільки тут проводяться операції щодо:

- ✓ обслуговування територіальних управлінь державної казначейської служби, а саме: прийом платіжних доручень на повернення коштів згідно з поданнями органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- ✓ обслуговування інших клієнтів казначейства в частині оплати їх платіжних доручень, надання інформації про стан рахунків тощо;
- ✓ забезпечення процесу акумуляції, розмежування та перерахування коштів на центральний рівень чи на рахунки місцевих фінансових органів.

Відповідальний виконавець вручну проводить набір платіжних доручень, меморіальних ордерів та інших документів з первинних паперових носіїв. Таким чином, забезпечується перенесення всіх реквізитів паперового документа через екранну форму в базу даних.

Система проводить автоматичний контроль наявності залишків коштів на рахунках, правильності введення МФО відправника та одержувача згідно з довідником банків і вирахування контрольного розряду рахунків одержувача та платника. З файла-довідника клієнтів вибираються дані про клієнта (назва клієнта, номер за ЄДРПОУ). Якщо у документі неправильно вказані реквізити, то на екрані з'являється повідомлення про помилку.

Платіжні документи передаються на оплату. При цьому їм присвоюється унікальний ключ-референс, за яким можна відстежити проходження документа через систему та всі банківські проведення, які за ним відбувалися. Деякі трансакції, а саме міжбанківські платежі, потребують наявності електронного цифрового підпису. У цьому разі для підтвердження операції потрібно вставити дискету з PIN-кодом, який надається адміністратором захисту інформації і генерується засобами захисту Національного банку України.

Після введення реквізитів і формування документів та передачі їх на оплату документ оплачується відповідно до бухгалтерської моделі операції цього документа. Технологія введення документа передбачає, що реальний стан рахунка не може бути змінений відразу після введення документа в систему. Змінюються лише планові показники рахунку, а фактичний залишок та обороти по рахунку змінюються після проходження документом груп візування, що дає можливість додатково контролювати документ. Набраний документ за допомогою цієї функції може бути вилучений на стадії візування, якщо він підпадає під нього, або за допомогою функції ВАК-операції (повернення трансакції, ніби її і не було).

Система забезпечує прийняття чи відхилення платіжних доручень на повернення надмірно або помилково сплачених податків і зборів згідно з висновками органів доходів і зборів, які надходять з територіально відокремлених органів державної казначейської служби за допомогою програмно-технічного комплексу АБС "БАРС-Millennium" WEB. Після прийняття документів вони з'являються у картотеці.

Картотека створюється для зберігання та обліку документів на повернення або перезарахування платникам на інший вид податку (в рахунок погашення) доходів державного та місцевих бюджетів, які не можуть бути оплачені через відсутність коштів на дохідних рахунках. У базі даних в картотеці зберігаються в основному платіжні доручення чи меморіальні ордери, які відображаються на позабалансових рахунках до часу їх повної оплати.

Обслуговування картотеки забезпечується ***АРМ роботи з картотекою***.

Оплата документів з картотеки може здійснюватися на повну суму і частково. В обох випадках створюється новий документ, який проводиться на відповідних рахунках. Водночас здійснюється проведення на рахунках позабалансового обліку картотечного документа. Таким чином формується непроплачений залишок для кожного документа. Повністю проплачені документи вилучаються з картотеки.

АРМ СЕП управління технічним рахунком передбачає виконання *робіт із заблокованими платежами*. Документи, які залежно від визначених умов проходження платежів мають певний код блокування, як наслідок потрапляють до таблиці заблокованих документів. До зазначених таблиць, як правило, потрапляють ті

документи, що мають коди помилок, які описані у довіднику кодів та помилок НБУ та внутрішньої платіжної системи Державної казначейської служби України. До таблиці заблокованих документів потрапляють також документи, на реквізити яких (суму, рахунок платника, рахунок одержувача, код банку) прописано бізнес-правило, що задовольняє умові блокування.

На рахунок "До з'ясування" автоматично зараховуються документи, що надійшли із системи електронних платежів Національного банку, на рахунки, які не відкриті, заблоковані, з невірною датою валютування. Документи, заблоковані до зарахування з СЕП через встановлення бізнес-правил, також можуть бути віднесені вручну на рахунок "До з'ясування".

Спеціаліст з управління технічним рахунком здійснює також контроль за внутрішніми казначейськими операціями та станом технічного рахунку шляхом перегляду файлів, які надійшли з системи електронних платежів НБУ.

АРМ технолога забезпечує технологічне обслуговування АБС Барс "Millennium" і передбачає виконання таких функцій:

Відкриття операційного дня органу Державної казначейської служби України. Проводиться оплата всіх документів за фактичним залишком, які були раніше оплачені за форвардним залишком, тобто були введені в попередні дні з наступною датою валютування. Дата валютування настає з моменту відкриття операційного дня і всі дії щодо операцій відображення коштів на рахунках будуть пов'язані з цією датою.

Закриття операційного дня виконується після всіх робіт в СЕП та внутрішній платіжній системі і вимагає відсутності в програмному комплексі всіх користувачів.

Всі вихідні регістри аналітичного і синтетичного обліку та звіти про виконання бюджетів за доходами в автоматизованому режимі формуються і роздруковуються за допомогою *функціональної частини* ***"друкарка"***. Ця функція дозволяє:

- ✓ вибрати період формування звітності (за день, місяць, квартал, рік або інший проміжок часу);
- ✓ друкувати звіти;
- ✓ формувати документи у текстовому форматі та у форматі Word;
- ✓ переглядати сформовану звітність.

Система дозволяє формувати як регламентовану звітність, так і робити вибірку різноманітних даних на вимогу керівництва системи Державної казначейської служби України або інших органів-користувачів інформації за допомогою запитів до бази даних адміністратором бази даних.

Сформовані на обласному рівні вихідні форми звітності засобами електронного зв'язку передаються до Державної казначейської служби (на центральний рівень), територіальних управлінь казначейства, місцевих фінансових і податкових органів. Доведена до зазначених органів звітність піддається звірці та детальному аналізу.

У головних управліннях державної казначейської служби проводяться звірки аналітичного і синтетичного обліку та виявляються допущені помилки виконання дохідної частини бюджетів. На рівні управлінь казначейства звіти аналізуються на предмет правильності зарахування платежів до відповідного бюджету, дотримання нормативів розмежування податків і зборів, а також відповідності звітів даних аналітичного і синтетичного обліку. Аналіз звітів, який проводиться фінансовими органами й органами доходів і зборів дає змогу виявити помилки й розбіжності, які не були виявлені органами казначейства раніше. Таким чином забезпечується можливість проведення контролю на різних рівнях управління.

17.5.3. Технологія обробки інформації в АБС "БАРС-Millennium" WEB-інтерфейс

Для обслуговування видатків бюджетів в системі казначейства використовується АБС "БАРС-Millennium" WEB-інтерфейс. Архітектурно цей програмний продукт грунтується на веденні системи картотек первинних документів розпорядників та одержавачів бюджетних коштів (розписів планів асигнувань, кошторисів, зобов'язань, платіжних документів, та ін.) з наступним відображенням у головній книзі згідно з методиками Казначейства України.

АБС "БАРС-Millennium" WEB-інтерфейс прийшов на заміну колишній АС "Казна-Видатки". Єдиною суттєвою відмінністю нового програмного продукту можна вважати його побудову на основі єдиної бази даних. У минулому була необхідність одночасної роботи двох баз даних – АС "Казна-Доходи" та АС "Казна-Видатки" з їх наступною синхронізацією. Транспортні файли завантажувалися в АС "Казна-Видатки". В АС "Казна-Видатки" формували файли, які завантажували в ПТК "Клієнт-Банк/Клієнт-Казначейство".

На сучасному етапі в АБС "БАРС-Millennium" WEB-інтерфейс для завантаження даних транспортних файлів в картотеки АС "Є-Казна" використовується єдина програмна форма, що автоматично визначає алгоритм обробки даного файла на основі імені файла та контексту, з якого виконується імпорт даних. При імпорті виконується формальна перевірка файла на правильність структури та заповнюваність даних. Критичні реквізити також перевіряються на приналежність довідникам або на контрольний розряд. У випадку виявлення помилок, транспортний файл не приймається, необхідне виправлення помилок та повторний імпорт.

Окремі технологічні операції виконані у вигляді прикладних форм – функцій.

Функція "Клієнти" використовується для пошуку та встановлення поточного клієнта і переходу до інших функцій по обслуговуванню розпорядників і одержувачів коштів.

Прикладна форма складається з таблиці та панелі інструментів. Реалізовано можливість сортування та пошуку в таблиці за такими основними реквізитами: КРК (код розпорядника коштів), код ЄДРПОУ та назва.

Функція "Планові показники" використовується для роботи з індивідуальними розписами планів асигнувань та кошторисами.

Аналогічні функції **"Кошториси"** та **"Розписи планів асигнувань"**, але тільки в контексті вибраного клієнта. Основне призначення – ручне введення/коректування планових показників по клієнту.

Прикладна форма складається з 2-х частин: у верхній розміщено таблицю облікових груп розпорядника (напрямів фінансування), а в нижній – 3 закладки показують картотеки планових показників (розписів планів асигнувань чи кошторисів): 1) річні; 2) помісячні ЗФ; 3) помісячні СФ.

Додатково, нижня таблиця має окрему панель інструментів, у вигляді кнопок, за допомогою яких виконуються операції з плановими показниками.

Функція "Рахунки" використовується для роботи з аналітичними рахунками розпорядників та одержувачів коштів.

Прикладна форма складається з 2-х частин: у верхній розміщено таблицю облікових груп розпорядника (напрямів фінансування), а в нижній – 2 закладки показують залишки та обороти по рахунках.

Додатково, нижня таблиця має окрему панель інструментів, у вигляді кнопок, за допомогою яких виконуються операції з рахунками.

Реалізовано можливість пошуку в таблиці за такими основними реквізитами: КРК (код розпорядника коштів), код ЄДРПОУ та назва розпорядника.

Звітність по клієнту

Екранна форма складається з двох частин. В верхній частині відображається назва розпорядника коштів та параметри звіту: на яку дату формувати та в якому форматі. В нижній частині відображаються перелік груп рахунків.

Файли оперативної інформації.

В "АРМ Операціоніста" створено функції "Файли оперативної інформації (формування)" і "Файли оперативної інформації (перегляд)".

Функція **"Файли оперативної інформації (формування)"** призначена для формування файлів звітності.

Функція "Файли оперативної інформації (перегляд)" для подальшої вигрузки файла та корегування.

Функція "Розпис планів асигнувань" застосовується для обліку розписів.

Робоча форма складається з 2-х таблиць: верхня показує ім'я транспортного файла, суму, кількість документів у файлі, а нижня – документи, що входять в даний файл.

Кожна з таблиць має свою панель інструментів, у вигляді кнопок, з допомогою яких виконуються потрібні операції.

Функція "Кошторис" застосовується для обліку кошторисів.

Робоча форма складається з 2-х таблиць: верхня показує ім'я транспортного файла, суму, кількість документів у файлі, а нижня – документи, що входять в даний файл.

Кожна з таблиць має свою панель інструментів, у вигляді кнопок, за допомогою яких виконуються потрібні операції.

Функція "Фінансування" застосовується для обліку операцій по виділенню бюджетних асигнувань.

Робоча форма складається з 2-х таблиць: верхня показує ім'я транспортного файла, суму, кількість документів у файлі, а нижня – документи, що входять в даний файл.

Кожна з таблиць має свою панель інструментів, у вигляді кнопок, з допомогою яких виконуються потрібні операції.

Функція "Зобов'язання" застосовується для обліку операцій по реєстрації бюджетних та фінансових зобов'язань, та оплаті рахунків розпорядників, по виконанню взятих зобов'язань.

Робоча форма складається з: 1) засобів пошуку клієнта, 2) окремої таблиці-селектора групи зобов'язань та 3) окремої таблиці з закладками для відображення картотеки по кожному виду зобов'язань: бюджетного (юридичного), фінансового, і платіжних документів.

Кожна закладка має свою панель інструментів, у вигляді кнопок, за допомогою яких виконуються потрібні операції над даними вибраної картотеки.

Для забезпечення обліку бюджетних зобов'язань, необхідно внести бюджетне зобов'язання в базу даних, вручну або через імпорт транспортного файлу, та виконати бухгалтерські проведення в головній книзі через кнопку "Взяти на облік".

Функція "Зобов'язання (Експрес)" застосовується для обробки імпортованих зобов'язань: Юридичних – файли FnnnU.DBF, фінансових – FnnnF.DBF та платіжних документів – FPLAT.DBF, а також для обліку операцій по реєстрації бюджетних та фінансових зобов'язань, та оплаті рахунків розпорядників, по виконанню взятих зобов'язань.

Робоча форма складається з 2-х таблиць: верхня показує ім'я транспортного файла, суму, кількість документів у файлі, а нижня – документи, що входять в вибраний файл.

Кожна з таблиць має свою панель інструментів, у вигляді кнопок, з допомогою яких виконуються потрібні операції.

Відновлення касових видатків виконується через **форму "Розбір нез'ясованих надходжень на видаткові рахунки".**

Прикладна форма складається з однієї таблиці, в якій відображено всі надходження на видаткові рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що не є власними надходженнями (КЕКВ 0000).

Ручний ввод платіжних документів використовується для виконання проведень в головній книзі, у випадках, де не передбачено застосування стандартного підходу оплати картотек первинних документів розпорядників та отримувачів коштів, та в інших випадках, визначених нормативними документами ДКСУ.

Адміністратор АС "Є-Казна", кожному користувачу-операціоністу, призначає список казначейських операцій, які користувач може виконувати в рамках своїх посадових повноважень.

При запуску функції ручного вводу користувач має вибрати потрібну операцію зі списку, призначених йому адміністратором.

Функція друку звітів знаходиться в багатьох АРМах і відкривається натисканням відповідного пункту у меню АРМів.

Процес друку звіту здійснюється в такій послідовності:

- ✓ вибір необхідного звіту;
- ✓ введення параметрів звіту;
- ✓ вивід надрукованого звіту на принтер.

Адміністратор системи об'єднує множину вибраних функцій в АРМи та делегує їх до виконання користувачам. Крім множини функцій, користувачам делегуються множина операцій по виконанню проведень в головній книзі та множина звітів, які користувачу дозволено формувати. Деякі функції в різних АРМ-ах можуть дублюватися, що пов'язано типовістю функціональних повноважень працівників казначейства.

В АС "Є-Казна" WEB використовуються такі АРМи:

- ✓ АРМ "Адміністратора" WEB;
- ✓ АРМ "Бухгалтера" WEB;
- ✓ АРМ "Директора" WEB;
- ✓ АРМ "Звітів" WEB;
- ✓ АРМ "Зведений" WEB;
- ✓ АРМ "Зобов'язань" WEB;
- ✓ АРМ "Операціоніста" WEB;
- ✓ АРМ "Планових показників" WEB.

Розмежування доступу користувачів до загальних інформаційних ресурсів, таких, як єдиний реєстр розпорядників та одержувачів, картотека кошторисів та розписів планів асигнувань, зобов'язань, платіжних доручень, рахунків розпорядників,

реалізовано через використання системи політик, що базуються на приналежності користувача до певного управління державної казначейської служби та приналежності до конкретних груп доступу.

Користувачі головних управлінь державної казначейської служби можуть мати доступ до даних районних (міських) управлінь казначейства. Повноваження по доступу до інформації надаються адміністратором системи.

17.5.4. Механізм обслуговування бюджетів за видатками в АС "Є-Казна"

Першим елементом підсистеми введення та опрацювання даних є формування мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

До мережі включаються розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, внесені до Єдиного реєстру у встановленому законодавством порядку. Для введення мережі розпорядників та одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів використовуються модулі автоматизованої системи "Є-Казна" Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та Єдина мережа розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Отримати інформацію щодо кількості розпорядників та одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів, внесених до Єдиної бази даних мережі, у різних розрізах: по КВК, по органу казначейства та узагальнену інформацію дозволяє АС "Єдина мережа". АС "Єдина мережа" підтримує виконання наступних функцій:

- ✓ заведення в облік мережі та змін до неї, отриманої від головного розпорядника бюджетних коштів, шляхом імпорту файлів;
- ✓ заведення в облік мережі та змін до неї, отриманої від розпорядника коштів другого ступеня, шляхом імпорту файлів;
- ✓ контроль при введенні мережі та змін до неї;
- ✓ виведення на друк документа мережі чи реєстра змін до мережі, який введено в Єдину базу даних мережі;
- ✓ формування в електронному вигляді та на паперових носіях інформації з мережі з різним ступенем деталізації;
- ✓ пошук установ (організацій) по заданих параметрах (по всіх полях);
- ✓ збереження історії внесення змін до Єдиної бази даних мережі;
- ✓ імпорт файлів довідників Міністерства фінансів України;
- ✓ перегляд та редагування нормативно-довідникової інформації.

Якщо в базі даних вже існує інформація щодо мережі по розпоряднику коштів – виводиться повідомлення, що в базу даних вже введена мережа. Якщо в процесі перевірки даних мережі з даними Єдиного реєстру виявлені помилки – виводиться протокол помилок і АС "Єдина мережа" не дає можливості введення документа з помилками. Якщо помилок не виявлено, мережа вводиться в базу даних та виводиться повідомлення про успішне введення мережі.

Введення інформації про бюджетну установу в мережу відбувається за схемою, наведеною на рисунку 17.6.

Зі схеми видно, що на першому етапі введення установи до мережі відбувається вибір бюджету, відомства та органу казначейства згідно з кодами класифікатора нормативно-довідкової інформації. Саме від цих першочергових параметрів залежить правильність формування даних стосовно бюджету, з якого буде отримувати кошти установа, до якого відомства вона належить і в якому регіональному управ-

лінні буде сформовано інформаційну базу про дану установу. На другому етапі відбувається введення даних, що ідентифікують саме ту установу, яка буде обслуговуватись у відповідному органі казначейства.

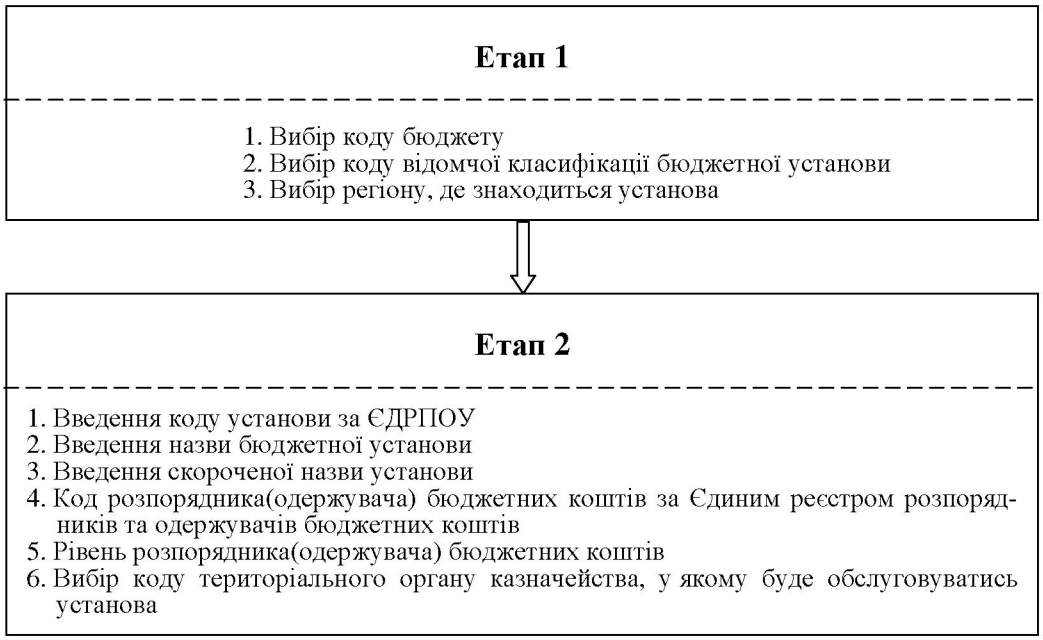


Рис. 17.6. Схема введення бюджетної установи до мережі

Наступним *елементом підсистеми введення й опрацювання даних є відкриття рахунків розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, іншим клієнтам органів казначейства.*

Відкриті розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів рахунки в автоматизованій системі "Є-Казна" кодуються за схемою, визначеною Порядком відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Державної казначейської служби України, затвердженим наказом ДКСУ від 27.12.2013 р. № 217.

Всі рахунки, які відкриваються в автоматизованій системі "Є-Казна», можна поділити на грошові та негрошові. Грошові рахунки передбачені для обліку власне грошових потоків (рахунки третього класу). Негрошові рахунки передбачені для: ведення позабалансового обліку – рахунки дев'ятого класу; бюджетного обліку, тобто обліку доходів і видатків – рахунки шостого та сьомого класів відповідно; управлінського обліку – для обліку коштів, одержаних і переданих з центрального рівня, базових областей та з одного бюджету до іншого – рахунки 8 класу.

Усі негрошові рахунки (6-го, 7-го, 8-го та 9-го класів) система відкриває автоматично в момент виконання першого проведення. Рахунки 3-го класу відкриваються вручну.

Відповідальний працівник казначейства на основі заявок на відкриття рахунків здійснює операції щодо відкриття рахунків окремою функцією програмного комплексу "Є-Казна" на основі даних мережі з послідуючим вибором відомства, ступеня розпорядника коштів та кода отримувача. Для цього необхідно послідовно, зверху до низу, вибирати зі списку параметри рахунка, що відкривається. Для вибору про-

понуються тільки ті параметри, які допустимі для даної комбінації параметрів, вибраних раніше. Для власних надходжень державного бюджету необхідно також вибрати код території для обліку доходів та список КЕКД.

Разом з відкриттям рахунка на основі даних єдиного реєстру розпорядників і одержувачів коштів автоматично реєструється розпорядник, як клієнт органу казначейства.

Як бачимо, система для відкриття бюджетного рахунка пропонує вибрати: бюджет, тип коштів, функцію, регіон. За цими відомостями система перевіряє наявність такої установи в мережі, а також забезпечує правильність відображення інформації про рух коштів та негрошового інформаційного потоку на рахунках даної установи у звітності органу казначейства.

Такий порядок відкриття бюджетних рахунків є позитивним моментом автоматизованої системи "Є-Казна", оскільки вона є системою трансакцій і при відображенні змін на грошових рахунках обов'язковим є відображення змін на негрошових рахунках. А це, у свою чергу, забезпечує ефективність ведення бухгалтерського обліку касового виконання видаткової частини бюджетів.

Схема відкриття небюджетних рахунків державного та місцевих бюджетів є аналогічною схемі відкриття бюджетних рахунків. Відмінність полягає в тому, що при відкритті небюджетних рахунків не передбачено відкриття негрошових рахунків згідно з законодавством.

Для кодування рахунків використовуються аналітичні параметри, перелік яких може змінюватись та доповнюватись залежно від запиту системи із зазначенням коду податкової інспекції, в якій зареєстрована установа. Таке кодування необхідне для того, щоб уникнути розбіжностей про відкриті бюджетній установі рахунки між даними органу казначейства та податкового органу. Тому кожна установа, якій відкрито рахунок у головному управлінні казначейства, має у триденний термін зареєструвати його у податковому органі. Такий контроль проводиться з метою дотримання вимог співставлення інформації Казначейства та загальнодержавної інформації.

Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів мають чотирнадцять знаків і відкриваються за схемою, визначеною Інструкцією. Схема відкриття рахунків розпорядникам коштів за коштами загального фонду державного та місцевих бюджетів наведена на рисунку 17.7.

Відкриття рахунків в АС "Є-Казна" відбуваються в режимі реального часу (online). Доступ до відкриття рахунків в системі мають, як правило, користувачі з правами доступу до АРМ "Бухгалтера" WEB в АБС "БАРС-Millennium" WEB.

Наступним елементом підсистеми опрацювання даних є *введення планових показників кошторисних та бюджетних призначень, бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань.*

Для введення планових показників використовується АРМ "Зведений" з використанням функцій "Розпис планів асигнувань" та "Планові показники". Для завантаження транспортних файлів у картотеки АС "Є-Казна" функцією "Розпис планів асигнувань" використовується єдина програмна форма, що автоматично визначає алгоритм обробки даного файла на основі імені файла та контексту, з якого виконується імпорт даних. При імпорті транспортних файлів, відбувається просте перенесення даних з транспортних файлів у базу даних. При цьому, виконуються тільки формальні перевірки структури файла та правильність заповнення реквізитів. Критичні реквізити також перевіряються на приналежність довідникам або на контрольний розряд.

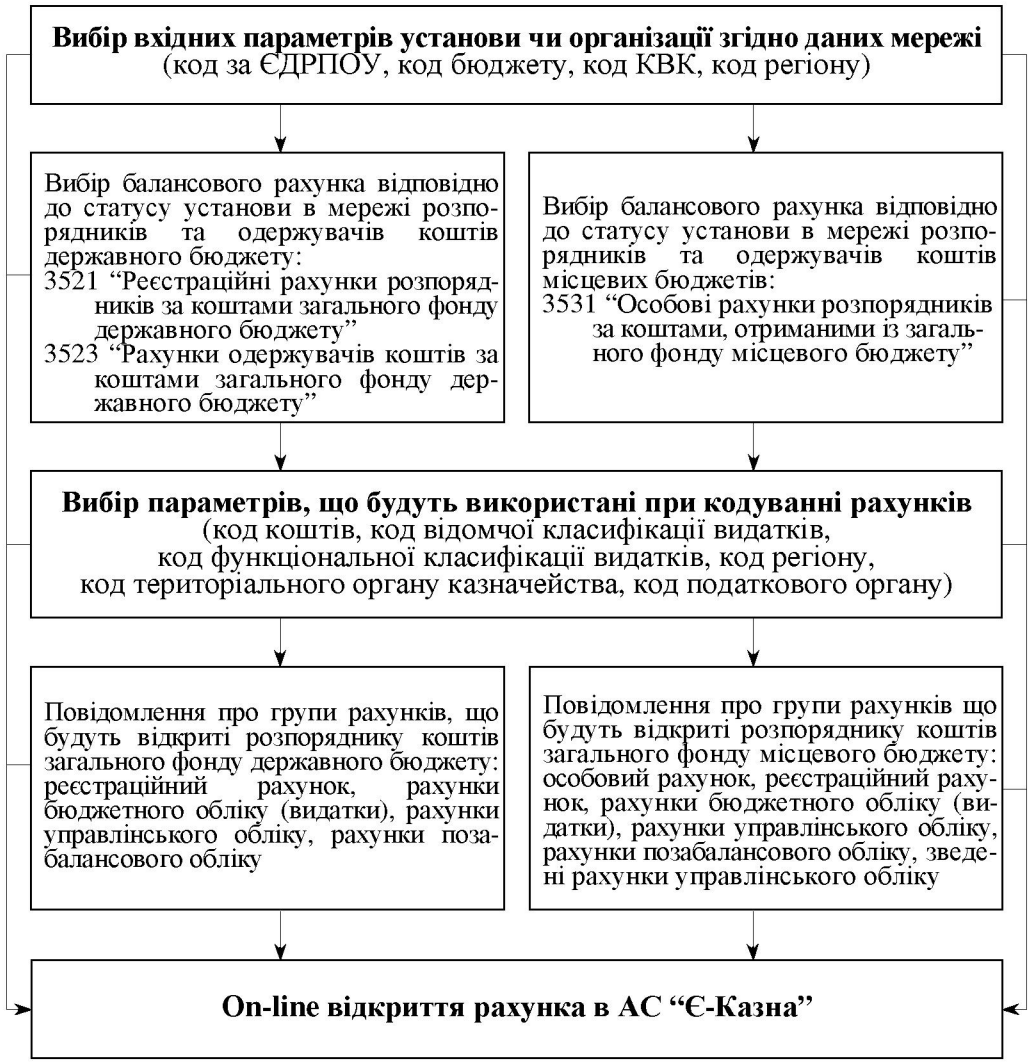


Рис. 17.7. Схема відкриття рахунків розпорядників за коштами загального фонду державного та місцевих бюджетів

У випадку критичних помилок імпорт файла припиняється, а для користувача виводиться повідомлення про причину помилки, необхідне виправлення помилки та повторний імпорт. Після успішного імпорту планові показники, перенесені з транспортних файлів, готові до взяття на облік. Взяти на облік можна як всі показники в картотеці, так і окремі документи. Для цього необхідно відмітити потрібний рядок в одній із 3-х картотек та натиснути кнопку "взяти на облік". В момент виконання проведень виконується вичерпна перевірка кожного документа.

Після введення даних річного та помісячного розпису, кошторису, плану асигнувань система автоматично відображає показники за балансовими рахунками затверджених та поточних планових показників. Тобто система відразу здійснює бухгалтерські проведення за плановими показниками бюджетних розписів та кошторисів, які відображаються на позабалансових рахунках казначейського обліку.

Введення планових показників про затверджені кошторисні призначення, плани асигнувань, бюджетні призначення та бюджетні призначення за помісячним розписом відбувається лише один раз. Всі наступні зміни цих показників вводяться на підставі довідок про внесення змін. Такий порядок уведення інформації відповідає вимогам нормативних документів, що регулюють обслуговування бюджетів за видатками.

Програмний комплекс дозволяє також внесення планових показників у ручному режимі. Для цього використовується функція "Розширена форма вводу планових показників". Планові показники, введені вручну, зберігаються в єдиних картотеках з тими, що були створені через імпорт транспортних файлів і є доступні для обробки з інших прикладних форм.

Після введення планових показників органами казначейства здійснюється *реєстрація та відображення в казначейському обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів*. Реєстрація зобов'язань відбувається відповідно до вимог Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. за № 309.

Для обліку операцій з реєстрації бюджетних і фінансових зобов'язань, та оплаті рахунків розпорядників коштів застосовується функція "Зобов'язання". Для забезпечення обліку бюджетних зобов'язань необхідно внести бюджетне зобов'язання в базу даних вручну або через імпорт транспортного файла, та виконати бухгалтерські проведення в головній книзі через кнопку "Взяти на облік". Після взяття на облік бюджетних зобов'язань, можна реєструвати фінансові зобов'язання. Суттєвою особливістю фінансового зобов'язання є його прив'язка до бюджетного зобов'язання. А саме, крім облікових реквізитів "бюджет–фонд–відомство–програма (функція)–кекв", у фінансовому зобов'язанні необхідне співпадання дати та номера бюджетного зобов'язання, що зареєстроване раніше. Без цієї відповідності транспортні файли фінансових зобов'язань не можуть бути імпортовані в базу даних. При ручному вводі, проблема прив'язки фінансового зобов'язання до бюджетного вирішується автоматично.

Лише після успішної реєстрації (взяття на облік) фінансового зобов'язання, система дозволяє проводити операції з оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

На підставі реєстрів бюджетних та фінансових зобов'язань, поданих розпорядниками та одержувачами коштів до органу казначейства на паперових та електронних носіях, відповідальний працівник функцією "імпорт документів" втягує інформацію *.dbf файлом, яка відображається на рахунках 941 групи по державному бюджету та 942 групи по місцевих бюджетах.

При реєстрації бюджетних зобов'язань система здійснює бухгалтерські проведення за дебетом рахунків 9921 "Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку" та за кредитом рахунків з обліку прийнятих зобов'язань 9411 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету", 9421 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету". При введені інформації про зобов'язання

розпорядників бюджетних коштів система автоматично здійснює перевірку із залишками на рахунках з обліку поточних кошторисних призначень.

Реєстрація бюджетних фінансових зобов'язань у системі можлива тільки за умови наявності зареєстрованих в обліку казначейства бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів коштів. При цьому система здійснює такі бухгалтерські проведення: дебет рахунка 9411 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету" та кредит рахунка 9413 "Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету", а також дебет рахунка 9421 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету" та кредит рахунка 9414 "Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету".

В АС "Є-Казна" також передбачено облік кредитових залишків, які склались на рахунках, відкритих за рахунками позабалансового обліку 9413 та 9414 за бюджетними фінансовими зобов'язаннями розпорядників коштів, зареєстрованими в органах казначейства у минулих бюджетних періодах.

Далі, відповідно до порядків обслуговування бюджетів за видатками система дозволяє проводити операції з *відкриття асигнувань з державного бюджету та виділення коштів з місцевих бюджетів*.

Суми відкритих асигнувань із загального фонду державного бюджету на підставі розпорядження Казначейства України зараховуються на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним розпорядникам. Після зарахування асигнувань головному розпоряднику надається виписка з рахунка відкритих асигнувань за узагальненими показниками. Упродовж наступного робочого дня після отримання виписки про відкриття асигнувань головні розпорядники подають до відповідних органів казначейства розподіли відкритих асигнувань в розрізі розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів на паперових та електронних носіях.

Розподіли відкритих асигнувань готуються з урахуванням наявних бюджетних фінансових зобов'язань. Розподіл асигнувань проводиться з балансового рахунка 9071 "Відкриті асигнування за узагальненими показниками загального фонду державного бюджету" на рахунок 9073 "Відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету". Під час цієї операції система перевіряє залишки на балансових рахунках 9213 "Зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду" та 9263 " Зведені бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань". У разі невідповідності вказаних у розподілі сум залишкам коштів, наданій мережі, напряму цільового спрямування відкритих асигнувань, розподілу показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду розподіл повертається головному розпоряднику на доопрацювання.

Після проведення розподілу відкритих асигнувань здійснюється розподіл з балансового рахунка 9073 "Відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету" на рахунок 9075 «Відкриті асигнування загального фонду державного бюджету". В цьому випадку, система також перевіряє залишки на балансових рахунках 9211 "Поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету" та 9261 "Бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань".

Якщо розпорядник або одержувач бюджетних коштів не мають мережі підвідомчих установ, то фінансування видатків проводиться без розподілу коштів. У такому випадку кошти з рахунка 9921 "Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» безпосередньо зараховуються на рахунок 9075 "Відкриті асигнування загального фонду державного бюджету".

Після відкриття асигнувань автоматизована система казначейства дозволяє проводити оплату рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до взятих ними зобов'язань (рис. 17.8).

Порядок відкриття асигнувань із спеціального фонду державного бюджету є аналогічним відкриттю асигнувань із загального фонду. Так само як і при відкритті асигнувань із загального фонду державного бюджету, зі спеціального фонду є можливість провести фінансування з рахунка 9921 "Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку" безпосередньо на рахунок 9076 "Відкриті асигнування спеціального фонду державного бюджету" не використовуючи при цьому балансовий рахунок 9074 "Відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету" (рис. 17.9).

Схему виділення асигнувань із загального фонду місцевого бюджету на прикладі головного розпорядника коштів зображено на рисунку 17.10.

Автоматизована система казначейства побудована таким чином, що при фінансуванні з балансового рахунка 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" на балансовий рахунок 3531 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету" система перевіряє залишки на балансових рахунках позабалансового обліку 9223 "Зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів" та 9273 "Зведені бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань". Тобто перевіряються наявність залишків зведених затверджених та поточних бюджетних призначень.

При введенні в систему розподілу коштів, тобто фінансування з балансового рахунка 3531 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету" на балансовий рахунок 3541 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету" система перевіряє залишки на балансових рахунках зведених поточних кошторисних призначень та зведених поточних призначень за планом асигнувань, поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів та бюджетні призначення із загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань.

Проведення фінансування через балансові рахунки 3531 дещо уповільнює швидкість оплати рахунків розпорядників та одержувачів коштів. У казначейській практиці є можливість проводити фінансування видатків без розподілу коштів, якщо головні розпорядники відповідного місцевого бюджету не мають мережі підвідомчих установ. Такий порядок застосовується, наприклад, для фінансування сільських рад (оскільки вони є одночасно і головними розпорядниками, і розпорядниками коштів другого та третього ступенів) і для обслуговування установ, що знаходяться на балансі сільської ради, відкриті на ім'я самої ради. У такому випадку кошти з балансового рахунка 3142 зараховуються безпосередньо на рахунок 3541, а система перевіряє лише наявність залишків на балансових рахунках з обліку поточних бюджетних призначень та поточних призначень за помісячним розписом асигнувань.

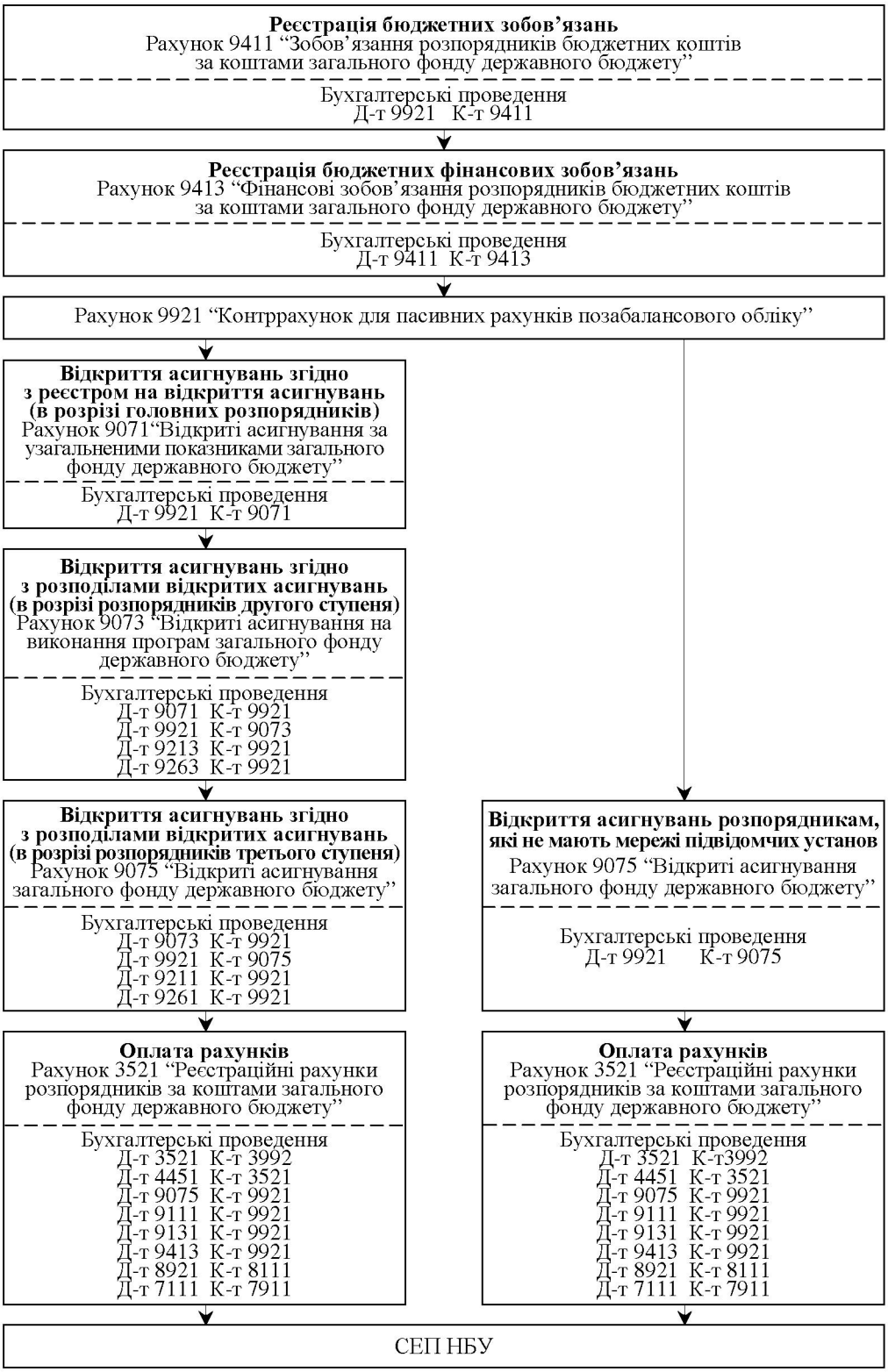


Рис. 17.8. Схема відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету



Рис. 17.9. Схема відкриття асигнувань із спеціального фонду державного бюджету

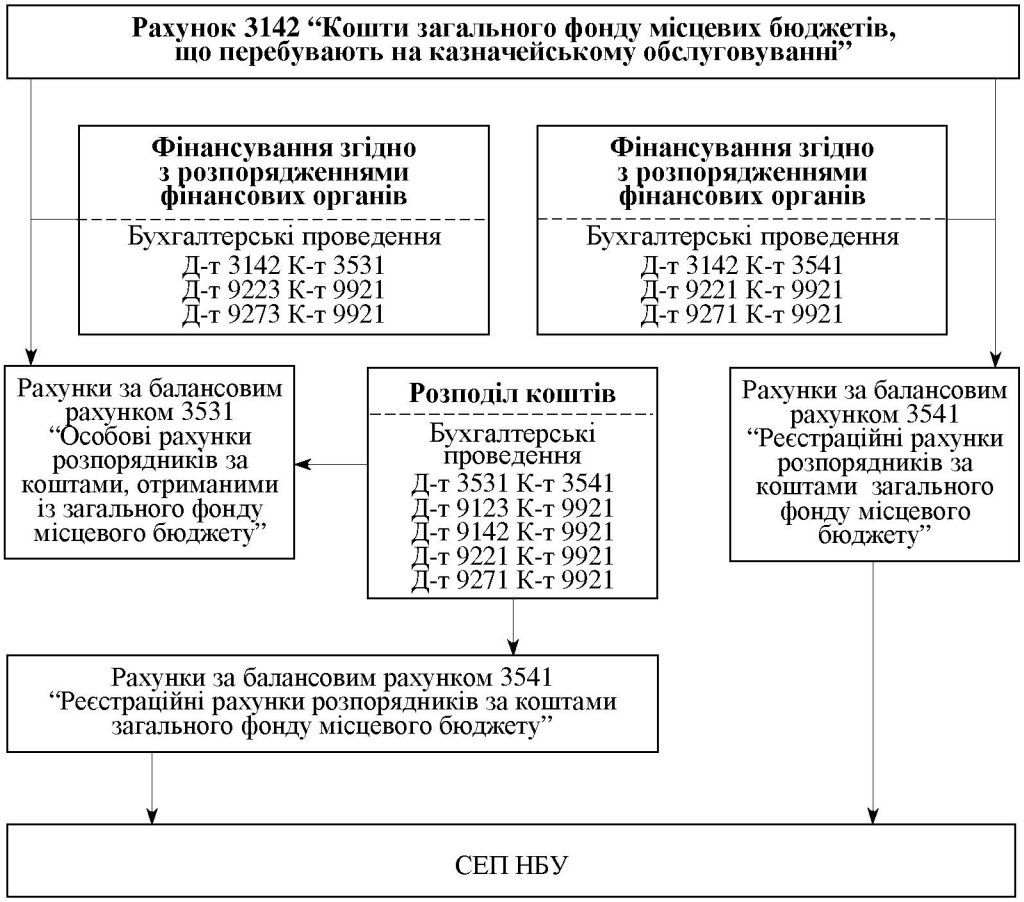


Рис. 17.10. Схема виділення асигнувань із загального фонду місцевого бюджету

Схема виділення асигнувань із спеціального фонду місцевого бюджету є аналогічною схемі виділення асигнувань із загального фонду з тією відмінністю, що система не здійснює перевірку помісячного розпису за коштами спеціального фонду (рис. 17.11). Так само як і при виділенні асигнувань із загального фонду місцевого бюджету, зі спеціального фонду є можливість провести фінансування з рахунка 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих, які направляються на спеціальні видатки" на балансовий рахунок 3542 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету", не використовуючи при цьому балансовий рахунок 3532 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими зі спеціального фонду місцевого бюджету". Це значно прискорює оплату рахунків розпорядників коштів. За такою схемою можна здійснювати фінансування тільки у випадку, якщо відбувається суміщення бюджетною установою обов'язків головного розпорядника та розпорядника коштів нижчого рівня.

Після відкриття (виділення) асигнувань згідно з порядком казначейського обслуговування бюджетів за видатками автоматизована система казначейства дозволяє *проводити платежі* за наявності планових показників, взятих зобов'язань, відкритих асигнувань на рахунках розпорядників коштів державного бюджету та грошових коштів на відповідних рахунках розпорядників коштів місцевих бюджетів.

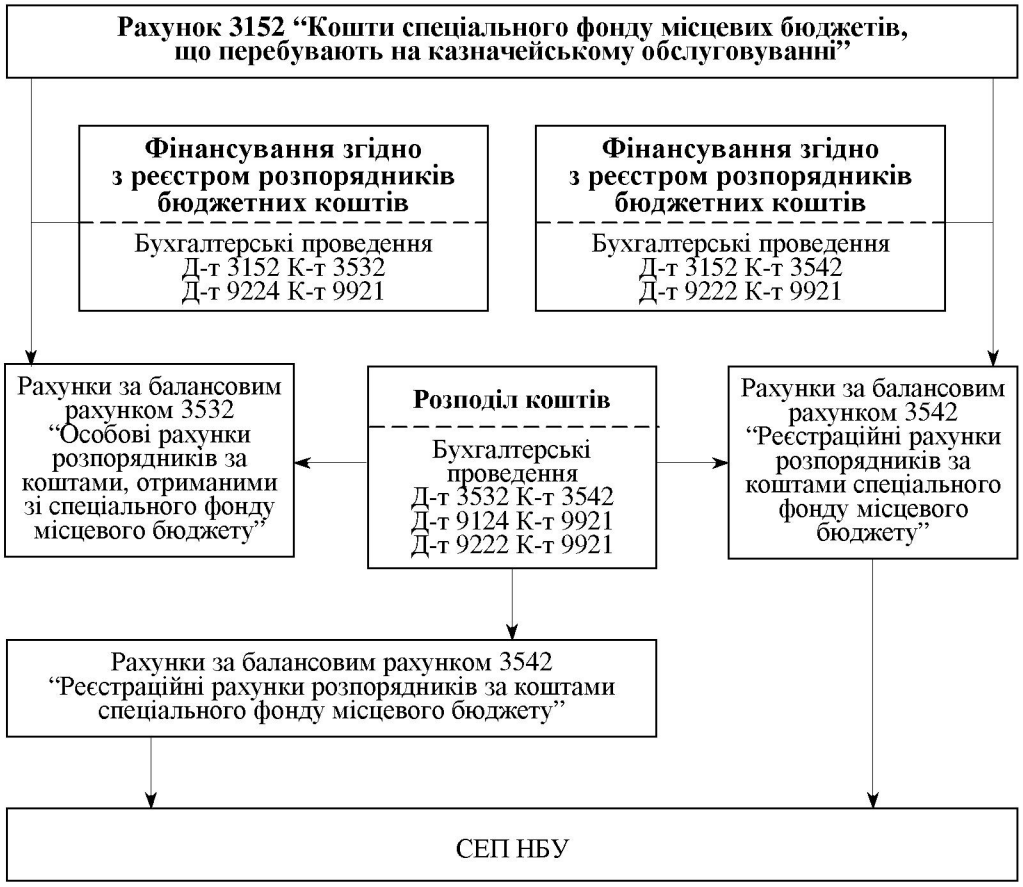


Рис. 17.11. Схема виділення асигнувань із спеціального фонду місцевого бюджету

Усі платежі в автоматизованій системі "Є-Казна" поділяються на внутрішні і зовнішні. Внутрішніми платежами у системі вважаються платежі, які перераховуються на рахунки установ, відкриті в межах одного головного управління казначейства, а отже мають однаковий код МФО. Перерахування коштів установам, рахунки яким відкриті поза межами одного головного управління казначейства, вважаються зовнішніми платежами. Платежі зовнішнім користувачам необхідно проводити у першу чергу, оскільки вони знаходяться поза межами внутрішньої платіжної системи одного головного управління й потребують більше часу для оплати, а платежі внутрішнім отримувачам оплачуються в межах внутрішньої платіжної системи казначейства.

Усі внутрішні платежі в системі, у свою чергу, поділяються на проведення видатків, фінансування, повернення фінансування, сплата податків, внутрішній платіж, кредит, натуральна оплата, валютні операції. Такий поділ обумовлений необхідністю правильності відображення проведених операцій в обліку органів казначейства. Зокрема, проведення видатків за кодами економічної класифікації має відображатися в обліку як зменшення залишку грошових коштів на реєстраційних чи спеціальних реєстраційних рахунках та збільшення обсягу касових видатків. Одночасно повинен зменшитись залишок поточних кошторисних призначень. Для дотримання цієї умови платіж має здійснюватись лише за дебетом реєстраційних чи спеціаль-

них реєстраційних рахунків однієї та кредитом іншої бюджетної установи. Будь-яке інше проведення система не дозволяє здійснити.

Вид платежу "фінансування" передбачає відображення в обліку зменшення залишку грошових коштів на балансових рахунках 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів", 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки", 3531 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету", 3532 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із спеціального фонду місцевого бюджету" та збільшення залишку на реєстраційних чи спеціальних реєстраційних рахунках бюджетної установи. Одночасно з цим зменшуються залишки зведених поточних кошторисних призначень і зведених поточних призначень за помісячним розписом асигнувань головного розпорядника бюджетних коштів та відповідно залишки поточних бюджетних призначень підвідомчої установи. Тому за цим видом платежу система дозволяє здійснювати проведення лише за дебетом балансових рахунків 3142, 3152, 3531, 3532 та кредитом реєстраційних чи спеціальних реєстраційних рахунків.

Вид платежу "повернення фінансування" є оберненим до виду платежу "фінансування" та передбачає зміну облікових даних у зворотному порядку. Тому за даним видом платежу система дозволяє здійснювати проведення лише за дебетом реєстраційних чи спеціальних реєстраційних рахунків бюджетної установи та кредитом балансових рахунків 3142, 3152, 3531, 3532.

Вид платежу "Внутрішній платіж, кредит" передбачає відображення в обліку органів казначейства зменшення надходжень бюджетної установи, а не проведення касових видатків. Такі операції можливі з власними надходженнями бюджетних установ.

Вид платежу "сплата податків" застосовується для перерахування податків та інших обов'язкових платежів до бюджету та єдиного внеску до фондів соціального страхування.

Вид платежу "видатки" передбачає оплату товарів (робіт) послуг, наданих бюджетним установам учасниками бюджетного процесу в межах одного МФО.

Вид платежу "натуральна оплата" застосовується при відображенні в казначейському обліку натуральної форми оплати для розпорядників коштів місцевих бюджетів.

Зовнішні платежі проводяться видом платежу "видатки, зовнішній платіж" і передбачають проведення виплат за межі МФО.

Проведення операцій на спеціальних реєстраційних рахунках за власними надходженнями бюджетних установ має низку особливостей. По-перше, за даним видом спеціального фонду відсутній план асигнувань та помісячний розпис. По-друге, власні надходження відображаються на рахунках 3-го класу за умовним кодом економічної класифікації 0000. При здійсненні платежу в автоматизованому режимі зменшується залишок грошових коштів на рахунках 3-го класу по КЕКВ 0000 та збільшується сума проведених касових видатків за відповідними кодами економічної класифікації 7-го класу, і, як наслідок, зменшуються поточні планові показники.

Окремо слід зупинитися на проведенні операцій з готівковими коштами. Вимогами Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку виконан-

ня державного та місцевих бюджетів, затвердженої наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119 зі змінами та доповненнями визначено, що здійснення операцій з готівковими коштами передбачає три групи проведень:

1) за дебетом балансового рахунка 1241 "Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою" та кредитом рахунків: 2570 "Кошти державного бюджету для виплат"; 2571 "Кошти державного та місцевих бюджетів для цільових виплат готівкою"; 2572 "Кошти місцевих бюджетів для виплат" Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України, відкритих в установах банків на ім'я органу казначейства для операцій з готівковими коштами на суму готівки згідно заявок на видачу грошових чеків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

2) за дебетом балансового рахунка 1223 "Рахунки Державного казначейства в установах банків для виплати готівкових коштів" та кредитом рахунка 1241 "Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою" на суму готівки, що перерахована і отримана обслуговуючим банком на підставі виписки банку за балансовими рахунками 2570, 2571, 2572.

3) за дебетом реєстраційного чи спеціального реєстраційного рахунка відповідної бюджетної установи та кредитом рахунка за балансовим рахунком 1223 на підставі виписки банку про отримання готівкових коштів бюджетною установою з рахунка для операцій з готівковими коштами, відкритого на ім'я органу казначейства.

В автоматизованій системі "Є-Казна" передбачено саме такий порядок проведення операцій з готівковими коштами. Тому, в першу чергу на основі заявок розпорядників та одержувачів коштів на отримання готівки складається реєстр в розрізі розпорядників, рахунків та кодів економічної класифікації по рахунках 2570, 2571, 2572, відкритих в банківській установі на ім'я органу казначейства. На загальну суму реєстру відбувається перерахування коштів в банк платіжним дорученням органу казначейства з балансового рахунка 1241 "Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою".

Після підтвердження банком отримання коштів проводиться наступний платіж – з рахунка 1223 на рахунок 1241. Рахунок 1241 повинен обов'язково мати нульове сальдо на кінець операційного дня з причини недопущення виникнення дебіторської заборгованості банківської установи за державними коштами.

Опрацювання інформації в системі "Є-Казна" здійснюється в межах одного операційного дня. Після закриття операційного дня система блокує функції введення інформації.

Вся інформація, яка вводиться в систему упродовж операційного дня, відображається у звітності в режимі реального часу і коригуванню не підлягає. Будь-які коригування опрацьованої інформації щодо касового виконання бюджетів за видатками можуть здійснюватися лише упродовж наступних операційних днів.

Разом з тим, система дозволяє спостерігати за опрацюванням введеної інформації безпосередньо після її введення. Зокрема, така ситуація має місце, коли в систему вводяться планові показники. Зміну інформації можна спостерігати в пункті меню "Рахунки клієнтів" на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. У даному пункті меню є можливість відстежити упродовж дня зміну показників на рахунках обліку грошових коштів, доходів та касових видатків.

Така можливість спостереження за введеною й опрацьованою інформацією є дуже важливою та значно підвищує ефективність обслуговування бюджетних коштів. Система дозволяє здійснювати зарахування коштів на рахунки та проводити оплату видатків в межах одного операційного дня.

17.6. Організація контролю за використанням бюджетних коштів за умови функціонування автоматизованої системи

Повноваження органів казначейства в сфері державного фінансового контролю регламентуються статтею 112 Бюджетного кодексу України та Положенням про Державну казначейську службу України, затвердженим Указом Президента України від 13.04.2011 року за № 460. У Бюджетному кодексі та положенні визначено, що Казначейство здійснює контроль за відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням, тобто контролює цільове спрямування бюджетних коштів на стадії проведення платежу на підставі документів, наданих розпорядниками бюджетних коштів.

У процесі контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів органи казначейства в частині касового виконання бюджетів за видатками здійснюють:

1. Попередній контроль на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, особливо на стадії схвалення дозволу на витрачання бюджетних коштів. При реєстрації зобов'язань слід мати на увазі розмежування: зобов'язань на ті, які будуть виконані упродовж бюджетного періоду та потребують повної сплати в поточному році; а також перехідні зобов'язання, сплата за якими здійснюватиметься за рахунок майбутніх асигнувань упродовж кількох років відповідно до календарного плану.

Попередній контроль передує здійсненню операцій надходження й витрачання коштів і є найважливішим етапом роботи органів казначейства. До нього входить перевірка: відповідності платіжних документів економічній сутності платежу; наявності залишків кошторисних призначень; наявності підтверджуючих документів, що є підставою для здійснення платежів.

Ефективність цієї форми контролю полягає в тому, що вона дає можливість запобігти порушенням чинного законодавства на етапах забезпечення обліку бюджетних асигнувань і контролю за їх дотриманням, та консолідації інформації про зобов'язання розпорядників коштів, відкриття (виділення) бюджетних асигнувань.

2. Поточний контроль при оплаті рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів шляхом перевірки відповідності платіжних документів затвердженим кошторисам бюджетних установ. Перед здійсненням будь-якого платежу треба переконатися, чи: є бюджетні призначення на зазначені цілі й чи виділені з бюджету асигнування; послуги було надано, товари отримано тощо; видатки класифіковано відповідно до кодів бюджетної класифікації; документи заповнено і реквізити вказано правильно.

3. Контроль після здійснення видатків та проведення операцій з бюджетним коштами, який дає змогу впевнитися, що всі операції у бухгалтерському обліку розпорядника коштів відображено правильно, зобов'язання взяті у межах доведених асигнувань, дані бухгалтерського обліку органу казначейства відповідають даним обліку розпорядників бюджетних коштів.

Запровадження автоматизованої системи "Є-Казна" значно підвищило ефективність здійснення контрольних функцій органами казначейства. Механізм реалізації контрольних функцій органів казначейства в автоматизованій системі обслуговування бюджетів за видатками на стадії попереднього контролю наведено на рисунку 17.12.

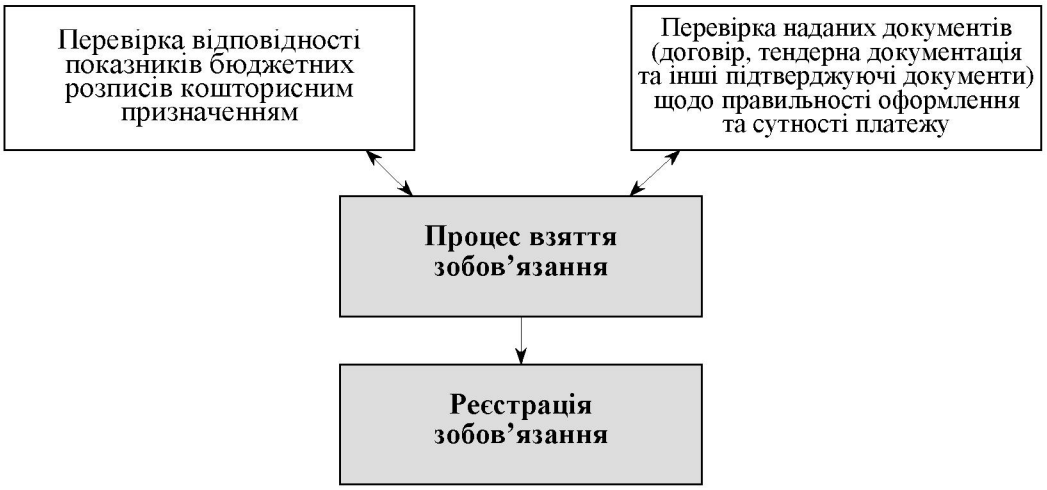


Рис. 17.12. Схема попереднього контролю в АС "Є-Казна"

При відображенні в казначейському обліку планових показників бюджетних розписів і кошторисних призначень проводиться звірка даних цих документів на їх відповідність. При цьому система проводить звірку залишків на балансових рахунках:

- ✓ по загальному фонду: 9115 "Затверджені кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету з урахуванням змін" та 9215 "Затверджені бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету з урахуванням змін"; 9133 "Затверджені призначення з загального фонду державного бюджету за планом асигнувань, з урахуванням змін" та 9262 "Затверджені бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань, з урахуванням змін";
- ✓ по спеціальному фонду: 9116 "Затверджені кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету, з урахуванням змін" та 9216 "Затверджені бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету, з урахуванням змін"; 9137 "Затверджені призначення з спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань, з урахуванням змін" та 9266 "Затверджені бюджетні призначення з спеціального фонду за помісячним розписом асигнувань, з урахуванням змін".

При реєстрації бюджетних зобов'язань за коштами загального фонду чи іншими коштами спеціального фонду система здійснює звірку даних зобов'язання з кошторисом установи. Реєстрація бюджетного фінансового зобов'язання здійснюється за наявності зареєстрованих бюджетних зобов'язань, тобто система здійснює звірку залишків на балансових рахунках 9411 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету", 9412 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету", 9421 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету", 9422 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету", що реалізує вимоги наказу Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309 "Про затвердження порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних

коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України".

Етап поточного контролю, який здійснюється у процесі оплати рахунків, відрізняється залежно від виду бюджетних коштів. За коштами загального фонду та іншими коштами спеціального фонду поточний контроль здійснюється за схемою, наведеною на рисунку 17.13.

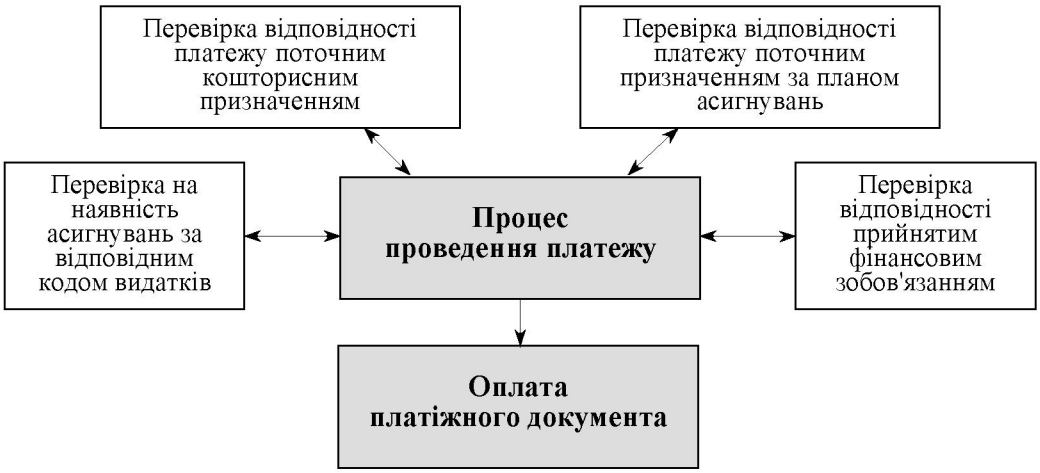


Рис. 17.13. Схема поточного контролю в АС "Казна-Видатки"

На стадії поточного контролю автоматизована система "Є-Казна" здійснює перевірку даних платіжного документа з поточними кошторисними призначеннями за коштами загального та спеціального фонду, прийнятими зобов'язаннями, планом асигнувань та виділеними асигнуваннями. Причому вирішальними показниками на стадії поточного контролю є дані кошторисів, прийняті бюджетні фінансові зобов'язання та виділені асигнування, оскільки саме при невідповідності даних платежу названим показникам система не дозволить зареєструвати документ.

Поточний контроль за власними надходженнями бюджетним установ здійснюється шляхом перевірки відповідності платіжного документа, що реєструється, затвердженому кошторису бюджетної установи та наявності надходжень на спеціальному реєстраційному рахунку. Важливим етапом при здійсненні поточного контролю за власними коштами бюджетних установ є перевірка наявності грошових коштів на реєстраційних рахунках за коштами спеціального фонду. В автоматизованій системі реалізовано можливість проведення платежу за кодом економічної класифікації видатків 0000, що означає перерахування доходів та повернення помилково та надміру зарахованих коштів. При проведенні платежів за власними коштами відповідно до кодів економічної класифікації видатків система дозволяє спочатку здійснити перевірку відповідності платежу затвердженому кошторису бюджетної установи, а вже потім провести платіж саме за тим кодом економічної класифікації видатків, який відповідає платіжному документу.

Остання стадія контролю за цільовим використанням бюджетних коштів – стадія контролю після здійснення видатків та проведення операцій – реалізується у звірці облікових даних казначейства з відповідними даними розпорядників бюджетних коштів. Таким способом виявляють можливі помилки та правильність відображення проведених операцій з бюджетними коштами в системі бухгалтерського обліку.

17.7. Телекомунікаційна система казначейства

Розвиток автоматизованої інформаційної системи органів казначейства неможливий без створення дієвої телекомунікаційної системи. Організація телекомунікаційної системи дозволяє:

- ✓ сформувати єдину інформаційно-технологічну систему документообігу в органах, які приймають участь у процесі формування та виконання бюджетів;
- ✓ значно скоротити строки підготовки та узгодження проектів бюджетів та внесення поправок до них, формування розпису бюджету, підготовки звітності тощо;
- ✓ централізувати облік та оптимізувати процес формування доходів бюджетів і рух інформації про надходження та повернення коштів;
- ✓ упорядкувати потік фінансових ресурсів, що направляються з бюджетів на фінансування видатків;
- ✓ оперативно надавати інформацію про стан державних фінансів для прийняття оперативних та оптимальних управлінських рішень.

Складність функціонування цієї системи пояснюється тим, що вона розгорнута на значній території та охоплює велику кількість учасників з розвинутими зв'язками не тільки між ієрархічними рівнями органів казначейства, але й з банківською платіжною системою, органами доходів і зборів, фінансовими органами, розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів, платниками податків тощо. Для передачі платіжної інформації необхідна розвинута мережа каналів телекомунікацій.

Відповідно до ст. 1 закону "Про телекомунікації" № 1280-IV від 18.11.2003 р., ***телекомунікаційна мережа*** – це комплекс технічних засобів телекомунікацій та споруд, призначених для маршрутизації, комутації, передавання та приймання знаків, сигналів, письмового тексту, зображень та звуків або повідомлень будь-якого роду по радіо, проводових, оптичних чи інших електромагнітних системах між кінцевим обладнанням.

Засоби передачі даних включають *апаратуру зв'язку та програмне забезпечення,* що служать для обміну інформацією про платежі та іншими повідомленнями між відправником, обробником та отримувачем інформації. Мережі передачі даних можуть використовувати різні технології, відрізнятися розмірами та рівнем складності. Це залежить від обсягів інформації, що передається, відстані, на яку передаються дані, кількості користувачів телекомунікаційної системи.

Апаратними засобами телекомунікаційної системи є: мости, комутатори, маршрутизатори, модеми, шлюзи. Ці комунікаційні пристрої використовуються для логічної структуризації мережі.

Мости з'єднують за допомогою аналогової або цифрової лінії зв'язку локальні мережі, розміщені в різних місцях. Міст ізолює трафік однієї підмережі від трафіка іншої, підвищуючи загальну продуктивність передачі даних у мережі. Локалізація трафіка не тільки заощаджує пропускну здатність, але й зменшує можливість несанкціонованого доступу до даних.

Комутатор за принципом обробки кадрів нічим не відрізняється від моста. Основна відмінність полягає в тому, що він є свого роду комунікаційним мультипроцесором, оскільки кожен його порт оснащений спеціалізованим процесором, що обробляє кадри за алгоритмом моста незалежно від процесорів інших портів. За рахунок цього загальна продуктивність комутатора набагато вища від продуктивності традиційного моста, який має один процесорний блок.

Маршрутизатори є пристроями, які більш надійно й ефективно, ніж мости, ізолюють трафік окремих частин мережі поєднуючи локальні мережі. Але на відміну від моста, маршрутизатор може з'єднувати в єдину мережу підмережі, побудовані з використанням різних мережних технологій, формуючи інтермережу.

Слід зазначити, що маршрутизатор може представляти собою як апаратний засіб, так і окремий комп'ютер. Якщо з'єднуються два віддалених комп'ютери за допомогою модему, причому один із цих комп'ютерів надає доступ до власних ресурсів, то такий комп'ютер виступає в якості маршрутизатора.

Модем виконує функцію засобу безпосереднього з'єднання двох локальних мереж за допомогою звичайної телефонної лінії чи виділених каналів зв'язку. А мости і маршрутизатори забезпечують контроль трафіка інформації, що передається мережею.

Для об'єднання мереж з різними типами системного і прикладного програмного забезпечення використовують спеціальні пристрої сполучення – *шлюзи.* Зважаючи на те, що локальні і глобальні мережі використовують різні протоколи передачі інформації, основною функцією шлюзів є узгодження відповідних протоколів. Шлюзи можуть використовуватись також для підключення окремих робочих станцій до глобальних мереж. Проте ефективним є використання спеціальних пристроїв – *серверів доступу.* За наявності декількох шлюзів, віддалених один від одного на значні відстані, формується певна сполучна ланка з єдиним міжмережевим протоколом – *інтермережа.* До цієї мережі підключаються різні глобальні і локальні комп'ютерні мережі та окремі абоненти.

Технічними засобами телекомунікаційної системи в основному виступають поштові сервери, які у поєднанні з програмним забезпеченням здійснюють обмін інформацією між двома віддаленими локальними мережами за допомогою апаратних засобів та ліній зв'язку.

В якості *програмного забезпечення* виступають телекомунікаційні програми, що здійснюють обмін поштовими файлами між локальними мережами. А також самі операційні системи, які містять WEB-оглядачі, розраховані на роботу з WEB-додатками. Казначейство при автоматизації своїх інформаційних систем використовує загальносистемні ліцензійні програмні продукти корпорації Microsoft. Ці системні програми характеризуються великою продуктивністю, надійністю та зручністю в експлуатації.

Управління роботою апаратних та прикладних програмних ресурсів комп'ютера, захист інформації, а також виконання різноманітних сервісних функцій по запитах користувача і програм забезпечує *операційна система.* Від правильного вибору системних програм великою мірою залежать витрати і час на розробку прикладних програм, ефективність експлуатації самої обчислювальної системи, її зв'язок з обчислювальними мережами.

У казначейській системі найбільшого поширення набула мережна операційна система Windows NT, Windows 2000 Server, Windows 2003 Server корпорації Microsoft. Для забезпечення функціонування робочих місць органи казначейства як базову операційну систему використовують MS Windows XP. Відповідно до вимог міжнародних стандартів разом з тим запроваджено нове мережне середовище Windows 2008 Server корпорації Microsoft. Використання у казначейській практиці вищезазначених мережних операційних систем дозволить розв'язувати основні функціональні задачі, забезпечувати їх інформаційну сумісність і комунікаційний обмін

даними, підтримувати оптимальні режими роботи при організації різних топологій (схем розміщення вузлів) обчислювальних мереж.

Весь обсяг роботи щодо касового виконання бюджетів, починаючи від реєстрації й організації маршруту обробки даних до фіксації прийняття рішення, в системі казначейства виконують автоматизовані робочі місця. В основі комплектування автоматизованих робочих місць лежить принцип комплектації конкретного робочого місця типовими пооперaційними функціональними програмами з використанням можливостей стандартного інтерфейсу системи[4]. Такий підхід дозволяє гнучко формувати кожне автоматизоване робоче місце і своєчасно його модифікувати до змінного середовища, адаптуючи офісну систему до реальних потреб конкретного робочого місця казначея.

Разом з тим через великий обсяг інформації багато баз даних не можливо реалізувати на автоматизованих робочих місцях. Це вимагає організації автоматизованого сховища даних для колективного використання корпоративних ресурсів за допомогою комунікаційної системи.

Для обміну повідомленнями і розподілу ресурсів по каналах передачі даних операційні системи окремих автоматизованих робочих місць об'єднуються у мережну систему.

Мережна система – це комплекс програм, призначених для централізованого управління обчислювальною мережею, планування задач, розподілу ресурсів, організації доступу до мережної файлової системи, захисту інформації тощо.

Мережна технологія обробки інформації виявилась надзвичайно ефективною, оскільки надає користувачам необхідний сервіс для колективного розв'язання поставлених завдань, суттєво збільшує ступінь використання наявних у мережі інформаційних, обчислювальних і комунікаційних ресурсів, забезпечує до них доступ віддалених користувачів.

Технічною основою реалізації комплексної автоматизованої інформаційної системи є багатомашинна обчислювальна мережа конкретної топології, яку за необхідності можна підключити до зовнішніх мереж. За територіальної розкиданості мережі, наявності великої кількості користувачів у мережі та різноманітних функцій, що виконуються мережею, доцільно поділити мережу на окремі частини. Кожна частина виконує однорідні функції і має свій сервер. Користувач може мати доступ до будь-якого сервера. З'єднувальною ланкою, яка об'єднує кілька мереж в єдину мережу, є локальна мережа організацій.

Локальна обчислювальна мережа (ЛОМ) – це набір апаратних засобів і алгоритмів, які забезпечують з'єднання комп'ютерів, розташованих на порівняно невеликій території, і дозволяють їм спільно користуватися загальною дисковою пам'яттю, периферійними пристроями, обмінюватися даними. Їх використовують для формування спільного інформаційного простору у системі казначейства.

Створення локальної обчислювальної мережі у системі казначейства дозволяє: об'єднати автономно розподілені процеси обробки даних і сформувати інформаційні ресурси в єдину структуру; мінімізувати фінансові витрати на обробку інформації та оптимізувати функціонування програмних комплексів тощо. Саме в умовах локальних обчислювальних мереж найефективніше здійснюються інформаційні зв'язки між користувачами.

---

[4] Інтерфейс – система уніфікованих зв'язків і сигналів, за допомогою яких пристрої обчислювальної системи з'єднуються один з одним.

Структурно локальну мережу можна уявити у вигляді множини робочих станцій і серверів, об'єднаних високошвидкісними каналами передачі даних (рис. 17.14).

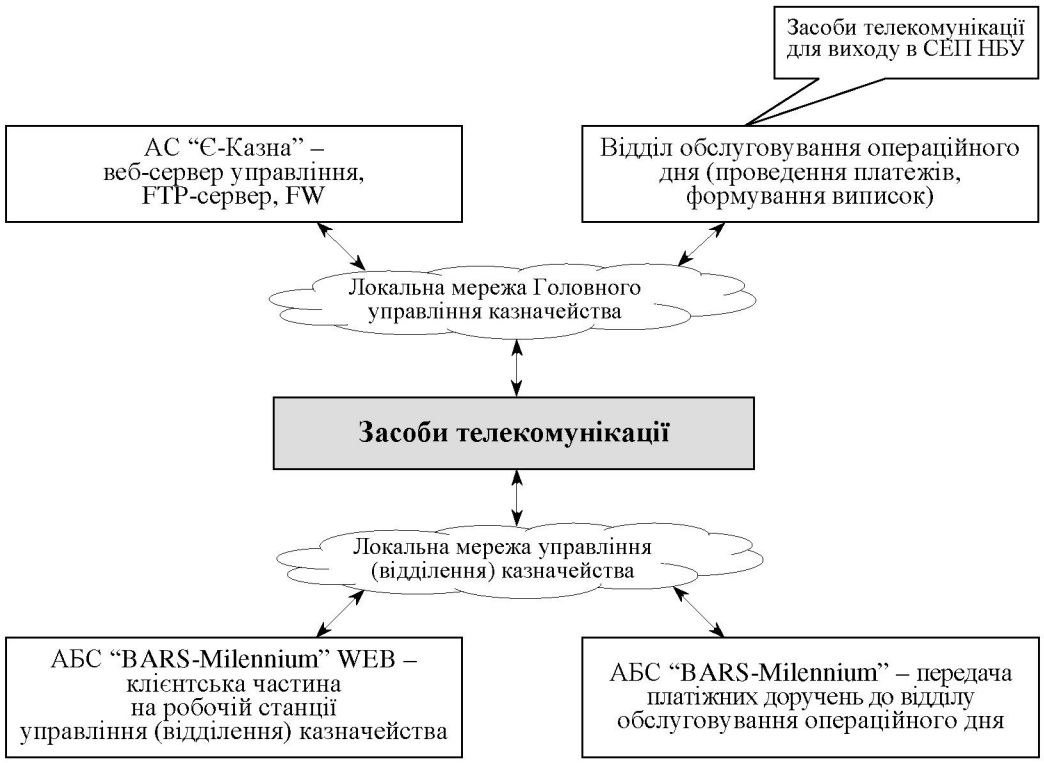


Рис. 17.14. Структура локальної обчислювальної мережі органу казначейства

Локальні мережі можуть бути побудовані за різними топологіями. *Топологія мережі* – це її геометрична форма або фізичне розташування комп'ютерів по відношенню один до одного.

Залежно від конфігурації, розрізняють такі базові мережеві топології:

- ✓ *зіркоподібна мережа* характеризується наявністю центрального вузла комутації – мережевого сервера, до якого надсилаються всі повідомлення з вузлів (робочих станцій);
- ✓ *кільцева мережа* має замкнений канал передачі даних в одному напрямку. Інформація передається послідовно між адаптерами робочих станцій доти, доки не буде прийнята отримувачем і вилучена з мережі;
- ✓ *мережа із шинною топологією*, де всі робочі станції за допомогою мережевих адаптерів підключаються до загальної магістралі (шини). Передавальним середовищем найчастіше є коаксіальний кабель (двопровідна лінія зв'язку, у якій центральний провідник знаходиться всередині іншого);
- ✓ *деревоподібна мережа*, при якій у ролі вузлів найчастіше виступають високошвидкісні комутатори (хаби). Мережі із деревоподібною топологією найчастіше використовуються, тому що їх структура найбільшою мірою відповідає структурі інформаційних потоків між абонентами мережі.

Залежно від способу організації опрацювання даних і взаємодії комп'ютерів у локальній мережі, який підтримується конкретною мережною операційною системою, виділяють два типи інформаційних систем: *ієрархічні мережі і мережі "клієнт-сервер".*

В *ієрархічних мережах* центральний комп'ютер виконує всі задачі, пов'язані зі зберіганням й опрацюванням даних, їх наданням користувачеві.

У системах *"клієнт-сервер"* навантаження з опрацювання даних розподілене між клієнтом і сервером. Клієнт – це робоча станція, користувач. Він може сформувати запит для сервера: відкрити файл, здійснити пошук запису тощо. Сервер – пристрій або комп'ютер, що виконує опрацювання запиту. Він забезпечує зберігання даних, організацію доступу до цих даних і передачу даних клієнтові.

При реалізації у локальній мережі технології "клієнт-сервер" зростають вимоги до характеристик персонального комп'ютера-сервера. Оскільки інформаційне навантаження концентрується на серверах, вдалий вибір його моделі має велике значення для ефективного функціонування мережі. Клієнти і робочі станції використовують менш потужні персональні комп'ютери.

За організацією взаємодії персональних комп'ютерів у мережі прийнято виділяти два типи систем, що використовують технологію "клієнт-сервер": *рівноправна мережа і мережа з виділеним сервером.*

У *рівноправній мережі* немає єдиного центру управління взаємодією робочих станцій, єдиного пристрою зберігання даних. Кожна робоча станція одночасно може виконувати функції як сервера, так і клієнта.

У *мережі з виділеним сервером* інформаційно-обчислювальні ресурси (процесори, файлова система, поштова служба, база даних тощо) закріплені за одним комп'ютером. Такий комп'ютер називають *сервер мережі (або мережевий сервер).* Він є спеціалізованим комп'ютером, на який покладається виконання основного обсягу обчислювальних робіт: зберігання даних загального користування, організація взаємодії між робочими станціями, виконання сервісних послуг. Цей сервер містить ядро мережевої операційної системи, під керуванням якої здійснюється робота всієї локальної мережі. Решта комп'ютерів користуються ресурсами сервера (головного комп'ютера), тому є його клієнтами та взаємодіють через сервер. Тому логічну організацію такої мережі можна подати топологією "зірка".

Залежно від того, яким інформаційно-обчислювальним ресурсом володіє сервер розрізняють:

- ✓ *сервер бази даних*, призначений для обслуговування запитів клієнтів, пов'язаних з опрацюванням даних;
- ✓ *файловий сервер* – комп'ютер мережі, основною функцією якого є зберігання, керування, обмін і передача файлових даних іншим вузлам мережі;
- ✓ *сервер друку* (принт-сервер) – друкувальний пристрій (принтери), який за допомогою мережевого адаптера підключається до передавального середовища;
- ✓ *поштові сервери*, за допомогою яких опрацьовуються повідомлення електронної пошти.

Для ефективної взаємодії з мережею Internet можуть використовуватися *Web-сервери.*

У системі казначейства велику ефективність автоматизованої інформаційної системи забезпечує зосередження інформаційного навантаження на серверах. Сервер являє собою комп'ютер з мережною операційною системою (наприклад,

Windows 2000 Server). Сервер служить основним засобом задоволення мережних запитів користувачів.

Сервер спроектований як багатофункціональна операційна система і розрахований на динамічну зміну навантаження на різні надані ресурси. Система є адаптивною, її поводження визначається набором стратегічних параметрів, що визначають швидкість і граничні значення ресурсів, що розподіляються, і тактичних параметрів, що впливають на швидкість і діапазон відпрацювання сплесків навантаження. Разом з тим концентрація системи навколо єдиного сервера не завжди ефективна. Це пояснюється тим, що існують певні обмеження щодо кількості клієнтів, підключених до серверів.

Тому, зосереджувати весь спектр різнохарактерних функціональних задач на одному комп'ютері з обмеженим підключенням до серверів не є доцільним. Оптимальною вважається ієрархічна модель AIC, побудована відповідно до організаційної структури установи (органу), в основу якої покладено вимоги щодо скорочення експлуатаційних ресурсів при збільшенні масштабності системи і розширення кола її функціональних обов'язків:

- ✓ центральний сервер (який знаходиться у центральному офісі);
- ✓ локальні сервери (зосереджені у структурних підрозділах);
- ✓ станції-клієнти (робочі станції, які обслуговуються працівниками органу).

Структурною основою автоматизованої інформаційної системи казначейства є мережа, яка об'єднує локальні станції клієнтів у єдине середовище за допомогою базових апаратних, програмних засобів і методів організації бізнес-додатків. При цьому спостерігається стійка тенденція до підвищення ефективності пакету прикладних програм управління бюджетними коштами та коштами державних цільових фондів, що реалізується в архітектурі "клієнт-сервер".

Локальні обчислювальні центри за допомогою телекомунікаційної системи об'єднуються в єдину корпоративну систему, на основі якої формується корпоративна обчислювальна мережа казначейської системи.

Корпоративна обчислювальна мережа об'єднує локальні обчислювальні мережі органів казначейства та інших учасників інформаційного обміну з казначейством на правах абонентів корпоративної телекомунікаційної системи. Її створення зумовлене необхідністю об'єднання в єдину мережу автономно розподілених процесів обробки та передачі даних, організації автоматизованого сховища даних для колективного використання корпоративних ресурсів за допомогою комунікаційної системи.

Віддалена взаємодія між локальними мережами різних рівнів казначейської системи проводиться телекомунікаційними пристроями з використанням комунікаційного протоколу TCP/IP. Даний протокол є стеком протоколів, які використовуються в Інтернеті. До складу стеку TCP/IP входить багато протоколів, але тільки деякі з них використовуються комп'ютерами в складі мережі.

Протокол IP (Internet протокол) є первинним транспортним протоколом для всього набору ICP/IP. По суті, протокол IP являє собою "конверт", в середині якого переносяться практично всі повідомлення, які створюються іншими протоколами стеку TCP/IP. Серед функцій, що реалізуються цим протоколом, можна виділити декілька основних:

- ✓ адресація – ідентифікація системи, яка буде кінцевим отримувачем пакета інформації;

- ✓ упаковка – перетворення інформації на дейтаграми для передачі за призначенням;
- ✓ фрагментація – розподіл дейтаграм на фрагменти, розмір яких досить малий для успішної передачі мережею;
- ✓ маршрутизація – визначення напрямку руху пакета інформації через інтермережу до місця призначення.

Протокол TCP (протокол управління передачею даних) є надійним протоколом зі встановленням з'єднання та відповідає за більшість руху інформації користувачів всередині мережі. Даний протокол також включає отримання пакетів інформації, відслідковування помилок та їх виправлення, а також управління потоком інформації, що передається. TCP призначений для передачі відносно великих обсягів інформації, яка не може бути відправлена даним пакетом даних. Отже, протокол IP забезпечує транспортування інформації по мережі, а TCP управляє потоком інформації, що транспортується від одного користувача до іншого.

Така організація дієвої корпоративної мережі з чітко організованими інформаційними зв'язками між структурними підрозділами казначейства суттєво підвищує рівень управління виконанням бюджетів та цільових фондів, дозволяє сформувати цілісну та повну картину діяльності органу казначейства.

Разом з тим, протягом останнього десятиліття із зростанням потреби в засобах структурування, накопичення, збереження, пошуку і передачі інформації дедалі ширший розвиток отримують глобальні обчислювальні й інформаційні системи.

Глобальні мережі – це телекомунікаційні структури, що об'єднують локальні інформаційні мережі, які мають загальний протокол зв'язку, методи підключення і протоколи обміну даними.

Підключення локальних мереж до глобальних надає нові можливості у спільному використанні інформаційних ресурсів. Сучасні глобальні мережі надають своїм користувачам широкий спектр послуг у сфері інформаційних технологій з високим рівнем сервісу.

Найбільшими глобальними інформаційними мережами є: INTERNET, BITNET, DECNET, кожна з яких організовується для певних цілей і в подальшому розширюється через підключення локальних мереж, що користуються її послугами і ресурсами.

На відміну від локальних, глобальні мережі характеризуються складною, нерегулярною топологією. Основу передавального середовища глобальних мереж складають вузли комутації, які пов'язані між собою каналами передачі даних. Вузли комутації – це процесори, що виконують проміжну обробку пакетів та їх подальшу маршрутизацію.

У глобальних мережах використовується кілька виділених серверів. Управляє роботою в мережі спеціальний комп'ютер – мережевий сервер. У великих мережах може бути декілька файл-серверів, які використовуються для зберігання великих обсягів інформації та організації доступу до робочих станцій.

Нині для обміну інформацією між Казначейством України та його головними управліннями використовують глобальну телекомунікаційну мережу Укртелеком – віртуальну приватну мережу за технологією MPLS. Послуги побудови віртуальної приватної мережі (ВПМ) за технологією MPLS забезпечують транспортування в пакетному вигляді інформації між офісами споживача, що знаходяться під одним адміністративним підпорядкуванням, через мережу MPLS ВАТ "Укртелеком".

Основними перевагами організації віртуальної приватної мережі за допомогою MPLS технологій є:

- ✓ гнучкість при зміні смуги пропускання – до ВПМ можна підключитися на швидкостях від 56 Кбіт/с до 100 Мбіт/с;
- ✓ керованість послуги – споживач може самостійно змінювати швидкість підключення (для DSL-з'єднань), в on-line режимі отримувати статистику використання послуги;
- ✓ широкий вибір технологій доступу – до ВПМ можна підключитися з використанням комутованих та постійних з'єднань;
- ✓ зв'язок "кожний – з кожним" – обмін інформацією може здійснюватися безпосередньо між будь-якими підключеними до ВПМ офісами;
- ✓ резервування – для з'єднань ВПМ як на магістральному рівні, так і на рівні доступу можуть бути організовані альтернативні маршрути;
- ✓ мобільність – будь-яке підключення до ВПМ може бути перенесено в іншу географічну зону, при комутованому доступі таке перенесення здійснюється споживачем самостійно;
- ✓ диференційоване обслуговування – мережа товариства може транспортувати трафік відповідно до пріоритетів, визначених споживачем;
- ✓ безпека – маршрутні таблиці будь-якої ВПМ ізольовані від таблиць інших ВПМ та Інтернет.

Для передачі та прийому інформації й документів між головними управліннями та відповідними управліннями казначейства, а також з іншими установами органи казначейства можуть користуватися *послугами місцевих телекомунікаційних мереж.*

Автоматизовані робочі місця системи електронних платежів обмінюються між собою файлами за допомогою електронної пошти НБУ (NBUMAIL).

Електронна пошта (ЕП) являє собою програмно-технічну та адміністративно-технологічну систему (сукупність електронних поштових скриньок; програмних засобів опрацювання, збереження і передачі повідомлень; термінальних станцій для підготовки і введення повідомлень), яка забезпечує надійне та якісне приймання й передавання електронних повідомлень через модем або мережеве з'єднання.

Усяке повідомлення електронною поштою повинно мати свою електронну поштову адресу, яка включає: ідентифікатор абонента (кінцевого користувача) і поштові координати, які визначають його місцезнаходження.

Електронна пошта складається з *вузлів*-комп'ютерів, які мають змогу встановлювати один з одним з'єднання для передавання електронних повідомлень (листів) своїх абонентів. Вузли поділяються на абонентські пункти 1-го типу (АП-1) та абонентські пункти 2-го типу (АП-2) (так звані поштамти).

Кожний АП-1 передає в інші вузли лише ті повідомлення, які були підготовлені його абонентами, і приймає від решти АП лише адресовані його абонентам повідомлення. АП-2, на відміну від АП-1, передає на інший поштамт або на АП-1 будь-які повідомлення.

У системі казначейства на різних ієрархічних рівнях створюються: Центральний, регіональні та абонентські вузли. Організаційно вузли є структурними підрозділами системи казначейства: *Центральний вузол* – це підрозділ центрального апарату Державної казначейської служби України, регіональні вузли – підрозділи відповідних головних управлінь казначейства. Центральний і регіональні вузли є абонентськими пунктами 2-го типу. В силу своєї організаційної оформленості вони керуються у своїй

діяльності чинним законодавством України, нормативно-інструктивними документами Національного банку та Державної казначейської служби України, відповідними положеннями про ці підрозділи та положеннями про електронну пошту НБУ.

Абонентські вузли розміщені в управліннях (відділеннях) казначейства, а також в інших органах і установах, які взаємодіють з казначейською системою. Вони є абонентськими пунктами 1-го типу. Абонентський вузол може входити до складу будь-якої установи, яка бере участь у роботі системи, і виконує всі умови, що ставляться в разі під'єднання абонентів до електронної пошти.

Вузли можуть бути зв'язані між собою за допомогою аналогової телефонної лінії, виділених каналів зв'язку, радіо та супутникової системи передавання даних та ін. Органи казначейства найбільш широко використовують виділені цифрові канали зв'язку, оскільки цифрові технології мають меншу вірогідність спотворень сигналу, ніж аналогові технології.

За допомогою електронної пошти кожний користувач робочої станції – локальної обчислювальної мережі її вузла може відправити повідомлення у вигляді текстового файла, підготовленого з використанням довільного текстового редактора; графічного файла, що містить графічні конструкції будь-якого вигляду; файла табличного процесора. Абонент, який перебуває в іншому регіоні і є користувачем локальної обчислювальної мережі свого вузла, може приймати ці повідомлення на свою робочу станцію.

Таким чином, обмін даними у казначейській системі через систему електронної пошти значно підвищує швидкість, надійність і якість доставляння повідомлень, створюється можливість автоматизувати в установі процес обробки документації, починаючи з моменту її отримання.

На вищому і середньому рівнях казначейської системи широкого поширення набули *телеконференції* та аудіо-відео конференції – загальнодоступна мережа користувачів, у межах яких фахівці зі спільними інтересами можуть обмінюватися знаннями, проблемами тощо. Кожна телеконференція має свою тематику, т. зв. групу новин. Через систему телеконференцій фахівці з казначейської справи мають можливість піднімати важливі актуальні питання і в режимі реального часу отримувати/надавати повідомлення практично з будь-якого робочого місця.

Ефективність роботи територіальних органів казначейства залежить від якості засобів зв'язку "район–область". Оптимальним рішенням для цих потреб є перехід до швидкісних безлімітних каналів MPLS-зв'язку (з використанням безоплатного програмного забезпечення Openmetings), що дозволить запровадити відеоконференції на рівні "область–район".

Доступ до відеоконференцій здійснюється шляхом відкриття http-сторінки з кімнатою конференції. При цьому Flash-модуль надсилає запит на доступ до вебкамери та мікрофона клієнта. Важливо передбачити можливість участі у конференції користувачів, які не володіють відео обладнанням, а забезпечені лише пристроями для аудіозв'язку.

Перевагами такого відеозв'язку є: сумісність з різноманітними операційними системами; відсутність стороннього програмного забезпечення для спілкування у конференції – потрібен лише браузер з підтримкою Flash; невисокі апаратні вимоги до сервера конференцій; можливість планування відео конференцій тощо.

Обмін інформацією між територіальними органами казначейства з використанням цифрових каналів здійснюється за схемою, наведеною на рисунку 17.15.

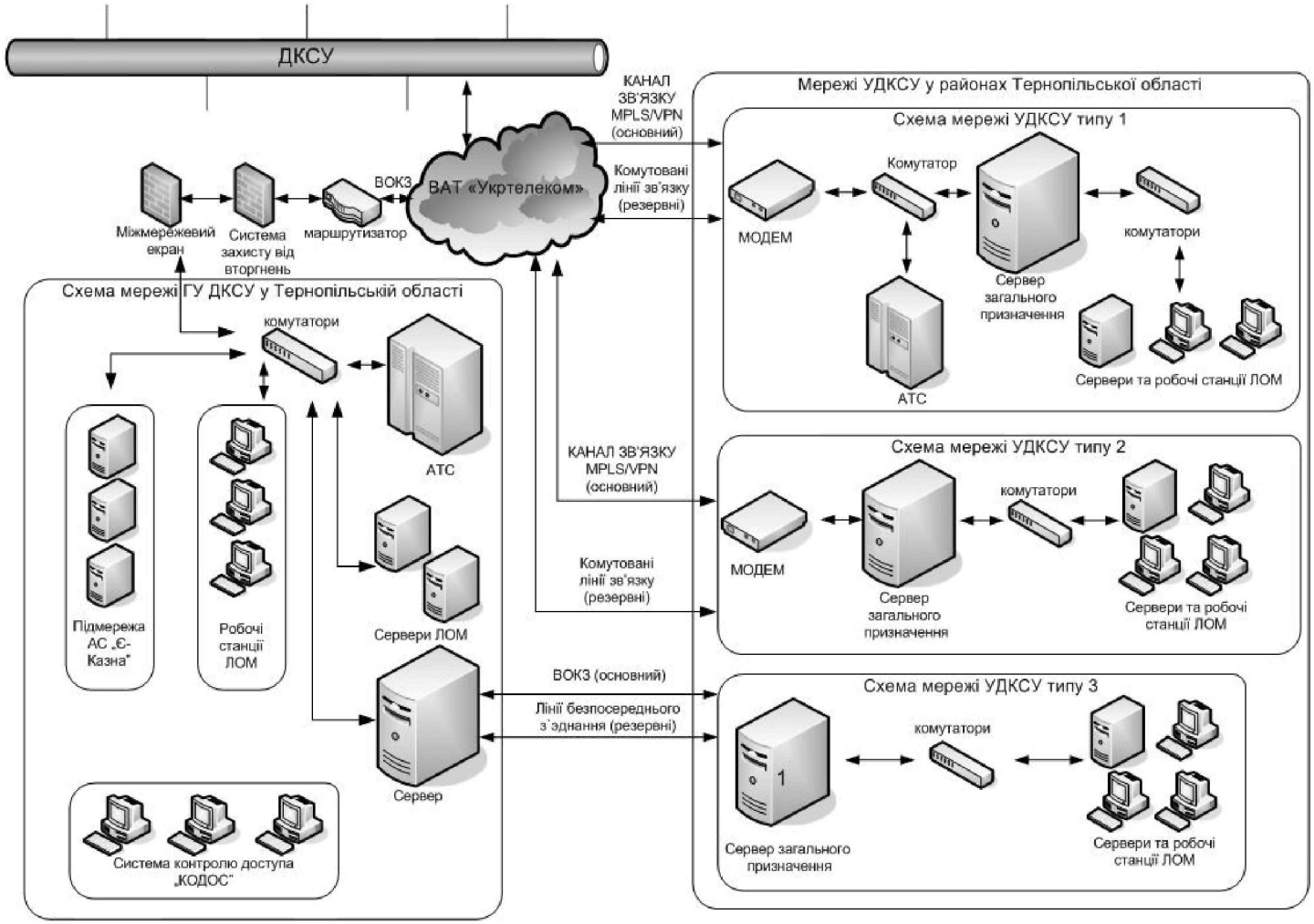


Рис. 17.15. Загальна схема корпоративної комп'ютерної мережі територіальних органів казначейства

Зі схеми видно, що технологія з'єднання з використанням цифрових каналів зв'язку за організаційною структурою не відрізняється від такого самого з'єднання з використанням виділених каналів тональної частоти. Відмінність полягає у пропускній здатності каналу.

Удосконалення системи телекомунікації органів казначейства не обмежується лише напрямком "обласне головне управління – районне управління". Для забезпечення ефективного управління бюджетними коштами треба враховувати необхідність системи обміну даними із зовнішніми користувачами казначейської системи. Адже повна і своєчасно отримана інформація дозволяє здійснювати оперативне управління фінансовими ресурсами як окремого регіону, так держави в цілому.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів для проведення платежів подають до органу казначейства платіжні документи в паперовому вигляді та на електронних носіях інформації (Flash, дискети). Органи казначейства імпортують дані платіжні документи та проводять їх проплату.

З переходом місцевих бюджетів на повнофункціональне казначейське обслуговування виникла необхідність обміну даними органів казначейства з фінансовими органами. Така необхідність викликана насамперед потребою забезпечення фінансових органів інформацією про стан виконання місцевих бюджетів за доходами, видатками та станом фінансування.

Подальший розвиток комунікаційної системи казначейства ґрунтується на застосуванні новітніх автоматизованих систем. Це має привести до створення єдиної телекомунікаційної системи, спроможної забезпечити надійний голосовий, модемний та факсимільний зв'язок між структурними органами казначейства, а також їх зв'язок з іншими системами та установами.

Розвиток та вдосконалення телекомунікаційних мереж системи казначейства здійснюється відповідно до Концепції розвитку телекомунікацій в Україні із застосуванням новітніх технологій, які відповідають міжнародним стандартам, з урахуванням технологічної цілісності всіх мереж та засобів телекомунікацій, підвищення ефективності та сталості функціонування.

Побудова концептуальної моделі телекомунікаційної системи передачі даних казначейських органів має здійснюватися за такими напрямками:

- ✓ створення сучасних широкосмугових мультисервісних транспортних мереж на базі єдиних протоколів, сумісних з Інтернет-протоколами;
- ✓ розвиток широкосмугового абонентського доступу з використанням перспективних технологічних рішень, зокрема волоконно-оптичних ліній, технологій пасивної оптичної мережі, радіотехнологій доступу, технологій надширокосмугового радіодоступу;
- ✓ прискорення розвитку телекомунікаційних мереж у сільській, гірській місцевостях і депресивних регіонах з використанням найбільш ефективних технологій;
- ✓ приведення системи нумерації телекомунікаційних мереж у відповідність з європейськими стандартами;
- ✓ розвиток та оптимізація всіх елементів телекомунікаційної інфраструктури українського сегмента Інтернет (у тому числі із системою транзиту Інтернет-трафіка) з метою створення рівних умов для доступу споживачів до Інтернет та забезпечення розвитку в Україні інформаційного суспільства;
- ✓ створення технічної можливості вибору постачальників телекомунікаційних та інформаційних послуг в телекомунікаційних мережах, запровадження по-

слуги з вибору альтернативних маршрутів та кодів мереж операторів телекомунікацій, зокрема з урахуванням якості надання телекомунікаційних послуг;
- ✓ забезпечення доступу до послуг, що надаються інформаційно-довідковими службами та службами екстреного виклику, зокрема системою екстреної допомоги населенню за єдиним телефонним номером 112, абонентів телекомунікаційних мереж загального користування;
- ✓ створення науково-технічної та нормативно-правової бази для розширення національної багатооператорської мережі на основі мультисервісних телекомунікаційних транспортних мереж.

17.8. Захист інформації в системі казначейства

При використанні інформаційних технологій у процесі казначейського обслуговування бюджетних коштів та здійсненні операцій у системі електронних платежів Національного банку України і внутрішній платіжній системі Державної казначейської служби необхідно створити надійну систему безпеки і захисту технічних засобів та інформації.

З удосконаленням програмно-технічних засобів автоматизованої обробки інформаційних потоків у системі казначейства, розширенням систем телекомунікацій проблема захисту інформації постає все гостріше. Це зумовлено передусім переходом від традиційної паперової технології зберігання та передачі даних до електронної, а також об'єднанням обчислювальних систем, створення корпоративних та глобальних мереж і розширення доступу до інформаційних ресурсів широкого кола користувачів при достатньо розвинутих технологіях захисту інформації.

Для забезпечення високого рівня безпеки міжбанківських розрахунків, надійної та безперервної роботи інформаційно-телекомунікаційної системи органів казначейства необхідно створити умови для безпеки та захисту інформаційних систем від наявних загроз.

Система захисту електронних документів – це комплекс апаратно-програмних засобів криптографічного захисту та ключової інформації до них, технологічних і організаційних заходів щодо захисту інформації[5].

При створенні системи захисту необхідно провести детальний аналіз можливих загроз, найбільш уразливі місця у системі та збитки, які можуть виникати під час порушення системи захисту. Найбільш розповсюдженою загрозою для безпеки інформації є несанкціонований доступ, тобто отримання користувачем доступу до об'єкта, на який він не має дозволу. У системі казначейства, де при обслуговуванні бюджетів обробляється конфіденційна інформація, цей вид загроз є особливо небезпечним. Суттєвою загрозою є вірусні атаки будь-якого типу. Вони можуть призводити до повної зупинки системи, повної або часткової модифікації програмного забезпечення системи, викрадення інформації.

Система захисту інформації вимагає певного *правового оформлення*. Функціонування системи захисту потребує створення та введення в дію відповідних законодавчих та підзаконних актів, які регламентують правила роботи з платіжною інформацією, що обробляється, накопичується та зберігається у системі. Крім цього, правила роботи системи захисту у внутрішній платіжній системі казначейства ви-

[5] Інструкція про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління Національного банку України від 16. 08. 2006 р. № 320.

значаються окремими нормативно-інструктивними документами Державної казначейської служби і є обов'язковими до виконання всіма учасниками системи. Між учасниками платіжної системи укладаються договори, де обумовлюється відповідальність сторін за порушення правил роботи, взаємовідносини між учасниками системи, умови вирішення спірних питань.

Певною мірою похідними від законодавчих є *морально-етичні норми*, дотримання яких на відміну від законодавчих не є обов'язковим, проте їх недотримання призводить до витоку інформації й порушення її таємниці. Морально-етичні норми поведінки учасників розрахунків у системі казначейства склалися традиційно та поширюються по мірі поширення обчислювальної техніки і засобів зв'язку.

Необхідною умовою створення надійної системи захисту є розробка *адміністративних (організаційних) заходів,* які регламентують процес обробки платіжної інформації, використання її ресурсів, вимоги до обслуговуючого персоналу тощо. Ці заходи захисту інформації повинні охоплювати всі стадії обробки інформації і передбачають:

- ✓ режимні вимоги до приміщень та сейфів;
- ✓ вимоги до підбору персоналу;
- ✓ вимоги до роботи на персональних комп'ютерах та роботи в мережах.

Фізичний захист систем електронних розрахунків потребує виконання вимог щодо безпечного і надійного функціонування *програмно-технічних засобів.* Особлива увага повинна приділятися фізичній охороні та пропускному режиму будівель, де розміщена основна обчислювальна техніка, а також центрів генерації та сертифікації ключів платіжної системи. Останні мають бути обладнані відповідною обчислювальною технікою, яка пройшла випробування на побічні електромагнітні випромінювання для захисту від перехоплення і витоку ключової інформації технічними каналами. Обчислювальна техніка для генерації і сертифікації ключів не повинна входити до локальних мереж, або повинна бути обладнана відповідною системою захисту від втручання з інших робочих місць локальної мережі.

Система захисту інформації, яка у системі електронних платежів Національного банку функціонує у формі електронних документів, охоплює всі етапи розробки, впровадження й експлуатації програмного забезпечення внутрішньої платіжної системи. Створення надійної та ефективної системи захисту інформації в органах казначейства відбувається в декілька етапів:

- ✓ аналіз можливих загроз та втрат для платіжної системи полягає у виборі з безлічі можливих впливів на систему лише тих, які можуть реально виникати і наносити значні збитки системі;
- ✓ розробка (планування) політики безпеки і системи захисту у вигляді єдиної сукупності заходів різного плану (правових, морально-етичних, адміністративних, технічних) для протидії можливим загрозам;
- ✓ реалізація системи захисту з використанням організаційних і програмно-технічних засобів захисту інформації;
- ✓ супроводження системи захисту під час експлуатації платіжної системи.

Усі етапи нерозривно пов'язані між собою. У процесі впровадження та експлуатації платіжної системи необхідно постійно аналізувати достатність системи захисту та можливість виникнення загроз, які не були враховані на попередніх етапах. Тому процес створення системи захисту інформації є постійним і потребує уваги та безперервного ретельного аналізу функціонування платіжної системи.

Потрібно комплексно підходити до створення надійних систем захисту інформації, тобто створювати захищене середовище для обробки платіжної та службової інформації, яке об'єднує різноманітні (правові, організаційні, програмно-технічні) засоби для протидії будь-яким загрозам. Враховуючи особливості конкретної платіжної системи комплекс заходів для реалізації політики безпеки та механізму захисту повинен включати:

- ✓ *встановлення особливого режиму конфіденційності* шляхом проведення ідентифікації, автентифікації й авторизації всіх суб'єктів і об'єктів платіжної системи, а також усієї інформації;
- ✓ *обмеження доступу до конфіденційної інформації* через здійснення контролю входу користувача до системи і керування системою паролів. Доступ повинен надаватися тільки до тієї інформації, яка необхідна для виконання конкретних завдань;
- ✓ *використання організаційних і технічних засобів захисту інформації.* Так, реєстрація, протоколювання й аудит забезпечують отримання й аналіз інформації про стан ресурсів системи, реєстрацію дій, які можуть бути визначеними як небезпечні ситуації;
- ✓ *здійснення контролю за дотриманням встановленого режиму конфіденційності,* тобто обмеження можливостей використання ресурсів системи програмами, процесами і користувачами згідно з політикою безпеки.

Успішна реалізація політики безпеки платіжних систем можлива за умови безперервного захисту платіжних документів на всіх етапах їх обробки: підготовки, відправки каналами зв'язку, прийому та обробки документа, списання або зарахування коштів відповідно до отриманого документа тощо.

Казначейство України та його територіальні органи функціонують нині на достатньо високому рівні автоматизації з високим ступенем надійності та власною системою захисту електронних документів. У практичній діяльності органів казначейства захист інформації здійснюється за такими самостійними напрямами:

- ✓ захист інформації від несанкціонованого доступу й модифікації, що передбачає захист фінансової інформації від усіляких посягань зловмисників, що можуть завдати системі суттєвий матеріальний й нематеріальний збиток;
- ✓ захист інформації у каналах зв'язку спрямований на запобігання можливості несанкціонованого доступу до конфіденційної інформації, що проходить по каналах зв'язку між різними рівнями казначейської системи, а також між органами казначейства та іншими учасниками бюджетного процесу – Національного банку, органами доходів і зборів, фінансовими органами;
- ✓ захист інформації від комп'ютерних вірусів і інших небезпечних впливів по каналах поширення програм і файлів (через мережу Internet, власну поштову систему тощо).

Загалом функціонування платіжної системи забезпечують програмно-технічні засоби, які структурно складаються з АРМів, що безпосередньо забезпечують роботу з СЕП, та АРМів, які забезпечують роботу внутрішньої платіжної системи казначейства.

АРМи, які забезпечують функціонування внутрішньої платіжної системи казначейства, обслуговуються АС "Є-Казна", "Казна-Видатки Центр", "Казна-Мережа". Ці автоматизовані системи побудовані за так званою Web-технологією, що обумовлено вимогами до унеможливлення несанкціонованого доступу до інформації. За-

стосування Web-технологій дозволило відділити базу даних серверу від безпосередніх користувачів інформації: сервери баз даних розміщуються в окремих серверних кімнатах і не мають можливості взаємодіяти з СЕП.

Для забезпечення взаємодії органів казначейства із системою електронних платежів НБУ використовують АБС "Барс-Мілленіум". За допомогою цього програмного продукту відділи обслуговування операційного дня казначейства мають можливість обмінюватися інформацією із учасниками СЕП НБУ.

Тому систему захисту інформації в платіжній системі органів казначейства можна поділити на два блоки:

1) захист інформації при здійсненні операцій в системі електронних платежів Національного банку України;

2) захист інформації у локальній обчислювальній мережі та корпоративній мережі.

Захист електронних документів у внутрішній платіжній системі Державної казначейської служби України здійснюється згідно з Правилами організації захисту електронних банківських документів з використанням засобів захисту інформації Національного банку України, затвердженими постановою правління НБУ від 02.04.2007 р. № 112 та Інструкцією про порядок організації захисту електронних документів у Державному казначействі України, затвердженою наказом Державного казначейства України від 30.12.2008 р. № 565. Система захисту електронних документів складається з комплексу програмно-апаратних засобів криптографічного захисту та ключової системи до них, технологічних і організаційних заходів щодо захисту інформації у внутрішній платіжній системі казначейства.

Криптографічний захист – вид захисту, що реалізується за допомогою перетворення інформації з використанням спеціальних даних (ключових даних) з метою приховування (або відновлення) змісту інформації, підтвердження її справжності, цілісності, авторства тощо[6].

Ефективність захисту платіжних систем за допомогою будь-яких криптографічних алгоритмів значною мірою залежить від безпечного розподілу ключів. *Ключова система та самі ключі*[7] є основою криптографічного захисту, тому інформація про це має закритий характер і розголошенню не підлягає.

Побудова ключової системи виконується службою захисту інформації Національного банку згідно з діючою системою захисту. Ключова система вміщує ключі асиметричного шифрування, що генеруються в територіальних органах казначейства за допомогою наданих генераторів ключів, та ключі симетричного шифрування, що використовуються для апаратного шифрування.

Під час генерації ключів одночасно створюється ключова пара, яка складається з таємного (або особистого) і відкритого ключів. Особистий ключ представляє собою параметр криптографічного алгоритму формування електронного цифрового підпису[8], доступний тільки особі, яка підписує електронний документ. А відкритий ключ – параметр криптографічного алгоритму перевірки електронного цифрового підпису, доступний суб'єктам відносин у сфері використання електронного цифрового підпису

---

[6] Указ Президента України "Про Положення про порядок здійснення криптографічного захисту інформації в Україні" № 505/98 від 22.05.1998 р. (в редакції від 28.08.2009 р.)

[7] Ключ – інформація, необхідна для шифрування та дешифрування текстів.

[8] Закон України "Про електронний цифровий підпис" № 852-IV від 22.05.2003 р.

Секретний ключ використовується для накладання та перевірки електронного цифрового підпису, а відкритий ключ служить для аутентифікації користувача в системі. Таємні ключі записуються на зовнішній носій інформації. Відкриті ключі після сертифікації в центрі сертифікації вносяться в таблицю відкритих ключів, яка зберігається на жорсткому диску персональної електронно-обчислювальної машини відповідно до технології обробки інформації.

Електронний цифровий підпис – вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача. Електронний цифровий підпис накладається за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа[9].

Для криптографічного захисту електронних документів органів казначейства використовуються засоби апаратного шифрування.

На кожному етапі підготовки, обробки та виконання електронних документів система захисту інформації передбачає чіткий розподіл відповідальності між усіма учасниками електронного документообігу.

Для роботи із засобами криптографічного захисту призначаються такі відповідальні особи: адміністратор захисту інформації, технолог АРМ ЕЦП (автоматизоване робоче місце електронного цифрового підпису), операціоніст АС "Є-Казна" WEB, бухгалтер АС "Є-Казна" WEB, директор АС "Є-Казна" WEB. Розподіл відповідальності між зазначеними працівниками здійснюється наступним чином:

- ✓ операціоніст безпосередньо здійснює введення електронних документів в систему АС "Є-Казна" WEB, здійснює накладання свого особистого підпису за допомогою секретного ключа і несе персональну відповідальність за всі підписані ним документи;
- ✓ бухгалтер АС "Є-Казна" WEB перевіряє підпис операціоніста на електронному документі і після перевірки накладає власний підпис. З моменту підписання документа даною особою відповідальність переходить до неї;
- ✓ директор АС "Є-Казна" WEB перевіряє підпис бухгалтера та накладає власний цифровий підпис за допомогою особистого секретного ключа. Після цього формується пакет електронних документів для відправки в систему електронних платежів Національного банку України. На даному етапі відповідальність несе керівник;
- ✓ технолог АРМ ЕЦП слідкує за наявністю в системі сформованих пакетів документів та за допомогою власного секретного ключа накладає підпис, після чого здійснює відправку пакета документів у систему електронних платежів НБУ;
- ✓ адміністратор захисту інформації здійснює перевірки дотримання відповідальними особами правил організації захисту електронних документів.

Що стосується захисту інформації від несанкціонованого доступу у *локальній обчислювальній мережі та корпоративній мережі,* то його організація базується на таких програмно-технічних засобах: протокол Secure Socket Layer (SSL), Firewall (FW), віртуальні приватні мережі (VPN). Вони забезпечують необхідний захист мережі Державної казначейської служби, включаючи периметр між корпоративною

[9] Указ Президента України "Про Положення про порядок здійснення криптографічного захисту інформації в Україні" № 505/98 від 22.05.1998 р. В редакції від 28.08.2009 р.

мережею та Internet і мережами головних управлінь і управлінь (відділень) казначейства, визначення переліку виконуваних функцій в АС "Є-Казна" за логіном та паролем.

Протокол SSL (Secure Socket Layer – протокол захищених сокетів) призначений для приватного та надійного обміну інформацією між головними управліннями казначейства та управліннями (відділеннями), і є найпоширенішим засобом захисту інформації у Intranet/Internet. Він представляє собою протокол шифрування інформації з відкритим ключем. Для ініціалізації з'єднання за цим протоколом створюється гіперпосилання з використанням HTTPS (Hyper Text Transmission Protocol Secure – протокол захищеного передавання гіпертексту) в якості ідентифікатора протоколу. HTTPS ініціює взаємодію між клієнтом та сервером за протоколом SSL.

Конфіденційність інформації, що передається через встановлене захищене з'єднання, забезпечується шляхом шифрування інформації на сформованому відкритому ключі з використанням симетричних криптографічних алгоритмів. Контроль за цілісністю блоків даних, що передаються, здійснюється за допомогою кодів автентифікації повідомлень (Message Autentification Code – MAC).

Взаємодія сторін захищеного з'єднання з використанням протоколу SSL здійснюється в два етапи:

1) встановлення SSL-сесії (або інакше-процедура рукостискання);

2) захист потоку даних.

На першому етапі взаємодії (рукостискання) здійснюється аутентифікація (підтвердження справжності) сервера та клієнта. Перед початком роботи сторони погоджують алгоритми шифрування та формують загальні криптографічні ключі для подальшого захисту з'єднання.

На другому етапі інформація шифрується і відправляється стороні, що її приймає, де перевіряються коди автентифікації повідомлень, інформація дешифрується і передається для подальшого використання. Інформація надсилається клієнтові у вигляді цифрових сертифікатів, виданих сертифікаційними авторитетами. Захищені цифровим підписом сертифікаційних авторитетів сертифікати забезпечують надійний захист інформації, виключає можливість її спотворення чи підміни.

Технічною підсистемою, яка забезпечує захист інформації від несанкціонованого доступу є Firewall-сервер. Він виконує функцію захисту системи від несанкціонованого доступу з боку мережі Internet та створення віртуальної приватної мережі для управлінь казначейства, що використовують як віддалений доступ мережу Internet.

У спеціальній літературі поняття *"Firewall"* визначають як апаратний або програмний пристрій, призначений для захисту мережі від несанкціонованого доступу з іншої мережі, шляхом регулювання потоку інформації, який проходить через маршрутизатор, що з'єднує ці мережі[10]. Ізолюючи комп'ютери і мережі від несанкціонованого доступу й автоматично протоколюючи всі спроби з'єднання, Firewall забезпечує можливість визначати й підтримувати рівень захисту, необхідний для Казначейства України. Для стандартних протоколів Firewall досліджується інформація на предмет порушення системи безпеки.

Даний засіб захисту інформації дозволяє чи забороняє будь-яку спробу з'єднання, ґрунтуючись на певних правилах авторизації й методах розпізнавання,

[10] Закер К. Компьютерные сети. Модернизация. Поиск неисправностей. – СПб., 2004.

здатний відстежувати великі обсяги інформації, включаючи статистику підключень, кількість спроб підключення, розмір інформаційного потоку та інші характеристики. Тобто Firewall діє як Proxy-сервер, який виступає посередником між клієнтом та сервером. З'єднання відбувається безпосередньо з комп'ютерами клієнтів, і на внутрішньому сервері зберігаються адреси цих клієнтів. Firewall аналізує кожен пакет, що надійшов до мережі і тільки пакети, що є відповіддю на певні запити, пересилаються далі.

Для забезпечення контролю за виконанням вимог щодо захисту інформації у системі казначейства створені служби захисту інформації. Основним завданням цих служб є налагодження та впровадження відповідних систем захисту інформації від несанкціонованого доступу до інформаційно-обчислювальної мережі та платіжних систем. Вони також проводять перевірки органів казначейства, що використовують засоби захисту інформації, на предмет дотримання працівниками правил захисту інформації. Для надійного та безперебійного функціонування системи захисту цими структурами проводиться постійний аналіз стану захищеності локальних мереж системи казначейства.

Таким чином формується політика безпечної обробки електронної інформації шляхом захисту її від несанкціонованого доступу й модифікації, комп'ютерних вірусів та інших небезпечних впливів. Створення та запровадження у казначейську практику високоефективної комп'ютерної техніки та програмних продуктів вимагає подальшого розвитку та вдосконалення системи захисту інформації, що дозволить значно підвищити її безпеку, надійність і достовірність, а відтак приймати виважені й обґрунтовані управлінські рішення у бюджетній сфері.

З розширенням функціональних повноважень органів казначейства, з ускладненням завдань, що стоять перед ними в процесі виконання бюджетів усіх рівнів, потрібно модернізувати програмні комплекси та й усю технологічну платформу системи казначейства. Впровадження нових інформаційних технологій дозволить своєчасно реагувати на нові завдання, що постають перед органами казначейства відповідно до потреб суспільного розвитку, гнучкіше адаптуватись до змін у законодавстві та нормативній базі. А це в свою чергу збільшить функціональність та забезпечить безперебійну роботу всієї системи казначейства, підвищить ступінь достовірності інформації й оперативність її опрацювання для прийняття виважених рішень щодо управління державними фінансами.

Висновки до розділу

- Для підтримки прийняття рішень і виробництва інформаційних продуктів створені автоматизовані інформаційні системи, що використовують спільну роботу управлінського персоналу й комплексу технічних засобів. Вони призначені для автоматизованого збирання, реєстрації, зберігання, пошуку, обробки та видачі інформації за запитами користувачів, якими є управлінський персонал та фахівці інформаційних систем.
- Автоматизована інформаційна система є людино-машинною системою, яка дає змогу підвищити якість управління через оптимальний розподіл праці між людиною та ЕОМ на всіх стадіях управління. Вся сукупність операцій з обробки інформації в автоматизованих інформаційних системах здійснюється за допомогою технічних і програмних засобів. Управлінський персонал в автоматизованих інформаційних системах виконує постановку та коригування цілей і критеріїв

управління, вносить творчий елемент у пошук найкращих способів досягнення цілей, робить остаточний вибір вироблюваних системою рішень та надання їм юридичної чинності.

- Автоматизована інформаційна система як і будь-яка складна система складається з окремих елементів і системи відносин між ними. За найзагальнішого поділу в автоматизованій інформаційній системі виділяють функціональну та забезпечувальну частини. До функціональної частини належать ті елементи, які визначають її функціональні можливості, а саме: призначення, виконувані управлінські функції та функції з обробки інформації. У складі забезпечувальної частини АІС виділяють окремі забезпечувальні підсистеми, кожна з яких об'єднує певний вид ресурсів, а також умови їх організації. До складу забезпечувальної частини АІС казначейства належать такі підсистеми: інформаційна, технічна, програмна, математична, правова, лінгвістична, ергономічна, технологічна, організаційно-методична. Через виконання послідовних дій з опрацювання даних за допомогою забезпечувальної складової системи розв'язуються функціональні задачі об'єкта управління.
- Створення ефективної автоматизованої інформаційної системи управління виконанням бюджетів є важливою умовою підвищення дієвості казначейської системи. Автоматизація бюджетного процесу забезпечує оперативне отримання, обробку, зберігання та передачу інформації про рух бюджетних коштів і стан виконання бюджетів.
- Комплексна автоматизована система казначейства для забезпечення обслуговування державного та місцевих бюджетів у внутрішній платіжній системі казначейства та взаємодії з банківською платіжною системою через систему електронних платежів використовує широкий набір програмно-технічних засобів, кожний з яких забезпечує виконання окремих функціональних задач.
- Розвиток автоматизованої інформаційної системи органів казначейства неможливий без створення дієвої телекомунікаційної системи. Складність функціонування цієї системи пояснюється тим, що вона розгорнута на значній території та охоплює велику кількість учасників з розвинутими зв'язками не тільки між ієрархічними рівнями органів казначейства, але й з банківською платіжною системою, органами податкової служби, фінансовими органами, розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів, платниками податків тощо.
- Найефективніше інформаційні зв'язки між користувачами здійснюються в умовах локальних обчислювальних мереж. Створення локальної обчислювальної мережі у системі казначейства дозволяє: об'єднати автономно розподілені процеси обробки даних і сформувати інформаційні ресурси в єдину структуру; мінімізувати фінансові витрати на обробку інформації та оптимізувати функціонування програмних комплексів тощо.
- Локальні обчислювальні центри за допомогою телекомунікаційної системи об'єднуються в єдину корпоративну систему, на основі якої формується корпоративна обчислювальна мережа казначейської системи. Її створення зумовлене необхідністю об'єднання в єдину мережу автономно розподілених процесів обробки та передачі даних, організації автоматизованого сховища даних для колективного використання корпоративних ресурсів за допомогою комунікаційної системи.
- Ефективність роботи територіальних органів казначейства залежить від якості засобів зв'язку "район–область". Низька пропускна здатність каналів зв'язку між головними управліннями та управліннями (відділеннями) казначейства є проблемою для всіх регіонів України. Цей недолік має об'єктивний характер і його усу-

нення пов'язане з розвитком технічних можливостей постачальників послуг зв'язку та відповідними фінансовими витратами органів казначейства. Оптимальним рішенням для цих потреб є перехід до швидкісних безлімітних каналів MPLS-зв'язку (з використанням безоплатного програмного забезпечення Openmetings), що дозволить запровадити відеоконференції на рівні "область–район".

- Створення та запровадження у казначейську практику високоефективної комп'ютерної техніки та програмних продуктів, корпоративних та глобальних мереж і розширення доступу до інформаційних ресурсів широкого кола користувачів вимагає подальшого розвитку та вдосконалення системи захисту інформації, що дозволить значно підвищити її безпеку, надійність і достовірність, а відтак приймати виважені й обґрунтовані управлінські рішення у бюджетній сфері.
- Подальший розвиток комунікаційної системи казначейства ґрунтується на застосуванні новітніх автоматизованих систем. Це має привести до створення єдиної телекомунікаційної системи, спроможної забезпечити надійний голосовий, модемний та факсимільний зв'язок між структурними органами казначейства, а також їх зв'язок з іншими системами й установами.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення автоматизованої інформаційної системи та яка її роль у бюджетному процесі?
2. У чому полягають переваги від впровадження автоматизованих інформаційних систем в органах казначейства?
3. Охарактеризуйте функціональну складову автоматизованих інформаційних систем.
4. Дайте характеристику складових елементів забезпечувальної системи.
5. Дайте загальну характеристику програмного комплексу "Є-Казна".
6. Опишіть технологію обробки інформації в АБС "БАРС-Millennium".
7. Дайте характеристику автоматизованих робочих місць, що функціонують в казначействі?
8. Навіщо в органах казначейства створюються локальні обчислювальні мережі та які їх основні елементи?
9. Яке призначення корпоративних обчислювальних мереж?
10. Дайте характеристику телекомунікаційної системи казначейства.
11. Охарактеризуйте складові елементи та етапи створення системи захисту інформації в органах казначейства.
12. Які структурні підрозділи створюються в органах казначейства для захисту інформації та які їх завдання?

Частина VI

КАЗНАЧЕЙСЬКІ СИСТЕМИ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

Розділ 18

Зарубіжний досвід касового виконання бюджету

РОЗДІЛ 18

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД КАСОВОГО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

18.1. Загальна характеристика зарубіжних казначейських систем

Історія зародження, становлення та розвитку інституту казначейства має глибокі історичні корені, що беруть свої витоки з давніх часів, а саме з появи держави. Державотворення супроводжувалось появою органів влади, здатних забезпечити реалізацію її функцій, таких як: забезпечення обороноздатності держави, надання медичних і освітніх послуг населенню, підвищення рівня життя тощо.

Держава може успішно виконувати покладені на неї функції, якщо матиме у своєму розпорядженні достатньо бюджетних коштів. Для забезпечення своєчасного і в повному обсязі надходження коштів до бюджетів та цільового їх використання держава або:

- ✓ наділяла окремими бюджетними повноваженнями наявні органи державної та місцевої влади, що дозволяло їм оперативно управляти фінансовими ресурсами;
- ✓ або ж створювала нові фінансові структури з відлагодженим механізмом виконання державного та місцевих бюджетів у вигляді казначейства.

Так, у Росії та Великобританії виконання бюджетів забезпечують органи казначейства, у США – Міністерство фінансів, Адміністративно-бюджетне управління та мережа федеральних агентств, у Швеції – відділ бюджету при Міністерстві фінансів, у Японії – бюджетне та фінансове бюро, що є підрозділом Міністерства фінансів, у Франції – Міністерство економіки і фінансів та Міністерство бюджету, державних рахунків та державної служби.

У сфері муніципального управління касове виконання бюджетів забезпечується за допомогою:

1) *"системи єдиного казначейства"* – використовується у тих країнах, де організація касового виконання бюджетів в органах місцевого самоврядування перебуває під контролем державної влади й організовується державним казначейством. Як приклад можна навести Францію, де держава керує муніципальними коштами;

2) *"системи автономного управління"* – коли функцію касового виконання місцевих бюджетів та інших фондів фінансових ресурсів покладено на муніципалітет, як це організовано у Німеччині, Австрії, Польщі та інших країнах;

3) *змішаних систем* (в Італії, Португалії), при яких організація касової справи у великих муніципалітетах контролюється і забезпечується державним казначейством, а менші за чисельністю населення та територіально віддалені муніципалітети мають певну автономію в управлінні муніципальними коштами.

Переваги "системи автономного управління" муніципальними коштами очевидні. Зокрема, при такій системі управління грошовими потоками держава мобілізує всі грошові надходження та розпоряджається ними, що дозволяє оперативно вирішувати фінансові проблеми. За цих умов значно підвищується ефективність управління грошовою масою, здійснюється чіткий розподіл функцій. При цьому спрощується процедура контролю за рухом грошових потоків, зменшуються фінансові ризики, усуваються касові розриви між надходженнями та видатками грошових коштів. Разом з тим така система управління муніципальними коштами позбавляє автономії органи місцевого самоврядування, ініціативи щодо забезпечення найефективнішого використання коштів у конкретних умовах кожної території.

Автономія місцевого самоврядування у питаннях управління муніципальними коштами розширює можливості їхньої фінансової самостійності. У режимі автономії фінансового управління кожен муніципалітет розглядається як незалежна одиниця. Для організації касової справи муніципалітети призначають власних скарбників, які спільно з банківськими установами забезпечують управління муніципальними коштами, готують фінансові звіти тощо. Незважаючи на позитивні сторони системи автономного управління муніципальними фінансами, виникає можливість певних зловживань, розпорошення ресурсів. Оптимальним у цій ситуації є організація касової справи комунальними (муніципальними) банками, що створюються місцевими органами влади.

У деяких країнах з метою ефективного управління місцевими фінансами органи місцевого самоврядування можуть створювати місцеве казначейство за рахунок коштів місцевих бюджетів, або заключати угоди на обслуговування з федеральним казначейством (як це робиться у Росії).

Загалом структура і роль казначейства, принципи його організації в окремих країнах визначаються історичними та культурними особливостями, а також економічною ситуацією і розподілом повноважень між певними органами державної влади. На функціонування інституту казначейства значний вплив спричиняють також кількість місцевих бюджетів, масштаби країни та особливості функціонування відомств, за якими закріплено виконання казначейських функцій.

У різних країнах на конкретних етапах їх економічного розвитку на казначейство покладались особливі характерні функції. Та, незважаючи на внутрішні особливості та наявні відмінності, головним призначенням інституту казначейства є сприяння оптимальному управлінню державними фінансами шляхом забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження доходів до бюджетів та цільового використання бюджетних коштів.

Зазвичай казначейство зображають як "скарбника" держави і в цьому плані воно сприяє постійній рівновазі державних коштів, забезпечує потреби держави у фінансуванні найважливіших заходів суспільного життя та управляє державним боргом.

У цілому з точки зору виконуваних функцій, які розкривають сутність казначейства, його можна розглядати у двох аспектах. Це:

- ✓ по-перше, *касир держави*; він здійснює зарахування надходжень та проведення видатків у межах єдиного казначейського рахунка;
- ✓ по-друге, *державний бухгалтер*, головними завданнями якого є:
  - попередження касових розривів між надходженням і використанням бюджетних коштів;

- розподіл ліквідних засобів між державними установами для того, щоб вони могли у будь-який момент покрити витрати;
- регулювання податкових пільг і виплат, закладених у бюджеті;
- фінансування політики економічної та соціальної підтримки виробників і населення;
- забезпечення повернення зовнішнього державного боргу та погашення внутрішніх позик.

Сучасна світова практика свідчить, що існують як казначейства з широкими функціональними повноваженнями, які несуть відповідальність за розробку і проведення державної економічної та фінансової політики (казначейства Австрії, Великобританії, США тощо), так і казначейства з дещо обмеженими функціями (як, наприклад, казначейство Аргентини, яке виконує широкий спектр завдань, пов'язаних зі збором надходжень, потоком платежів і зберіганням готівкових активів, але не здійснює управління державним боргом).

При цьому роль казначейства у виконанні бюджетів може бути пасивною, коли казначейство лише виділяє ресурси бюджетним установам для виконання їх програм, так і активною, якщо казначейство має право встановлювати обмеження (ліміти) на прийняття зобов'язання і на оплату витрат на основі заздалегідь встановлених критеріїв.

Функціонування інституту казначейства поряд з іншими органами державної влади, які злагоджено взаємодіють у бюджетному процесі, доказало свою доцільність та правомірність. Така практика фінансового управління та організації фінансового контролю за бюджетними коштами дозволяє оперативно маневрувати обмеженими державними коштами, спрямовувати їх на першочергові соціально-економічні потреби.

Важливою передумовою ефективного управління грошовими потоками держави є концентрація бюджетних коштів на єдиному рахунку. Він являє собою систему бюджетних рахунків, відкритих в установах банків, на які зараховуються надходження коштів до бюджетів та звідки здійснюються платежі. Функціонування єдиного казначейського рахунка дозволяє у режимі реального часу мати інформацію про залишки коштів на рахунках для оптимізації їх використання. Ці рахунки успішно використовують казначейства країн з чітко організованим банківським сектором, ефективними платіжними системами, розвиненою системою телекомунікаційного зв'язку. Зазначені рахунки діють в єдиному режимі, створюючи єдину загальнодержавну інформаційно-обчислювальну систему єдиного казначейського рахунка.

Останнім часом органи казначейства в різних країнах, окрім основних функцій, пов'язаних з процесом касового виконанням бюджетів, починають відігравати все більш активну роль у системі державних фінансів, виступаючи "фінансовим менеджером" держави. Використовуючи інститут казначейства, держави активно впливають на ті сфери фінансів і економіки, в яких раніше основну роль відігравали банківські установи та приватні підприємства. Для реалізації функції "фінансового менеджера" органи казначейства широко використовують сучасні методи аналізу й прогнозування бюджетних потоків, здійснюють операції з цінними паперами на вітчизняних і світових фінансових ринках.

Позитивним є досвід діяльності органів казначейства на ринку капіталів, де вони виступають як у ролі позичальників, так і кредиторів. Використовуючи касові залишки на казначейських рахунках, вони вкладають їх в депозити та цінні папери.

Використання тимчасово вільних бюджетних коштів в якості кредитних ресурсів на міжбанківському кредитному ринку забезпечує отримання бюджетною сферою додаткового доходу.

18.2. Міжнародні організації казначейських служб

Питання раціонального управління державними фінансами в контексті сучасних євроінтеграційних процесів, пошук спільних рішень щодо плідного співробітництва в сфері управління фінансовими ресурсами знаходяться в центрі уваги світової спільноти. В умовах світової фінансової кризи на національному та міжрегіональному рівнях пошук механізмів підвищення ролі міжнародних співтовариств з обміну досвідом роботи казначейських служб та перспектив залучення нових членів з числа країн Західної і Східної Європи є надзвичайно важливим.

З ініціативи Світового Банку у 2006 році створено Казначейське співтовариство PEM PAL, яка об'єднує представників міністерств фінансів та казначейських служб Албанії, Азербайджану, Білорусії, Болгарії, Боснії і Герцеговини, Вірменії, Хорватії, Грузії, Казахстану, Косово, Узбекистану, України, Туреччини, Таджикистану, Сербії, Румунії, Молдови, Чорногорії, Македонії та Киргизстану.

Головною метою діяльності PEM PAL є поліпшення ефективності та прозорості управління державними фінансами країн-членів шляхом обміну досвідом за ключовими напрямами роботи. Мережа PEM PAL складається з трьох Практикуючих співтовариств, а саме, з питань бюджету, внутрішнього аудиту та казначейства. Керуючим органом Практикуючого співтовариства з питань казначейства є Лідерська група, до складу якої входить Україна. Практикуюче Казначейське співтовариство спрямовує свою діяльність на завдання, пов'язані з реалізацією ініціатив у сфері реформ у казначействі, а також на питання, що представляють професійний інтерес для його членів.

Стратегічна діяльність PEM PAL передбачає обмін досвідом та інформацією між країнами-учасниками мережі та міжнародними фінансовими організаціями, зокрема зі Світовим банком та Міжнародним валютним фондом, які є донорами програми, навчання та професійні обміни між фахівцями за актуальною тематикою.

Стратегічними напрямами діяльності Казначейського співтовариства на 2012–2017 роки є:

- ✓ використання інформаційних технологій у казначейських операціях;
- ✓ бухгалтерський облік і звітність у державному секторі;
- ✓ фінансовий менеджмент і контроль, що відповідає пріоритетним напрямкам розвитку Казначейства.

Керуючим органом Співтовариства є Лідерська група, персональний склад якої обирається його членами з кола осіб, діяльність яких пов'язана з реалізацією відповідних реформ у їхніх країнах. Представник України входить до Лідерської групи. Членство у Лідерській групі дозволяє брати участь на постійній основі в організації діяльності та роботі мережі PEM PAL, інформувати про досягнення України у сфері реформи управління державними фінансами, складовою якої є модернізація бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі, а також пропонувати актуальні для Казначейства України питання до розгляду на засіданнях.

Значна увага приділяється питанням: послідовності казначейських реформ, модернізації документообігу і впровадження інноваційних технологій, гармонізації

бухгалтерського обліку й фінансової звітності з міжнародними стандартами, обміну інформацією, що сьогодні є особливо актуальними і для нашої держави.

З 2007 року Україна стала членом Міжнародної асоціації казначейських служб (AICT), створеної з ініціативи Міністерства економіки, промисловості та фінансів[1] Франції у 2006 році. Асоціація об'єднує представників казначейських служб окремих країн Європи, Африки, Азії, Карибського і Тихоокеанського басейнів та колишнього СРСР (всього 32 країни) та тісно співпрацює з такими міжнародними організаціями як: Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Організація економічного співробітництва і розвитку та Європейський банк реконструкції та розвитку.

Головною метою створення Асоціації є обмін досвідом роботи, а також надання підтримки її членам у впровадженні в національних казначействах нових форм та методів діяльності відповідно до існуючих міжнародних стандартів. Вищим органом Асоціації є Генеральна асамблея, засідання якої відбулися у: 2007 р. (Рабат, Марокко), 2008 р. (штаб-квартира МВФ, Вашингтон), 2009 р. (Париж, Франція), 2010 р. (Любляна, Словенія), 2011 р. (Київ, Україна), 2012 р. (Хаммамет, Туніс), 2013 р. (Кот д'Івуарі).

Керівники казначейських служб обмінюються досвідом роботи з питань управління державними фінансами в контексті сучасних викликів для фінансово-економічних систем представлених країн. Особлива увага приділяється питанням послідовності казначейських реформ, модернізації документообігу, серед яких, впровадження інноваційних технологій обміну інформацією.

Значна увага учасників дебатів та дискусій зосереджується навколо питань гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності із міжнародними стандартами для державного сектора та структури єдиного плану рахунків у державному секторі як засобу раціонального управління державними фінансами країнами-членами Асоціації. Реформа бухгалтерського обліку у державному секторі країн – членів Асоціації, національні економіки кожної з яких відчули негативний вплив світової фінансової кризи, супроводжується низкою питань, пов'язаних з необхідністю: підвищення якості інформації, що відображається у бухгалтерському обліку за методом нарахувань; удосконалення процедур внутрішнього контролю та управління ризиками; пошуку нових засобів управління готівкою; удосконалення процедур управління боргом; впровадження новітніх інформаційних систем, які підтримуватимуть нововведення реформи.

Особливого значення проведення такого плану заходів набувають в період наростаючих ризиків світової фінансової нестабільності, під час яких в процесі обміну думками відбувається пошук шляхів раціонального вирішення актуальних проблем та посилюється взаємодія між фінансовими організаціями. Світова фінансова криза спричинила перегляд усталених норм управління економічним сектором держави та підштовхнула до розробок інноваційних методів у цьому напрямі. Ефективність системи державних фінансів є пріоритетною у державному регулюванні економіки для кожної країни.

Тому, такі зустрічі та змістовні дискусії керівників казначейських служб – членів Асоціації сприятимуть, за словами Президента Асоціації Б. Лімаля, виробленню практичних рекомендацій та наданню нового поштовху у розвитку взаємовигідного

[1] З 2012 року йменується як Міністерство економіки та фінансів, оскільки Міністерство економіки, промисловості та фінансів було наділене широкими повноваженнями, що виходили за межі управління фінансовою системою.

співробітництва між країнами-членами Асоціації у фінансовій сфері, а також стимулюватимуть пошук шляхів виходу з фінансової та економічної світової кризи. За результатами зустрічей досягаються домовленості щодо подальшої роботи у галузі реформування державних фінансів в рамках євроінтеграційних прагнень .

Участь делегації України у спільних семінарах та зустрічах сприятиме підвищенню міжнародного іміджу України у фінансовій сфері та розширенню двостороннього казначейського співробітництва з окремими країнами-членами казначейських співтовариств, а також з міжнародними фінансовими організаціями (табл. 18.1). Так, завдяки зусиллям експертів сторін закладено основи подальшої активізації сталого міжгалузевого співробітництва і налагоджено постійний консультативний діалог між Генеральною дирекцією державних фінансів Міністерства бюджету, державних рахунків та державної реформи Франції та Державною казначейською службою України. Результатом тісної співпраці стало підписання Угоди про технічне співробітництво між Казначейством України та Генеральною дирекцією державних фінансів (ГДДФ) на 2012–2014 роки, а також обговорення питань, пов'язаних з перспективами подальшого двостороннього співробітництва в умовах світової фінансової кризи.

Тісна співпраця та взаємовигідне співробітництво Державної казначейської служби України з казначейськими службами інших країн та іншими фінансовими інституціями зарубіжних країн сприятиме прискоренню процесу адаптації українського законодавства у фінансовій сфері до міжнародних і, зокрема, європейських вимог та стандартів.

Таблиця 18.1

Участь Державної казначейської служби України у спільних заходах з міжнародними інституціями*

Термін проведення	**Місце проведення, захід**	**Питання, які розглядались**
1	2	3
Листопад 2011 р.	5-та Генеральна асамблея Міжнародної асоціації казначейських служб (AIST) "Реформування держави, модернізація державних фінансів – підвищення ефективності державних видатків" (м. Київ)	інформаційні та дематеріалізовані системи, інноваційні процеси видатків для покращення ефективності, забезпечення безпеки ланцюга видатків, адміністративна реформа в системі казначейства, баланс надходжень та оцінка активів, відповідальність бухгалтерів, централізація закупівель тощо
Лютий 2012 р.	Міністерство бюджету, державних рахунків та державної реформи Франції	обмін інформацією щодо фінансової ситуації в Україні та Франції, а також заходів, яких вживають уряди країн з подолання негативних наслідків світової економічної кризи, визначення напрямів поглиблення співробітництва
Червень 2012 р.	Міністерство економіки та фінансів Франції. Засідання Виконавчого комітету Міжнародної асоціації казначейських служб (AICT)	посилення ролі Асоціації з обміну досвідом роботи казначейських служб на національному і міжрегіональному рівнях та перспектив залучення нових членів з числа країн Західної і Східної Європи

Продовження табл. 8.1

1	2	3
Червень 2012 р.	Організований Казначейським співтовариством програми PEM PAL спільно з Казначейством Росії семінар на тему: "Модернізація казначейських систем"	використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (IPSAS), як складової модернізації казначейських систем та засобу раціонального управління державними фінансами, гармонізація бухгалтерського обліку і фінансової звітності з міжнародними стандартами для державного сектора та структури єдиного плану рахунків у державному секторі
Листопад 2012 р.	6-та Генеральна асамблея Міжнародної асоціації казначейських служб (AICT), м. Хаммамет (Туніс)	впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (IPSAS), як засобу раціонального управління державними фінансами країнами-членами Асоціації
Лютий 2013 р.	Зустріч керівництва Державної казначейської служби України з місією Світового банку по моніторингу реалізації Проекту модернізації державних фінансів.	аналіз показників результативності Проекту модернізації державних фінансів; обговорення можливих варіантів дій після скасування процесу повторних торгів МКТ-3, пов'язаних із впровадженням Системи управління державними фінансами.

* Розроблено на основі матеріалів, розміщених на сайті Державної казначейської служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу / http://treasury.gov.ua/

18.3. Федеральне казначейство Російської Федерації

18.3.1. Бюджетна система Російської Федерації та принципи її побудови

Відповідно до ст. 10 Бюджетного кодексу бюджетна система Російської Федерації складається з трьох рівнів і включає:

- ✓ федеральний бюджет і бюджети державних позабюджетних фондів Російської Федерації;
- ✓ бюджети суб'єктів Російської Федерації[2] і бюджети територіальних позабюджетних фондів;
- ✓ місцеві бюджети, в тому числі:
  - бюджети муніципальних районів, бюджети міських округів, бюджети внутрішньоміських муніципальних утворень міст федерального значення Москви і Санкт-Петербурга;
  - бюджети міських і сільських поселень.

Зведення всіх бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів між ними) утворює консолідований бюджет Російської Федерації, який законодавчо не затверджується, а використовується для аналізу показників бюджетної системи.

Бюджетна система Російської Федерації заснована на таких основних *принципах*:

[2] Російську Федерацію складають республіки, краї, області, міста федерального значення (Москва і Санкт-Петербург), автономна область (Єврейська) і автономні округи, що є суб'єктами федерації. З 1 березня 2008 року, після об'єднання регіонів, суб'єктів федерації в Росії стало 83.

- ✓ єдності бюджетної системи – означає єдність бюджетного законодавства, форм бюджетної документації і звітності, бюджетної класифікації, формування доходів і здійснення видатків, ведення обліку і складання звітності тощо;
- ✓ розмежування доходів, видатків і джерел фінансування дефіцитів бюджетів між бюджетами бюджетної системи Російської Федерації;
- ✓ самостійності бюджетів – означає права і обов'язки органів державної влади та місцевого самоврядування самостійно здійснювати бюджетний процес, забезпечувати збалансованість відповідних бюджетів і ефективність використання бюджетних коштів;
- ✓ рівності бюджетних прав суб'єктів Російської федерації, муніципальних утворень – означає визначення бюджетних повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування, формування доходів, встановлення і виконання видаткових зобов'язань, визначення обсягів, форм і порядку надання міжбюджетних трансфертів;
- ✓ повноти відображення доходів, видатків і джерел фінансування дефіцитів бюджетів;
- ✓ збалансованості бюджету – означає, що обсяг, передбачених бюджетом видатків повинен відповідати обсягу доходів бюджету і поступлень джерел фінансування його дефіциту;
- ✓ результативності та ефективності використання бюджетних коштів – означає, що при складанні та виконанні бюджетів учасники бюджетного процесу в межах наданих їм бюджетних повноважень повинні виходити з необхідності досягнення заданих результатів з використанням найменшого обсягу засобів або досягнення найкращого результату з використанням визначеного бюджетом обсягу коштів;
- ✓ принцип достовірності бюджету – означає надійність показників прогнозу соціально-економічного розвитку відповідної території та реалістичність розрахунків доходів та видатків бюджету;
- ✓ прозорості (відкритості) – означає обов'язкове опублікування в засобах масової інформації затверджених бюджетів та звітів про їх виконання, повноту надання інформації про хід виконання бюджетів;
- ✓ єдності каси – означає зарахування всіх касових надходжень і здійснення всіх касових виплат з єдиного казначейського рахунка бюджету;
- ✓ адресності і цільового характеру бюджетних коштів – означає, що бюджетні асигнування і ліміти бюджетних зобов'язань доводяться до конкретних отримувачів бюджетних коштів із зазначенням мети їх використання.

Відповідно до структури бюджетної системи та Податкового кодексу Російської федерації податкова система охоплює податки і збори трьох рівнів:

- ✓ *федеральні податки і збори*: податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб; єдиний соціальний податок; податок на прибуток організацій; податок на видобуток корисних копалин; водний податок збори за користування об'єктами тваринного світу і за користування об'єктами водних біологічних ресурсів; державне мито;
- ✓ *регіональні податки*: податок на майно організацій, податок на ігровий бізнес, транспортний податок;
- ✓ *місцеві податки*: податок на майно фізичних осіб, земельний податок.

Дохідна частина бюджетів формується, в основному, за рахунок податкових надходжень, частка яких у регіональних бюджетах становить понад ¾ усіх доходів, у місцевих бюджетах – близько 70%. Частка неподаткових надходжень є незначною: в регіональних бюджетах вона становить близько 6%, а в місцевих – 4%.

Найбільшу питому вагу серед податкових надходжень займає податок на додану вартість, ставка якого становить 18%. Основні продукти харчування і товари для дітей обкладаються за ставкою 10%, для експортних товарів – ставка 0%. Далі йде податок на прибуток підприємств, ставка якого з 01.01.2012 році складає 20%, з яких 2% зараховується до федерального бюджету, 18% – до бюджетів суб'єктів Російської Федерації, але не менше 13,5% – для окремих категорій платників податків і не більше 13,5% – для організацій-резидентів особливої економічної зони.

Частка доходів від цих видів податків у муніципальних бюджетах є незначною. Основна частка податкових надходжень регіональних і місцевих бюджетів формується за рахунок відрахувань від федеральних податків, головним чином, з податку на додану вартість, податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб.

В останні роки було докладено значних зусиль для модернізації методів управління суспільними фінансами, реформуванням міжбюджетних відносин у Російській Федерації. В розвитку міжбюджетних відносин в країні можна виділити кілька етапів, які знайшли своє відображення в концептуальних документах:

1. Прийняття Концепції реформування міжбюджетних відносин в Російській Федерації в 1999–2001 роках та Програми розвитку бюджетного федералізму в Російській Федерації на період до 2005 року. Результатом реалізації даних концептуальних документів стала законодавча база, що дала основу нової системи міжбюджетних відносин. Були розмежовані повноваження між органами влади всіх рівнів, визначено принципи формування та розподілу міжбюджетних трансфертів, які надаються з бюджетів вищого рівня бюджетам нижчого рівня

2. Прийняття Концепції підвищення ефективності міжбюджетних відносин та якості управління державними і муніципальними фінансами в Російській Федерації у 2006–2008 роках. Концепція визначила комплекс завдань і заходів як у сфері вдосконалення міжбюджетних відносин, так і в сфері підвищення ефективності управління суспільними фінансами на три роки. У рамках робіт з реалізації Концепції була здійснена система заходів щодо: зміцнення фінансової самостійності суб'єктів Російської Федерації; створення стимулів для збільшення надходжень доходів до бюджетів суб'єктів федерації та місцевих бюджетів; підвищення прозорості регіональних і муніципальних фінансів.

3. Схвалення Концепції міжбюджетних відносин та організації бюджетного процесу в суб'єктах Російської Федерації та муніципальних утвореннях до 2013 року. Необхідно відзначити, що даний концептуальний документ приймався в принципово інших макроекономічних умовах, ніж перші два. У 2009 році відбулося значне скорочення податкових надходжень до бюджетів суб'єктів федерації та місцевих бюджетів, зокрема податку на прибуток організацій. У зв'язку з цим Міністерством фінансів Росії було підготовлено зміни до системи міжбюджетних відносин, які дозволяють адаптувати регіональні бюджети до змін економічної ситуації, надана методологічна підтримка органам державної влади суб'єктів федерації та органам місцевого самоврядування. Таким чином, був виконаний значний обсяг робіт з реформування міжбюджетних відносин на федеральному і регіональному рівнях.

Сформований на даний час рівень децентралізації бюджетних ресурсів у Російській Федерації відповідає середньому показнику федеративних держав. Частка регіональних і муніципальних бюджетів у доходах консолідованого бюджету складає понад 40%. У Швейцарії, для порівняння, ця частка становить 62%, Канаді – 58%, США – 51%, Німеччині – 5%, Австралії – 32%. Як показує зарубіжний досвід,

централізація у розумних межах податкових надходжень сприяє бюджетному вирівнюванню територій, поліпшує стан регіональних і муніципальних бюджетів.

У складі федерального бюджету створений Фонд компенсацій, з якого надається цільова фінансова допомога регіонам на реалізацію конкретних федеральних програм. Субвенції з федерального фонду компенсацій розподіляються між усіма суб'єктами Російської Федерації за єдиною методикою пропорційно чисельності населення (окремих груп населення), споживачів бюджетних послуг та осіб, які мають право на отримання трансфертів населенню. Витрачання субвенцій, наданих суб'єктам РФ і муніципальним утворенням, здійснюється через рахунки виконавчих органів державної влади суб'єктів РФ або місцевих адміністрацій, які контролюються органами федерального казначейства.

Для поширення федеральної реформи публічних фінансів на регіональному та місцевому рівнях функціонує Фонд реформування регіональних і муніципальних фінансів (ФРРМФ), кошти якого на конкурсній основі виділяються тим регіонам і муніципальним утворенням, які виконали заявлені програми бюджетних реформ. Фонд наповнюється за рахунок коштів федерального бюджету, які розподіляються у формі субсидій на співфінансування регіональних і муніципальних програм реформування публічних фінансів. Допускаються й інші напрями витрачання субсидій за рахунок коштів ФРРМФ – обслуговування і погашення боргових зобов'язань суб'єкта Російської Федерації (муніципального утворення) та кредиторської заборгованості; розвиток соціальної інфраструктури; реалізація соціально-значущих заходів. Однак пріоритет віддається тим заявкам, в яких 100% федеральних субсидій планується направляти на реалізацію програми реформування фінансів.

Бюджетний кодекс Російської Федерації (ст. 139) передбачає можливість формування у складі регіональних бюджетів фондів фінансової допомоги в межах 10% від загального обсягу фінансової допомоги місцевим бюджетам. Одним з таких інструментів додаткової фінансової підтримки може бути створення регіональних Фондів реформування муніципальних фінансів (аналогів Федерального фонду реформування регіональних і муніципальних фінансів), що надають субсидії на стимулювання заходів з підвищення якості бюджетної політики муніципалітетів. Завданням регіональних фондів реформування муніципальних фінансів є стимулювання ефективного управління місцевими фінансами за встановленими федеральним і регіональним законодавствами напрямами.

18.3.2. Організаційна структура та функції Федерального казначейства Росії

Перехід Росії до ринкових відносин і відмова від єдиної державної форми власності вже на початку 90-х років поставили державу перед необхідністю захисту своїх фінансових інтересів. Касове виконання бюджетів усіх рівнів через Центральний банк Росії та комерційні банки опинилось без належного контролю з боку держави. Надзвичайно актуальним стало забезпечення обліку, підконтрольності, захищеності і керованості фінансовими ресурсами держави. Об'єктивно назріла необхідність створення органів виконавчої влади, здатних забезпечити реалізацію вимог держави щодо управління фінансовими ресурсами.

У грудні 1992 р. Президентом Російської Федерації було підписано указ "Про федеральне казначейство", що стало початком створення системи Федерального казначейства Росії. Федеральне казначейство Росії створене з метою підвищення дієвості

вості державної бюджетної політики, ефективного управління доходами та видатками у процесі виконання бюджету федерації, підвищення оперативності у фінансуванні державних програм, посилення контролю за надходженням, цільовим і економним використанням фінансових ресурсів.

Єдина централізована система органів казначейства Російської Федерації є трирівневою і складається з:

- ✓ *Федерального казначейства* (Казначейства Росії) і підпорядкованих йому територіальних органів Федерального казначейства в республіках у складі Російської Федерації, краях, областях, автономіях, містах федерального значення Москві та Санкт-Петербурзі, містах, районах і районах у містах. Здійснює зведений систематичний, повний і стандартизований облік операцій і управління рухом коштів на рахунках казначейства, інформує вищі законодавчі та виконавчі органи влади про результати виконання федерального бюджету, керує роботою нижчестоящих органів казначейства;
- ✓ *управління Федерального казначейства (УФК)* – територіальні органи, розміщені в адміністративних центрах суб'єктів Федерації: республіках у складі Російської Федерації, краях, областях, автономних утвореннях, містах Москві і Санкт-Петербурзі. УФК забезпечують через нижчестоящі органи казначейства виконання всіх рішень щодо формування дохідної частини і використання коштів федерального бюджету;
- ✓ *відділення Федерального казначейства (ВФК)* в містах, районах і районах у містах, крім міст районного підпорядкування. Забезпечують формування дохідної частини федерального бюджету на території і цільове фінансування витрат отримувачів бюджетних коштів, ведуть облік операцій за рухом коштів на рахунках казначейства в установах банків і рахунках розпорядників коштів, відкритих в органах казначейства.

До складу Федерального казначейства Росії входить 83 управління по суб'єктах федерації та 2254 відділення по містах і районах суб'єктів федерації. У системі казначейства працює понад 50 тисяч працівників.

Організовані за трьохрівневою структурою органи казначейства сприяють реалізації принципів бюджетного федералізму. Через систему цих органів забезпечується вертикальне й горизонтальне вирівнювання доходів бюджетів. Вони мають повний набір засобів і методів для перерозподілу коштів між відповідними бюджетами.

Органи федерального казначейства організовані за певними правилами й процедурами, мають достатньо важелів для забезпечення та втілення в життя принципів фактичної рівності, фінансової стійкості та незалежності всіх елементів бюджетної системи. Ці принципи реалізуються в процесі організації міжбюджетних відносин на засадах прозорого й науково обґрунтованого перерозподілу бюджетних коштів і здійснюваній у державі політиці фінансової децентралізації владних повноважень.

Діяльність Казначейства регламентується Положенням про Федеральне казначейство, затвердженим постановою Уряду Російської Федерації від 01.12.2004 р. № 703. Згідно з Положенням Федеральне казначейство (Казначейство Росії)[3] є фе-

[3] Спільним розпорядженням Адміністрації Президента і Апарату Уряду Російської Федерації від 6.08.2004 р. № 1363/1001 визначено скорочену назву Федерального казначейства – Казначейство Росії.

деральним органом виконавчої влади (федеральною службою[4]), що здійснює відповідно до законодавства Російської Федерації правозастосовні функції щодо забезпечення виконання федерального бюджету, касового обслуговування виконання бюджетів бюджетної системи Російської Федерації, попереднього і поточного контролю за веденням операцій з коштами федерального бюджету головними розпорядниками, розпорядниками та одержувачами коштів федерального бюджету.

Федеральне казначейство очолює керівник, який призначається на посаду і звільняється з посади Урядом за поданням Міністра фінансів Російської Федерації. Керівник Казначейства має заступників, які призначаються на посаду і звільняються з посади Міністром фінансів Російської Федерації за поданням керівника Федерального казначейства.

Відповідно до Бюджетного кодексу Російської Федерації Казначейство є одним із учасників бюджетного процесу, що наділене відповідними повноваженнями в сфері управління державними фінансовими ресурсами. Для виконання цього стратегічного завдання органи федерального казначейства виконують широкий спектр функцій, адекватних їх ролі в сфері бюджетно-податкової політики, що проводиться у державі:

- ✓ забезпечують касове виконання федерального бюджету за доходами і видатками;
- ✓ здійснюють оперативне управління фінансовими ресурсами держави через функціонування єдиного казначейського рахунка;
- ✓ ведуть облік доходів і видатків федерального бюджету;
- ✓ проводять попередній та поточний фінансовий контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів;
- ✓ взаємодіють з органами державної податкової служби, іншими органами державної та місцевої влади, Центральним банком, його установами на місцях, іншими фінансово-кредитними установами з метою удосконалення роботи і посилення контролю за виконанням федерального бюджету;
- ✓ спільно з Центральними банком беруть участь у розробці і реалізації погодженої кредитно-грошової політики держави.

Виступаючи в ролі "касира" і "головного бухгалтера" федерального Уряду, з одного боку, та "фінансового контролера" в частині здійснення попереднього і поточного контролю за використанням коштів федерального бюджету, з другого, органи федерального казначейства займають пріоритетну роль у фінансовій системі держави, забезпечують ефективне управління державними фінансами.

Практика фінансового управління й організації ефективного контролю за бюджетним процесом сформулювала як визначальну норму бюджетного права – "принцип єдності каси", згідно з яким усі державні кошти зосереджуються в одній касі і регулюються єдиним бухгалтерським обліком. Цей принцип реалізується через функціонування єдиного рахунка, відкритого для Федерального казначейства у Центральному банку Російської Федерації. З цього рахунка проводяться всі операції органів державного управління і на ньому консолідуються всі державні фінансові ресурси, до яких відносяться:

[4] Відповідно до указу Президента Російської Федерації від 09.03.2004 р. відбувся процес реорганізації системи федерального казначейства. З 1 січня 2005 року Федеральне казначейство було виділено зі складу Міністерства фінансів з перетворенням у федеральну службу, підвідомчу Мінфіну.

- ✓ кошти федерального бюджету;
- ✓ кошти бюджетів суб'єктів Російської Федерації;
- ✓ кошти місцевих бюджетів;
- ✓ кошти державних позабюджетних фондів;
- ✓ позабюджетні кошти бюджетних організацій.

З 2008 року Казначейство Росії почало регулярно розміщувати кошти федерального бюджету на банківських депозитах та управляти таким чином ліквідністю єдиного рахунка, що дозволило створити умови для більш якісного та ефективного управління бюджетними коштами, спрямованого на забезпечення безумовного виконання грошових зобов'язань федерального бюджету по мірі настання строків платежів за ними.

18.3.3. Організація виконання бюджету

Виконання федерального бюджету і бюджетів державних позабюджетних фондів Російської Федерації, бюджету суб'єкта Російської Федерації і бюджету територіального державного позабюджетного фонду, місцевого бюджету забезпечується відповідно Урядом Російської Федерації, вищим виконавчим органом державної влади суб'єкта Російської Федерації, місцевою адміністрацією муніципального утворення.

Організація виконання бюджету покладається на відповідний фінансовий орган (орган управління державним позабюджетним фондом). Виконання бюджету організується на основі зведеного бюджетного розпису і касового плану.

Федеральне казначейство відповідно до ст. 215, здійснює касове обслуговування виконання бюджетів[5], що новою редакцією ст.6 Бюджетного кодексу визначається як "проведення й облік операцій щодо касових надходжень і касових виплат з бюджету". Практично це означає, що всі операції щодо санкціонування видатків бюджету, які не пов'язані з рухом фінансових потоків, відносяться до "виконання бюджету" і, відповідно до компетенції фінансових органів. Деякі операції, пов'язані з виконанням федерального бюджету (доведення через свою систему лімітів бюджетних зобов'язань до отримувачів бюджетних коштів, облік і контроль бюджетних зобов'язань) можуть здійснюватися федеральним казначейством тільки за дорученням відповідних органів державної і місцевої влади.

За згодою з виконавчим органом державної влади суб'єкта Російської Федерації повноваження Федерального казначейства з касового обслуговуванню виконання бюджету суб'єкта Російської Федерації, бюджетів територіальних державних позабюджетних фондів суб'єкта Російської Федерації та бюджетів муніципальних утворень, що входять до складу суб'єкта Російської Федерації, можуть бути передані виконавчим органам державної влади суб'єкта Російської Федерації за умови фінансового забезпечення зазначених повноважень за рахунок власних доходів бюджету суб'єкта Російської Федерації і наявності у власності (користуванні, управлінні) суб'єкта Російської Федерації необхідного для їх здійснення майна.

Для касового обслуговування виконання бюджетів бюджетної системи Російської Федерації Федеральне казначейство відкриває в Центральному банку Російської

[5] Касове обслуговування виконання бюджету – це бюджетне повноваження Російської Федерації, реалізація якого не вимагає укладення договору про касове обслуговування виконання бюджету з суб'єктами Російської Федерації та місцевими адміністраціями.

Федерації рахунки, через які всі касові операції з виконання бюджетів здійснюються Федеральним казначейством або органом державної влади суб'єкта Російської Федерації.

Для акумулювання та ефективного управління бюджетними коштами в установах Банку Росії відкрито єдиний казначейський рахунок (ЄКР), на якому відображаються операції органів державної влади з виконання федерального бюджету. На ЄКР надходять доходи федерального бюджету і залишки невикористаних коштів федерального бюджету, що перераховуються з рахунків регіональних управлінь Федерального казначейства.

Оптимальне управління ліквідністю єдиного казначейського рахунка є одним із показників ефективності діяльності. Працівниками Казначейства Росії щоденно розраховується обсяг необхідної ліквідності для забезпечення покриття очікуваного денного потоку грошових коштів, з врахуванням об'єктивно притаманної нерівномірної динаміки поступлень і виплат із бюджетної системи. Система управління ліквідністю рахунка охоплює моніторинг та прогнозування надходжень і виплат, вибір оптимальних рішень щодо здійснення виплат, вибір інструмента для поповнення поточної ліквідності за рахунок короткострокових запозичень.

Стратегічними напрямами подальшого розвитку російської казначейської системи, поряд з упорядкуванням правових засад діяльності федерального казначейства, є:

- ✓ удосконалення механізму мобілізації, обліку й використання державних фінансових ресурсів;
- ✓ перехід на нові стандарти ведення бухгалтерського обліку виконання бюджету;
- ✓ посилення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів через реалізацію системи оплати бюджетних зобов'язань по мірі їх реального виникнення;
- ✓ фінансове прогнозування та управління ліквідністю єдиного казначейського рахунка шляхом здійснення трансакцій на ринку цінних паперів, банківських кредитів і депозитів;
- ✓ оперування вільним залишком грошових коштів на внутрішньому і зовнішньому фінансових ринках з метою поповнення федеральної скарбниці;
- ✓ розвиток, впровадження й організація ефективного використання сучасних інформаційних технологій.

Реалізація на практиці зазначених завдань дозволить значно підвищити ефективність діяльності Федерального казначейства.

18.3.4. Казначейське обслуговування федерального бюджету за доходами

Виконання федерального бюджету здійснюється на основі відображення всіх операцій і коштів федерального бюджету в системі балансових рахунків Федерального казначейства. Право відкриття і закриття рахунків федерального бюджету, визначення режиму їх функціонування належить Федеральному казначейству. У Центральному банку Росії відкрито єдиний казначейський рахунок Федерального казначейства.

З метою управління коштами федерального бюджету, державним боргом і здійснення платежів Федеральному казначейству надано право відкривати і закривати

інші рахунки федерального бюджету. Рахунки Федерального казначейства у Банку Росії і кредитних установах ведуться на підставі договорів.

Виконання бюджетів органами федерального казначейства здійснюється на основі закону про федеральний бюджет на відповідний бюджетний період і охоплює два паралельно здійснюваних процеси: виконання бюджету за доходами та виконання бюджету за видатками.

Відповідно до статті 218 Бюджетного кодексу Російської федерації виконання федерального бюджету за доходами передбачає:

- ✓ зарахування на єдиний рахунок бюджету доходів від розподілу податків, зборів та інших надходжень в бюджетну систему Російської Федерації;
- ✓ перерахування зайво розподілених сум, повернення надміру сплачених або стягнутих сум, а також сум відсотків за несвоєчасне здійснення такого повернення і відсотків, нарахованих на зайво стягнені суми;
- ✓ уточнення адміністратором доходів бюджету платежів до бюджетів бюджетної системи Російської Федерації;
- ✓ облік доходів федерального бюджету та формування звітності про доходи бюджету згідно з бюджетною класифікацією Російської Федерації.

Дохідна частина бюджету будь-якого рівня виконується на основі поступлень податкових та неподаткових платежів, які сплачуються юридичними і фізичними особами відповідно до податкового законодавства. У процесі формування доходів бюджету задіяні три групи учасників: платники податків, банки, органи федерального казначейства.

Платники податків за встановленим порядком оформляють і подають до установи банку платіжні документи на перерахування податків і платежів. Комерційні банки, де відкриті рахунки платників податків, і установи Центрального банку Росії, де відкриті кореспондентські рахунки комерційних банків, здійснюють безготівкові розрахунки між платниками і отримувачами податків і платежів, якими є органи федерального казначейства.

Територіальні органи федерального казначейства здійснюють облік сум податків і платежів відповідно до кодів бюджетної класифікації, а також формують і надають користувачам щоденний звіт про суми доходів, що поступили на рахунки федерального бюджету.

Всі суми податків, що поступили до казначейства, повинні бути розподілені між бюджетами різних рівнів відповідно до затверджених нормативів. За результатами поступлень відділення казначейства щоденно передають територіальним органам податкової служби зведений реєстр і копії платіжних документів.

Органи податкової служби перевіряють правильність і своєчасність податкових поступлень за кожним платником. У випадку переплати податку платник звертається до органу податкової служби з листом про повернення платежу. Орган податкової служби оформляє висновок про повернення помилково або надміру сплачених сум податків і передає для виконання органу федерального казначейства.

Орган казначейства забезпечує виконання висновку й оформляє в установленому порядку чек або платіжне доручення на повернення помилково або зайво сплачених сум. Усі операції щодо повернення і зарахування коштів здійснюються банком в межах залишку коштів на рахунку казначейства і відображаються у виписці з рахунка.

Доходи, що поступили на відповідній території, акумулюються на рахунках для зарахування надходжень, відкритих на балансі Федерального казначейства. Казначейство реєструє всі операції, пов'язані з надходженням до федерального бюджету доходів і надходжень із джерел фінансування дефіциту федерального бюджету, у регістрах бухгалтерського обліку Федерального казначейства.

18.2.5. Організація казначейського обслуговування федерального бюджету за видатками

Відповідно до ст. 217 Бюджетного кодексу виконання бюджетів усіх рівнів бюджетної системи Російської Федерації здійснюється уповноваженими виконавчими органами на основі бюджетного розпису. Бюджетні розписи складаються відповідно до бюджетних асигнувань і лімітів бюджетних зобов'язань.

Порядок складання та ведення зведеного бюджетного розпису встановлюється відповідним фінансовим органом. Затвердження зведеного бюджетного розпису та внесення змін до нього здійснюється керівником фінансового органу.

Затверджені показники зведеного бюджетного розпису повинні відповідати закону (рішенню) про бюджет. У разі прийняття закону (рішення) про внесення змін до закону (рішення) про бюджет керівник фінансового органу (органу управління державним позабюджетним фондом) затверджує відповідні зміни в зведений бюджетний розпис.

При складанні та веденні зведеного бюджетного розпису федерального бюджету його показники затверджуються по головних розпорядниках коштів федерального бюджету, розділах, підрозділах, цільових статтях (державних програмах Російської Федерації і непрограмних напрямках діяльності), групах видів витрат класифікації видатків федерального бюджету.

Зведений бюджетний розпис федерального бюджету складає Міністерство фінансів Російської Федерації. Затверджений розпис передається на виконання Федеральному казначейству і надсилається для інформації до Федеральних зборів і Рахункової палати Російської Федерації.

На підставі зведеного бюджетного розпису федерального бюджету і асигнувань із федерального бюджету, орган, що виконує бюджет, доводить обсяги бюджетних асигнувань із федерального бюджету до нижчестоящих розпорядників і одержувачів коштів через органи Федерального казначейства.

Виділення коштів з федерального бюджету здійснюється після перевірки відповідності складених платіжних та інших документів, необхідних для здійснення видатків, затвердженим кошторисам бюджетних установ і доведеним лімітам бюджетних зобов'язань.

Виконання федерального бюджету за видатками здійснюється з використанням особових рахунків, що відкриваються у Федеральному казначействі або фінансовому органі суб'єкта Російської Федерації (муніципального утворення).

Процедура касового виконання бюджету полягає у списанні бюджетних коштів із рахунка органу Федерального казначейства з відображенням цієї операції на особовому рахунку розпорядника коштів. Таким чином, розпорядник коштів бюджету втрачає можливість змінити напрямок фінансування, визначений федеральним бюджетом і вищестоящими розпорядниками бюджетних асигнувань.

Виконання бюджету за видатками здійснюється в порядку, встановленому відповідним фінансовим органом, і охоплює низку послідовних етапів:

1. *Прийняття бюджетних зобов'язань.* Отримувач бюджетних коштів приймає зобов'язання в межах доведених до нього лімітів бюджетних зобов'язань. Бюджетні зобов'язання приймаються шляхом укладання державних (муніципальних) контрактів, договорів, угод з фізичними та юридичними особами.

Розподіл бюджетних зобов'язань між розпорядниками і одержувачами коштів федерального бюджету затверджується головними розпорядниками коштів. Затверджені ліміти бюджетних коштів доводяться до нижчестоящих розпорядників через Федеральне казначейство у формі повідомлень про ліміти бюджетних зобов'язань.

Розпорядники коштів федерального бюджету зобов'язані представити до управлінь казначейства розподіл лімітів фінансування по підвідомчих установах і організаціях. Управління формують реєстри фінансування за розпорядниками коштів і направляють їх для виконання до відділень на своїй території і до управлінь на території інших суб'єктів.

Отриманий органами казначейства реєстр ще не підтверджує факту фінансування. Ліміти, вказані у реєстрі, необхідно забезпечити грошовими засобами, зарахованими на особові рахунки органів федерального казначейства. Це досягається або за рахунок доходів даної території, або з єдиного рахунка федерального казначейства.

2. *Підтвердження грошових зобов'язань.* Одержувач бюджетних коштів підтверджує обов'язок сплатити за рахунок коштів бюджету грошові зобов'язання згідно з платіжними та іншими документами, необхідними для санкціонування їх оплати, а у випадках, пов'язаних з виконанням оперативно-розшукових заходів та здійсненням заходів безпеки щодо потерпілих, свідків та інших учасників кримінального судочинства, згідно з платіжними документами.

3. *Санкціонування оплати грошових зобов'язань* здійснюється у формі вчинення дозвільного надпису (акцепту) після перевірки наявності документів, передбачених порядком санкціонування оплати грошових зобов'язань, встановленим фінансовим органом.

4. *Підтвердження виконання грошових зобов'язань* здійснюється на підставі платіжних документів, що підтверджують списання грошових коштів з єдиного рахунка бюджету на користь фізичних чи юридичних осіб, бюджетів бюджетної системи Російської Федерації, суб'єктів міжнародного права, а також перевірки інших документів, що підтверджують проведення негрошових операцій з виконання грошових зобов'язань отримувачів бюджетних коштів.

Для отримання бюджетних коштів бюджетні установи у встановленому порядку відкривають в органах казначейства особові рахунки, на які зараховуються виділені їм кошти федерального бюджету. Кожному розпоряднику може бути відкрито декілька особових рахунків, на які зараховуються кошти за статтями економічної класифікації видатків.

Для здійснення видатків розпорядник коштів оформляє розрахунково-платіжні документи та подає їх до територіального органу федерального казначейства. Бюджетні установи здійснюють витрачання коштів винятково в межах, визначених вищестоящим розпорядником бюджетних асигнувань лімітів фінансування, що сформовані, виходячи із затвердженого розпису доходів і видатків федерального бюджету, а також із реального забезпечення видатків грошовими коштами.

На кожній стадії виконання бюджету органи федерального казначейства здійснюють контроль. Особливість касового обслуговування виконання бюджетів бюджетної системи Російської Федерації полягає власне в тому, що банки здійснюють операції за розрахунково-грошовими документами клієнта в межах залишків коштів на особовому рахунку і не контролюють призначення платежу; органи федерального казначейства – в межах залишків коштів за статтями економічної класифікації та здійснюють контроль щодо призначення платежу.

З метою координації й організації спільної роботи щодо забезпечення виконання федеральних законів, повноти та своєчасності зарахування доходів та раціонального використанням бюджетних коштів органи федерального казначейства взаємодіють з фінансовими органами, органами податкової та контрольно-ревізійної служби, органами державної та місцевої влади. Взаємодія полягає в інформаційному обміні та співробітництві під час планування й організації діяльності в процесі виконання бюджету.

18.4. Касове виконання бюджетів у Франції

18.4.1. Бюджетна система Франції

Бюджетна система Франції є багатоланковою і складається з:

- ✓ державного бюджету;
- ✓ місцевих бюджетів;
- ✓ спеціальних рахунків Казначейства (відкриваються для державних установ, які здійснюють виробничу і комерційну діяльність);
- ✓ приєднаних бюджетів (для фінансування пошти та телеграфу, сільськогосподарських дотацій);
- ✓ операцій тимчасового характеру.

Державний бюджет Франції є основою фінансової системи. На нього припадає половина всіх фінансових ресурсів держави. У цілому державний бюджет не затверджується законодавчою владою, а щорічно складається як допоміжний документ, що механічно об'єднує загальний бюджет, численні спеціальні рахунки казначейства і приєднані бюджети.

Державний бюджет є основним документом у сфері державних фінансів, у якому плануються доходи і видатки держави на бюджетний рік. Він складається з дохідної та видаткової частин.

Дохідна частина державного бюджету формується за рахунок:

- ✓ усіх видів податків та неподаткових надходжень;
- ✓ поточних поступлень від промислової та комерційної діяльності держави;
- ✓ надходжень від участі держави в капіталі, а також від інших активів і прав держави як власника державного майна;
- ✓ коштів від пожертвувань і заповітів на користь держави;
- ✓ погашення позик і авансів тощо.

У структурі доходів державного бюджету переважають податкові надходження (із них біля 40% надходжень від податку з обороту, 20% – податку на доходи, 15% – відрахування з прибутку). Для забезпечення своєчасного і в повному обсязі надходження податкових платежів до бюджету у складі Міністерства економіки та фінансів створено Головне податкове управління. Податковий контроль здійснюється

як шляхом камеральних перевірок податкових декларацій, так і через проведення документальних перевірок.

Видатки державного бюджету охоплюють такі основні статті:

- ✓ асигнування на утримання органів державної влади;
- ✓ видатки на утримання персоналу: винагороди за трудову діяльність, внески і відрахування до фондів соціального страхування, допомога з соціального забезпечення, інші види допомог;
- ✓ поточні видатки, що включають субвенції на утримання служб загальнодержавного значення і не пов'язані з видатками на обслуговування персоналу;
- ✓ обслуговування державного боргу;
- ✓ інвестиційні видатки;
- ✓ інтервенціоністські видатки, що включають трансферти населенню, підприємствам, органам місцевого самоврядування;
- ✓ видатки по фінансових операціях: позики, аванси тощо.

У бюджеті доходи представлені загальною сумою без їх співставлення до видатків. Сукупність доходів забезпечує виконання видаткової частини бюджету. При цьому всі доходи і видатки відображаються на єдиному рахунку, який вважається загальним бюджетним. Разом з тим окремі види доходів безпосередньо розписуються на відповідні видатки. Таке виділення коштів здійснюється у вигляді приєднаних бюджетів і спеціальних рахунків.

У *приєднаних бюджетах* відображаються операції, пов'язані з основною діяльністю державних органів, що не є юридичною особою. Операції по приєднаних бюджетах плануються та виконуються у такому самому порядку, що й операції по загальному бюджету.

Приєднані бюджети включають два розділи:

- ✓ розділ поточних операцій відображає доходи і видатки поточного управління;
- ✓ розділ операцій з капіталом – доходи і видатки, пов'язані з інвестиційними операціями та спеціальними ресурсами, виділеними на їх покриття.

Спеціальні рахунки можуть відкриватися тільки на основі закону про державний бюджет. Розрізняють наступні категорії спеціальних рахунків:

- ✓ *цільові рахунки (або рахунки цільового призначення)* відображають бюджетні операції, які фінансуються за рахунок доходів, що призначаються для конкретних видатків. Зазначені доходи можуть поповнюватися відрахуваннями від загального бюджету в межах 10% від початкових асигнувань з кожного рахунка. Однак списання коштів із рахунків цільового призначення до загального чи приєднаного бюджетів не допускається;
- ✓ *рахунки комерційних операцій* відображають операції промислового або комерційного характеру, що здійснюються державними органами, які не мають статусу юридичної особи. На рахунку комерційних операцій відображаються бюджетні операції, які відносяться до державного боргу і касового управління, крім операцій поточного управління;
- ✓ *рахунки по грошових операціях* відображають доходи та видатки грошового характеру;
- ✓ *рахунки фінансової допомоги* відображають позики й аванси, що надаються державою. На позики й аванси встановлюється відсоткова ставка, яка не може бути нижчою за ставки по облігаціях або казначейських бонах. По кожному дебітору чи категорії дебіторів відкривається окремий рахунок.

У серпні 2001 року був прийнятий Органічний закон[6] "Про фінансове законодавство". Закон передбачає виділення асигнувань по міністерствах і відомствах відповідно до конкретних бюджетних програм. До кожного міністерства доводяться затверджені бюджетні асигнування, які містять бюджетні зобов'язання та річний обсяг асигнувань.

18.4.2. Бюджетний процес на загальнодержавному рівні

Бюджетний процес у Франції є доволі тривалим і клопітким. Період від початку підготовки проекту бюджету до складання звіту про його виконання займає понад три роки.

Франція використовує програмно-цільовий метод розробки бюджету, який отримав назву "раціоналізація вибору бюджетних рішень". Кожне міністерство і відомство, керуючись інструкціями і контрольними цифрами, складає свій кошторис.

Законом "Про програмування суспільних фінансів" від 2008 року закладено правове підґрунтя для середньострокового бюджетного планування. На його основі було складено трирічні програми видатків загального бюджету (трирічні бюджети на 2009–2011 рр. та 2011–2013 рр.), де визначено загальні межі державних витрат та граничні обсяги фінансування кожної місії бюджету. За показниками трирічних бюджетів здійснюється складання проекту щорічного бюджету країни.

Робота зі складання проекту бюджету починається за 14 місяців до початку нового бюджетного року. Міністерство економіки та фінансів Франції під керівництвом прем'єр-міністра розробляє проект закону про державний бюджет на відповідний рік і подає його на розгляд до фінансової комісії парламенту. До нього додаються:

- ✓ розрахунок доходів і видатків бюджету, а також розподіл асигнувань на поточні видатки та інвестиційні асигнування;
- ✓ пояснювальний додаток з аналізом прогнозу з кожного виду доходів бюджету та з обґрунтуванням фіскальних видатків;
- ✓ пояснювальні додатки, де описується розмір виділених у поточному році асигнувань та порядок їх зміни порівняно з фактичними видатками за минулий рік та з урахуванням їх можливого збільшення за рахунок коштів, що переносяться з минулого року;
- ✓ пояснювальні додатки, що містять по кожному приєднаному бюджету і спеціальному рахунку інформацію про розмір непокритого залишку або доходів і асигнувань для виконання цільових програм.

Вище названі пояснювальні документи призначені для інформування парламенту і проведення з його боку контрольно-аналітичної діяльності.

Разом з тим протягом останнього кварталу чергової сесії парламенту Уряд подає доповідь про стан і перспективи економічного, соціального і фінансового розвитку нації. Доповідь включає аналіз основних напрямків розвитку національної економіки та державних фінансів з урахуванням європейських зобов'язань Франції, обґрунтування показників, на основі яких розроблено проект закону про бюджет.

---

[6] Органічними у Франції називають фундаментальні (конституційні) закони, які регулюють засади державного устрою.

Після схвалення урядом проект закону разом з пояснювальними додатками підлягає розгляду у парламенті, який у Франції представлений двома палатами: Національними зборами (асамблеєю) – нижня палата і Сенатом – верхня палата.

Поданий до парламенту проект бюджету розглядається у фінансовій комісії кожної палати. Спочатку проект закону про державний бюджет обговорюється у нижній палаті (Національних зборах), яка зобов'язана розглянути його у першому читанні упродовж сорока днів з дня його подачі. Далі він передається у верхню палату (Сенат), де відбувається його обговорення упродовж двадцяти днів.

Якщо Національні збори в установлений термін не приймуть у першому читанні законопроект, уряд направляє його з внесеними урядом та зборами змінами до Сенату, який зобов'язаний його розглянути упродовж п'ятнадцяти днів після його поступлення.

У разі неприйняття Сенатом у зазначені терміни законопроекту, Уряд повторно направляє його Національним зборам з внесенням до нього змін, включених Сенатом та прийнятих Урядом. У такому випадку проект закону розглядається в екстреному порядку.

Уряд має право запропонувати Національним зборам до 11 грудня року, що передує наступному фінансовому року, прийняти окремим голосуванням першу частину закону про державний бюджет, яка містить положення, що стосуються мобілізації та оцінки кожного виду доходів бюджету.

У випадку, якщо така пропозиція не була виконана або виявилась безрезультатною, уряд до 19 грудня подає Національним зборам спеціальний законопроект, який дає їм право на стягнення встановлених податків до прийняття закону про державний бюджет на відповідний рік.

Після оприлюднення першої частини закону про державний бюджет або отримання дозволу на продовження адміністрування податків Уряд видає декрети, відповідно до яких виділяються асигнування на затверджені статті видатків, які є необхідними і яких повинно бути достатньо для продовження функціонування державних установ. При цьому їх сума не повинна перевищувати розмір коштів, виділених попереднім законом про бюджет. Слід зазначити, що опублікування декретів не перериває процедури обговорення проекту закону про держбюджет.

Після оприлюднення закону про державний бюджет на відповідний рік або закону про внесення змін до нього уряд видає декрети, відповідно до яких виділяються асигнування під кожну задачу та програму.

Декрети та постанови публікуються в офіційній газеті. Опублікуванню підлягають також доповіді про стан і перспективи економічного, соціального та фінансового розвитку нації, які включають гіпотези, методи й результати розрахунків, на підставі яких розроблено проект закону про бюджет. Виняток складають питання секретного характеру, що мають відношення до національної оборони, внутрішньої і зовнішньої безпеки держави, зовнішньоекономічної діяльності.

Проект закону про державний бюджет на відповідний рік не може бути представленим на обговорення до тієї чи іншої палати до прийняття нею у першому читанні *проекту закону про виконання бюджету* за рік, що передує року обговорення законопроекту про бюджет. Він презентує результати виконання бюджету за попередній рік і дає змогу оцінити правдивість прогнозів вихідного фінансового закону та якість управління фінансами.

Проект закону про виконання бюджету являє собою звіт уряду про ефективність виконання місій та бюджетних програм. Він подається до парламенту до 1 червня року, наступного після його виконання. До проекту закону про виконання бюджету додаються:

- ✓ кінцевий розмір доходів і видатків бюджету, підсумки виконання бюджету, а також розмір доходів і видатків, що сприяли досягненню фінансової рівноваги за відповідний рік. Ці дані оформляються у вигляді таблиці фінансування;
- ✓ річні звіти з програм із зазначенням відхилень від запланованих законом про державний бюджет на відповідний рік показників;
- ✓ загальний рахунок держави, який включає загальний баланс рахунків, рахунок результатів господарського року. Рахунок супроводжується пояснювальною запискою, де зазначаються зміни методики і правил бухгалтерського обліку, що застосовуються упродовж фінансового року;
- ✓ пояснювальні додатки, де зазначаються по окремих програмах і видах забезпечення, по кожному приєднаному бюджету і спеціальному рахунку загальний обсяг доходів і видатків, виділених асигнувань або непокритого залишку, визначаються залишки спеціальних рахунків, які не переносяться на наступний рік.

Закон про виконання бюджету містить також інформацію, необхідну парламенту для здійснення контролю за управлінням державними фінансами. Контролюють виконання закону про державний бюджет та розглядають питання, що стосуються державних фінансів, фінансові комісії Національних зборів і Сенату. З цією метою комісії проводять документальні перевірки та контроль на місцях, при необхідності – слухання. Для цього їм надаються всі необхідні відомості та документи, а також звіти органів і служб, що наділені контрольними повноваженнями.

18.4.3. Повноваження Казначейства Франції в процесі виконання бюджету

Після затвердження державного бюджету здійснюється його виконання. Бюджетний (фінансовий) рік у Франції збігається з календарним роком. У процесі виконання бюджету приймають участь різні органи державної та місцевої влади.

Безпосередню участь у процесі касового виконання бюджету приймає Державне казначейство. Основотворчим документом, яким регулюється діяльність системи державного казначейства, є указ від 29 грудня 1962 року. У ньому закріплено принципи розмежування функцій між розпорядниками кредитів і бухгалтерами, описано типи контролю, який здійснюється бухгалтером при оплаті витрат розпорядників і забезпеченні надходжень державних доходів.

Різні організаційні структури системи державного казначейства в межах наданих їм повноважень забезпечують виконання відповідних бюджетів. З цією метою Державне казначейство здійснює збір державних податкових і неподаткових платежів, а також зарахування відрахувань до фондів соціального страхування. Для реалізації цієї функції у Казначействі розроблена ефективно функціонуюча система збору і зарахування платежів.

У 2007 році було прийнято рішення про об'єднання державного казначейства та податкової інспекції. Провідне місце за обсягом і важливістю виконуваної роботи щодо мобілізації бюджетних надходжень належить *податковим управлінням департаментів,* до складу яких входять:

- ✓ *служби розрахунку оподатковуваної бази*, які здійснюють розрахунок бази для стягування податків, підбір документів по кожному платнику податків, контакти із суб'єтами оподаткування, управління державним майном і контроль над операціями з нерухомістю громадських організацій, надання правових і нормативних актів;
- ✓ *служби адміністрування податків* узагальнюють одержану звітність за всіма видами податкових надходжень шляхом ведення реєстрів надходжень з кожного виду податку;
- ✓ *податкові інспектори,* які, як правило, входять у службу розрахунку оподатковуваної бази, і *контролери* – у службу контролю та податкові центри. Податковий контроль здійснюється як шляхом документальних, так і камеральних перевірок податкових декларацій.

Казначейство проводить виплати державних коштів після здійснення необхідних контрольних процедур. Воно здійснює контроль і оплату видатків місцевих колективів і публічних установ, надає допомогу службам префектур у дотриманні законності і бюджетного контролю діяльності місцевих колективів.

Казначейство Франції здійснює облік усіх поступлень і видатків державного бюджету. Воно також забезпечує подання й оцінку інформації, отриманої від податкових та митних органів, які входять до складу бюджетної системи, та від державних бухгалтерів. Забезпечує розробку та модернізацію правил ведення бухгалтерського обліку Генеральна дирекція бухгалтерського обліку.

Виконання цих завдань покладається на Генеральних казначеїв, яким у масштабах департаменту чинним законодавством Франції надається вся повнота фінансових повноважень. Вони відповідають також за операції, які здійснює податкове та митне управління. Генеральний казначей також контролює різні організації, що фінансуються за рахунок державних фондів. Відомості про проведені ним фінансові операції щоденно акумулюються у Центральному обліковому агентстві (Головній бухгалтерії) Казначейства для обробки.

У підпорядкуванні Генерального казначея департаменту знаходяться інспектори казначейства, головні казначеї, начальники прихідних кас у фінансовому окрузі, бухгалтери казначейства. Вони являються привілейованими партнерами місцевих розпорядників коштів і фінансовими та юридичними радниками для місцевих депутатів.

Наявність інформації про стан державних фінансів дозволяє Головному управлінню казначейства визначати основні напрями політики щодо державних підприємств, виступати в ролі держателя їхніх акцій (розгляд фінансового стану, операції з капіталом, придбання і продаж активів, участь у роботі правління та загальних зборів).

Разом з тим на Державне казначейство покладається виконання особливих функцій з питань структурної перебудови економіки. Для цього генеральні казначеї наділені повноваженнями щодо нагляду за підприємствами, які переживають труднощі. Казначейство здійснює підписку на казначейські бонди, які через систему короткострокового кредитування перерозподіляються на потреби таких підприємств. Цю функцію вони реалізують безпосередньо через Міжвідомчий комітет промислової реструктуризації.

Через казначейство держава проводить активну політику стимулювання капіталовкладень у розвиток наукомістких галузей промисловості, експорту, створення

нових робочих місць і підвищення рівня продуктивності праці. Такі заходи здійснюються шляхом їх фінансування та надання різноманітних пільг по довгострокових кредитах.

Працівники казначейства займаються дослідженнями державних інвестиційних проектів. Пріоритетною сферою діяльності є розробка та проведення політики в галузі заощаджень населення, яке є потенційним інвестором на фінансовому ринку. Мобілізовані заощадження спрямовуються на фінансування пріоритетних інвестицій та на підтримку експорту.

Через спеціальні кредитні інститути за рахунок бюджетних коштів Казначейство Франції надає довгострокові кредити для фінансування пріоритетних галузей і зовнішньоторговельних угод. Активну діяльність казначейство проводить і щодо фінансування експорту, управляє внутрішнім і зовнішнім державними боргами, контролює випуск цінних паперів.

Управлінням державними запозиченнями займаються створені при Міністерстві економіки і фінансів структурні підрозділи. При Міністерстві функціонує Місія міжнародного співробітництва. Метою її діяльності є допомога іншим країнам організувати та адаптувати свої системи обліку та виконання бюджету. Таке співробітництво ґрунтується як на двосторонніх відносинах на державному рівні та прямих контактах між адміністраціями і державними службовцями, які виконують однакові функції, так і на багатосторонніх відносинах через міжнародні організації (Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, Європейський союз тощо).

Державне казначейство забезпечує надання фінансової допомоги та здійснює контроль за цільовим спрямуванням коштів, що їх Франція надає країнам, які розвиваються, представляє Францію у відповідних організаціях. До того ж Казначейство здійснює функції секретаря або головуючого у деяких міжвідомчих та міжнародних органах (таких, наприклад, як Паризький клуб). У цьому плані воно виступає як один із учасників міжнародних економічних і фінансових відносин, що відбуваються за багатосторонніми схемами. А його діяльність відображає інтернаціоналізацію економіки, розбудову європейської спільноти і стає дедалі значущою.

Спільна робота проводиться в таких напрямках, як централізація фінансових потоків держави шляхом консолідації їх на єдиному казначейському рахунку, контроль державних видатків, інформатизація облікових операцій, бухгалтерська регламентація (план рахунків, бюджетна класифікація, перехід на подвійний запис, фінансова децентралізація тощо).

Для забезпечення фінансової безпеки держави Державне казначейство проводить аналіз і веде портфелі міжнародних ризиків держави, бере участь у прийнятті рішень щодо надання державних гарантій за контрактами та інвестиціями, які французькі підприємства здійснюють за кордоном. У співпраці з Банком Франції консультує міністра економіки і фінансів з питань валютної політики, руху міжнародних грошових потоків.

У складі казначейства Франції створена служба, яка займається питаннями іноземних інвестицій, куди іноземні підприємці направляють свої запити на отримання дозволу для реєстрації своєї компанії на території Франції. Саме казначейство приймає рішення щодо доцільності реєстрації іноземних компаній у Франції, беручи до уваги економічну ситуацію у державі та соціальні фактори.

Чітке виконання зазначених функцій в умовах розгортання Державним казначейством Франції системи інформування про майбутні видатки дає йому змогу ці-

леспрямовано проводити діяльність щодо управління державними фінансами, мінімізувати розмір обов'язкового резервного фонду.

Централізація на загальнонаціональному рівні інформації про всі облікові операції, які проводяться органами казначейства, і яка стала можливою завдяки ефективно функціонуючій телекомунікаційній мережі, забезпечує оптимальне управління наявними коштами. Даними, що стосуються стану використання бюджетних коштів, послуговуються також місцеві виборні органи для проведення експертиз та фінансового аналізу.

На місцевому рівні працівники відділень Державного казначейства керують фінансовими коштами місцевих органів влади: вони займаються збиранням грошових коштів, контролюють і оплачують видатки, ведуть бухгалтерський облік.

Працівники Державного казначейства виконують функції бухгалтерів в організаціях та установах публічно-правового сектора, працюють за кордоном в адміністративних органах. При потребі вони можуть виконувати функції юридичних і фінансових радників при розпорядниках державних коштів, мерах (префектах) і головах генеральних або регіональних рад. За завданням депутатів місцевих органів влади вони складають фінансові звіти і проводять аналіз фінансового стану відповідного органу місцевого самоуправління.

У цілому органи Казначейства Франції забезпечують оперативне управління фінансовими потоками держави шляхом здійснення операцій щодо забезпечення надходження доходів до державної скарбниці та місцевих органів влади й раціонального витрачання бюджетних коштів.

18.4.4. Розмежування повноважень між розпорядниками кредитів і бухгалтерами

Традиційно управління державними фінансами у Франції ґрунтується на принципі розмежування повноважень між розпорядниками кредитів і бухгалтерами. Цей принцип знайшов своє втілення у декреті від 29 грудня 1962 року. Декретом визначаються основні положення з обліку державних фінансових операцій, а також розподіл між функціями розпорядників кредитів і бухгалтерами, як особами, абсолютно незалежними один від одного.

Розпорядник кредитів (ним може бути мер, голова (президент) генеральної або регіональної ради) є особою виборною, що забезпечує виконання повноважень, які на нього покладаються відповідним виконавчим органом колективу. *Бухгалтер* – державний службовець, який несе відповідальність за стан бюджетних коштів, і призначається на посаду постановою міністра.

Розмежування повноважень між розпорядниками кредитів і бухгалтерами здійснюється відповідно до принципу спеціалізації та розподілу завдань, при якому роль кожного учасника чітко визначена. Таке розмежування повноважень не призводить, однак, до розрізненості їхніх дій. Їхня діяльність підпорядковується досягненню спільної мети – забезпечити прозоре та цільове використання бюджетних коштів.

Розпорядники кредитів (їх називають також управляючими) приймають зобов'язання, проводять розрахунки доходів і видатків бюджетів, готують необхідні документи для здійснення бюджетних операцій, які дають бухгалтерам юридичне право виконувати свої функції.

Розпорядники кредитів поділяються на:

- ✓ головних – в особі прем'єр-міністра, міністрів, керівників державних служб, які можуть делегувати право підпису своїм підлеглим (членам кабінетів, керівникам адміністрації) і фінансуються з бюджету;
- ✓ молодших – представлених на рівні районів та департаментів префектами.

Розмежування повноважень у процесі виконання бюджету передбачає ведення двох видів обліку: *облік розпорядників кредитів (адміністративний облік) і облік бухгалтерів.*

Відповідно до цього розпорядники ведуть облік операцій, що здійснюються під їхню відповідальність. Це дозволяє мати інформацію про суму наявних асигнувань для прийняття зобов'язань, а також суму коштів для оформлення платіжних документів (тобто інформацію про управлінську діяльність розпорядника як виконавчого органу).

Бухгалтери за вказівками розпорядників під свою матеріальну відповідальність забезпечують зберігання й управління коштами колективу, отримання доходів, здійснення видатків, а також ведення операцій з бюджетними коштами.

Перед проведенням будь-якої платіжної операції бухгалтер повинен перевірити її законність на предмет:

- ✓ підтвердження особи розпорядника кредитів: чи дійсно це є особа, яка наділена відповідними повноваженнями;
- ✓ наявності асигнувань, з яких проводяться видатки;
- ✓ спрямування видатків на статті, які відповідають їх характеру та цілям;
- ✓ правильності віднесення видатків на відповідні статті через перевірку точності розрахунків;
- ✓ цільового використання коштів шляхом перевірки документів, які підтверджують факти надання послуг;
- ✓ адресності зарахування коштів на рахунки тих осіб, які виконали роботи чи надали послуги.

Якщо за результатами контролю з'ясовується, що мали місце окремі порушення, то бухгалтер в силу наданих йому повноважень мотивованим рішенням може призупинити проведення платежів і повідомити про це розпорядника.

У процесі та після виконання бюджету проводиться контроль якості роботи розпорядників кредитів і бухгалтерів.

Діяльність розпорядників контролюється вибраним органом, бухгалтером і регіональними розрахунковими палатами. Вона піддається також адміністративному контролю з боку представника держави в департаменті, де його рішення перевіряються на предмет законності.

Бухгалтер як державний службовець знаходиться в ієрархічному підпорядкуванні міністра фінансів. Тому контроль за діяльністю державних бухгалтерів здійснює Генеральна фінансова інспекція відповідно до умов, визначених розпорядженнями міністра фінансів. Проведені ними операції з бюджетними коштами підлягають також контролю з боку їх безпосередніх керівників та інших служб, які мають на це повноваження.

18.4.5. Бюджетні повноваження державних бухгалтерів

Державні бухгалтери знаходяться у штаті казначейства з усіма подальшими наслідками щодо їх матеріальної відповідальності за будь-які незаконні дії та фінансову звітність. Розрізняють чотири категорії державних бухгалтерів, кожна з яких наділена відповідними бюджетними повноваженнями:

- ✓ бухгалтери казначейства;
- ✓ бухгалтери фінансових адміністративних органів;
- ✓ спеціальні бухгалтери казначейства;
- ✓ бухгалтери приєднаних бюджетів.

Права, обов'язки та відповідальність кожної категорії бухгалтерів, а також центрального бухгалтерського агента казначейства зафіксовані у відповідних нормативних документах.

Бухгалтери казначейства під керівництвом міністра фінансів за вказівкою розпорядника кредитів виконують усі операції за доходами та видатками загального бюджету і спеціальних рахунків казначейства, ведуть рахунки місцевого органу самоуправління, а також усі казначейські операції, що відносяться до компетенції держави, за винятком тих, реалізація яких покладається на інших державних казначеїв.

Бухгалтери казначейства забезпечують цілісність і збереження коштів і цінностей, які належать державним організаціям; управляють коштами та їх оборотом на рахунках; зберігають бухгалтерські документи, а також документи, які підтверджують правильність проведених операцій. Вони уповноважені здійснювати операції покупки, продажу, арбітражу цінних паперів, випущених державою. Разом з тим вони не можуть укладати будь-які термінові угоди. Бухгалтери проводять ці операції за посередництва професіональної палати маклерів Паризької біржі.

Для виконання покладених на бухгалтерів завдань вони мають право:

- ✓ приймати до виконання прихідні ордери, передані їм розпорядниками, боргові вимоги, встановлені контрактом, та отримувати за борговими зобов'язаннями суми, на які мають право державні установи;
- ✓ здійснювати оплату витрат за наказом акредитованих розпорядників по пред'явленню документів, що підтверджують право вимоги кредитора, а також приймати рішення у випадку протестів чи інших судових розпоряджень;
- ✓ здійснювати операції з фондами і рахунками, що є в наявності;
- ✓ забезпечувати охорону та збереження грошових коштів і цінностей, що належать державним установам;
- ✓ зберігати документи, що підтверджують правильність проведених операцій, та бухгалтерські документи ;
- ✓ вести бухгалтерський облік усіх проведених операцій з державними коштами.

За результатами виконання бюджету бухгалтер казначейства складає річний управлінський звіт, де відображається результат виконання дохідної і видаткової частин бюджету колективу. Не пізніше ніж 1-го липня року, наступного за звітним, звіт передається місцевому органу.

Уповноважені (виборні) органи місцевого самоуправління перевіряють звіт і приймають відповідне рішення про його затвердження або відхилення. Якщо видатки були перераховані неправильно і без причини не надійшли доходи, то відповідальність несе державний бухгалтер, який компенсує борг за рахунок власних коштів.

Певними повноваженнями щодо контролю фінансової звітності бухгалтерів наділена Регіональна рахункова палата. Рахункова палата здійснює перевірку належного використання державних коштів: асигнувань, фондів, цінних паперів тощо. Вона має також повноваження щодо перевірки фінансової та управлінської документації приватних організацій, які отримують фінансову допомогу з боку держави. Якщо в процесі перевірки фінансової звітності суддя рахункової палати виявить

певні порушення у діях бухгалтера, він притягається до адміністративної та матеріальної відповідальності.

Головні бухгалтери казначейства централізують проведені операції на рахунках казначейства, що здійснюються державними бухгалтерами, підзвітними особами (управляючими) та місцевими агентами (кореспондентами) казначейства.

Бухгалтери фінансово-адміністративних органів несуть відповідальність за стягнення податків, мита, митних зборів, орендної плати, а також податкових штрафів та пов'язаних з ними судових витрат.

Спеціальні бухгалтери казначейства відповідно до декрету міністра фінансів виконують операції, що стосуються спеціальних категорій доходів і видатків.

Бухгалтери приєднаних бюджетів виконують усі операції за доходами та видатками, а також казначейські операції, що є наслідком виконання цих бюджетів. Вони також несуть відповідальність за різні операції, що виконуються на рахунках казначейства. Якщо їх посада відповідає посаді головного бухгалтера, то вони централізують операції молодших бухгалтерів, що перебувають у їх підпорядкуванні, а також операції, що здійснюються іншими державними бухгалтерами.

Центральний бухгалтерський агент казначейства на свою відповідальність здійснює операції за доходами та видатками, що відносяться до виконання закону про державний бюджет, і забезпечує завершальну централізацію обліку всіх фінансових операцій держави.

Він допомагає зробити розрахунки щодо емісії грошових знаків, державних цінних паперів, управління та погашення державного боргу, забезпечує проведення операції з бюджетними коштами та кореспондентами казначейства як на національному рівні, так і з міжнародними організаціями.

Після централізації всіх операцій загального бюджету та спеціальних рахунків, проведених головними бухгалтерами, центральний бухгалтерський агент казначейства складає бухгалтерський звіт за рік і передає його міністру на затвердження.

Міністр фінансів своїми постановами визначає терміни, в які різні категорії бухгалтерів у кінці періоду управління мають закінчити роботу щодо зарахування бюджетних операцій минулого року, закрити рахунки і визначити рахунок управління.

Рахункова палата розглядає рахунки державних бухгалтерів, встановлює їх відповідність загальному рахунку управління фінансами.

Працівники системи державного казначейства, загальна чисельність яких у Франції складає понад 59 тис. чоловік, несуть матеріальну відповідальність за виконання ними операцій щодо зберігання грошових коштів і матеріальних цінностей, своєчасність та правильність оплати рахунків.

18.3.6. Політика фінансової децентралізації

Починаючи з вісімдесятих років минулого століття Франція пішла по незворотному шляху децентралізації. Основна ідея децентралізації полягала в тому, щоб закріпити права і свободи адміністративних утворень: комун, департаментів, регіонів.

Принципи вільного місцевого самоуправління, проголошені Конституцією Франції, знайшли своє втілення у затвердженому 2 березня 1982 року за № 82-813 законі "Про права і свободи комун, департаментів, регіонів", яким були значно розширені права територій. Разом з тим з метою збереження унітарного характеру

держави передбачалось проведення контролю за діяльністю місцевих органів самоуправління з боку держави.

Основні завдання, які мали бути досягнуті в процесі децентралізації полягали у наступному:

- ✓ утвердження прав і свобод комун, спрощення процедур попереднього контролю за діями комун та встановлення наступного контролю над ними;
- ✓ надання функцій виконавчої влади в департаменті, які раніше виконувались префектом, Президенту (голові) Генеральної ради;
- ✓ формування й організація регіону як органу місцевого самоуправління і представництва держави в регіоні.

Здійснювана упродовж останніх тридцяти років політика децентралізації крім функціональних компетенцій територіальних органів суттєвою мірою посилила їх вагомість та значимість. Однак процес фінансової децентралізації у Франції ще далекий до завершення. Зокрема, це стосується питань, що лежать у сфері надання державою місцевим бюджетам дотацій та субвенцій.

У даний час розглядається декілька напрямків реформ, що стосуються як системи місцевого оподаткування, яка має тенденцію до скорочення податків, так і фінансової допомоги держави для фінансової підтримки територій.

Місцева податкова система є важливим джерелом бюджетних надходжень місцевих колективів, яка дозволяє їм забезпечувати надання суспільних послуг населенню. У загальній складності у Франції нараховується біля 40 видів місцевих податків, необхідність яких визначається законодавчими зборами місцевих органів. У структурі податкових надходжень переважають прямі місцеві податки, які складають понад 70% місцевої податкової системи.

Основними видами *прямих місцевих податків* є наступні:

- ✓ *земельний податок на забудовані ділянки*. Для стимулювання будівництва окремі категорії платників звільняються від сплати податку. Це стосується забудов, призначених виключно для сільськогосподарського користування;
- ✓ *земельний податок на незабудовані ділянки*. Він сплачується власником з незабудованих ділянок, які приносять чи можуть приносити дохід;
- ✓ *мито на житло* сплачується юридичними і фізичними особами, які володіють або користуються умебльованими приміщеннями, призначеними для житла;
- ✓ *професійне мито* (запроваджене на заміну раніше сплачуваного патентного збору) сплачується юридичними і фізичними особами, які здійснюють професійну неоплачувану діяльність.

У структурі *непрямих податків* найбільшу питому вагу займають платежі за реєстрацію технічного паспорта на автомобіль (біля 55%) та різні надбавки до ставок непрямих податків (біля 40%).

Участь держави у наповненні місцевої скарбниці полягає у стягуванні податкових платежів і їх перерахуванні отримувачам через служби державних казначеїв. Через властиві їй важелі держава гарантує суму затверджених податкових поступлень.

У випадку недоотримання місцевим органом гарантованих поступлень держава виплачує їм різницю між затвердженими і стягненими сумами. Таким чином, держава забезпечує місцевим органам фінансові компенсації, призначені для покриття втрат доходів, спричинених встановленими податковими пільгами чи звільненнями від сплати податків.

Надання допомоги здійснюється з 1999 року відповідно до "Договору розвитку і солідарності", яким гарантується збільшення допомоги з врахуванням інфляції, а також надбавки відповідно до зростання темпів ВВП. Держава надає фінансову допомогу адміністративно-територіальним утворенням як на їхні поточні видатки, так і на капітальні вкладення.

Фінансування поточних видатків здійснюється у вигляді дотацій (наприклад, дотації міської солідарності, яка розподіляється між комунами, що знаходяться у важкому стані; дотації сільської солідарності, яка надається малим комунам з незначними коштами та субвенцій, які виплачуються галузевими міністерствами (наприклад, на заходи по вдосконаленню громадського транспорту і дорожнього руху).

Фінансова допомога для капітальних вкладень надається у вигляді загальної дотації на капітальне будівництво та цільових субвенцій на капітальне будівництво. Відповідно, фінансова допомога держави місцевим органам влади може мати узагальнений або спеціальний характер.

Спеціальна допомога призначена для конкретних видатків. Прикладом такої допомоги є спеціальні інвестиційні субсидії держави, призначені для особливих операцій. Вони, як правило, виплачуються галузевими міністерствами (сільського господарства, юстиції, освіти тощо).

Узагальнена допомога не призначена для конкретних цілей і використовується на розсуд отримувача. Така допомога розцінюється як загальна дотація (на функціонування, закупівлю обладнання, децентралізацію тощо).

Останніми роками спостерігається зростання частки загальних дотацій у структурі фінансової допомоги держави. Така тенденція сприяє посиленню самостійності децентралізованих колективів. Адже отриманими від держави коштами вони можуть вільно розпоряджатися на свій розсуд.

Значну частину своїх капіталовкладень місцеві органи самоуправління фінансують за рахунок позик. Згідно з законом "Про права і свободи комун, департаментів, регіонів" місцеві органи звертаються за позиками до банківського сектора, який пропонує їм широкий спектр фінансових продуктів. Запозичені кошти служать виключно для фінансування капітальних витрат і не можуть використовуватися для покриття дефіциту бюджету, поточних витрат або недостатності власних коштів для погашення боргу.

Планування як основної частини боргу, так і відсотків по ньому, є обов'язковим видом видатків місцевого органу самоуправління. З моменту прийняття законів про децентралізацію держава більше не гарантує позики місцевих органів самоуправління, а державне майно не підлягає відчуженню і не може надаватися під заставу. Тому при плануванні запозичень місцевий орган повинен детально проаналізувати вид відсоткової ставки (плаваюча чи фіксована), порядок погашення боргу (постійним основним капіталом, щорічними постійними виплатами, погашенням у кінці терміну), термін погашення, валюту.

При цьому слід пам'ятати, що в результаті коливань відсоткової ставки на фінансових ринках сприятливі умови запозичень при укладанні договорів з часом можуть стати для місцевого органу непосильним тягарем. Для зменшення ризиків, пов'язаних зі зміною відсоткової ставки, рекомендується брати одну третю позики за фіксованою ставкою, одну третю – за плаваючою, решту – за фіксованою або плаваючою ставками залежно від змін відсоткової ставки і прогнозів керівників місцевих органів самоуправління.

Термін запозичення залежить від виду фінансованого об'єкта і ставки по договору. Так, при проведенні цільових операцій термін позики не повинен перевищувати терміну життєвого циклу придбаного обладнання. При невисокій ставці доцільно максимально продовжити термін погашення боргу. При дуже високій ставці потрібно скорочувати терміни погашення, навіть якщо при цьому збільшаться щорічні виплати.

Для раціоналізації заборгованості держава цілеспрямовано проводить політику управління боргом. При цьому ставиться за мету: скоротити розмір видатків з обслуговування фінансових операцій, спростити способи обслуговування боргу, зменшити ризики, пов'язані з відсотковою ставкою.

Для управління боргом використовують кілька методів:

- ✓ *довгострокове погашення* як спосіб використання непродуктивного капіталу, який місцеві органи самоуправління не мають можливості розмістити іншим чином з метою отримання процентів;
- ✓ *метод ущільнення і згладжування* полягає у скороченні можливих ліній і у зміні порядку погашення боргу для того, щоб рівномірно розподілити навантаження щодо погашення по роках або упродовж року;
- ✓ *засоби покриття* дають можливість у повному обсязі або частково застрахуватися від можливих збитків через коливання відсоткових ставок. Так, для страхування від зниження ставок укладається договір з фіксованою ставкою. Застрахуватися від підвищення відсоткових ставок можна через укладання договорів з плаваючою ставкою;
- ✓ *складні банківські продукти* – нові продукти фінансування, які відрізняються від класичних запозичень більшою гнучкістю. Це, зокрема, банківські продукти, які синтезують класичну позику і лінію грошових коштів, а також позики із залученням прогресивних капіталів.

Грошові відносини між державою і місцевими органами влади базуються на принципі єдності каси державного казначейства. Відповідно до цього принципу місцеві органи влади та державні установи зобов'язані депонувати вільні залишки коштів, а також кошти, що підлягають використанню у майбутньому, на рахунках, відкритих в органах казначейства.

Таким чином, вони вступають у кореспондентські відносини з органом казначейства. Казначеї здійснюють операції з депонованими коштами за розпорядженням і на користь кореспондентів. Про фінансовий стан колективів орган казначейства зобов'язаний періодично інформувати місцевих розпорядників кредитів.

Рахунок кореспондента в казначействі не може бути дебетовим. У разі недостатності коштів, видатки не оплачуються.

Як винагороду за депонування грошових коштів місцевих органів влади, держава надає їм безкоштовний кредит в сумі однієї дванадцятої від встановленої суми доходів від прямих місцевих податків. Незважаючи на те, що основна сума податків стягується в осінній період, держава перераховує ці суми місцевим органам кожен місяць. У такий спосіб держава забезпечує безкоштовне касове обслуговування бухгалтером казначейства кореспондентів без вимоги підтверджуючих документів. А місцевий бюджет регулярно поповнює свою дохідну частину.

Авансування місцевих прямих податків відображається на спеціальному рахунку казначейства, сума кредитів на якому щорічно затверджується парламентом.

Слід зазначити, що принцип єдності каси і обов'язкового депонування вільних коштів в казначействі не перешкоджає місцевим органам влади раціонально управляти вільним оборотним капіталом.

Для того, щоб уникнути небезпеки призупинення платежів, місцеві органи влади намагаються звести до мінімуму вільний залишок грошових коштів. З цією метою ними проводиться різнопланова робота: затвердження планів вільних оборотних засобів, які би включали місячні прогнози надходжень та виплат; розробка бюджетного прогнозу на два або три роки, що включає програму інвестицій тощо. Чимале значення для місцевих органів має оперативна інформація, отримана від органу казначейства, про стан рахунку, на якому зберігаються їхні оборотні кошти.

Особливою рисою політики децентралізації є відміна адміністративного нагляду за діяльністю територіальних утворень. Для контролю за фінансовою діяльністю територій у кожному регіоні створюються рахункові палати, які крім того беруть безпосередню участь у формуванні місцевих бюджетів.

18.4.7. Організація бюджетного процесу на місцевому рівні

18.4.7.1. Структура місцевого бюджету

Місцевий бюджет складається з двох частин – дохідної і видаткової. Дохідна частина місцевого бюджету формується за рахунок:

- ✓ внутрішніх джерел – місцевих податків, доходів від муніципальної власності, місцевого господарства;
- ✓ зовнішніх – дотацій (частка міжбюджетних трансфертів із державного бюджету складає біля 30%), а також кредитів, як державних, так і приватних.

Видаткова частина місцевих бюджетів складається з двох основних частин: поточних видатків та капітальних видатків. Кожна з цих частин повинна бути збалансованою: доходи мають дорівнювати видаткам.

Поточна частина відображає всі операції за доходами та видатками, необхідними для забезпечення поточного (оперативного) управління діяльністю служб місцевого колективу.

Бюджет поточних видатків містить видатки, необхідні для функціонування муніципальних (комунальних) служб, а саме планові видатки (на оплату праці працівників, виконання робіт з поточного ремонту будівель, споруд тощо), а також фінансові видатки з виплати відсотків по боргових зобов'язаннях.

Фінансується бюджет поточних видатків переважно за рахунок податкових надходжень, державних дотацій, поступлень від державного майна (орендна плата) та господарських об'єктів (шкільні їдальні тощо).

Бюджет капітальних видатків містить, в основному, разові операції органу місцевого самоврядування і виражається у зміні вартості його майна: придбання транспортних засобів, будівництво споруд, будівель тощо.

Принципи віднесення рухомого майна на бюджет капітальних видатків визначаються законодавством. До капітальних видатків включають також погашення основної суми боргу.

Фінансування даної частини бюджету забезпечується за рахунок власних коштів місцевого колективу, а також за рахунок коштів, отриманих місцевим органом на

безповоротній основі (перерахування з бюджету поточних видатків, дотацій, субвенцій), або шляхом запозичень.

Для бюджету поточних видатків характерним є перевищення доходів над видатками. Ці кошти направляються перш за все на погашення позик місцевого колективу. Вони можуть використовуватися також для самофінансування, що дозволяє поповнити фінансування інвестицій, передбачених місцевим органом.

При цьому важливо дотримуватись принципу збалансованості кожної із частин бюджету. Тому у проекті бюджету потрібно відобразити перенесення надлишкових сум з бюджету поточних видатків до бюджету капітальних видатків. У результаті проведених операцій зменшиться видаткова частина бюджету поточних видатків, відповідно збільшиться дохідна частина бюджету капітальних видатків.

18.4.7.2. Порядок прийняття місцевого бюджету

Місцевий бюджет є основним актом у сфері місцевих фінансів. Це прогнозний документ, в якому плануються та затверджуються представницьким органом доходи і видатки місцевого органу самоврядування на бюджетний рік, до якого можуть вноситись зміни упродовж процесу його виконання.

Прийняттю місцевих бюджетів (за виключенням комун, де проживає менше ніж 3500 жителів) передує обговорення напрямків соціально-економічного розвитку територій, яке проводиться за два місяці до бюджетного обговорення.

Починається бюджетний цикл місцевого колективу з розробки *початкового бюджету*. Розробляють проект бюджету місцеві виконавчі органи.

Подається на затвердження проект місцевого бюджету на рівні комун мером, департаментів – Президентом генеральної ради, регіону – Президентом регіональної ради. У департаментах та регіонах проект бюджету передається членам дорадчого органу не пізніше ніж за 12 днів до початку обговорення бюджету.

Затвердження місцевих бюджетів відбувається виборним органом на пленарному засіданні шляхом постатейного голосування. Крім затверджених голосуванням статей, до бюджету додаються різні довідкові додатки (звіт про заборгованість, звіт про грошові кошти, зобов'язання комуни тощо).

Бюджет має бути прийнятий місцевим виборним органом до 31 березня відповідного року (закон від 2 березня 1982 року). Через 15 днів після затвердження закону він передається на розгляд представнику держави.

Прийняття початкового бюджету дозволяє меру здійснювати операції за доходами та видатками, затвердженими в бюджеті на період з 1 січня по 31 грудня календарного року.

Початковий бюджет має яскраво виражений прогнозний характер, оскільки при його складанні ще невідома вся необхідна фінансова інформація, зокрема, ставки місцевих податків. Тому в процесі виконання місцевих бюджетів вносяться зміни, що дозволяють коригувати планові показники. Зміни можуть вноситися у будь-який час упродовж бюджетного року.

За необхідності приймається *доповнюючий (або додатковий)* бюджет. Він складається у випадку необхідності і в момент, коли стають відомі результати виконання бюджету попереднього року. В основному це відбувається у другому півріччі та дозволяє врахувати результати виконання бюджету за попередній бюджетний рік.

Складаються додаткові бюджети відповідними спеціалізованими місцевими службами (водопостачання, каналізація тощо), а затверджуються колегіальним ор-

ганом. Ці бюджети дають можливість встановити реальну вартість певної послуги і визначити точну ціну, яку мають платити самі користувачі для збалансування рахунків.

Слід зазначити, що складання доповнюючих бюджетів має тенденцію до втрати свого значення. Тому коригуючі зміни, які відбуваються упродовж бюджетного року, здійснюються шляхом прийняття простого *модифікаційного рішення*. Таке рішення може бути прийнятим у будь-який момент після прийняття початкового бюджету.

Окрім цього, місцеві публічні установи, які здійснюють управління деякими службами (центр соціальної допомоги, шкільні каси), а також установи міжкомунальної співпраці (синдикати, спілки комун) формують *автономний бюджет*, який затверджується керівним органом цієї установи.

18.4.7.3. Виконання місцевого бюджету

У процесі виконання місцевого бюджету приймають участь різні органи місцевої влади. На кожного з них покладаються певні функціональні повноваження. Їхні завдання чітко визначені чинним законодавством, а діяльність спрямована на досягнення спільної мети: задоволення потреб місцевого органу та підвищення ефективності управління місцевими фінансами. Це підводить до необхідності зближувати їхні компетенції шляхом організації їхньої діяльності на умовах партнерства, адаптованого до місцевих умов.

Діяльність посадових осіб, які несуть відповідальність за виконання дохідної та видаткової частин місцевого бюджету, базується на принципі розмежування функцій між розпорядниками і бухгалтерами (муніципальними казначеями)[7]. Цей принцип закріплений Декретом від 29 грудня 1962 року. Згідно з ним кожен з учасників бюджетного процесу наділений відповідними повноваженнями.

Розпорядник місцевого бюджету, яким є виконавчий орган територіального утворення, – мер у комуні, президент (голова) генеральної ради у департаменті, президент регіональної ради в регіоні – здійснює безпосереднє керівництво процесом виконання дохідної та видаткової частин місцевого бюджету. Для цього він приймає зобов'язання по видатках комуни в межах бюджетних асигнувань. Після перевірки факту виконаних робіт чи наданих послуг дає дозвіл на їх оплату.

Відповідно до принципу розмежування повноважень між розпорядниками і бухгалтерами розпорядник не має права особисто витрачати кошти. Тому він делегує ці повноваження бухгалтеру (муніципальному казначею) шляхом виписки платіжних доручень, які матеріалізують виконання видаткової частини місцевого бюджету. До доручень додаються відповідні підтверджуючі документи. При цьому виписується бухгалтерський документ, що дозволяє рахунковій палаті провірити дотримання бухгалтером його обов'язків. Це документ довільної форми, обов'язковими реквізитами якого є: назва місцевого органу самоуправління, фінансовий рік, прізвище бухгалтера, бюджетна стаття, призначення видатків, реквізити кредитора. За результатами контролю правильності прийняття доручень до виконання, а також оплати відповідно до вимог розпорядника бухгалтер може притягатися до адміністративної та матеріальної відповідальності.

---

[7] Державні бухгалтери у Франції знаходяться у штаті казначейства.

У деяких випадках розпорядник може виписувати колективні або загальні платіжні доручення (наприклад, якщо декілька рахунків одного і того ж постачальника відносяться до однієї і тієї ж статті бюджету).

Муніципальний казначей після проведення процедури контролю візує платіжні доручення, бере зобов'язання щодо їх виконання, здійснює оплату видатків місцевого органу. При перевірці правильності платіжного доручення він має впевнитися, що дане доручення і підтверджуючі документи відповідають за формою чинним законодавчим і нормативним актам. Зокрема, контролюється призначення платежу, наявність бюджетних асигнувань, правильність віднесення видатків (на поточні чи капітальні) тощо.

Якщо документи оформлені вірно, вони приймаються до виконання. У випадку негативного результату перевірки документи повертаються на доопрацювання. При цьому у письмовій формі розпорядник інформується про причини відмови від прийняття документів до виконання, а також про необхідні заходи для їх приведення до порядку.

У даному випадку розпорядник може поступити наступним чином: привести документ у відповідність до встановлених вимог, відкликати платіжне доручення, а також вимагати від бухгалтера здійснити оплату. Така вимога зобов'язує останнього здійснити оплату з порушеннями, а тому відповідальність за неї несе розпорядник. Вимога розпорядника не може бути виконаною, якщо: відсутні бюджетні асигнування, недостатньо грошей на рахунку, повна відсутність підтвердження наданих послуг тощо. За цих умов контроль з боку казначея виключає перевірку доцільності проведених виплат (це входить до компетенції розпорядника, а також перевірку законності (ця функція закріплена за представником держави).

За наявності коштів бухгалтер здійснює їх перерахування. При відсутності на рахунку достатньої суми він повідомляє про це розпорядника, який встановлює порядок черговості оплати в міру поступлення коштів (шляхом часткової оплати).

Проведені операції щоденно реєструються бухгалтером у відповідних бухгалтерських регістрах. Розпорядник також реєструє операції з видачі платіжних документів за доходами та видатками у своєму обліку, щоб мати можливість постійно відслідковувати використання бюджетних асигнувань та забезпечити виконання бюджетних призначень, затверджених муніципальною радою. Такий облік ведеться методом простих записів і відображає стан виконання бюджету за доходами та видатками, а також результати бюджетного року.

Бухгалтерський облік, який здійснює муніципальний казначей методом подвійного запису, є більш повним. У ньому знаходять відображення майновий стан комуни, її дебіторська і кредиторська заборгованість, а також стан її фінансового забезпечення. Щодо формування дохідної частини місцевого бюджету розпорядник готує відповідні платіжні документи (прихідні ордери, виконавчі листи, які матеріалізують відносини місцевого органу самоуправління з його боржником) на отримання доходів.

Муніципальний казначей контролює законність і правильність цих документів, приймає зобов'язання щодо їх виконання, робить відповідні бухгалтерські записи, забезпечує отримання місцевим органом доходів. Отримання доходів від платників здійснюється на договірній основі. Крім того, відповідно до статусу державного бухгалтера він має право на стягнення коштів із злісних неплатників шляхом спірного стягнення в судовому порядку.

Відповідно до закону про децентралізацію муніципальний казначей уповноважений консультувати місцеві органи самоуправління з питань формування бюджету, господарської і фінансової діяльності, ведення обліку. При органах місцевого самоврядування і місцевих державних установах він забезпечує стягнення платежів, здійснює оплату видатків, проводить аналіз фінансового стану територіальної одиниці, управляє касовою готівкою, а також заходами, спрямованими на економічний розвиток території.

Ці функції стають дедалі різноманітнішими і базуються на більш ефективній організації роботи. Так, розпорядник інформує казначея про окреслені плани, а казначей за допомогою програми фінансового аналізу проводить розрахунки і моделювання для визначення наслідків реалізації плану відповідно до прийнятої гіпотези: залучення коштів зі сторони для повного або часткового фінансування проекту, вибір оптимального терміну погашення позики, використання самофінансування тощо.

При цьому муніципальний казначей може виконувати два види аналізу:

- ✓ ретроспективний, який зводиться до розгляду даних за минулі періоди, отриманих при реалізації певних рішень;
- ✓ прогнозний, що дозволяє визначити фінансові наслідки тих чи інших рішень на наступні роки.

Результати свого дослідження з обґрунтуванням розглянутих гіпотез, їхніми перевагами і недоліками, можливими наслідками у майбутньому казначей подає розпоряднику. А вже останній приймає рішення щодо реалізації проекту.

Казначей надає розпорядникам консультативну допомогу при формуванні бюджету з таких питань:

- ✓ визначення доходів: розрахунки можливих змін ставок місцевих податків, затверджених територіальним представницьким органом, очікуваних державних дотацій тощо;
- ✓ прогнозування обов'язкових видатків, наприклад, погашення боргу.

Здійснюваний муніципальним казначеєм контроль під час прийняття до виконання планових бюджетних показників дозволяє йому консультувати розпорядника щодо збалансованості бюджету, правильності віднесення і використання бюджетних статей. У процесі виконання бюджету казначей інформує розпорядника про використання асигнувань.

Як виключний держатель (скарбник) грошових коштів територіального утворення муніципальний казначей повинен інформувати розпорядника про фінансовий стан місцевого органу самоуправління. Для рівномірного поповнення грошових коштів місцевого органу муніципальний казначей виконує наступні завдання:

- ✓ слідкує за тим, щоб прихідні документи виписувалися своєчасно і правильно;
- ✓ консультує розпорядника з питань запозичень і проведення тендерів;
- ✓ забезпечує оплату витрат за дорученнями розпорядників у найкоротші терміни.

Казначей інформує розпорядника з питань ведення бухгалтерського обліку (віднесення результатів, створення резервів), а також застосування документів тощо.

Після закінчення бюджетного періоду казначей закриває рахунки і складає звіт про управління фінансами по кожному з прийнятих бюджетів (основному і приєднаних). Звіт відображає бюджетні операції за доходами і видатками місцевого бюджету. Крім цього, він містить загальний баланс всіх рахунків, які веде муніципальний казначей, і бухгалтерський баланс комуни.

Підготовлений казначеєм звіт подається до вищестоящого казначея для перевірки його на предмет відповідності чинним інструкціям і класифікаціям. Завізований вищестоящим казначеєм не пізніше 1 червня року, наступного за звітним, звіт передається розпоряднику.

Розпорядник коштів місцевого бюджету (мер, президент генеральної (регіональної) ради) при закритті бюджетного року, який настає 31 січня, складає адміністративний звіт, де дає порівняльну характеристику прогнозів або бюджетних призначень з результатами реального виконання видаткової і дохідної частин бюджету. У ньому також знаходять відображення результати бухгалтерського виконання бюджетного року.

До 30 червня року, наступного за звітним, адміністративний звіт і звіт про управління фінансами подається розпорядником на затвердження до виборного органу, який встановлює відповідність цих звітів.

Після цього звіти про фінансово-господарську діяльність органів місцевого самоврядування разом з підтверджуючими документами направляються до Регіональної рахункової палати. Там вони піддаються перевірці на предмет дотримання казначеями бухгалтерських норм як в питаннях ведення обліку доходів і видатків, так і в плані виконання ними функцій щодо розпорядження та збереження грошових коштів територіальних одиниць.

Перевірка підтверджуючих платіжних документів, які додаються до звіту про управління фінансами, дає змогу судді рахункової палати оцінити якість здійснюваних бухгалтером операцій. Якщо казначей виконав усі свої зобов'язання, суддею виноситься постанова, якою затверджується звіт казначея за звітний рік.

У випадку виявлення халатного ставлення казначея до своїх обов'язків, виноситься постанова про наявність недостач. У межах недостатності коштів казначей може притягатися до адміністративної та матеріальної відповідальності. Бухгалтери не несуть відповідальності за операції, якщо вони були проведені за законною вимогою розпорядника кредитів.

У даний час закріплюється така функція казначея як інформування та консультування розпорядника з питань прямого місцевого оподаткування. Виконання цієї функції дозволяє казначею за допомогою відповідного податкового органу аналізувати і підтверджувати рішення розпорядників, які стосуються бази і ставки оподаткування.

Для подальшого вдосконалення якості й ефективності фінансового управління місцевими органами самоуправління активно запроваджується нова форма співпраці між розпорядниками і казначеями – підписання домовленостей про партнерство. Така домовленість базується на відповідних інтересах партнерів і направлена на визначення завдань кожної сторони. Таким чином, об'єднуються зусилля партнерів для досягнення спільної мети – ефективного управління місцевими фінансами.

18.4.8. Структура казначейської системи

Державне казначейство Франції є системою органів влади і діє при Міністерстві економіки і фінансів. У своїй діяльності воно підпорядковується Міністру економіки і фінансів та Державному секретарю з питань бюджету, який є заступником міністра з питань бюджету. Деконцентровані служби Казначейства разом з Генераль-

ною дирекцією державного бухгалтерського обліку, якій вони підпорядковуються, складають мережу Державного казначейства.

Організаційна структура казначейської системи Франції регулюється бюджетним законодавством і залежить від її адміністративно-територіального устрою.

Метрополія держави розділена на:

- ✓ *26 регіонів* (з них 4 заморських) – самостійних адміністративно-територіальних утворень. Регіон як місцевий орган влади має самостійне управління. Його виконавчий орган представлений Президентом (головою) регіональної ради, який обирається членами цієї ради, яка в свою чергу вибирається населенням. Президент розпоряджається бюджетом, керує персоналом і проводить політику регіону, спрямовану на економічний розвиток, благоустрій території та професійну освіту. Кожний регіон управляється префектом регіону, який є представником держави, і одночасно префектом головного департаменту регіону;
- ✓ *96 департаментів,* кожний з яких є адміністративним округом держави, в рамках якого діють його місцеві органи управління. Управляє департаментом Генеральна рада, яка вибирається населенням відкритим голосуванням на 6 років. Члени Ради обирають Президента (голову), виконавчу владу департаменту, що розпоряджається бюджетом і керує персоналом. До основних компетенцій департаменту належить: економічна, соціальна, культурна і туристична діяльність, будівництво й утримання в порядку коледжів, врегулювання земельних питань, громадський і шкільний транспорт, сільськогосподарський розвиток і допомога комунам;
- ✓ *біля 37 тис. комун* (з яких 183 відносяться до заморських департаментів і територій) як первинні територіальні одиниці управляються Муніципальною радою. Вибрані населенням на 6 років муніципальні радники обирають між собою мера, який являється виконавчою владою комуни і розпоряджається її бюджетом. Бюджет комуни формується за рахунок податкових надходжень, державних дотацій, позик, надходжень від використання майна. Комуна опікується питаннями міського будівництва, громадського і шкільного транспорту, соціальних проблем, будівництва і підтримання в порядку шкіл, збору домашніх відходів. Комуни можуть об'єднуватися у виборчі округи – *кантони*, яких у Франції нараховується 4025.

Крім зазначених трьох рівнів місцевих органів влади виділяють ще структури міжкомунальної кооперації, яких нараховується понад 20000.

Відповідно казначейська система Франції складається з Головного управління та його територіальних органів на місцевому рівні. Взаємовідносини між різними складовими казначейської системи визначаються рівнем розвитку демократичних засад у державі.

Головне управління, штатна чисельність працюючих якого складає понад 1100 чоловік, займається питаннями регулювання, забезпечує координацію та організовує діяльність підвідомчих структур.

У масштабах департаменту територіальні органи казначейства представлені Генеральним казначейським управлінням. У деяких департаментах можуть створюватися також Управління грошових надходжень. Вони мають у своєму складі ряд відділень, які займаються різними видами діяльності і виконують фінансові операції за дорученням держави і місцевих органів влади.

На місцевому рівні (у комунах) базовою ланкою казначейської системи є відділення державного казначейства, яких у Франції нараховується біля 4000 одиниць. У містах вони, головним чином, займаються збиранням податків та керують грошовими надходженнями і видатками місцевих органів влади.

Функціональні повноваження відділень казначейства у сільській місцевості поширюються на кантон, де вони забезпечують збирання податків, фінансове обслуговування підвідомчих йому громадських організацій тощо.

Відділення (представництва) казначейства працюють і за кордоном при деяких посольствах Франції. Там вони виконують фінансові операції, що входять до сфери діяльності Державного казначейства Франції.

Мережа органів казначейства як основного партнера державного сектора на місцевому рівні обслуговує місцеві органи самоуправління на умовах партнерства. Розвиток партнерства являється для Державного казначейства способом співробітництва, адаптованим до специфіки його відносин з місцевими розпорядниками коштів.

Ці дії партнерства спрямовані на покращення якості та підвищення ефективності управління місцевими фінансами завдяки об'єднанню зусиль розпорядника і муніципального казначея для досягнення спільних цілей залежно від визначених пріоритетів. В основі концепції партнерства лежить методологічний підхід, який опирається на аналіз наявної ситуації, визначення напрямів її розвитку та мобілізацію необхідних коштів.

18.4.9. Рахунки казначейства

Для відображення майнового та фінансового стану держави в системі казначейства відкриваються рахунки. Державні рахунки відкриваються щорічно відповідно до закону про державний бюджет. На ці рахунки зараховуються всі надходження до державної казни, з них здійснюються відповідні платежі для конкретних цілей.

Відображаючи операції на відповідних рахунках, держава веде облік бюджетних доходів і видатків, а також облік усіх проведених операцій з бюджетними коштами. Такий облік проводиться з метою аналізу вартості різних заходів, що здійснюються в рамках державних програм.

Усі фінансові ресурси держави відображаються на єдиному рахунку, який вважається загальним бюджетним. Казначейство контролює надходження та виплати по даному рахунку. Кошти, що надходять до державної казни Франції, знаходяться:

- ✓ в метрополії – в Центральному банку (Банк де Франс);
- ✓ на інших територіях зони французького франка – в емісійних або банківських установах;
- ✓ за кордоном – в банківських установах.

Кошти, що знаходяться на поточному рахунку, відкритому у банківській установі на ім'я органу казначейства, згідно з угодою між казначейством і Банком де Франс, приносять доходи за ставками фінансового ринку.

Відповідно до закону про державний бюджет в банківських установах відкриваються також *спеціальні рахунки* казначейства.

Спеціальні рахунки включають наступні види рахунків:

- ✓ *Рахунки спеціальних асигнувань*, на які зараховуються операції, які за рішенням уряду фінансуються окремими коштами. Загальна сума видатків по цьому рахунку не може бути більшою за загальну суму доходів по цьому ж рахунку. Якщо упродовж року доходи по рахунку спеціальних асигнувань будуть вищими запланованих, то кредити за рішенням міністра фінансів можуть бути збільшені в межах цього перевищення.

- ✓ *Рахунок торгівлі* обслуговує операції промислового і комерційного характеру, що виконуються додатково в державному секторі. По цих рахунках не дозволяється здійснювати операції фінансового інвестування, а також позикові операції.
- ✓ *Рахунки з іноземними урядами*, на яких зараховуються операції, що здійснюються за міжнародними угодами.
- ✓ *Рахунки валютних операцій* відображають доходи і витрати валютного характеру. Для цих категорій рахунків розрахунки очікуваних доходів та витрат не є обов'язковими, але короткострокова позика, що встановлюється по кожному з рахунків, має граничний рівень.
- ✓ *Рахунки авансів*, на які записуються позики, що може дозволити міністр фінансів у межах кредитів, відкритих для цієї мети. Рахунок авансів відкривається по кожному дебітору або для конкретної категорії дебіторів. Позики казначейства приносять дохід у вигляді відсотків. Аванс видається на термін, не більше двох або чотирьох років. Якщо позика не виплачена, то залежно від боржника приймається рішення:
  - про негайне погашення;
  - про консолідацію боргу у вигляді позик казначейства, що супроводжується переказом на рахунок позик;
  - про консолідацію можливого збитку.

Рахунки позик реєструють позики, термін яких перевищує чотири роки. Ці кошти надаються державою в межах сум, що відведені для цієї мети або нових операцій, або для консолідації.

На спеціальні рахунки казначейства заборонено списувати витрати на виплату заробітної плати або компенсації державним службовцям, службовцям громадських організацій, державних установ і підприємств.

Всю сукупність доходів і видатків держави упродовж кожного конкретного періоду управління відображають на *рахунках результатів*. На підсумкові рахунки записуються: залишки по дохідній і видатковій частинах загального бюджету, результати приєднаних бюджетів після відрахувань в резерв та переносу залишків коштів на рахунках на новий бюджетний період.

Для визначення загального стану рахунків усі зміни, що сталися на місцях, "централізуються" двома паралельними шляхами:

- ✓ щоденними повідомленнями, що надходять у центральне відділення від філій банку;
- ✓ щотижневими змінами, що вносяться щочетверга головним бухгалтером казначейства на основі повідомлень, які одержані від бухгалтерів казначейства.

Загальний рахунок управління фінансами включає:

- ✓ загальний баланс рахунків як результат синтезу рахунків державних бухгалтерів;
- ✓ розшифровку дохідної частини бюджету;
- ✓ розшифровку видаткової частини бюджету з виділенням суми видатків за статтями;
- ✓ розшифровку операцій по спеціальних рахунках казначейства;
- ✓ розшифровку рахунків результатів.

Цей рахунок ведеться головним бухгалтером казначейства і одночасно – в головному представництві Банк де Франс.

Особливістю цього рахунка є те, що ним може користуватися не тільки головний бухгалтер казначейства, а й бухгалтери, що знаходяться в інших місцях, де розташовані філії Банк де Франс. Рух грошових коштів на цьому рахунку часто сягає дуже великих сум як за доходами, так і за видатками. Вони складають в середньому до 15 млрд. франків за день.

Закон від 4 серпня 1993 р. стосовно статусу Банку де Франс і контролю за діяльністю кредитних установ вимагає, щоб цей рахунок постійно знаходився у стані платоспроможності. Тому два рази на день Банк де Франс повідомляє казначейство про стан державного рахунка.

Кожного четверга здійснюється порівняльне сальдо в центральному агентстві бухгалтерського обліку Державного казначейства, з одного боку, і в Банк де Франс, з іншого. До повноважень Державного казначейства належить забезпечення постійного кредитового сальдо єдиного казначейського рахунка.

18.4.10. Казначейські операції

Органи казначейства Франції проводять операції з коштами державного та місцевих бюджетів, операції, пов'язані з випуском і реалізацією державних цінних паперів, погашенням і обслуговуванням боргових зобов'язань держави тощо.

Казначейські операції включають дії, пов'язані з:

- ✓ забезпеченням державних і муніципальних кас грошовими коштами;
- ✓ обліком та отриманням векселів і облігацій, випущених на користь держави та органів місцевого самоуправління;
- ✓ управлінням коштами, що вкладені кореспондентами, та здійсненням операцій за ними;
- ✓ випуском, конверсією, управлінням і погашенням позик та інших державних зобов'язань.

Казначейські операції здійснюються державними казначеями: самостійно, за розпорядженням розпорядника, або на прохання третьої компетентної особи. Операції проводяться згідно з їх характером у повному обсязі.

Операції щодо зарахування доходів та здійснення видатків проводяться на бюджетних рахунках. Зарахуванню підлягають суми надходжень без співставлення доходів з видатками.

Доходи державних установ включають надходження від податків, мита, митних зборів та інших джерел, встановлених законодавством чи судовими рішеннями. Розрахунки здійснюються шляхом внесення готівкою, чеками, банківськими або поштовими векселями, а також внесками або переказами на один із рахунків, відкритих на ім'я органу державного казначейства.

Боржники можуть також розраховуватися цінними паперами або наданням послуг у натуральній формі. Вони мають право, якщо це передбачено установчими документами, розраховуватися комерційними векселями або облігаціями, що забезпечені дорученнями. Примусове стягнення дебіторської заборгованості здійснюється через пред'явлення документа, що має виконавчу силу.

Видатки державних установ повинні бути передбачені у їх бюджеті та відповідати чинному законодавству. Оплата боргів державною установою здійснюється на підставі розпорядження розпорядника щодо проведення видатків. Розрахунки за видатками проводяться шляхом виплати готівкою, чеками, поштовим або банківським пе-

реказом. Деякі видатки дозволяється здійснити державними цінними паперами, комерційними векселями або іншими засобами, передбаченими законодавством.

Усі проведені операції повинні бути підкріплені відповідними підтверджуючими документами. Обґрунтуванням казначейських операцій можуть бути:

- ✓ договірні сертифікати або відомості про можливість зміни сальдо;
- ✓ чеки, платіжні ордери або розпорядження про переказ, видані власниками депозитних рахунків;
- ✓ документи (позикові або зобов'язуючі), що підтверджують право кредитора чи отримувача.

Документи, що забороняють оплату рахунків, повинні бути надані державному казначею, який здійснює видатки. Державний казначей має право призупинити оплату в разі виявлення порушень і інформує про це розпорядника.

Кореспондентами казначейства є установи і приватні особи, які зберігають свої кошти в казначействі й дають дозвіл здійснювати всі операції через бухгалтерів казначейства. Кожен кореспондент може мати в казначействі тільки один рахунок.

Територіальні органи влади і державні установи повинні здати в казну всю готівку. Правом управляти коштами казни наділені державні казначеї.

18.4.11. Підбір кадрів та управління персоналом у системі казначейства

Виконання функціональних завдань щодо мобілізації державних доходів, оплати видатків держави і державних органів, управління фінансовими ресурсами і державним боргом покладається на окремі категорії службовців. Розрізняють такі категорії службовців:

- ✓ категорія А – державні службовці, які мають ступінь ліценціата (licence), в обов'язки яких входить розробка стратегії і виконання управлінських функцій;
- ✓ категорія В – державні службовці, які мають атестат про середню освіту, до завдань яких входить здійснення оперативних управлінських функцій;
- ✓ категорія С – державні службовці, які мають диплом про середню професійну освіту і є в основному виконавцями.

Залежно від встановлених категорій та функціональних обов'язків державні службовці можуть працювати на відповідних посадах у системі державного казначейства.

Діяльність зазначених категорій службовців регламентується відповідними нормативними документами і передбачає дотримання конкретних обов'язків. В інструкціях, службових записках службовцям роз'яснюють умови виконання покладених на них завдань, поширюють положення професійної етики як сукупність правил і обов'язків, які визначають професію казначея.

Зважаючи на те, що функції службовців Державного казначейства спрямовані на службу інтересів всього суспільства, на них покладаються такі обов'язки:

- ✓ виконання службових обов'язків, що передбачає обов'язкову присутність службовця на роботі; якісне й ефективне виконання ним покладених на нього завдань в інтересах клієнта; повна посвята себе виконанню своїх функцій, що виключає можливість сумісництва посад;
- ✓ дотримання обов'язку ієрархічного підпорядкування, що гарантує ефективне функціонування служби;

- ✓ порядність та інформування вищестоящого керівництва та відповідні органи про правопорушення та зловживання в системі казначейства.

Разом з тим вимоги професійної етики казначея передбачають дотримання ним службової таємниці та професійної стриманості, спрямованих на захист інтересів приватних осіб. Повага інтересів громадян передбачає також дотримання державними службовцями безпристрасності, неупередженості та нейтралітету в процесі виконання ними своїх функціональних обов'язків.

Слід зазначити, що ні досвід, набутий службовцями за час їх роботи у тому чи іншому підрозділі, ні досконале знання та дотримання ними правил, яких вони старанно дотримуються, не є гарантією від здійснення ними помилок. Час від часу службовці можуть чинити різні дисциплінарні проступки, такі як: розкрадання грошових коштів, невиконання податкових зобов'язань по декларуванню доходів і несплаті податків, недотримання режиму роботи чи допущення професійної халатності.

Аналіз дисциплінарних справ за останні роки переконливо доводить, що майже у 90% випадків порушення службовцями правил спостерігається після одинадцяти років служби. Недотримання службовцем правил професійної етики, порушення ним дисципліни тягне за собою накладання відповідних санкцій. Тому нагадування службовцям правил професійної етики упродовж всього терміну служби незалежно від їх чину та стажу роботи стає очевидним та необхідним.

Для ефективного функціонування системи казначейства велику увагу Головне управління приділяє якісному підбору кадрів та ефективному управлінню персоналом. Про популярність професії казначея та важливість виконуваних ним функцій свідчить кількість бажаючих працювати у системі казначейства: в середньому на 2 тис. щорічно наявних вакансій поступають заявки від 85 тисяч кандидатів. Така кількість претендентів дозволяє відібрати талановитих та відданих своїй справі працівників.

Далі після підбору кадрів відбувається їх подальша професійна підготовка, яка повинна забезпечити досягнення працівниками певного професійного рівня, а також можливість його підвищення. Система професійної підготовки казначеїв у Франції традиційно складається з таких взаємнодоповнюючих складових, як:

- ✓ початкова професійна підготовка працівників, що почали працювати в органах казначейства;
- ✓ підвищення кваліфікації вже працюючих спеціалістів;
- ✓ підготовка до конкурсу осіб, які бажають просунутися по службовій драбині.

Професійною підготовкою кадрів для системи казначейства займається Національна школа казначейства, яка постійно реорганізується до потреб підготовки висококваліфікованих фахівців. Значні зусилля у процесі підготовки кадрів спрямовуються як на збільшення числа штатних викладачів Національної школи казначейства, так і на педагогічну підготовку викладачів, одночасно зайнятих на державній службі. В департаментах призначаються радники з питань професійної підготовки, в кожному регіоні – відповідальні за навчання.

Чимала роль у професійній підготовці казначеїв відводиться посиленню ролі керівних органів щодо розробки стратегії управління та організації життєдіяльності колективу. Керівництво розробляє та поширює серед службовців хартію професійної підготовки, що являє собою документ, який регламентує обов'язки керівництва, а також права та обов'язки службовців з метою забезпечення однакових можливос-

тей доступу до навчання і налагодження соціального діалогу. А спеціально розроблена комп'ютерна програма дозволяє відслідковувати подані працюючими заявки на навчання, здійснювати контроль та складати звітність про професійну підготовку кадрів.

18.5. Державне казначейство США

18.5.1. Бюджетний процес та розмежування повноважень між його учасниками

США як федеративна держава має трирівневу бюджетну систему: федеральний (державний), бюджети штатів та місцеві бюджети.

Федеральний бюджет складається з двох частин:

- ✓ *урядового (президентського) бюджету*, звідки фінансуються національні соціально-економічні програми;
- ✓ *довірчих фондів*, які мають цільовий характер і направляються здебільшого на будівництво та підтримку у належному стані федеральних автошляхів, летовищ, електростанцій тощо.

Доходи довірчих фондів формуються за рахунок надходжень від використання державної власності. Окремі соціальні доходи формуються за рахунок внесків працюючих, відрахувань від доходів федерального уряду та підприємств.

Дохідна частина державного бюджету (обсяг якої складає понад 2,5 трлн дол.) формується в основному за рахунок надходжень від індивідуального прибуткового податку, податку на доходи корпорацій, податку на майно, акцизного збору. Третина надходжень до державного бюджету поступає від сплати податку на соціальне страхування, де велику питому вагу займає податок на страхування у зв'язку зі старістю та втратою годувальника.

За рахунок державного бюджету фінансуються заходи щодо соціального захисту населення, підтримки сільського господарства, охорони здоров'я, захисту навколишнього середовища. Значні суми коштів виділяються щорічно з федерального бюджету США на підтримання демократичних процесів у країнах, що стають на шлях ринкових перетворень, забезпечення миру та стабільності в окремих регіонах.

Особливістю формування видаткової частини державного бюджету (обсяг якої складає понад 3,8 трлн дол.) є те, що законом "Про бюджет і процедури бюджетної звітності" встановлено вимоги щодо представлення у бюджеті не структури видатків за видами витрат, а очікуваний результат від реалізації програм або виконання державних функцій.

Бюджетні відносини на місцевому рівні будуються на тісній взаємодії з федеральним урядом. Близько 40–60% доходів регіональних бюджетів (штатів та територіальних одиниць) формуються за рахунок трансфертів. В останні роки спостерігається тенденція до зростання частки місцевих податкових надходжень у доходах місцевих органів, що сприяє процесам децентралізації управління фінансами.

Відповідно до принципу децентралізації урядам штатів і органам місцевого самоврядування надано право вибору напряму фінансування. В основному кошти виділяються на фінансування середньої освіти. Фінансування може здійснюватися наступним чином: за рахунок загальних бюджетних надходжень, цільових податків, лотерейний розіграшів тощо.

Бюджетний процес у США регламентується двома основними законами: "Про бюджет і процедури бюджетної звітності" (1950 р.) і "Про контроль над бюджетом і заморожування фондів" (1974 р.).

Згідно з чинним законодавством, необхідним є багаторічне планування: як правило, береться бюджетний рік плюс прогнозні оцінки на чотири наступні роки для полегшення роботи над новим бюджетом.

Формування бюджету починається щонайменше за 9 місяців до його передачі в Конгрес і за 18 місяців до початку фінансового року. Президент установлює загальні напрями фінансової і бюджетної політики. На їх основі Адміністративно-бюджетне управління, створене при президенті, складає проект державного бюджету.

Підготовлений проект бюджету разом з бюджетним посланням президента не пізніше ніж за 9 місяців до початку нового фінансового року, який у США починається 1 жовтня і закінчується 30 вересня, подається до Конгресу, де він проходить процедуру розгляду у постійних комітетах з бюджету Сенату і Палати представників і затвердження. До 15 квітня вони повинні підготувати першу спільну бюджетну резолюцію, яка містить контрольні цифри доходів і видатків за функціональними напрямками. Не пізніше 15 вересня Конгрес приймає другу спільну бюджетну резолюцію, яка носить остаточний і директивний характер і є власне бюджетом. У випадку розходження висновків щодо бюджету кожної з двох палат створюється узгоджувальна комісія.

Державний бюджет як основний фінансовий документ держави складається з кількох томів, де викладено фінансові пропозиції президента і порядок розподілу коштів. Крім власне бюджету подають також пояснення до нього, історичні довідки, добірку економічного аналізу та брошури, що пояснюють бюджетний процес (загалом понад 2500 сторінок).

Затверджена Конгресом сума асигнувань дає право на прийняття зобов'язань. Тому після затвердження асигнувань Адміністративно-бюджетне управління розподіляє між усіма агентствами повноваження щодо прийняття зобов'язань. Зобов'язання приймаються на квартал (іноді – на рік), а також за видами діяльності, що дозволяє звести до мінімуму необхідність у додаткових асигнуваннях.

Після розподілу бюджетних повноважень відповідальність за використання коштів у межах виділених бюджетних асигнувань і на затверджені цілі несуть міністерства і відомства. Адміністративно-бюджетне управління стежить за поквартальним виконанням відомствами бюджетних призначень, але упродовж року воно зобов'язане надати відомствам всю асигновану суму.

Організовують виконання дохідної частини бюджету Міністерство фінансів та органи податкової служби, видаткової частини – міністерства і відомства федерального уряду. До функцій Міністерства фінансів входить також проведення операцій з емісії державних цінних паперів, розміщення позик серед кредиторів, обслуговування державного боргу.

Контроль за виконанням бюджету покладено на Адміністративно-бюджетне управління і Міністерство фінансів. Широкими повноваженнями щодо поточного і наступного контролю, обліковими та аудиторськими функціями наділене Головне бюджетно-контрольне управління, підзвітне Конгресу США.

Щорічно встановлюється ліміт на державний борг, обсяг якого затверджується Конгресом. Видача позик і кредитних гарантій координується Адміністративно-бюджетним управлінням і Бюджетним бюро Конгресу.

Конгрес упродовж бюджетного процесу стежить за відповідністю бюджету встановленим лімітам асигнувань і контрольним цифрам дефіциту. Він має повноваження подавати пропозиції і вносити поправки до пропозицій виконавчої влади в межах сукупних бюджетних обмежень, що встановлені законом.

Бюджет місцевих бюджетів значно менший за федеральний бюджет і становить близько 1 трлн. дол. Слід зазначити, що у США не має законодавчої норми, яка би констатувала бездефіцитність федерального бюджету. Разом з тим законодавство штатів ставить певні обмеження щодо розміру дефіциту коштів у місцевих бюджетах. Упродовж останніх десятиліть дефіцит (профіцит) у місцевих бюджетах не перевищує 0,75% ВВП, тоді як у федеральному бюджеті дефіцит досягав понад 4% ВВП.

Дохідна частина бюджетів штатів формується в основному за рахунок прибуткового податку на приватних осіб, податку на прибуток корпорацій і податку з продаж. Перші два види податків вносяться у федеральний бюджет за єдиними ставками по всій території країни. Надходження цих податків до бюджетів штатів відбувається за нормативами, що встановлюються місцевими органами законодавчої влади.

Майже п'яту частину надходжень місцевих бюджетів складає податок з продаж. Основним джерелом надходження доходів до місцевих бюджетів нижчих рівнів є податок на власність. Ставка податку на власність розраховується за формулою:

$$\text{Ставка податку} = \frac{\text{Необхідна сума надходжень податку на власність}}{\text{Власність, що підлягає оподаткуванню}} \times 100\%$$

Важливим джерелом фінансування витрат місцевих бюджетів слугують також доходи від послуг комунального господарства, надходження від випуску місцевих позик і лотерей. При цьому процентний дохід, отриманий за цінними паперами, не обкладається прибутковим податком. У такий спосіб держава і місцеві органи влади стимулюють емісію облігацій штатів і муніципальних облігацій. А кожна адміністративна одиниця з урахуванням місцевих умов і особливостей обирає свою структуру податків.

Для фінансової підтримки місцевим бюджетам надається цільова фінансова допомога у вигляді грантів двох типів:

- ✓ блоки-гранти виділяються на фінансування достатньо широкого спектра видаткових статей при встановленні обмежень на перерозподіл коштів між цими статтями;
- ✓ категорійні гранти виділяються на фінансування окремої видаткової програми.

Основним видом фінансової підтримки є програма міжбюджетного вирівнювання, що базується на виділенні трансфертів. Сума належних до виділення трансфертів розраховується відповідно до законодавчо затвердженої формули, яка враховує видаткові потреби і фіскальний потенціал відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

18.5.2. Участь державного казначейства у бюджетному процесі

Державне казначейство США як постійно діючий орган управління державними фінансами було створено на основі закону від 2 вересня 1789 року. З тих пір функції казначейства поступово розширювались і дедалі більше ускладнювались.

Нині Казначейство є головною фінансовою установою США в сфері обліку, мобілізації доходів, емісії грошових знаків і розробки економічної політики держави. Основним призначенням казначейства є сприяння оптимальному управлінню фі-

нансовими ресурсами держави. Казначейство забезпечує своєчасне отримання бюджетними установами необхідних ресурсів для виконання ними своїх завдань.

У своїй діяльності Казначейство США підпорядковується президенту і виконує широке коло економічних і фінансових функцій:

- ✓ формування дохідної частини бюджету за рахунок податків та митних зборів, випуску і продажу облігацій та інших цінних паперів; залучення для збору надходжень установ банківської системи. Кошти зберігаються у банківській системі згідно із системою "рахунок федеральних податкових депозитів / казначейських податків і позик" та програмою інвестицій;
- ✓ оплата видатків згідно з запитом бюджетної установи в межах бюджетних асигнувань. Як платіжний засіб використовуються чеки або електронні перекази. Федеральний резервний банк у Нью-Йорку виступає як агент. Структура асигнувань контролюється як казначейством, так і Адміністративно-бюджетним управлінням;
- ✓ відповідальність за бухгалтерський облік, підготовку інструкцій для установ, отримання їх запитів, підготовку місячних і річних фінансових відомостей. Казначейство використовує систему подвійного запису за касовим принципом для грошово-кредитних активів і зобов'язань. Облік за програмами ведуть галузеві департаменти, які використовують стандартний план рахунків із системою подвійного запису;
- ✓ управління внутрішнім і зовнішнім державним боргом; контроль випуску і обліку державних цінних паперів, встановлення обсягу, термінів і структури розміщення на аукціонах випусків; використання Федерального резерву для підтримки проведення аукціонів; встановлення правил для вторинного ринку казначейських цінних паперів;
- ✓ управління потоками готівки і облік боргових зобов'язань, контроль усіх надходжень і виплат по генеральному рахунку казначейства (який відкритий у Федеральному резервному банку в Нью-Йорку), а також контроль банківських рахунків уряду;
- ✓ нагляд за утворенням та діяльністю національних банків; переведення банків, які мають статус банків штатів, до категорії національних, об'єднання національних банків; відкриття філіалів національних банків;
- ✓ діяльність як агента уряду у сфері міжнародних фінансових відносин та внутрішньої фінансової політики;
- ✓ координація іноземних капітальних вкладень в економіку США та американських інвестицій за кордоном.

До складу казначейства входять Податкове та Митне управління. Тому до функцій Казначейства належить розробка інструктивних та нормативних актів з питань оподаткування та митних зборів, організація та забезпечення діяльності цих органів, контроль за виконанням митного та податкового законодавства.

Казначейство приймає участь у розробці макроекономічних показників соціального й економічного розвитку, проводить розрахунок і дає оцінку бюджетних надходжень. У межах наданих йому повноважень здійснює короткострокове фінансове планування. Фінансові плани складаються на 4-6 місяців із розбивкою їх по днях і щомісячних поновленнях.

Казначейство США відповідає за організацію банківського обслуговування і здійснює платежі майже за всі федеральні відомства. Казначейство має рахунки у Федеральному резервному банку, а також може мати рахунки у комерційних банках.

Видача коштів здійснюється на підставі наказів казначейства. Для переказу коштів з одного бюджетного рахунку на інший необхідним є підтвердження Конгресу.

Казначейство веде спрощений облік усіх проведених операцій з бюджетними коштами, більш детальний облік ведуть відомства. Відповідальність за правильність здійснених видатків несуть Казначейство, глави департаментів спільно з Головним бюджетно-контрольним управлінням.

Щоденно Казначейство складає звіт про касові і боргові операції. Щомісяця складає звіти про доходи і видатки уряду США, про наявні в обігу грошові знаки, про стан внутрішнього боргу США. Казначейство випускає щомісячний бюлетень, де публікує інформацію про:

- ✓ фінансові операції та грошові зобов'язання федерального уряду;
- ✓ рахунки казначейства;
- ✓ статистичні дані про грошовий обіг, федеральний борг;
- ✓ випущені цінні папери, середні норми дохідності по них;
- ✓ валютні резерви, статистику руху капіталу;
- ✓ фінансові операції державних агентств і фондів.

18.5.3. Організаційна структура казначейства

Принципи побудови системи казначейства США регулюються бюджетним законодавством і залежать від адміністративно-територіального поділу держави.

Очолює Державне казначейство США Секретар казначейства. Першим Секретарем казначейства був Олександр Гамільтон (1789–1795 рр.). Власне з його перебуванням на цій посаді пов'язують зміцнення фінансового здоров'я держави. У своїй доповіді Конгресу він наполягав на необхідності повної виплати значного державного боргу, який утворився за роки війни за незалежність. Його фінансова політика була спрямована на відновлення довіри до державного кредиту і сприяла залученню інвестицій.

Як основний економічний консультант Президента Секретар казначейства несе відповідальність за проведення внутрішньої і зовнішньої фінансової політики, розробку рекомендацій щодо податкової політики та управління державним боргом. Він виконує функцію головного представника уряду США в міжнародних організаціях: Міжнародному валютному фонді, Міжнародному банку реконструкції і розвитку, Міжамериканському банку розвитку, Азійському банку розвитку, Африканському фонді розвитку тощо. Він також є членом багаточисельних комітетів і організацій, зокрема, з управління федеральними довірчими фондами такими, як Довірчий фонд для перестарілих, Страховий довірчий фонд для осіб, які стали жертвами стихійних лих.

За законом Секретар казначейства США зобов'язаний подавати до Конгресу річний звіт про фінансовий стан держави.

Секретар казначейства призначає собі помічників з різних питань діяльності, яким безпосередньо підпорядковуються їх заступники:

- ✓ *помічнику секретаря з питань внутрішньої фінансової політики* підпорядковуються заступники з питань політики на ринку капіталів, управління боргом;
- ✓ *помічнику секретаря з економічної політики* – заступники з економічного аналізу в сфері внутрішньої політики і міжнародних економічних відносин;

- ✓ *помічнику секретаря з податкової політики* – заступники, які курують Управління податкового аналізу, Управління з розробки податкового законодавства і Управління економіки промисловості.

Заступнику Секретаря казначейства підпорядковується контролер грошового обігу, до функцій якого входить ліцензування і контроль за діяльністю національних банків.

Відповідно до прийнятого у 1990 р. Закону про казначеїв у найкрупніших федеральних управліннях і агентствах було затверджено посаду казначея, який наділений широким колом обов'язків – від управління бюджетним процесом до управління бухгалтерським обліком і фінансовою діяльністю.

Органи казначейства у США наділені широкими бюджетними повноваженнями. Вони також забезпечують погашення та обслуговування державного боргу, для чого залучають кошти населення. Операції з коштами проводяться з використанням сучасних технологій і електронного документообігу.

18.6. Державне казначейство Великобританії

18.6.1. Склад і структура бюджетної системи

Бюджетна система Великобританії включає такі складові: державний бюджет, державні позабюджетні фонди, фінанси (бюджети і позабюджетні фонди) місцевих органів влади, фінанси корпорацій.

Державний бюджет містить дві частини: Консолідований фонд і Національний фонд позик. Основну частину бюджету складає Консолідований фонд, на якому акумулюються доходи і звідки здійснюються видатки на поточні цілі. Доходи Консолідованого бюджету формуються за рахунок податкових поступлень. Серед прямих податків найбільшу питому вагу займає прибутковий податок з фізичних осіб, ставки якого диференційовано від 0 до 45%.

Нарахування податку на прибуток у Великобританії здійснюється за групами залежно від джерела отриманого доходу. Розрізняють п'ять груп джерел отримання доходу, кожна з яких оподатковується за певними принципами:

Група А – доходи від власності та орендованого майна (землі, будинку, квартири), а також доходи від колишньої групи В (комерційна експлуатація лісів, що знаходяться у приватній власності);

Група С – доходи від облігацій державних позик;

Група D – доходи від виробничо-комерційної діяльності (наприклад, прибуток власника магазину), від надання послуг особами вільних професій (адвокатами, лікарями і т. п.), аліменти, гонорари, доходи британських підданих від цінних паперів і майна, що знаходиться за кордоном);

Група Е – заробітна плата, пенсії з приватних пенсійних фондів, оподатковувані соціальні допомоги;

Група F – дивіденди та інші виплати, здійснювані компаніями.

Юридичні особи обкладаються податком на прибуток корпорацій, який утворюється після вирахування з валового доходу передбачених законодавством відрахувань та податкових пільг. Для компаній, річний прибуток яких менший за 300 тис. ф. ст., ставка податку становить 20%, для великих компаній, річний прибуток яких перевищує 300 тис. ф. ст. ставка податку складає 24% (з 2014 року – 23%).

Справляння цього податку здійснюється за процедурою "pay & file", яка передбачає обов'язок компанії сплатити належну суму податку впродовж дев'яти місяців після закінчення розрахункового періоду, а звітність подати ще через три місяці.

Окрім того, власники чи орендарі нерухомого майна сплачують податок на майно; орендарі земельних ділянок і будівель, які належать нерезидентам і використовуються у підприємницьких цілях – підприємницькі податки; фізичні і юридичні особи при продажі, обміні чи безоплатній передачі капіталомістких активів – податок на приріст капіталу. Ставки цих податків змінюються залежно від потреб бюджету.

Серед непрямих податків основне місце займає податок на додану вартість, який запроваджений у Великобританії у 1973 році у зв'язку з входженням країни до ЄС. Ставка ПДВ диференціюється у межах: 20%, 5%, 0%. ПДВ у розмірі 5% стягується з оплати палива та електроенергії для житлових приміщень і застосування енергозберігаючих матеріалів при реалізації урядових програм. На продовольчі товари, дитячий одяг і взуття, лікарські препарати, комунальні платежі, будівництво і реконструкцію житла встановлюється нульова ставка. Звільнені від оподаткування ПДВ земля, поштові, страхові та фінансові послуги, послуги освіти і охорони здоров'я, твори мистецтва тощо.

З окремих видів товарів: спиртних напитків, тютюнових виробів, з грального бізнесу стягуються акцизи, ставки яких залежать від виду підакцизних товарів. При оформленні правових і комерційних документів стягується гербовий збір (податок на придбання нерухомості або землі), ставки якого залежать від характеру документів. Гербовий збір стягується з операцій з продажу акцій та інших цінних паперів.

Крім цих податків джерелами наповнення державного бюджету є значна кількість зборів: з авіапасажирів, за зміну клімату, за забруднення навколишнього середовища, за використання транспорту)

З Консолідованого бюджету фінансуються видатки, які:

- ✓ щорічно затверджуються Парламентом. Це витрати на розвиток промисловості, сільського господарства, утримання апарату управління, соціальні виплати, військові асигнування тощо;
- ✓ призначені для постійного обслуговування і не розглянуті у Парламенті. Це, зокрема, відсотки з державного боргу і витрати на утримання королівської сім'ї.

Іншою складовою частиною державного бюджету є *Національний фонд позик*, з якого здійснюється фінансування капітальних вкладень. Дохідна частина Національного фонду позик формується за рахунок відсотків, які надходять від державних корпорацій і місцевих органів влади на надані Казначейством довгострокові кредити, прибутків емісійного департаменту банку Англії, коштів, наданих з Консолідованого фонду для постійного обслуговування.

З Національного фонду надаються довгострокові кредити на капітальні вкладення державним корпораціям і місцевим органам влади.

18.6.2. Організація бюджетного процесу

Формування бюджету починається з Бюджетного послання Канцлера казначейства, з яким він виступає у жовтні-листопаді кожного року. У посланні дається аналіз розвитку економіки за минулий рік, формуються основні напрямки соціально-економічного розвитку та завдання фінансово-грошової політики держави у наступному бюджетному році та на перспективу. Слід зазначити, що бюджетний рік у Великобританії охоплює період з 1 квітня по 31 березня наступного року.

При розробці проекту бюджету уряд враховує такі основні положення, як: зростання валового національного продукту, рівень безробіття, ціни на основні продукти, зокрема на нафту, рівень податкових ставок тощо. Планування бюджету здійснюється на п'ятирічний період у цінах поточного року з відповідним щорічним коригуванням.

Сформований проект бюджету подається на розгляд до Парламенту, який у Великобританії є двопалатним: нижня палата представлена Палатою громад, верхня – Палатою лордів. Розгляд проекту бюджету проводиться у спеціальних комітетах Палати громад. Вони детально аналізують відповідні статті проекту бюджету, вносять корективи і дають висновок з пояснювальною запискою. Схвалений Палатою громад законопроект передається на схвалення Палати лордів. Після цього законопроект підписується главою королівської влади і набуває сили закону.

Особливість бюджетного процесу полягає втому, що замість єдиного бюджетного закону Парламент щорічно приймає так званий "фінансовий закон", де зазначаються зміни, внесені в систему бюджетних доходів та повноваження уряду щодо здійснення видатків.

Вирішальна роль у бюджетному процесі належить уряду в особі Казначейства, тоді як проходження бюджету в Парламенті зводиться до формального схвалення дій уряду.

18.6.3. Участь казначейства у бюджетному процесі

Державне казначейство Великобританії є найбільш впливовим департаментом у британській системі управління державою. Воно поєднує функції міністерства фінансів і міністерства економіки. У структурі казначейства функціонує шість управлінь: макроекономічної політики і міжнародних фінансів; бюджету і державних фінансів; державних послуг; фінансової звітності та аудиту; фінансового регулювання і промисловості; кадрів, капітального будівництва та інформації. При казначействі діє також Управління Сполученого Королівства з обслуговування державного боргу. Така структура казначейства обумовлює широкий спектр його функціональних повноважень.

Історично головною функцією казначейства Великобританії був контроль за видатками громадських фондів. Жоден із департаментів (відомств) не може звернутися за фондами до парламенту без попереднього узгодження з казначейством. Разом з тим казначейство відповідає не лише за видатки уряду, але й за весь суспільний сектор, включаючи громадські корпорації (в основному націоналізовані) і місцеву владу.

Діяльність казначейства охоплює також розробку монетарної політики держави та управління грошовим забезпеченням (грошова пропозиція), відсотковими ставками, обмінними курсами, урядовим боргом. Важливими сферами впливу казна-

чейства є експортна діяльність держави, комерційна політика уряду, міжнародна фінансова політика. У цих сферах діяльності казначейство співпрацює з Банком Англії, а також зі Службою закордонних справ спільноти.

Створене при казначействі Управління Сполученого Королівства відповідає за розробку рекомендацій щодо випуску державних цінних паперів і проведення необхідних аукціонів, продаж державних зобов'язань громадянам, компаніям та фінансовим закладам як усередині країни, так і за кордоном. До його компетенції входить також управління фінансовими ресурсами держави, одержання і надання позик на ринках капіталів з метою підтримки щоденного балансу грошових потоків.

Одним із найважливіших завдань, які стоять нині перед казначейством Великобританії, є управління економікою таким чином, щоб досягти економічних цілей, поставлених Парламентом. Для успішної реалізації економічної політики держави казначейство координує податкову стратегію держави, економічні і фінансові відносини з іншими країнами та міжнародними фінансовими інститутами, контролює загальні надходження в консолідований фонд, що виступає як єдиний рахунок казначейства. Казначейство на практиці реалізує політику надання субсидій сільському господарству, торгівлі, інфраструктурі промисловості.

З листопада 1981 року, коли було розпущено Департамент з громадських справ, казначейство відповідає за справи у сфері трудових ресурсів, заробітної плати, пенсійних виплат та інших платежів населення.

Однак основним обов'язком, що відноситься до урядових повноважень і покладається на казначейство з року в рік, є бюджет. До моменту складання бюджету вирішуються питання щодо соціальних видатків. Між осіннім звітом і прийняттям бюджету публікуються статистичні дані щодо позик на рівні суспільного сектора. Таким чином, до часу прийняття бюджету фіскальна політика держави є добре продуманою, виваженою і всім відомою. Більше того, відомий не лише ймовірний результат поточного фінансового року з припустимо можливою похибкою, але й позиція уряду на наступний рік. Таке бюджетне прогнозування стало можливим завдяки середньостроковій фінансовій стратегії уряду, в процесі якої відслідковується напрям податкових змін і їх кількісний аспект.

Казначейство Великобританії складає економічні прогнози та проводить моніторинг і аналіз основних макроекономічних показників, тенденції валютно-кредитної системи. Тричі на рік проводить огляди провідних напрямів економіки (попит, виробництво, доходи, видатки, споживання, інвестиції, імпорт, експорт, інфляція, заробітна плата, зайнятість, безробіття, процентні ставки, торговий баланс тощо), прогнозуючи ці показники на 18 місяців. Казначейство повинно опублікувати за рік два прогнози; один публікується разом із бюджетом, інший є основою осіннього звіту.

На основі цих прогнозів розробляється політика в галузі валютних операцій, обмінних курсів, відсоткових ставок, державних позик, яка переглядається упродовж перших трьох місяців кожного року й узгоджується з річним бюджетом навесні. У рамках середньотермінового прогнозування розробляються прогнози на 3–4 роки.

18.7. Виконання бюджету у Німеччині

18.7.1. Склад та структура бюджетної системи

Бюджетний устрій Німеччини базується на сильній децентралізованій федеральній системі. Зведений (консолідований) бюджет держави охоплює бюджет федерації, бюджети 16 земель і понад 11 тис. громад (общин), які утворюють ще й округи.

Кожен рівень бюджетної системи формується з надходжень відповідних видів податків, розподіл повноважень щодо стягнення яких закріплено у ст. 108 Конституції. У Німеччині нараховується понад 40 видів податків, які за рівнями відрахувань поділяються на:

- ✓ *загальні*: прибутковий податок, податок на корпорації, податок з обороту;
- ✓ *федеральні*: доходи від фінансових монополій, митні збори, податок з вантажного автотранспорту, разовий податок на майно, податки на користь Європейського Союзу;
- ✓ *земельні*: податок на майно, спадок, автомобілі, пожежну охорону, при придбанні земельної ділянки тощо;
- ✓ *общинні:* промисловий, поземельний податок і місцеві податки (на собак, риболовлю, друге житло).

Для німецької бюджетної системи характерна триступенева система міжбюджетного вирівнювання. По-перше, здійснюється прибуткове вирівнювання через надходження ПДВ до бюджетів суб'єктів федерації: 25% від частки бюджетів земель у загальних надходженнях ПДВ розподіляється між усіма землями. Другий вид міжбюджетного вирівнювання полягає в перерозподілі бюджетних ресурсів між бюджетами земель без втручання з боку федерального уряду. Третім видом фінансової підтримки регіонів у ФРН є прямі федеральні гранти деяких територій.

Сформована у ФРН бюджетна система передбачає, що всередині кожного суб'єкта федерації існує власна методика перерозподілу ресурсів між бюджетами муніципальних утворень. Зазвичай при складанні таких методик органи влади земель виходять в першу чергу з витратних потреб муніципалітетів, беручи до уваги структуру регіональної економіки.

Механізм розподілу податкових надходжень між ланками бюджетної системи ФРН спрямований на вирівнювання економічного розвитку окремих територій. Для акумуляції ресурсів на потреби фінансового вирівнювання створений Федеральний фонд фінансового вирівнювання. Він формується за рахунок відрахувань частини податку на додану вартість.

На цей податок припадає майже третина всіх податкових надходжень. Основна ставка податку на додану вартість складає 19%. На соціально значимі товари і послуги (продовольчі товари, книги, періодичну пресу, послуги пасажирського транспорту) встановлюється пільгова ставка в розмірі 7%. Сільськогосподарські підприємства і підприємства лісового господарства, а також товари, що йдуть на експорт, звільняються від сплати цього виду податку. Не обкладаються податком на додану вартість медичні і страхові послуги.

Механізм розподілу податку на додану вартість є доволі громіздким і включає кілька етапів. Спочатку здійснюється вертикальне фінансове вирівнювання, при якому податкові надходження розподіляються між федераціями, землями і частково громадами. Такий розподіл здійснюється на основі договору федерального уряду з землями, який закріплюється федеральним законом. Критерієм розподілу є показ-

ник так званої квоти покриття, тобто співвідношення між поточними доходами бюджету федерації і бюджетів земель та їхніми необхідними витратами.

Певні особливості має й система горизонтального фінансового вирівнювання: між окремими землями, усередині земель і між громадами, які входять до їх складу. В основі системи вирівнювання лежить принцип вирівнювання податкових доходів на душу населення. Метою фінансового вирівнювання є збільшення доходів фінансово слабких земель до рівня 95% від середнього рівня податкових надходжень на душу населення по всіх землях.

Відповідно, землі, які мають надлишок фінансових ресурсів у розмірі 100–102% від середнього рівня доходів на душу населення по ФРН, не відраховують кошти на потреби фінансового вирівнювання. Землі з доходами 102–110% на душу населення від середнього рівня відраховують 70% ресурсів, що перевищують середній рівень. Землі з доходами, що перевищують 110% від середнього рівня, весь надлишок понад цей рівень перераховують на потреби вирівнювання.

Наступним етапом розподілу податку на додану вартість є горизонтальне вирівнювання фінансового потенціалу різних земель. При цьому 75% надходжень цього податку розподіляють між бюджетами земель пропорційно до чисельності населення та відповідно до економічної і демографічної ситуації. Інші 25% податку направляють у Фонд фінансового вирівнювання для подальшого фінансування економічно слабких земель. Критерієм для надання коштів з Фонду є обсяг доходів на душу населення земель і громад, розміщених на їх територіях.

Для встановлення земель, які мають право на одержання коштів з Фонду вирівнювання, і земель, зобов'язаних їх виплачувати, розраховують два показники:

1) первинний фінансовий потенціал (фінансові можливості землі), який визначається як сума податкових надходжень у бюджет землі і 50% надходжень у бюджети громад, які входять до складу цієї землі;

2) середній фінансовий потенціал (нормативні доходи землі) розраховується як сума податків, що надходять у бюджети всіх земель і громад (в цілому по ФРН), що розділена на чисельність населення ФРН і помножена на чисельність населення кожної окремо взятої землі.

Допомогу одержують ті землі, у яких фінансові можливості становлять менше 95% від так званих нормативних доходів землі (середнього фінансового потенціалу). Землі, у яких первинний фінансовий потенціал є вищим за норми середнього, зобов'язані виплачувати певні суми тим землям, доходи яких є нижчими за ці норми. Таким чином, реалізуються положення, закладені у ст. 107 Конституції, відповідно до якої фінансово сильніші землі надають допомогу фінансово слабшим землям.

На потреби додаткового вирівнювання фінансово слабших земель використовується також 2% податку на додану вартість, що надходять у федеральний бюджет. Окрім цього, для вирівнювання фінансового потенціалу східних земель у ФРН створений Фонд німецької єдності. Кошти Фонду в основному формуються за рахунок відрахувань від федерального бюджету та бюджету земель. За рахунок коштів Фонду фінансуються потреби східних земель на соціально-економічний розвиток.

18.6.2. Організація бюджетного процесу

Розпочинається робота над складанням бюджету з бюджетного планування. В основному – це середньострокове планування до п'яти років, що дає можливість врахувати зміни у бюджетній політиці як федерації в цілому, так і окремої землі, зокрема.

Основою бюджетного планування є розрахунок видатків. Особлива увага приділяється плануванню витрат, пов'язаних з управлінською діяльністю. Дохідна частина планується на основі чітко встановлених нормативів. Збалансування досягається на основі прогнозу макроекономічних показників.

Зіставлення показників бюджетів усіх рівнів досягається через використання єдиної бюджетної класифікації. Погодження бюджетних планів здійснюється радою з фінансового планування, що є координуючим органом на рівні міністерств як федерації, так і земель.

На основі планових показників економічного і соціального розвитку Міністерство фінансів готує проект федерального бюджету і подає його на розгляд до парламенту, який у Німеччині представлений двома палатами: нижньою – бундестагом і верхньою – бундесратом. Далі йде процес обговорення законопроекту, який є доволі тривалим – від трьох до трьох з половиною місяців.

Основна роль у бюджетному процесі належить бюджетному комітету бундестагу. Члени бюджетного комітету володіють необхідною інформацією і узгоджують свої позиції з урядом. Крім цього, до обговорення бюджету залучається широке коло науковців та громадськості, оскільки процес обговорення широко висвітлюється в засобах масової інформації.

Особливою популярністю користуються аргументовані висновки Експертної ради, які містять оцінку макроекономічного розвитку і публікуються в пресі у листопаді кожного року. Подають свої висновки Міжнародний валютний фонд і Організація економічного співробітництва та розвитку. До уваги беруть: фінансовий звіт уряду, повідомлення Федеральної рахункової палати, а також доповіді та висновки експертів незалежних організацій про фінансовий та економічний розвиток.

Після детального обговорення та узгодження усіх статей бюджету він затверджується бундестагом та отримує схвалення бундесратом.

Виконання бюджету є компетенцією уряду, який контролює лише основні показники. Безпосередній контроль за виконанням бюджету здійснюють органи виконавчої та законодавчої влади, а також громадські організації. За окремими напрямами виконання бюджету контроль здійснює Федеральна рахункова палата.

Особливе місце у бюджетному процесі, зокрема на стадії виконання, відводиться Федеральному казначейському двору. Він є незалежним державним закладом і діє згідно з Федеральною і земельними конституціями. До його компетенції входить контроль економічної і фінансової діяльності державних установ. У межах наданих йому повноважень він може також перевіряти діяльність Міністерства фінансів.

Управління щоденною ліквідністю єдиного казначейського рахунка здійснює Фінансове агентство ФРН. Для виконання цієї функції агентством здійснюються такі заходи: надання послуг щодо емісії федеральних цінних паперів шляхом залучення кредитів за допомогою позик під боргові зобов'язання, укладання угод на ринку цінних паперів.

Крім того, Фінансове агентство займається аналізом фінансових ринків і розробкою моделей управління портфелем цінних паперів, підготовкою альтернативних варіантів проведення економічної політики держави, управлінням фінансовими ризиками, створенням позитивної кредитної історії і відповідних рейтингів ФРН як суб'єкта запозичень.

Завершальною стадією бюджетного процесу є затвердження звіту про виконання бюджету. Цей процес є доволі тривалим (понад два роки), що зумовлено необхідністю ретельної перевірки видаткової частини бюджету. Безпосередню участь у перевірці виконання бюджету бере підкомітет з перевірки звітності бюджетного комітету.

Висновки до розділу

- Історія зародження, становлення та розвитку інституту казначейства має глибокі історичні корені, що беруть свої витоки з давніх часів, а саме з появи держави. Для забезпечення своєчасного і в повному обсязі надходження коштів до бюджетів та цільового їх використання держава створила фінансові структури з відлагодженим механізмом виконання бюджетів у вигляді казначейства.
- Структура і роль казначейства, принципи його організації в окремих країнах визначаються історичними та культурними особливостями, а також економічною ситуацією і розподілом повноважень між різними органами державної влади. У Росії та Великобританії касове виконанням бюджетів забезпечують органи казначейства, у США – Міністерство фінансів, Адміністративно-бюджетне управління та мережа федеральних агентств, у Швеції – відділ бюджету при міністерстві фінансів, у Японії – бюджетне та фінансове бюро, що є підрозділом міністерства фінансів, у Франції – головне управління державних фінансів у складі Міністерства економіки та фінансів.
- Зазвичай казначейство зображають як "скарбника" держави і в цьому плані воно сприяє постійній рівновазі державних коштів, забезпечує потреби держави у фінансуванні найважливіших заходів суспільного життя та управляє державним боргом. У цілому з точки зору виконуваних функцій, які розкривають сутність казначейства, його можна розглядати у двох аспектах: по-перше, касира держави, що здійснює зарахування надходжень та проведення видатків у межах єдиного казначейського рахунка; по-друге, державного бухгалтера, головними завданнями якого є: попередження касових розривів між надходженням і використанням бюджетних коштів; регулювання податкових пільг і виплат, закладених у бюджеті; фінансування політики економічної та соціальної підтримки виробників і населення тощо.
- Роль казначейства у виконанні бюджетів може бути як пасивною, коли казначейство лише виділяє ресурси бюджетним установам для виконання їх програм, так і активною, якщо казначейство має право встановлювати обмеження (ліміти) на прийняття зобов'язання і на оплату витрат на основі заздалегідь встановлених критеріїв.
- У різних країнах на конкретних етапах їх економічного розвитку на казначейство покладались особливі характерні функції. Та, незважаючи на внутрішні особливості та наявні відмінності, головним призначенням інституту казначейства є сприяння оптимальному управлінню державними фінансами шляхом забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження доходів до бюджетів та цільового використання бюджетних коштів.

- Важливою передумовою ефективного управління грошовими потоками держави є концентрація бюджетних коштів на єдиному рахунку. Ці рахунки успішно використовують казначейства країн з чітко організованим банківським сектором, ефективними платіжними системами, розвиненою системою телекомунікаційного зв'язку. Зазначені рахунки діють в єдиному режимі, створюючи єдину загальнодержавну інформаційно-обчислювальну систему єдиного казначейського рахунка.
- Останнім часом органи казначейства в різних країнах, окрім основних функцій, пов'язаних з процесом касового виконанням бюджетів, починають відігравати активнішу роль у системі державних фінансів, виступаючи "фінансовим менеджером" держави. Використовуючи інститут казначейства, держави активно впливають на ті сфери фінансів і економіки, в яких раніше основну роль відігравали банківські установи та приватні підприємства. Для реалізації функції "фінансового менеджера" органи казначейства широко використовують сучасні методи аналізу й прогнозування бюджетних потоків, здійснюють операції з цінними паперами на вітчизняних і світових фінансових ринках.
- В умовах світової фінансової кризи на національному та міжрегіональному рівнях відбувається активний пошук механізмів підвищення ролі міжнародних співтовариств з обміну досвідом роботи казначейських служб та перспектив залучення нових членів з числа країн Західної і Східної Європи. Україна є членом Міжнародної асоціації казначейських служб (AICT), Казначейського співтовариства PEM PAL та тісно співпрацює з такими міжнародними організаціями як: Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Організація економічного співробітництва і розвитку та Європейський банк реконструкції та розвитку.
- Головною метою створення та діяльності таких організацій є поліпшення ефективності та прозорості управління державними фінансами країн-членів шляхом обміну досвідом за ключовими напрямами роботи, надання підтримки її членам у впровадженні в національних казначействах нових форм та методів діяльності відповідно до існуючих міжнародних стандартів.

Контрольні запитання

1. Дайте загальну характеристику зарубіжних казначейських систем.
2. З якою метою створюються національні казначейства?
3. Опишіть організацію бюджетного процесу на загальнодержавному та місцевому рівнях у Франції.
4. Охарактеризуйте структуру та функції Державного казначейства Франції.
5. Яким чином здійснюється політика фінансової децентралізації у Франції?
6. Яким чином здійснюється розмежування повноважень між розпорядниками кредитів і державними бухгалтерами у Франції?
7. Охарактеризуйте діяльність федерального казначейства Росії щодо касового виконання бюджету.
8. Які функції та завдання Державного казначейства США?
9. Як здійснюється розподіл бюджетних повноважень у США?
10. Які сфери охоплює діяльність казначейства Великобританії?
11. Який порядок виконання державного бюджету у Федеративній Республіці Німеччини?
12. Які міжнародні організації казначейських служб Ви знаєте? Охарактеризуйте їх.

ФІНАНСОВИЙ СЛОВНИК КАЗНАЧЕЯ

Автоматизована інформаційна система (АІС) – сукупність інформації, економіко-математичних методів і моделей, технічних, програмних, технологічних засобів, спеціалістів, призначених для обробки інформації і прийняття управлінських рішень.

Автоматизоване робоче місце (АРМ) – сукупність інформаційних, програмних і апаратних ресурсів для автоматизації розв'язання функціональних задач спеціалістів і реалізації їх управлінських функцій.

Адміністративний контроль – це сукупність процедур, згідно з якими керівництво органу казначейства делегує свої повноваження таким чином, щоб жоден працівник або обмежена група працівників не змогли зосередити у своїх руках усі необхідні для здійснення повної операції повноваження (прийом, оплата, зберігання).

Активні рахунки призначаються для обліку активів бюджету за їх складом та розміщенням, ***пасивні*** – для обліку джерел бюджетних коштів за їх цільовим призначенням, ***активно-пасивні*** – поєднують ознаки активних і пасивних рахунків.

Активні угоди – угоди, за якими виникають зобов'язання у позичальників кредитів перед державою в результаті надання позик з бюджету за рахунок залучених державою коштів на фінансування інвестиційних проектів (рекредитування за рахунок залучених коштів) та угоди, якими оформлюються вимоги держави до позичальників, у разі взяття державою боргових зобов'язань перед кредиторами в результаті вступу в силу державних гарантій або визнання державою боргів інших юридичних осіб.

Акцепт – згода на оплату грошових і товарних документів або ж гарантування їх оплати.

Алгоритм – формальна процедура, що гарантує здобуття оптимального або коректного розв'язку задачі.

Анулювання боргу – відмова держави від усіх зобов'язань щодо раніше випущених позик. Може бути зумовлене фінансовою неспроможністю держави або політичними мотивами.

Аудит відповідності – оцінка діяльності органу казначейства щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном.

Аудит ефективності – оцінка діяльності органу казначейства щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і результатів виконання бюджетних програм, якості виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також наявності ризиків, які негативно впливають, або можуть впливати на виконання функцій і завдань органу казначейства.

Аудиторський доказ – зібрана та задокументована надійна та компетентна інформація, яку використовує працівник підрозділу аудиту з метою обґрунтування висновків за результатами внутрішнього аудиту.

База даних – сукупність взаємопов'язаних даних, що формуються за певними правилами, які передбачають загальні принципи описання, зберігання та маніпулювання даними.

Базові управління – це управління, на території яких перебувають розпорядники нижчого рівня, до мережі яких включені розпорядники бюджетних коштів, що розташовані на території іншого управління (транзитного).

Балансові рахунки призначені для здійснення синтетичного обліку і забезпечення інформації про операції, які виконуються органами фінансової системи при виконанні бюджетів, та їх відображення у фінансовій звітності.

Банк одержувача – банк, де є рахунок одержувача платежу.

Банк платника – банк, у якому відкрито рахунок платника.

Банк-посередник – банк, що виконує передачу інформації (здебільшого даних щодо розрахунку) від банку платника до банку одержувача.

Банківський день у СЕП – позначений календарною датою проміжок часу, упродовж якого виконуються технологічні операції, пов'язані з проведенням розрахункових документів в електронному вигляді через СЕП, за умови, що підсумки розрахунків за цими документами відображаються на кореспондентських рахунках банків у територіальному управлінні Національного банку України на ту саму дату.

Безготівкові розрахунки – це платежі, що здійснюються як у вигляді матеріального обігу паперових документів, так і у вигляді магнітних записів, магнітного зчитування, руху електронних повідомлень.

Безакцептні платежі – платежі, які проводяться шляхом списання коштів з рахунків платника на основі наданих платіжних вимог.

Боргові угоди – угоди, за якими виникають боргові зобов'язання держави в результаті державного запозичення або вступу в силу державних гарантій та іншими шляхами, передбаченими законодавством України.

Браузер (вікно перегляду) – програма, що дає змогу переглядати в групі виділених вікон текстові уявлення програм і даних.

Буфер – область оперативної пам'яті, що тимчасово містить дані у процесі їх одержання, передавання, читання або запису.

Бухгалтерський контроль – це сукупність процедур, що дають змогу забезпечити збереження активів бюджетів та достовірність звітності, що складається на основі даних, отриманих від підрозділів, які відповідають за проведення конкретних операцій.

Бухгалтерський облік забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій органів державної казначейської служби та надання користувачам інформації про стан активів та зобов'язань, результати виконання бюджетів та їх змін. Успішне виконання державного та місцевих бюджетів може бути забезпечене лише за чіткої організації бухгалтерського обліку, який в контексті виконання бюджету прийнято називати бюджетним обліком.

Бухгалтерський облік в органах казначейства – це складова системи обліку, що включає сукупність правил, методик та процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та обміну інформацією про операції в органах казначейства та передачі її зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. На основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність про виконання бюджетів.

Бюджет як економічна категорія – сукупність фінансово-економічних відносин з приводу формування та використання централізованого фонду грошових коштів держа-

ви та органів місцевого самоврядування. Бюджет як складне і багатогранне суспільне явище розглядається також як:

1) план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування упродовж бюджетного періоду;
2) централізований фонд фінансових ресурсів, що виражає економічні відносини держави у процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту й національного доходу;
3) грошове вираження збалансованого розпису доходів і видатків держави, адміністративно-територіальної одиниці (області, району, міста, села), підприємства, установи за певний період.

Бюджетне асигнування – повноваження, надане розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів з конкретною метою в процесі виконання бюджету.

Бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або в майбутньому.

Бюджетне фінансове зобов'язання – зобов'язання розпорядника або одержувача бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, тобто – кредиторська заборгованість або попередня оплата, яка передбачена законодавством.

Бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними Податковим кодексом.

Бюджетний запит – це документ, підготовлений головним розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступні бюджетні періоди.

Бюджетна класифікація – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків (в тому числі кредитування за вирахуванням погашення) та фінансування бюджету за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою та іншими ознаками відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

Бюджетна політика – сукупність форм, методів і напрямів впливу законодавчих та виконавчих органів влади та управління на бюджетні відносини для ефективного функціонування та подальшого розвитку бюджетної системи.

Бюджетне порушення – недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету.

Бюджетна програма – сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Бюджетна система України – сукупність державного та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права. Правову основу бюджетної системи становлять Конституція України, Бюджетний кодекс, а також ухвалені на їх основі закони та підзаконні положення і рішення.

Бюджетний календар – план заходів, який відображає головні етапи та визначає терміни для кожного етапу, а також дати початку й закінчення бюджетного процесу.

Бюджетний облік як складова єдиного економічного обліку є науково обґрунтованою системою спостереження, відображення, узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету. Більшість важливих рішень, незалежно від їх суті, базуються на фінансових розрахунках. Облік забезпечує ці розрахунки потрібною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків розглядуваних альтернатив.

Бюджетне планування – це централізований розподіл та перерозподіл валового внутрішнього продукту і національного доходу по всіх ланках бюджетної системи та видах фінансових планів на підставі Державної програми економічного і соціального розвитку держави.

Бюджетними повноваженнями визнаються права і обов'язки учасників бюджетних правовідносин.

Бюджетним правопорушенням визнається недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету.

Бюджетне призначення – повноваження, надане головному розпоряднику бюджетних коштів Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування.

Бюджетне прогнозування – визначення вірогідних показників доходів і видатків бюджету на перспективу. Це науково-аналітична стадія розробки бюджету, в процесі якої формується концепція, шляхи її вирішення і основні цілі, які повинні бути досягнуті.

Бюджетний процес – регламентована нормами права діяльність, пов'язана зі складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за їх виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України.

Бюджетний устрій – структура та принципи побудови бюджетної системи, взаємозв'язок між окремими її ланками, правові основи функціонування бюджетів, процедурні сторони формування і використання бюджетних коштів. На бюджетний устрій визначальний вплив має державний устрій, адміністративно-територіальний поділ країни, чинні законодавчі акти, а також роль бюджету у суспільному відтворенні та соціальних процесах.

Бюджетні інструкції – основні напрями, що визначають бюджетне середовище, тобто очікувані надходження та стратегію на наступний рік.

Бюджетні рахунки – рахунки, які відкриваються в органах казначейства для забезпечення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів.

Бюджетні рахунки для зарахування надходжень (рахунки за надходженнями) – рахунки для зарахування доходів бюджетів, надходжень в частині повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні гарантії.

Бюджетні рахунки для операцій клієнтів з бюджетними коштами – рахунки для здійснення операцій з бюджетними асигнуваннями, передбаченими на виконання відповідних програм і заходів у державному та місцевих бюджетах, які відкриваються розпорядникам та одержувачам коштів, їх відокремленим структурним підрозділам.

Бюджет розвитку – план видатків, призначених для поліпшення або придбання землі, споруд та інфраструктури, що гарантує довгострокові вигоди.

Валовий внутрішній продукт (ВВП) – узагальнюючий макроекономічний показник, який відображає сукупну вартість кінцевих продуктів і послуг, вироблених у даній країні за певний проміжок часу (як правило, за рік), у поточних ринкових цінах без урахування сальдо платіжного балансу. Вартість проміжних продуктів виробництва (сировини, електроенергії, напівфабрикатів, комплектуючих деталей тощо), які надходять від інших підприємств і використовуються у виробництві кінцевої продукції, до ВВП не включаються. Рух вартості створеного ВВП відображається у грошових потоках, що циркулюють між окремими суб'єктами фінансових відносин і пов'язані з формуванням їх доходів та здійсненням видатків.

Валовий національний продукт (ВНП) – узагальнюючий макроекономічний показник, який відображає сумарну вартість товарів і послуг (у цінах реалізації), що надходять у розпорядження даної країни за певний проміжок часу (як правило, за рік). ВНП відрізняється від ВВП на сальдо (різницю між грошовими надходженнями і витратами) зовнішньоекономічних операцій, включаючи сальдо експорту та імпорту товарів і послуг, сальдо оплати праці чужоземних працівників і сальдо переведення прибутків від вивезеного за кордон капіталу. ВПН може бути меншим чи більшим за ВВП залежно від знаку сальдо.

Валовий суспільний продукт (ВСП) – сукупність матеріальних благ, вироблених усіма галузями економіки за певний період часу (рік і більше). У грошовому вираженні ВСП складається з двох частин: перенесеної вартості засобів виробництва – фонду відшкодування матеріальних витрат та новоствореної вартості – національного доходу. ВСП визначається як сума валової продукції всіх підприємств сфери матеріального виробництва без урахування внутрішньозаводського обігу, але з урахуванням обігу готових виробів і послуг між підприємствами. Методика визначення ВСП передбачає повторний підрахунок витрат на всіх стадіях виробництва, що значно перебільшує реальний обсяг створюваного в країні продукту.

Ведення бази даних – діяльність, спрямована на поновлення та відновлення бази даних, а також на перебудову її структури.

Ведення файла – періодична реорганізація файла для забезпечення кращого оброблення елементів даних, що додаються або вилучаються.

Верифікація – процес визначення (встановлення) достовірності документа.

Вибіркова ревізія – перевірка певної частини первинних документів за певний проміжок часу. Як правило, перевіряють один місяць у кварталі, при виявленні порушень переходять до суцільної ревізії.

Видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. 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 (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування.

Видатки розвитку або капітальні видатки – видатки, що забезпечують інноваційну й інвестиційну діяльність, зокрема фінансування капітальних вкладень виробничого і

невиробничого призначення; фінансування структурної перебудови економіки; кошти, що надаються як бюджетні позики на інвестиційні цілі юридичним особам; видатки, при здійсненні яких створюється або збільшується майно, що знаходяться у власності держави або органів місцевого самоврядування; субвенції та інші видатки, пов'язані з розширеним відтворенням.

Виконання бюджетів – забезпечення своєчасного і повного надходження запланованих доходів у цілому і за кожним джерелом, а також своєчасного, повного і безперервного фінансування передбачених бюджетами заходів.

Виконати бюджет за доходами означає мобілізувати надходження податків, зборів (обов'язкових платежів) і розподілити їх за рівнями бюджетної системи відповідно до чинного законодавства.

Виконати бюджет за видатками означає профінансувати видатки, передбачені в бюджеті, відповідно до бюджетного розпису.

Витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

Відкриті асигнування – право, надане головним розпорядникам та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня щодо розподілу виділених асигнувань загального та спеціального фондів державного бюджету підвідомчим установам та використання бюджетних асигнувань з урахуванням прийнятих зобов'язань. Це фактично дозвіл на розподіл та використання доведених бюджетних асигнувань. Відкриті асигнування забезпечуються ресурсами єдиного казначейського рахунка.

Відсотки (дисконт) – це дохід, який отримує кредитор за позичені кошти, відповідно до умов угоди про кредит (позику), або умов випуску державних цінних паперів.

Відстрочення погашення позик проводиться, коли випуск нових позик використовується на обслуговування раніше випущених позик.

Взаємні розрахунки – це розрахунки, які виникають між бюджетами в процесі планування та виконання бюджетів (при зміні адміністративно-територіального розподілу, чинного законодавства, підпорядкованості бюджетних установ та організацій або в інших випадках, передбачених законодавством).

Власні надходження бюджетних установ – кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності.

Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямована на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектора, підвищення ефективності процесів управління. Він сприяє досягненню ними мети та забезпечує функціонування системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності.

Внутрішній державний борг – сукупність зобов'язань держави перед резидентами (заборгованість держави всім громадянам, які тримають внутрішні державні облігації). Державний внутрішній борг складається із заборгованості, що виникає щорічно за новими борговими зобов'язаннями уряду. Він формується в результаті випуску державних цінних паперів, отримання кредитів та виникнення інших боргових зобов'язань.

Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектора перевірити стан виконання завдань органу. Метою внутрішнього контролю є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результати-

вності діяльності відповідно до поставлених завдань; достовірності фінансової, статистичної й управлінської звітності; дотриманні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат.

Внутрішньодержавна платіжна система – платіжна система, в якій платіжна організація є резидентом та яка здійснює свою діяльність і забезпечує проведення переказу коштів виключно в межах України.

Внутрішньобанківська платіжна система – сукупність правил, організаційних заходів, програмно-технічних засобів, засобів захисту, що використовуються банком для виконання внутрішньобанківського переказу грошей, а також для взаємодії з іншими банківськими платіжними системами для забезпечення виконання міжбанківського переказу грошей філіями банку.

Гарантований державою борг – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів щодо повернення отриманих та непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями.

Головні розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, які отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень.

Грошовий переказ – остаточне врегулювання боргових зобов'язань між економічними агентами (передача грошей платником одержувачу).

Дані – інформація, подана у формалізованому вигляді, придатному для пересування, інтерпретації або обробки за участю людини чи автоматичними засобами.

Дата валютування – зазначена платником у розрахунковому документі або в документі на переказ готівки дата, починаючи з якої гроші, переказані платником одержувачу, переходять у власність отримувача. До настання дати валютування сума переказу обліковується в обслуговуючому отримувача банку або в установі-члені платіжної системи.

Дебетні картки призначені для отримання готівки в банківських автоматах або купівлі товару з розрахунком через електронні термінали. Гроші при цьому списуються з рахунка власника картки в банку.

Дебетовий документ – це платіжна вимога, за якою клієнт "банку А" доручає списати кошти з рахунка клієнта "банку Б" на свою користь. На поточний момент дебетові документи становлять не більше 1% від загальної кількості платежів.

Декомпозиція – операція поділу цілого на частини зі збереженням ознаки підпорядкування, приналежності, що здійснюється на основі аналізу функцій.

Депозитні суми – кошти, які надходять у тимчасове розпорядження бюджетних установ і організацій і з настанням відповідних умов підлягають поверненню.

Депонування – здача на зберігання до кредитної установи грошових сум, цінних паперів, інших цінностей; залишок грошових коштів у кредитній установі через несвоєчасне отримання працівниками заробітної плати.

Державний борг – загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення. За своєю економічною сутністю визначає економічні відносини держави як позичальника з її кредиторами (резидентами та нерезидентами) з приводу перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту на умовах строковості, платності та повернення.

Державне внутрішнє запозичення здійснюється шляхом укладання угод з резидентами України про позику та випуск державних цінних паперів, що розміщуються на внутрішньому ринку.

Державна гарантія – зобов'язання держави в особі Кабінету Міністрів України, що діє через Міністерство фінансів України, повністю або частково виконати платежі на користь кредитора у випадку невиконання позичальником, іншим ніж Україна, зобов'язань щодо повернення грошових коштів на умовах строковості та платності.

Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування – організаційно-технічна система, призначена для накопичення, зберігання та використання інформації про збір та ведення обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, його платників та застрахованих осіб, що складається з реєстру страхувальників та реєстру застрахованих осіб;

Державні доходи – це сукупність різних видів грошових надходжень до фондів держави, що використовуються нею для виконання її завдань і функцій.

Державні запозичення – залучення державою в особі Кабінету Міністрів України, через Міністерство фінансів України грошових коштів, іншого майна та майнових прав, яке передбачає прийняття зобов'язань щодо грошових коштів на умовах строковості, платності та повернення.

Державне зовнішнє запозичення – державне запозичення, що здійснюється шляхом укладання з нерезидентами України угод про позику та випуск державних цінних паперів, що розміщуються на зовнішньому ринку.

Державні цільові фонди – це грошові відносини з приводу розподілу та перерозподілу вартості суспільного продукту та частини національного багатства, пов'язаних з формуванням фінансових ресурсів в розпорядженні держави та використанням державних коштів для забезпечення розширеного відтворення, задоволення соціально-культурних потреб суспільства, матеріального стимулювання членів суспільства щодо пенсійного, соціального захисту населення, розвитку науково-технічного потенціалу держави.

Дефіцит бюджету – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету). **Дефолт** – неможливість здійснення вчасних боргових виплат, спричинена погашенням основної суми боргу або його обслуговуванням.

Децентралізовані кошти – це доходи, які залишаються у розпорядженні державних підприємств, установ, організацій при розподілі та перерозподілі валового внутрішнього продукту і формуються, головним чином, за рахунок їх прибутку.

Документооборот – схема проходження документів в установленому порядку при оформленні платіжних операцій та обробці облікових даних.

Домен – група серверів, які працюють під управлінням мережної операційної системи для розподілу ресурсів і навантаження між ними.

Дотація вирівнювання – міжбюджетний трансферт на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує.

Доходи бюджету – податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ).

Еквайринг – послуга технологічного, інформаційного обслуговування розрахунків за операціями, що здійснюються з використанням електронних платіжних засобів у платіжній системі.

Економічна ефективність – ступінь досягнення цілей політики чи програми за умови мінімальних економічних затрат.

Електронна пошта – форма передачі електронних документів на відстань (програмно-технічна та адміністративно-технологічна мережа)

Електронний офіс – система автоматизації офісної діяльності в організаціях і установах.

Електронний платіжний засіб – платіжний інструмент, який надає його держателю можливість за допомогою платіжного пристрою отримати інформацію про належні держателю кошти та ініціювати їх переказ.

"Електронні гаманці" призначені для використання готівкових коштів, внесених на саму картку, при оплаті за товари або послуги.

Електронні документи – розрахункові документи, повідомлення визначеного формату, які містять встановлені реквізити і несуть інформацію про перерахування коштів у вигляді файла при передачі електронною поштою.

Електронний цифровий підпис – сукупність даних, отримана за допомогою криптографічного перетворення вмісту електронного документа, яка дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати особу, яка його підписала.

Єдиний казначейський рахунок – консолідований рахунок, відкритий Казначейству України у Національному банку для обліку коштів та здійснення розрахунків у системі електронних платежів Національного банку України.

Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів – це автоматизована система збирання, накопичення, обліку та надання інформації про розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Єдиний соціальний внесок – консолідований платіж до Пенсійного фонду, який містить в собі декілька внесків до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг)

Закон про Державний бюджет України – закон, який затверджує Державний бюджет України та містить положення щодо забезпечення його виконання протягом бюджетного періоду.

Запозичення – операції, пов'язані з отриманням бюджетом коштів на програми, проекти, інші види діяльності на умовах повернення, платності та строковості, в результаті яких виникають зобов'язання держави, АР Крим чи місцевого самоврядування перед кредиторами.

Запозичення між фондами – передача коштів із фонду, де є надлишкові кошти, до фонду з тимчасовою нестачею надходжень.

Засоби телекомунікації – засоби передачі даних, що включають апаратуру зв'язку та програмне забезпечення, що служать для обміну інформацією про платежі та іншими контрольними повідомленнями між відправником, обробником та отримувачем інформації.

Захищені видатки бюджету – видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень.

Збалансований бюджет – бюджет, у якому надходження поточного періоду відповідають сумі видатків цього ж періоду.

Зведений (або консолідований) бюджет – сукупність усіх бюджетів, що входять до складу бюджетної системи України. Зведений бюджет України включає показники Державного бюджету України, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та зведених бюджетів областей і міст Києва і Севастополя. Зведений бюджет не має правового навантаження, проте його показники широко використовуються для аналізу процесів формування та використання фінансових ресурсів держави, а також прогнозування її економічного та соціального розвитку.

Зовнішній державний борг – сукупність боргових зобов'язань держави, що виникли в результаті запозичення держави на зовнішньому ринку.

Зовнішній контроль – контрольні заходи, які здійснюються ззовні та охоплюють усю систему державних органів, а тому можуть сприйматися як макрозаходи.

Ідентифікаційний номер – присвоєне ім'я або код, який однозначно визначає об'єкт в середині системи.

Індекс відносної податкоспроможності – коефіцієнт, що визначає рівень податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці порівняно з аналогічним середнім показником по Україні в розрахунку на одного мешканця;

Інсталяція – установка програмного продукту з конфігуруванням згідно з технічними характеристиками обчислювальної системи.

Інтерактивний режим – діалоговий режим взаємодії користувача з обчислювальною системою, при якому кожний запит користувача викликає негайні відповідні дії з боку обчислювальної системи, забезпечуючи таким чином обмін повідомленнями у реальному масштабі часу.

Інтернет – всесвітня інформаційна система загального доступу, яка логічно зв'язана глобальним адресним простором та базується на Інтернет-протоколі, визначеному міжнародними стандартами.

Інтерфейс – система уніфікованих зв'язків і сигналів, за допомогою яких пристрої обчислювальної системи з'єднуються один з одним.

Інформатизація – процес створення оптимальних умов для задоволення інформаційних потреб і реалізації прав користувачів на основі автоматизованого формування та використання інформаційних ресурсів.

Інформаційні ресурси – знання та інформація, що виникають у практичній діяльності підприємства, а також у пов'язаних з ними компонентах зовнішнього оточення.

Інформація – 1) знання про предмети, факти, поняття проблемної сфери, якими обмінюються користувачі системи обробки даних; 2) відомості, подані у вигляді сигналів, знаків, звуків, рухомих або нерухомих зображень чи в інший спосіб.

Інформаційна безпека телекомунікаційних мереж – здатність телекомунікаційних мереж забезпечувати захист від знищення, перекручення, блокування інформації, її несанкціонованого витоку або від порушення встановленого порядку її маршрутизації.

Інформаційна система загального доступу – сукупність телекомунікаційних мереж та засобів для накопичення, обробки, зберігання та передавання даних.

Інформаційна мережа НБУ – комплекс апаратно-програмних засобів, що призначений для забезпечення функціонування власних задач автоматизації банківських і господарсько-фінансових операцій НБУ на центральному та територіальних рівнях, а також взаємодії з телекомунікаційними мережами та інформаційними системами банків, фінансових і державних інституцій.

Казна – сукупність фінансових ресурсів держави, коштовностей та матеріальних цінностей, які акумулюються та використовуються через міністерство фінансів або інший фінансовий орган. В особі казни держава юридично виступає як суб'єкт певних майнових прав та інтересів.

Казначейство – спеціальний фінансовий орган, що здійснює касове виконання бюджету та управління наявними фінансовими ресурсами, державним боргом та емісією державних цінних паперів.

Казначейська емісія – випуск в обіг державних цінних паперів казначейством та іншими державними фінансовими органами. У сучасних умовах більшість країн світу

відмовились від випуску казначейських білетів, а казначейська емісія обмежується випуском державних позик і казначейських векселів. В Україні після проголошення державної незалежності казначейська емісія здійснювалась у значних масштабах, що стало одним з важливих чинників інфляції. Під час реформи 1996 року випуск казначейських білетів було припинено.

Казначейські білети – цінні папери, які випускає казначейство (або інший державний фінансовий орган) для покриття бюджетних витрат, насамперед бюджетного дефіциту. Випускаються переважно в дрібних купюрах. Найважливішими причинами випуску казначейських білетів були війни, що призводили до зростання бюджетних дефіцитів.

Казначейські бони – різновид державних цінних паперів, які випускаються за номінальною вартістю і реалізуються насамперед серед фізичних осіб на термін від 5 до 25 років. Дохід на казначейські бони виплачується власникам за купонами. Держава може достроково погасити свої бони виплатою готівки або прийняттям до сплати податків.

Казначейські векселі – різновид державних цінних паперів, випуск і погашення яких здійснюють, як правило, центральні банки за дорученням казначейства за ціною, меншою від номіналу. Реалізуються переважно серед банків і викуповуються державою за номіналом.

Казначейські зобов'язання – державні цінні папери, які розповсюджуються на добровільних засадах серед населення, засвідчують внесення їхніми власниками грошових коштів до бюджету і дають право на одержання фіксованого грошового доходу впродовж усього терміну володіння ними. Виплата доходу здійснюється щороку за купонами або у разі погашення зобов'язання нарахуванням відсотків до номіналу щорічних виплат.

Касове виконання бюджету – організація та здійснення розрахунково-касових операцій, пов'язаних з виконанням бюджету, а саме: зарахування доходів на рахунки бюджетів; здійснення видатків згідно із законом про державний бюджет чи рішень про місцеві бюджети; ведення обліку здійснених операцій з бюджетними коштами; складання звітності про виконання бюджетів; контролю за використанням бюджетних коштів, за дотриманням учасниками бюджетного процесу законодавства.

Капітальні видатки – видатки на придбання капітальних активів, землі, нематеріальних активів або невідплатні платежі, що передаються отримувачам для придбання подібних активів, компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням чи ушкодженням основних засобів.

Касовий метод – метод, за яким облік доходів і витрат здійснюється у момент їх надходження (сплати), а не у момент їх виникнення.

Кеш-пам'ять – надоперативна пам'ять, кеш. Запам'ятовуючий пристрій з високою швидкістю доступу, що застосовується для тимчасового зберігання проміжних результатів і вмісту комірок пам'яті, які часто використовуються.

Класифікація – один з найпростіших різновидів моделювання, розподіл предметів певного роду на взаємозв'язані класи згідно з найсуттєвішими ознаками, властивими предметам одного роду, які відрізняють їх від предметів інших родів.

Кліринг – це процес передачі, перевірки і в деяких випадках підтвердження платіжних доручень або доручень на трансферт цінних паперів, що здійснюється до розрахунку. Кліринг може включати також операції щодо взаємного заліку платіжних і трансфертних доручень та визначення остаточного розрахункового сальдо.

Ключ – ідентифікатор, що міститься в середині набору елементів даних.

Код коштів – деталізована ознака напряму спрямування коштів державного бюджету (загальний фонд; спеціальний фонд у частині надходжень, які направляються на здійснення спеціальних видатків; надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством; інші джерела власних надходжень бюджетних установ тощо).

Коефіцієнт вирівнювання – коефіцієнт, що застосовується при розрахунку обсягу дотації вирівнювання та коштів, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів, з метою зміцнення дохідної бази бюджетів місцевого самоврядування.

Комбінована ревізія передбачає перевірку одних учасників суцільним методом, а інших – вибірковим, що дозволяє ревізувати (охопити) об'єкти з великим документооборотом, які здійснюють великі господарські операції.

Комплексна ревізія є найбільш повною, охоплює всі сторони діяльності підконтрольного підприємства, організації, установи, господарську і фінансову діяльність суб'єкта контролю, питання збереження і ефективного використання фінансових ресурсів, якості та стану бухгалтерського обліку та звітності. Для перевірки вузьких технічних і технологічних питань до ревізії залучаються відповідні спеціалісти, що дозволяє забезпечити ефективність і повноту її результатів.

Комп'ютерний вірус – спеціальна програма, призначена для виконання руйнівних дій в обчислювальній системі чи мережі.

Комунікаційна (телекомунікаційна) система – сукупність технічних засобів і правил організації процесу дистанційного обміну інформацією на певній території.

Конверсія – одностороння зміна дохідності позики, коли держава заявляє про зниження для кредиторів дохідності за позиками, отриманими державою.

Конкурентна заявка передбачає придбання облігацій за встановленою ціною або фіксованим рівнем дохідності.

Консолідація – зміна умов обертання позик в частині терміну їх погашення, тобто рішення про перенесення дати виплати за зобов'язаннями на пізніший термін.

Консолідований кореспондентський рахунок – це об'єднання коштів кількох банківських установ із наданням можливостей спільного їх використання. Ця консолідація коштів реалізована за принципом: в ОДБ ОПЕРУ ведеться один коррахунок (і один відповідний йому "нічний" рахунок).

Кореспондентський рахунок – рахунок, що відкривається одним банком іншому банку для здійснення міжбанківських переказів.

Кореспондентські стосунки (відносини) – проведення операцій з рахунками в одному банку за дорученням іншого банку.

Кошик доходів бюджетів місцевих бюджетів – доходи загального фонду, закріплені Кодексом на постійній основі за місцевими бюджетами, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.

Кошти єдиного рахунка – обсяг коштів, які обліковуються на рахунках у Державній казначейській службі і відволікання яких не призведе до втрати платоспроможності (спроможності своєчасно і в повному обсязі здійснювати платежі та розраховуватися за всіма зобов'язаннями) бюджету та виникнення заборгованості за загальним або спеціальним фондами бюджету.

Кошторис – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень.

Кредитні картки пов'язані з відкриттям кредитної лінії в банку, що дає можливість власнику користуватися кредитом при купівлі товарів і при отриманні касових позик.

Кредитор – розпорядник бюджетних коштів відповідного рівня або одержувач бюджетних коштів, який отримує бюджетні асигнування з державного бюджету для здійснення операцій з надання кредитів з бюджету, бюджетних позичок та фінансової допомоги на поворотній основі позичальнику та забезпечує повернення таких коштів до бюджету.

Кредитування бюджету – операції з надання коштів з бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок чого виникають зобов'язання перед бюджетом (надання кредитів з бюджету), та операції з повернення таких коштів до бюджету (повернення кредитів до бюджету). До кредитів з бюджету також належать бюджетні позички та фінансова допомога з бюджету на поворотній основі.

Кредитовий документ – це платіжне доручення, за яким клієнт "банку А" доручає перерахувати кошти на рахунок клієнта "банку Б". Такий зразок документа є найбільш поширеним типом документів у СЕП. Напрямок перерахування коштів збігається з напрямком руху документа.

Криптографічний захист – захист даних методом їх шифрування (кодування).

Ліміт початкових оборотів – сума, що визначає максимальний обсяг початкових платежів, які банк (філія) може виконати за певний період.

Ліміт технічного рахунка – сума, що визначає мінімальний залишок коштів на технічному рахунку банку (філії).

Локальна обчислювальна мережа – апаратні програмні та інформаційні ресурси, що організовані на обмеженій території і об'єднані каналами зв'язку для інформаційного обміну між спеціалістами.

Маршрутизація – обмін даними при виконанні операцій, у тому числі щодо переказу коштів, між учасниками платіжної системи.

Меморіальні документи – документи, що використовуються органами державної казначейської служби для безготівкових розрахунків з рахунка на рахунок без виходу в Систему електронних платежів Національного банку України та документально підтверджують зазначені операції, зокрема: меморіальні ордери, платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення тощо.

Мережа локальна – мережа передачі даних, що об'єднує кілька цифрових пристроїв, розташованих на обмеженій площі. Як пристрої можуть бути робочі місця, міні- та мікрокомп'ютери, інтелектуальна інструментальна апаратура тощо.

Мережа корпоративна – інфраструктура організації, що підтримує вирішення актуальних завдань і забезпечує досягнення її цілей. Об'єднує в єдиний простір інформаційні системи всіх об'єктів корпорації.

Мережа розпорядника – згрупована розпорядником коштів бюджету відповідно до законодавства вичерпна інформація щодо установ (організацій), які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику, та діяльність яких координується через нього, а також одержувачів бюджетних коштів

Мережна операційна система – комплекс програм, призначених для централізованого управління обчислювальною мережею: планування задач, розподілу ресурсів, організації доступу до мережної файлової системи, захисту інформації тощо

Метод сценаріїв – упорядкування проблеми, одержання інформації про взаємозв'язки проблеми і можливі шляхи її розвитку на основі побудови сценарію групою висококваліфікованих спеціалістів.

Меморіальний ордер – розрахунковий документ, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій щодо списання коштів з рахунка платника і внутрішньобанківських операцій відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України.

Міжбанківський електронний розрахунковий документ – електронний документ на переказ коштів, сформований банком (філією) на підставі власних розрахункових документів, розрахункових документів клієнтів і стягувачів, документів на переказ готівки для виконання міжбанківського переказу коштів.

Міжбанківський переказ – переказ коштів між банківськими установами у безготівковій формі, що обумовлений потребою виконання платежів клієнтів або власних зобов'язань банківських установ.

Міжбанківський переказ у СЕП у режимі реального часу – міжбанківський переказ, що здійснюється з індивідуальним обробленням міжбанківського електронного розрахункового документа, за яким списання коштів з технічного рахунка учасника СЕП (платника) та зарахування коштів на технічний рахунок учасника СЕП (отримувача) виконується одночасно.

Міжбанківський переказ у СЕП у файловому режимі – міжбанківський переказ, що здійснюється з індивідуальним обробленням міжбанківського електронного розрахункового документа, за яким між списанням коштів з технічного рахунка учасника СЕП (платника) та зарахуванням коштів на технічний рахунок учасника СЕП (отримувача) є певний проміжок часу.

Міжбанківський розрахунковий документ – документ на переказ, сформований банком на підставі розрахункових документів банку, клієнтів та документів на переказ готівки або виконавчого документа.

Міжбюджетні відносини – відносини між державою, АР Крим та місцевим самоврядуванням щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України та законами України.

Міжбюджетні трансферти – кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого для вирівнювання бюджетного забезпечення.

Міжнародна платіжна система – платіжна система, в якій платіжна організація може бути як резидентом, так і нерезидентом і яка здійснює свою діяльність на території двох і більше країн та забезпечує проведення переказу коштів у межах цієї платіжної системи, у тому числі з однієї країни в іншу.

Мінімальний бюджет місцевого самоврядування – розрахунковий обсяг місцевого бюджету, необхідний для здійснення повноважень місцевого самоврядування на рівні мінімальних соціальних потреб, який гарантується державою.

Мінімальний страховий внесок – сума коштів, що визначається розрахунково як добуток розміру мінімальної заробітної плати і розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, встановлених законом, на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід).

Місцеве самоврядування – гарантоване державою право та реальна здатність територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища, міста – самостійно або під відповідальність органів та посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України.

Місцевими бюджетами визнаються бюджет АР Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування. До складу бюджетів

місцевого самоврядування відносять бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у т ому числі районів у містах).

Мобільний платіжний інструмент – електронний платіжний засіб, реалізований в апаратно-програмному середовищі мобільного телефону або іншого бездротового пристрою користувача.

Моделювання – вид творчої діяльності людини, що містить такі процедури: конструювання моделі на підставі попереднього вивчення об'єкта і виділення його основних характеристик; експериментальний та теоретичний аналіз моделі; зіставлення результатів з даними про об'єкт; корекція моделі; її використання в пізнавальному, творчому або виробничому процесах.

Модель – штучно створений об'єкт, який відображає і відтворює у простішому вигляді структуру, зв'язки та взаємозв'язки між елементами досліджуваного об'єкта, безпосереднє вивчення якого пов'язане з певними труднощами, полегшуючи таким чином процес одержання інформації про нього.

Модель обслуговування консолідованого кореспондентського рахунка в СЕП – сукупність механізмів і правил роботи СЕП, банку та його філій, згідно з якими виконується міжбанківський переказ через консолідований кореспондентський рахунок.

Модуль – цілісна група елементів системи, описана тільки своїми входами і виходами. Модуль як частина системи відображає зв'язок між елементами, як, наприклад, обмін інформацією. Модульний підхід дає змогу значно спростити опис системи і зробити видимими та доступними для розуміння найскладніші системи.

Моніторинг – діяльність емітента/еквайра щодо контролю за операціями, які здійснюються із застосуванням електронних платіжних засобів, з метою виявлення та запобігання помилковим та неналежним переказам.

Надходження бюджету – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів.

Нагляд проводиться контролюючими органами за економічними суб'єктами, що отримали ліцензію на певний вид фінансової діяльності: страхову, інвестиційну, банківську тощо. Він передбачає контроль за дотриманням встановлених правил і нормативів, порушення яких призводить до відкликання ліцензії.

Наступний (ретроспективний) фінансовий контроль здійснюється шляхом аналізу і ревізії бухгалтерської і фінансової звітності після закінчення звітного періоду (за підсумками місяця, кварталу, року). Він характеризується поглибленим вивченням фінансової діяльності за попередній період, дає змогу масштабно оцінити позитивні та негативні сторони фінансової діяльності суб'єктів господарювання, розробляти заходи щодо їх усунення.

Національний дохід (НД) – новостворена у сфері матеріального виробництва вартість, що характеризує обсяг вироблених та використаних матеріальних благ і послуг за певний період часу. Іншими словами, частина валового суспільного продукту, що залишається після вирахування вартості засобів виробництва, які використовуються на його створення. Призначається для споживання населення та розширення виробництва. За методикою системи національних рахунків ООН Національний дохід розраховують відніманням від валового національного продукту суми амортизації основних засобів, що відповідає сумі доходів усіх підприємств, організацій та населення як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері.

Національна система масових електронних платежів – це внутрішньодержавна банківська багатоемітентна платіжна система масових платежів, в якій розрахунки за

товари та послуги, одержання готівки та інші операції здійснюються за допомогою платіжних смарт-карток за технологією, що розроблена Національним банком України.

Небюджетні рахунки – рахунки, які відкриваються органами казначейства розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників коштів, підприємствам, установам, організаціям та фізичним особам – підприємцям за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів.

Неконкурентна заявка зводиться до придбання облігацій за середньозваженою ціною аукціону або середньозваженим рівнем дохідності.

Неплатоспроможність – нездатність учасника платіжної системи в строк, встановлений договором або визначений законодавством України, в повному обсязі виконати свої зобов'язання щодо переказу коштів;

Новація – домовленість між позичальником і кредитором щодо заміни зобов'язання по певному фінансовому кредиту іншим зобов'язанням.

Нормативи витрат (фінансування) – показники поточних і капітальних витрат з бюджетів усіх рівнів на забезпечення задоволення потреб на рівні, не нижчому від державних соціальних стандартів і нормативів.

Нормативи забезпечення – визначена кількість наявних в особистому споживанні предметів довгострокового користування, а також забезпечення певної території мережею закладів охорони здоров'я, освіти, підприємств, установ, організацій, соціально-культурного, побутового, транспортного обслуговування та житлово-комунальних послуг.

Об'єкт внутрішнього аудиту – діяльність органів казначейства в повному обсязі або за окремими функціями, процесами (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються відповідальними за діяльність для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності органів казначейства).

Облігація – це цінний папір, що засвідчує внесення її власником коштів до державного бюджету і підтверджує зобов'язання уряду відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений у ньому термін із виплатою попередньо визначеного доходу, якщо це передбачається умовами випуску.

Облікова політика Казначейства України – це сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються Державною казначейською службою для складання та подання фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів.

Обліковий реєстр – документ визначеної форми, призначений для накопичувальних записів перевірених і опрацьованих даних бухгалтерського обліку.

Обмін облігацій за регресивним співвідношенням – прирівняння кількох раніше випущених облігацій до однієї нової облігації.

Оборотний залишок бюджетних коштів – частина залишку коштів загального фонду відповідного бюджету, яка утворюється для покриття тимчасових касових розривів. Встановлюється у розмірі не більше 2 відсотків планових видатків загального фонду бюджету і затверджується відповідно у законі про державний бюджет та рішенні про місцевий бюджет (ст.14 Бюджетного кодексу).

Обслуговування державного боргу – здійснення платежів на виконання боргових зобов'язань держави щодо сплати відсотків (дисконту), комісій та інших платежів, які

передбачені умовами запозичення, крім сплати основної суми боргу, а також супутні платежі.

Обстеження охоплює окремі сторони діяльності підприємств і установ. У процесі обстеження можуть здійснюватися певні виміри виконаних робіт, витрачання матеріалів, палива, енергії. Обстеження може проводитись також через опитування, спостереження тощо. Характерним для обстеження є використання прийомів зіставлення фактичного стану справ з нормативним.

Одержувач бюджетних коштів – суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету.

Оперативна пам'ять – частина внутрішньої пам'яті персонального комп'ютера, призначена для тимчасового зберігання команд, вихідних даних, проміжних і кінцевий результатів в процесі обробки інформації.

Операційна система – сукупність програм, які забезпечують організацію обробки даних у персональному комп'ютері.

Операційний день – частина робочого дня банку або іншої установи – учасника платіжної системи, протягом якої приймаються від клієнтів документи на переказ і документи на відкликання та можна, за наявності технічної можливості, здійснити їх обробку, передачу та виконання.

Операційний час – частина операційного дня банку або іншої установи – учасника платіжної системи, протягом якої приймаються документи на переказ і документи на відкликання, що мають бути оброблені, передані та виконані цим банком протягом цього ж робочого дня.

Операційні правила – система логічних та операційних обмежень у відповідній моделі, що встановлюються банком для філій на переказ грошей через систему електронних міжбанківських переказів, а також на переказ грошей та інші банківські операції філій у системі автоматизації банку.

Операція в органах казначейства – дія або подія (може складатися з кількох складових), яка викликає зміни в фінансових характеристиках виконання бюджетів.

Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, – органи державної влади, а також органи місцевого самоврядування, уповноважені здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), інших надходжень бюджету.

Основна сума боргу – сума кредиту (позики), яка підлягає поверненню кредитору, номінальна вартість купонних державних цінних паперів та номінальна вартість дисконтних державних цінних паперів за вирахуванням суми дисконту.

Особові рахунки – рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку руху коштів, виділених із загального та спеціального фондів місцевих бюджетів для розподілу між розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів, а також їх відокремленими структурними підрозділами.

Остаточний розрахунок – розрахунок за зобов'язаннями між двома сторонами шляхом безумовного переказу цінностей (крім готівкових і кредитних засобів) з одного рахунка на інший, що здійснюється через розрахункові установи. Якщо перекази набувають форми безумовного кредитування рахунків у центральному банку, то такий переказ можна назвати "остаточним розрахунком", оскільки, з погляду економіки, він здійснюється з використанням банківських зобов'язань.

Паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. З позиції бухгалтерського обліку первинними обліковими документами є видаткові накладні, акти виконаних робіт або наданих послуг та розрахункові (платіжні) документи.

Перевірка проводиться за окремими питаннями фінансово-господарської діяльності на основі бухгалтерських документів. У процесі перевірки виявляються порушення фінансової дисципліни і вживаються заходи щодо їх усунення.

Переказ коштів – рух певної суми коштів з метою її зарахування на рахунок отримувача або видачі йому у готівковій формі. Ініціатором та отримувачем може бути одна і та ж особа.

План асигнувань загального фонду бюджету – це помісячний розподіл асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), затверджених у загальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків, який регламентує впродовж року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів.

План використання бюджетних коштів – розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, за повною економічною класифікацією видатків та класифікацією кредитування бюджету. Форма плану використання бюджетних коштів заповнюється без зазначення цифрових кодів.

План надання кредитів із загального фонду бюджету – це помісячний розподіл надання кредитів з бюджету, затверджених у загальному фонді кошторису, за класифікацією кредитування бюджету, який регламентує упродовж року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів.

План спеціального фонду бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у спеціальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків або класифікації кредитування бюджету, який регламентує упродовж року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів.

План рахунків бухгалтерського обліку по виконанню державного та місцевих бюджетів органами казначейства – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовується для детальної та повної реєстрації всіх фінансових операцій і забезпечення потреб складання фінансової звітності згідно з вимогами бюджетного процесу на відповідний бюджетний період.

Плата за надання позик та/або гарантій – здійснення платежів до державного бюджету позичальниками за надання державних гарантій та позик, що були надані з державного бюджету за рахунок залучених коштів.

Платіж – переказ грошової вимоги, що здійснюється платником на особу, прийнятну для одержувача. Як правило, вимоги мають форму банкнот чи залишків на рахунках у фінансових закладах або в центральному банку.

Платіжна картка – спеціальний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової чи іншого виду картки, що використовується для ініціювання переказу коштів з рахунка платника або з відповідного рахунка банку з метою оплати вартості товарів і послуг, перерахування грошей зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання коштів у готівковій формі в касах банків, пунктах

обміну іноземної валюти уповноважених банків та через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, передбачених відповідним договором.

Платіжна організація – юридична особа, що визначає правила роботи платіжної системи, а також виконує інші функції щодо забезпечення діяльності платіжної системи та несе відповідальність згідно з договором.

Платіжна спроможність – здатність органів казначейства своєчасно здійснити розрахунки за дорученням клієнтів, які ними обслуговуються.

Платіжне доручення – розрахунковий документ, який містить доручення платника банку або іншій установі – члену платіжної системи, що його обслуговує, здійснити переказ визначеної в ньому суми коштів зі свого рахунка на рахунок отримувача.

Платіжна система – набір платіжних інструментів, банківських процедур і, як правило, міжбанківських систем переказу коштів, поєднання яких забезпечує грошовий обіг, разом з інституційними та організаційними правилами та процедурами, що регламентують використання цих інструментів та механізмів. Вона охоплює платіжну організацію, учасників платіжної системи та сукупність відносин, що виникають між ними при проведенні переказу коштів. Проведення переказу коштів є обов'язковою функцією, що має виконувати платіжна система.

Платіжні інструменти – засоби певної форми на паперовому, електронному чи інших носіях інформації, які використовуються для ініціювання переказів. До платіжних інструментів належать документи на переказ та електронні платіжні засоби. У міжбанківських розрахунках платіжний інструмент – це доручення банку перевести кошти з рахунка одного клієнта на рахунок іншого, що може передаватися в електронній формі (каналами звукового чи інформаційного зв'язку) або на папері.

Повна ревізія передбачає перевірку всіх сторін фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю. Характеризується загальним глибоким вивченням фінансового боку діяльності організації, максимально можливим застосуванням різних методів контролю.

Погашення боргу – виконання боргових зобов'язань перед кредиторами щодо сплати основної суми боргу, тобто суми позики, визначеної угодою про позики або номінальної вартості державних цінних паперів.

Податкове зобов'язання – зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та в терміни, що визначені чинним законодавством.

Позапланова перевірка – внутрішня тематична перевірка, що проводиться за позаплановими (оперативними) завданнями керівника органу, потреба у якій виникла у ході поточної діяльності органу і не передбачена планами роботи підрозділу внутрішнього контролю;

Позичальник – юридична або фізична особа, яка отримує у тимчасове користування кошти бюджету на умовах повернення, платності та строковості на певну визначену мету відповідно до нормативно-правових актів.

Попередній (превентивний) фінансовий контроль проводиться до здійснення фінансових операцій і має велике значення для попередження порушень. Він передбачає оцінку обґрунтованості фінансових програм і прогнозів в процесі складання, розгляду і затвердження бюджетних планів всіх рівнів, кошторисів позабюджетних фондів – на основі оцінки обґрунтованості розподілу ВВП та інших макроекономічних показників розвитку економіки держави, на мікрорівні – в процесі розробки фінансових планів і кошторисів, кредитних і касових заявок, фінансових розділів бізнес-планів, складанні прогнозів балансів суб'єктів господарювання.

Поточні видатки бюджетів – видатки, які забезпечують поточне функціонування органів державної влади й місцевого самоврядування, бюджетних установ та організацій, надання державою міжбюджетних трансфертів іншим бюджетам і окремим галузям економіки у формі дотацій та субвенцій на поточне функціонування.

Поточний (оперативний) фінансовий контроль є органічною частиною оперативного фінансового управління й регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ, галузей економіки. Він проводиться в короткі проміжки часу в процесі здійснення фінансово-господарських операцій (перерахування податків, зборів, утворення фондів грошових коштів, здійснення виплат тощо). Опираючись на дані первинних документів оперативного і бухгалтерського обліку та інвентаризацій, поточний контроль дає змогу регулювати фінансові операції, що швидко змінюються, попереджувати збитки і втрати.

Прикладне програмне забезпечення – набір комп'ютерних програм, що дозволяють системі вирішувати конкретні задачі, які ставляться користувачами.

Принципи бюджетування – загальні правила, стандарти або норми, що лежать в основі діяльності органів влади, розроблені законодавчим органом.

Програмне забезпечення – сукупність програм, що реалізують мету та завдання автоматизованої інформаційної системи і забезпечують функціонування комплексу її технічних засобів.

Програмне середовище (системне програмне забезпечення) – логічна частина електронно-обчислювального обладнання, яка необхідна для управління процесорами та їх структурної побудови в електронній платіжній системі. Системне програмне забезпечення дозволяє комп'ютеру керувати своїми ресурсами для обробки даних та структуризувати процес використання цих ресурсів прикладними програмними комплексами.

Програмний комплекс "Операційний день банку" – це програмне забезпечення, що обслуговує поточну внутрішньобанківську діяльність (бухгалтерський облік, обслуговування рахунків клієнтів тощо).

Прогнозування – сукупність методів перспективних оцінок, що базується на економічних припущеннях і специфічних припущеннях з фінансової політики. Прогнози є інструментом фінансового управління, що можуть передбачити майбутній фінансовий вплив поточної політики, економічних тенденцій і припущень.

Програмний бюджет – форма подання бюджету, який дозволяє організувати бюджетну інформацію та розподілити кошти за бюджетними програмами; комплекс напрямів діяльності, об'єднаних спільною метою.

Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі – метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.

Прожитковий мінімум – вартісна величина достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості.

Профіцит – перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету).

Процесинг – діяльність, яка включає виконання за операціями з платіжними інструментами авторизації, моніторингу, збору, оброблення та зберігання інформації, а також

надання обробленої інформації учасникам розрахунків і розрахунковому банку для проведення взаєморозрахунків у платіжній системі.

Прямі боргові зобов'язання – зобов'язання, що беруться державою як безпосереднім позичальником, шляхом випуску державних цінних паперів, укладення угод про позику або іншими шляхами, передбаченими законодавством України, в тому числі в результаті отримання розпорядниками коштів державного бюджету кредитів, залучених під державні гарантії.

Рахунок – це спосіб групування фінансово-економічної інформації для її поточного відображення в бухгалтерському обліку і для здійснення контролю за рухом і станом коштів: за їх надходженням, зарахуванням і перерахуванням за призначенням.

Рахунки одержувачів коштів – рахунки, які відкриваються одержувачам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету загального та спеціального фондів для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів.

Ревізія – це метод документального контролю за всією фінансово-господарською діяльністю підприємства, організації, установи за певний проміжок часу з метою встановлення законності здійснюваних операцій, їхньої доцільності та ефективності, перевірки дотримання фінансової дисципліни, правильності обліку й достовірності облікових і звітних даних.

Регістри синтетичного та аналітичного обліку операцій – носії спеціального формату у вигляді відомостей, книг, журналів, карток обліку тощо. Їх призначення – хронологічне, систематичне чи комбіноване накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів. Записи у регістрах бухгалтерського обліку здійснюються на підставі первинних облікових документів в момент здійснення операції.

Реєстр страхувальників – автоматизований банк відомостей щодо ідентифікаційного коду, найменування, місцезнаходження, форми власності, виду економічної діяльності, класу професійного ризику виробництва, створений для ведення обліку платників єдиного внеску – страхувальників.

Реєстр застрахованих осіб – автоматизований банк відомостей, створений для ведення єдиного обліку фізичних осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню.

Реєстраційні рахунки – рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів.

Резервний фонд бюджету формується для здійснення непередбачених видатків, що не мають постійного характеру і не могли бути передбачені при складанні проекту бюджету.

Реквізит – логічно невіддільний елемент документації, що описує певні властивості об'єкта, який він відображає.

Реконсиляція – процедура контролю, яка полягає в ідентифікації та перевірці виконання кожного переказу за допомогою щонайменше трьох показників, визначених платіжною системою.

Рефінансування державного боргу – погашення основної заборгованості і відсотків за рахунок засобів, отриманих від розміщення нових позик.

Рішення про місцевий бюджет – нормативно-правовий акт Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної ради, виданий в установленому законодавством України порядку, що містить затверджені повноваження відповідно Раді міністрів

АР Крим, місцевій державній адміністрації або виконавчому органу місцевого самоврядування здійснювати виконання місцевого бюджету упродовж бюджетного періоду.

Робоча станція – підключений до мережі персональний комп'ютер користувача, якому доступні її ресурси.

Розпис бюджету – документ, в якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації.

Розрахунковий банк – уповноважений платіжною організацією відповідної платіжної системи банк, що відкриває рахунки учасникам платіжної системи та бере участь у проведенні взаєморозрахунків між ними.

Розрахунковий документ – документ на переказ коштів, що використовується для ініціювання переказу з рахунка платника на рахунок отримувача.

Розрахунковий документ в електронному вигляді – документ визначеного формату, що містить установлені реквізити і несе інформацію про рух коштів, має форму електронних записів.

Розрахунковий чек – паперовий розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене розпорядження платника банку, що його обслуговує, провести переказ суми коштів на користь визначеного в ньому отримувача

Розрахунково-касове обслуговування – послуги, що надаються банком клієнту на підставі відповідного договору, укладеного між ними, які пов'язані з переказом коштів з рахунка (на рахунок) цього клієнта, видачею йому коштів у готівковій формі, а також здійсненням інших операцій, передбачених договорами.

Розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету.

Розпорядниками бюджетних коштів II ступеня є бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл коштів для переказу розпорядникам III ступеня та безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам.

Розпорядниками коштів III ступеня є бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл коштів безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам.

Розрахунок – завершення платежу (або виконання зобов'язання) однією або двома сторонами. Розрахунки можуть виконуватися різними методами: окремо для кожної трансакції (розрахунки на валовій основі) або один розрахунок за чистою сумою всіх трансакцій протягом певного періоду часу (розрахунки на чистій або компенсаційній основі). В інших випадках виконується одноразове дебетування або кредитування у розмірі різниці між загальною сумою кредиту та загальною сумою дебету.

Самооподаткування – форма залучення на добровільній основі за рішенням зборів громадян за місцем проживання коштів населення відповідної території для фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру.

Секвестр – пропорційне зниження державних витрат за всіма статтями бюджету упродовж часу, що залишається до закінчення поточного бюджетного періоду.

Сервер – виділений комп'ютер, який управляє функціонуванням мережі і виконує певні функції щодо обслуговування користувачів. Клієнтами сервера є персональні комп'ютери, які надсилають серверу запити на той чи інший вид обслуговування.

Сервісні угоди – угоди, за якими виникають неборгові зобов'язання по сплаті супутніх витрат, пов'язаних з оплатою банківських, посередницьких, юридичних та інших послуг, потреба в яких виникає при утворенні та управлінні державним боргом.

Система – сукупність елементів, зв'язки між якими з'єднують їх у структуру. Основні особливості системи: цілісність, відносна відокремленість від навколишнього середовища, наявність зв'язків з ним, підпорядкованість всієї системи конкретній меті.

Система автоматизації банку – програмне забезпечення, що обслуговує поточну внутрішньобанківську діяльність банківської установи (бухгалтерський облік, обслуговування рахунків клієнтів тощо).

Система внутрішнього контролю – план організації фінансового контролю, методів координації та заходів, розроблений розпорядником з метою контролю активів та видатків бюджетної установи, перевірка правильності та достовірності його бухгалтерської інформації, поліпшення функціональної діяльності та дотримання адміністративної політики.

Система обробки даних – система, що складається з сукупності технічних і програмних засобів, а також обслуговуючого персоналу, які забезпечують обробку даних.

Система розрахунків – платіжна організація, учасники системи розрахунків та взаємовідносини, що виникають між ними щодо здійснення розрахунків за валютні цінності та фінансові інструменти.

Система управління базами даних – сукупність програмних і мовних засобів, що забезпечують управління базами даних.

Система електронних платежів НБУ (СЕП НБУ) – платіжна система, що забезпечує проведення міжбанківського переказу через кореспондентські рахунки банків (філіалів) у Національному банку з використанням електронних засобів прийняття, обробки, передачі та захисту інформації у *файловому режимі* (за яким між списанням грошей з кореспондентського рахунка банківської установи (платника) та зарахуванням грошей на кореспондентський рахунок банківської установи (отримувача) є певний проміжок часу) або *режимі реального часу* з миттєвим зарахуванням коштів на рахунок банку-отримувача.

Система електронного обігу фінансових векселів – комплекс програмного забезпечення, засобів обчислювальної техніки та криптографічного захисту адміністратора, що забезпечує формування, зберігання, облік та обіг казначейських векселів, а також ідентифікацію в такій системі операторів і векселедержателів.

Система моніторингу технічних рахунків (СМТР НБУ) – частина системи електронних міжбанківських розрахунків, яка в режимі реального часу веде технічні кореспондентські рахунки всіх банків, головних управлінь та центрального апарату Державної казначейської служби України.

Система електронної пошти НБУ – система програмно-технічних засобів та організаційно-технологічних заходів забезпечення інформаційної взаємодії між банківськими установами та іншими користувачами в електронній формі.

Система захисту – сукупність правових і морально-етичних норм, організаційних (адміністративних) заходів та програмно-технічних засобів, які спрямовані на протидію загрозам для платіжної системи, метою яких є мінімізація можливих збитків користувачів і власників платіжної системи.

Системне програмне забезпечення – сукупність програм, які здійснюють управління процесом обробки інформації в обчислювальних системах і забезпечують робоче середовище для функціонування прикладних програм.

Службове повідомлення СЕП – електронний банківський документ, що вміщує технологічну інформацію, пов'язану з проведенням переказу коштів (підтвердження

про отримання міжбанківського електронного розрахункового документа, повідомлення про помилки в міжбанківському електронному розрахунковому документі, довідкова інформація тощо), і має технологію оброблення згідно з вимогами СЕП.

Соціальні норми і нормативи – показники необхідного споживання продуктів харчування, непродовольчих товарів і послуг та забезпечення освітніми, житлово-комунальними, соціально-культурними послугами.

Спеціальні кошти – доходи бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції чи іншої діяльності, і використовуються за цільовим призначенням згідно з кошторисом.

Спеціальні реєстраційні рахунки – рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, їх відокремленим структурним підрозділам за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів;

Стандарти бухгалтерського обліку – загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP), оприлюднені Державною радою зі стандартів бухгалтерського обліку (GASB), які містять вказівки про відображення фінансової інформації і ведення звітності державними установами органів державної влади і місцевого самоврядування.

Статистична звітність містить інформацію, необхідну для статистичного вивчення процесу виконання бюджетів і побудови макроекономічних показників суспільного розвитку.

Страхові кошти – кошти, які формуються за рахунок сплати єдиного внеску та надходжень від фінансових санкцій (штрафів та пені), що застосовуються відповідно до законодавства.

Субвенції – міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному тим органом, який прийняв рішення про надання субвенції.

Суб'єкти господарювання (згідно зі ст. 55 Господарського Кодексу України) – учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав і обов'язків); мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством, та зареєстровані в установленому порядку.

Субкореспондентським називається рахунок, який відкривається установі комерційного банку (філії, відділенню, управлінню), що не є юридичною особою.

Суцільні ревізії передбачають перевірку усіх операцій на певній ділянці діяльності за весь підконтрольний період.

Сценарій – уявна, але правдоподібна послідовність розвитку подій, що можуть відбуватися у майбутньому з досліджуваною системою; модель майбутнього після прийняття рішення, подана до його прийняття.

Телекомунікаційна мережа – комплекс технічних засобів телекомунікацій та споруд, призначених для маршрутизації, комутації, передавання та приймання знаків, сигналів, письмового тексту, зображень та звуків або повідомлень будь-якого роду по радіо, проводових, оптичних чи інших електромагнітних системах між кінцевим обладнанням.

Тематична ревізія проводиться в однотипних підприємствах, організаціях, установах за певним переліком питань, що дозволяє виявити типові недоліки або порушення і прийняти заходи щодо їх усунення. Вона дозволяє зосередитись лише на окремих аспектах діяльності.

Термінал – пристрій, який являється джерелом або отримувачем інформації.

Технічний рахунок у ЦОСЕП – інформація в електронній формі, що зберігається в ЦОСЕП, поновлюється під час оброблення міжбанківських електронних розрахункових документів і відображає стан кореспондентського рахунка учасника СЕП або обороти учасника СЕП, що не має кореспондентського рахунка, на певний час;

Технічний рахунок органу державного казначейства (рахунок співвласника) – інформація в електронній формі, що зберігається в СМТР НБУ та відображає сальдо оборотів у СЕП за поточний банківський день конкретного органу казначейства на поточний час.

Технічна проводка – відображення в системі моніторингу технічних рахунків переказу грошей, виконаного через СЕП учасниками системи електронних міжбанківських розрахунків.

Тимчасово вільні кошти єдиного казначейського рахунка – обсяг коштів державного бюджету, які обліковуються на рахунку, відкритому Казначейству України в Національному банку для обліку коштів та здійснення розрахунків у Системі електронних платежів Національного банку України, і відволікання яких не призведе до втрати платоспроможності державним бюджетом та виникнення заборгованості за загальним або спеціальним фондом бюджету протягом періоду, на який передбачається їх відволікання.

Тимчасовий касовий розрив – це різниця між доходами й видатками помісячного розпису асигнувань загального фонду місцевого бюджету, що виникає у процесі його виконання, пов'язана з необхідністю виділення асигнувань розпорядникам коштів для здійснення платежів упродовж поточного бюджетного періоду відповідно до бюджетних зобов'язань.

Транзитні управління – це управління, на території яких перебувають розпорядники нижчого рівня, які включені до мережі розпорядників бюджетних коштів, розташованих на території іншого управління (базового).

Трансакція (транзакція) – здійснення закінчених дій стосовно визначеного об'єкта, що переводить цей об'єкт з одного постійного стану в інший. В економіці – банківська операція, яка полягає в переказі коштів з одного рахунка на інший.

Трафік – потік інформаційного обміну, робоче навантаження лінії зв'язку.

Уніфікація позик – об'єднання кількох раніше випущених позик. При цьому облігації та сертифікати раніше випущених позик обмінюються на облігації та сертифікати нової позики.

Управління державним боргом – виконання заходів по досягненню економії коштів державного бюджету з погашення та обслуговування державного боргу, поліпшення його структури (включаючи дострокове погашення боргових зобов'язань держави, зменшення ризиків, пов'язаних із борговим навантаженням тощо); проведення заходів по інформаційній та рейтинговій підтримці залучення коштів на ринках капіталів; оплата дорадчих послуг з питань управління державним боргом, в тому числі управління ризиками, випуску та обігу похідних інструментів, впровадження сучасних засобів обробки інформації та зв'язку, створення інформаційно-аналітичної системи управління державним боргом.

Управлінський облік ведеться з метою забезпечення керівництва органів казначейства оперативною фінансовою і нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю використання бюджетних коштів. Управлінський облік ведеться органами казначейства для забезпечення внутрішніх потреб в інформації, виходячи зі специфіки виконання бюджетів та особливостей діяльності.

Учасниками бюджетного процесу є органи та посадові особи, які наділені бюджетними повноваженнями.

Учасник/член платіжної системи – юридична особа, що на підставі договору з платіжною організацією платіжної системи надає послуги користувачам платіжної системи щодо проведення переказу коштів за допомогою цієї системи та відповідно до законодавства України має право надавати такі послуги.

Учасник СЕП безпосередній – територіальне управління, банк та його філія, що мають технічні рахунки в ЦОСЕП і виконують міжбанківський переказ через СЕП з використанням АРМ учасника СЕП – АРМ-СЕП.

Учасник СЕП опосередкований – філія банку, що не має технічного рахунка в ЦОСЕП і виконує міжбанківський переказ через СЕП з використанням внутрішньобанківської міжфілійної платіжної системи та АРМ-СЕП банку.

Файл – поіменована область зовнішньої пам'яті. Файл СЕП – одиниця обміну інформацією між АРМ СЕП.

Фіксовані видатки – видатки, які залишаються незмінними (не збільшуються і не зменшуються) при зміні обсягів наданих послуг.

Фінансовий контроль – це комплекс заходів, що вживаються законодавчими і виконавчими органами влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ, для забезпечення законності та ефективності формування, володіння та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян, а також успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів.

Фінансова (бухгалтерська) звітність – це система взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету та результати його виконання за звітний період.

Фінансова стратегія у бюджетній політиці спрямована на розробку бюджетного механізму, який покликаний розв'язувати перспективні завдання. Вона спрямована на розробку цільових програм соціально-економічного розвитку, для реалізації яких потрібен час та значні фінансові ресурси. Прикладом стратегічних завдань і відповідно їх фінансового забезпечення є забезпечення макроекономічної збалансованості, подолання спаду виробництва та інфляційних процесів в економіці тощо.

Фінансова тактика спрямована на розв'язання завдань конкретного етапу розвитку держави оперативного маніпулювання фінансовими ресурсами і зміни способів організації бюджетних відносин. Завдання фінансової тактики полягає у виборі оптимальних рішень в даній ситуації, наприклад, бюджетне регулювання фінансових ресурсів.

Фінансовий аудит – оцінка діяльності органу казначейства щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку.

Фінансовий норматив бюджетної забезпеченості – гарантований державою в межах наявних бюджетних ресурсів рівень фінансового забезпечення повноважень Ради Міністрів АР Крим, місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів місцевого самоврядування, що використовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів.

Фінансування бюджету – надходження та витрати у зв'язку зі зміною обсягу боргу, а також зміною залишку готівкових коштів з бюджету, які використовуються для покриття різниці між доходами і видатками бюджету.

Фудиціарні фонди – фонди, в яких обліковуються державні ресурси, які утримуються урядом в трастах для різних осіб або органів влади.

Централізовані кошти – кошти, які залишаються у розпорядженні держави в процесі розподілу валового внутрішнього продукту та спрямовуються на формування централізованих грошових фондів державного та місцевих бюджетів, фондів державного соціального страхування.

Центральний банк – державний банк, що реалізує валютну і грошово-кредитну політику уряду, здійснює грошову емісію, керує офіційними валютними резервами, є банкіром уряду та кредитно-фінансових установ.

Центральна розрахункова палата Національного банку України (ЦРП НБУ) – структурна одиниця НБУ, яка забезпечує функціонування системи електронних платежів (СЕП).

Цільове бюджетування – бюджетний процес, який забезпечує максимальний рівень задоволення бюджетних запитів розпорядників бюджетних коштів.

Часткова ревізія проводиться для перевірки окремих сторін або учасників певного переліку питань за допомогою ознайомлення з окремими напрямами фінансової діяльності.

Шифрування – перетворення електронного документа із застосуванням криптографічних методів з метою захисту його змісту.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України. Затверджена Верховною Радою України 28.06.1996 р. № 254/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.zakon.rada.gov.ua.
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.zakon2.rada.gov.ua
5. Закон України "Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України" № 1602-III від 23.03.2000 р.
6. Закон України "Про банки і банківську діяльність" № 2121-III від 7.12.2000 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25.
7. Закон України "Про Національний банк України" № 679-XIV від 20.05.1999 р. // http:www.rada.kiev.ua.
8. Закон України "Про цінні папери і фондову біржу" № 3480-IV від 23.02.2006 р.
9. Закон України "Про обіг векселів в Україні" № 2374-III від 05.04.2001 р.
10. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні" № 5083-VI від 05.07.2012 р.
11. Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" № 2939-XII від 26.01.1993 р.
12. Закон України "Про державну таємницю" № 3855-XII від 21.01.1994 р.
13. Закон України "Про Рахункову палату" № 315/96-ВР від 11.07.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 45.
14. Закон України "Про Кабінет Міністрів України" № 2591-VI від 07.10.2010 р.
15. Закон України "Про місцеве самоврядування в Україні" № 280/97-ВР від 21.05.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24.
16. Закон України "Про місцеві державні адміністрації" № 586-XIV від 09.04.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 20–21.
17. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.1999 р.
18. Закон України „Про здійснення державних закупівель" від 01.06.2010 р. № 2289-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010, –№ 33, – ст.471.
19. Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування".
20. Закон України "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні" № 875-XII від 21.03.1991 р.
21. Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням" № 2240-III від 18.01.2001 р.
22. Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" № 1533-III від 2.03.2000 р.

23. Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності" № 1105-XIV від 23.09.1999 р.
24. Закон України "Про регламент Верховної Ради України" № 1861-VI від 10.02.2010 р.
25. Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" № 2464-VI, 08.07.2010 р.
26. Закон України "Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань" № 1953-IV від 01.07.2004 р.
27. Закон України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" № 2346-III від 05.04.2001р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 29.
28. Закон України "Про захист інформації в автоматизованих системах" № 80/94-ВР від 05.07.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 31.
29. Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" № 851-IV від 22.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36.
30. Закон України "Про електронний цифровий підпис" № 852-IV від 22.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36.
31. Закон України "Про телекомунікації" № 1280-IV від 18.11.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 12.
32. Закон України „Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 18.03.2004 р. № 1629-IV.
33. Закон України „Про Фонд державного майна України" від 09.12.2011 р. № 4107-VI.
34. Закон України "Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг" від 12.07.2001 р. № 2664-III.
35. Закон України "Про адміністративні послуги" від 06.09.2012 р. № 5203-VI.
36. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи" від 04.07.2013 р. № 406-VII.
37. Проект Закону України "Про Державний борг та гарантований державою борг", прийнятий за основу Верховною Радою України від 07.06.2011 р. № 8637.
38. Указ Президента України від 27.04.1995 р. № 335/95 "Про Державне казначейство України" // Фінанси України. – 1996. – № 7. – С.117.
39. Указ Президента України від 28.04.2004 р. № 493 "Про стратегію економічного і соціального розвитку України "Шляхом європейської інтеграції на 2004–2015 роки".
40. Указ Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 р. "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади".
41. Указ Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012 "Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади".
42. Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 14.01.1997 р. № 13 "Про впровадження казначейської системи виконання державного бюджету".
43. Постанова Кабінету Міністрів України від 01.04.1999 р. № 522 "Про удосконалення управління бюджетними коштами".
44. Постанова Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 15.09.1999 р. № 1721 "Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства".
45. Постанова Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 21.03.2012 р. № 245 "Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для забезпечення населення засобами приймання сигналів цифрового телерадіомовлення".

46. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.2003 р. № 621 "Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету".
47. Постанова Кабінету Міністрів України від 18.04.2012 р. № 606 "Про затвердження рекомендаційних переліків структурних підрозділів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної в мм. Києві та Севастополі державних адміністрацій".
48. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.11.2005 р. № 1093 "Про переведення митних та інших платежів, які вносяться до/або підчас митного оформлення, на розрахунково-касове обслуговування через органи Державного казначейства".
49. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 р. № 1673 "Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів".
50. Постанова Кабінету Міністрів України від 09.10.2006 р. № 1404 "Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджеті кошти".
51. Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2010 р. № 368 "Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування податку на додану вартість".
52. Постанова Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 р. № 943 "Про економію бюджетних коштів".
53. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.03.2011 р. № 346 "Про ліквідацію урядових органів".
54. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59 "Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи".
55. Постанова Кабінету Міністрів України від 15.06.2011 р. № 651 "Про утворення територіальних органів Державної казначейської служби"
56. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 р. № 106 "Деякі питання ведення обліку податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету".
57. Постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. № 65 "Про затвердження порядків розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка шляхом придбання облігацій внутрішньої державної позики і розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитних рахунках".
58. Постанова Кабінету Міністрів України від 09.03.2006 р. № 268 "Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів".
59. Постанова Кабінету Міністрів України від 05.09.2012 року № 836 "Про випуск казначейських зобов'язань".
60. Постанова Кабінету Міністрів України від 21.08.2013 року № 683 "Деякі питання випуску фінансових казначейських векселів".
61. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 р. № 348 "Про затвердження Типового положення про структурний підрозділ з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної у мм. Києві та Севастополі державної адміністрації".
62. Постанова правління Національного банку України від 30.03.2012 р. № 122 "Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України"
63. Положення про Державну фінансову інспекцію : Затв. Указом Президента від 23.04.2011 р. № 499.
64. Положення про Міністерство доходів і зборів України : Затв. указом Президента України від 18.03.2013 р. № 141.

65. Положення про Міністерство фінансів України : Затв. указом Президента України від 08.04.2011 р. № 446.
66. Положення про Державну казначейську службу України : Затв. Указом Президента України від 13.04.2011 р. № 460.
67. Положення про головні управління Державної казначейської служби України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі : Затв. наказом Міністерства фінансів України 12.10.2011 № 1280.
68. "Положення про управління (відділення) Державної казначейської служби України у районах, районах у містах, містах обласного, республіканського значення" : Затв. наказом Міністерства фінансів України 12.10.2011 № 1280.
69. Положення про Пенсійний фонд України : Затв. Указом Президента України від 06.04.2011 р. № 384/2011.
70. Положення про Фонд соціального захисту інвалідів : Затв. наказом Міністерства соціальної політики України від 14.04.2011 р. № 129.
71. Положення про технічний захист інформації в Україні : Затв. Указом Президента України від 27.09.1999 р. № 1229/99.
72. Положення про порядок здійснення криптографічного захисту інформації в Україні": Затв. указом Президента України від 22.05.1998 р. № 505/98.
73. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України : Затв. наказом Міністерства фінансів Україні від 21.10.2013 року № 885.
74. Положення про єдиний казначейський рахунок : Затв. наказом Державного казначейства України 26.06.2002 р. № 122.
75. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88.
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541.
77. Положення про рух коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів, Міністерства фінансів України від 19.09.2013 р. № 493/815.
78. "Положення про управління ризиками, пов'язаними з державним боргом" : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2010 р. № 461.
79. Положення про управління ризиками, пов'язаними з наданням державних гарантій, та розподіл таких ризиків між державою, кредиторами і позичальниками : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 р. № 131.
80. Положення про порядок проведення операцій, пов'язаних з розміщенням облігацій внутрішніх державних позик : Затв. постановою Правління Національного банку України від 18.06.2003 № 248.
81. Положення про порядок здійснення моніторингу виконання інноваційних та інвестиційних проектів, які впроваджуються із залученням державних коштів : Затв. наказом Державного агентства України з інвестицій та інновацій № 4 від 21.01.2008 р.
82. Порядок подання фінансової звітності : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419.
83. Порядок управління єдиним казначейським рахунком : Затв. наказом Державного казначейства України від 11.02.2002 р. № 23.
84. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р.

85. Порядок здійснення місцевих запозичень : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 р. № 110.
86. Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 15.12.2010 р. № 1132.
87. Порядок формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках : Затв. спільним наказом Державної податкової адміністрації України, Державного казначейства України від 03.02.2011 р. № 68/23".
88. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р. № 758.
89. Порядок відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Державної казначейської служби України : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 27.12.2013 р. № 217.
90. Порядок казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 р. № 43.
91. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938.
92. Порядок призупинення бюджетних асигнувань : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.05.2002 р. № 319.
93. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. № 21.
94. Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 3.08.2011 р. № 845.
95. Порядок складання протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства : Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2010 р. № 1370.
96. Порядок здійснення безспірного списання коштів державного бюджету щодо виконання судових рішень про стягнення сплачених до бюджету митних платежів : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 07.03.2013 р. № 35.
97. Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 р. № 845
98. Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевих бюджетів" : Затв. Наказом Державного казначейства України від 14.12.2007 р. № 233.
99. Порядок повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 03.09.2013 р. № 787.
100. Порядок перерахування до державного бюджету коштів, одержаних від приватизації державного майна : Затв. наказом Державного казначейства України і Фондом державного майна України від 19.11.2003 р. № 1119/8440.
101. Порядок відображення операцій, пов'язаних з державним боргом, при плануванні та виконанні державного бюджету : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2004 р. № 42.
102. "Порядок формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках" : Затв. спільним наказом Державної податкової адміністрації України, Державного казначейства України 03.02.2011 р. № 68/23.

103. Порядок взаємодії органів Міністерства доходів і зборів України та органів Державної казначейської служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями : Затв. наказом Міністерством доходів і зборів України та Міністерством фінансів України від 04.12.2013 р. № 760/1031.
104. Порядок взаємодія територіальних органів Міністерства доходів і зборів України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань : Затв. спільним наказом Міністерства доходів і зборів України та Міністерства фінансів України від 30.12.2013 року №882/1188.
105. Порядок взаємодії між органами Державної податкової служби України та Державного казначейства України в процесі судового розгляду та виконання рішень суду щодо безспірного списання коштів з рахунків, на яких обліковуються надходження Державного бюджету України з податку на додану вартість : Затв. наказом Державного казначейства України та Державної податкової адміністрації України 27.04.2004 р. № 82/245.
106. Порядок взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 17.01.2011 р. № 39.
107. Порядок розрахунково-касового обслуговування через органи Державного казначейства України митних та інших платежів, які вносяться до/або під час митного оформлення : Затв. спільним наказом Міністерства фінансів та Державної митної служби України від 24.01.2006 р. № 25/44.
108. Порядок повернення платникам податків коштів, що обліковуються на відповідних рахунках митного органу як передоплата, і митних та інших платежів, помилково та/або надмірно сплачених до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється митними органами : Затв. Наказом Державної митної служби України від 20.07.2007р. № 618.
109. Порядок казначейського обслуговування операцій, пов'язаних з використанням коштів Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 22.04.2013 р. № 303.
110. Порядок тимчасової купівлі (продажу) державних цінних паперів : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 8.10. 2008 р. № 907.
111. Порядок покриття тимчасових касових розривів Пенсійного фонду України, пов'язаних з виплатою пенсій : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 1 грудня 2010 р. № 1080.
112. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309.
113. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407.
114. Порядок організації роботи органів Державної казначейської служби України в процесі казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 07.06.2013 р. № 101.
115. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017.

116. Порядок надання Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям і виконавчим органам відповідних місцевих рад середньострокових позик та їх погашення : Затв. Постановою Кабінету міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1203.
117. Порядок розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка шляхом придбання облігацій внутрішньої державної позики : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. № 65.
118. Порядок розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитних рахунках : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. № 65.
119. Порядок казначейського обслуговування коштів, передбачених у спеціальному фонді державного бюджету для виконання бюджетних програм, спрямованих на реалізацію проектів економічного та соціального розвитку, які підтримуються Міжнародним банком реконструкції та розвитку : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 5.09.2007 року № 1090.
120. Порядок розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках у банках : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 року № 6.
121. Порядок оцінки діяльності органів Державного казначейства України за результатами складання і консолідації звітності про виконання бюджетів : Затв. наказом Державного казначейства України від 26.03.2008 р. № 99.
122. Порядок зарахування в рахунок майбутніх платежів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або повернення надміру та/або помилково сплачених коштів : Затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 09.09.2013 р. № 450.
123. Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо руху коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Затв. наказом Державного казначейства України від 12.11. 2010 року № 420.
124. Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету : Затв. наказом Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 11.08.2008 р. № 327.
125. Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання місцевих бюджетів : Затв. наказом Державного казначейства України від 14.12.2007 р. № 233.
126. Порядок оцінювання виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.12.2011 р. № 1537.
127. Порядок формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.12.2011 р. № 1691.
128. Порядок покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1204.
129. Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 15.12.2010 р. № 1132.
130. Порядок та умови надання субвенції на здійснення заходів щодо соціально-економічного розвитку окремих територій : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 06.02.2012 р. № 106.
131. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44.

132. Порядок погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.02.2011 р. № 214.
133. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001.
134. Порядок проведення внутрішнього аудиту в органах Державної казначейської служби України : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 26.12.2013 р. № 210.
135. Порядок проведення внутрішньої оцінки якості в системі Державної казначейської служби України : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 31.12.2013 р. № 222.
136. Порядок розроблення середньострокової стратегії управління державним боргом і контролю за її реалізацією : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.10.2010 р. № 978.
137. Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або бюджетних установ : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 р. № 845.
138. Порядок видачі, обігу, обліку фінансових казначейських векселів, виданих як електронний документ, та сплати за ними : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 21.08.2013 р. № 683.
139. Порядок видачі, обігу, обліку і сплати фінансових казначейських векселів, виданих як електронний документ, органами Державної казначейської служби України : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 20.09.2013 р. №138.
140. Розпорядження Державного казначейства України від 28.09.2001 р. № 84 "Про забезпечення захисту електронних документів".
141. Наказ Міністерства фінансів України від 29.10.2001 р. № 482 "Про забезпечення запровадження з 1 січня 2002 року казначейського обслуговування місцевих бюджетів".
142. Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 57 "Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету".
143. Наказ Державного казначейства України "Про результативні показники бюджетної програми" від 27.10.2009 р. № 1252.
144. Наказ Державної казначейської служби України від 09.12.2011 р. № 1587 "Про залучення банків України до касового обслуговування з метою оплати готівкою чеків органів Державної казначейської служби України у 2012–2014 роках".
145. Наказ Державного казначейства України та Головного контрольно-ревізійного управління України № 215/338 від 14.12.2004 "Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні".
146. Наказ Міністерства фінансів України та Державної митної служби України від 24.01.2006 р. № 25/44 "Про переведення митних та інших платежів, які вносяться до/або підчас митного оформлення, на розрахунково-касове обслуговування через органи Державного казначейства"
147. Наказ Міністерства фінансів України "Про деякі питання проведення експерименту із запровадження програмно-цільового методу укладання та виконання місцевих бюджетів" від 09.07.2010 р. № 679.
148. Наказ Державного казначейства України від 28.09.2010 р. № 349 "Про затвердження змін до деяких нормативних актів Державного казначейства України".

149. Наказ Державного казначейства України від 29.10.2010 р. № 400 "Щодо затвердження форм фінансової та бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя".
150. Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2011 р. № 1774 "Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя".
151. Наказ Державного казначейства України від 01.11.2010 р. № 403 р. "Щодо затвердження форм фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів".
152. Наказ Міністерства фінансів України від 30.01.2012 р. № 60 "Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання місцевих бюджетів"
153. Наказ Міністерства фінансів України від 30.04.2011 р № 574 "Про заходи щодо ліквідації Державного казначейства України".
154. Наказ Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 06.05.2011 р № 118 "Про заходи щодо ліквідації територіальних органів Державного казначейства України".
155. Наказ Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11 "Про бюджетну класифікацію".
156. Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333 "Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету".
157. Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 "Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі".
158. Методичні рекомендації щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість (від'ємного значення податку на додану вартість) : Затв. наказом Державної податкової служби України від 24.05.2011 р. № 306.
159. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України : Затв. наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 р. № 90.
160. Методичні рекомендації щодо переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань та проведення платежів : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 29.04.2013 р. № 68.
161. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів : Затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119.
162. Інструкція про складання і виконання розпису Державного бюджету України : Затв. наказом Міністерства фінансів України 28.01.2002 р. № 57.
163. Інструкція по експлуатації автоматизованої банківської системи Барс "Міленіум". – УДК у Дніпропетровській області, 2002.
164. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Затв. Постановою № 22 від 21.01.2004 р.
165. Інструкція про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті : Затв. Постановою Правління НБУ № 320 від 16.08.2006 р.
166. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Затв. постановою правління Пенсійного фонду України від 27 вересня 2010 року № 21-5.

167. Інструкція про складання органами Державної казначейської служби України фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 08.02.2012 р. № 49.
168. Інструкція про складання органами Державної казначейської служби України звітності про виконання державного бюджету : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 13.02.2012 р. № 52.
169. Інструкція про складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 13.02.2012 р. № 53.
170. Інструкція про порядок організації захисту електронних документів у Державному казначействі України : Затв. наказом Державного казначейства України від 30.12.2008 р. № 565.
171. Державна цільова програма розвитку системи інформаційно-аналітичного забезпечення реалізації державної інноваційної політики та моніторингу стану інноваційного розвитку економіки : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 7 травня 2008 р. № 439.
172. Європейська хартія місцевого самоврядування : Ратифікована Законом України від 15.07.97 р. № 452/97-ВР.
173. Лімська декларація керівних принципів контролю: Прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (IN TOSAI) у 1977 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.intosai.org/.
174. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 1217.
175. Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 р. № 538-р
176. Концепція розвитку системи управління державними фінансами : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 р. № 633-р.
177. Концепція реформування місцевих бюджетів : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 р. № 308.
178. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р № 158.
179. Концепція розвитку внутрішнього ринку державних цінних паперів України на 2009–2013 роки : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25.03.2009 р. № 316-р // Офіційний вісник України. – 2009. – № 24.
180. Концепція розвитку телекомунікацій в Україні : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 07.06.2006 р. № 316-р.
181. План-графік затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2007 р. № 504.
182. План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 р. № 1347.
183. План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів : Затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119.
184. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611.
185. План рахунків бухгалтерського обліку банків України : Затв. постановою Правління НБУ від 17.06.2004 року № 280.

186. "Правила роботи на персональних комп'ютерах та порядок надання доступу до локальних мереж та до серверів мережі Internet в Державному казначействі України" : Затв. розпорядженням Державного казначейства України від 21.03.2002 р. № 16-р.
187. Правила складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098.
188. Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2010 р. № 679.
189. Правила забезпечення захисту інформації в інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.03 2006 р. № 373.
190. Правила організації захисту електронних банківських документів з використанням засобів захисту інформації Національного банку України : Затв. постановою правління НБУ від 02.04.2007 р. № 112.
191. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава".
192. Стандарти внутрішнього аудиту : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247.
193. Стратегія економічного і соціального розвитку України "Шляхом європейської інтеграції на 2004–2015 роки" : Схвалена. указом Президента України від 28.04.2004 р. № 483.
194. "Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади" : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2003 р. № 1156.
195. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р.
196. Стратегія підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору України на період 2011–2013 роки : Затв. наказом ГоловКРУ від 14.12.2010 р. № 467.
197. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 року № 34.
198. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : Затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р.
199. Середньострокова стратегія управління державним боргом на 2012–2014 роки : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 10.05.2012 р. № 607.
200. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59.
201. Умови розміщення та погашення казначейських зобов'язань : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 05.09.2012 р. № 836.
202. 15-та річниця створення Державного казначейства України // Казна України. – 2010. – № 2 (5). – С.6–11.
203. Формат та регламент обміну інформацією між Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, головними фінансовими управліннями обласних державних адміністрацій, Головним фінансовим управлінням виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації), фінансовим управлінням Севастопольської міської державної адміністрації та головними управліннями Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві

та Севастополі : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.03.2008 р. № 373.
204. Акперов И. Г. и др. Казначейская система исполнения бюджета в Российской Федерации : Учебн. пособие / И. Г. Акперов, И. А. Коноплева, С. П. Головач. – М. : Финансы и статистика, 2002.
205. Алєксєєв-Таскін А. проблемні питання у сфері державних закупівель (розгляд питання з боку розпорядник-казначейство) / А. Алєксєєв-Таскін // Казна. – 2007. – № 10–11. – С. 31–33.
206. Алієва В. Аналіз казначейської системи виконання ДБУ : переваги та недоліки / В. Алієва // Економіст. – 2000. – № 2. – С. 51–53.
207. Алієва В. Аналіз казначейської системи виконання місцевих бюджетів : переваги та недоліки / В. Алієва // Економіст. – 2000. – № 12.
208. Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорозька Січ як український феномен / В. Л. Андрущенко, В. М. Федосов. – К. : Заповіт, 1995.
209. Андрущенко В. Л. Західна фінансова думка про природу державних фінансів / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 1996. – № 9. – С. 21–25.
210. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті : (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.
211. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : Навчальний посібник / Атамас П. Й. – К. : Центр навчальної літератури, 2003.
212. Базилевич В. Д. Державні фінанси. Навчальний посібник. Вид. 2-ге, доп. і перероб. / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик. – К. : Атака, 2004. – 368 с.
213. Бакум Л. Контроль казначейства у сфері державних закупівель / Л. Бакум // Казна. – 2005. – № 10. – С. 26–30.
214. Батура О. В. Державне казначейство України : місце і роль у виконанні бюджету / О. В. Батура, К. М. Огданський // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С. 3–10.
215. Башинська О. М. Формування та обслуговування державного зовнішнього боргу / О. М. Башинська // Фінанси України. – 2000. – № 12. – С. 67–77.
216. Башко В. Й. Міжнародний досвід управління бюджетними касовими залишками / В. Й. Башко / Наукові праці НДФІ. – 2008. – С. 28–40.
217. Башкова О. Облік зобов'язань як інструмент управління фінансовими ресурсами / О. Башкова // Казна. – 2007. – № 1. – С. 14–16.
218. Безденежных А. В. Институт казначейства как инструмент государственного влияния на экономику государства / А. В. Безденежных // Финансы. – 2003. – № 2. – С. 25–27.
219. Бишенов А. А., Бозиева М. М. Межбюджетное регулирование на субфедеральном уровне / А. А. Бишенов, М. М. Бозиева // Финансы. – 2010. – № 10. – С. 9–13.
220. Бланкарт Шарль. Державні фіннаси в умовах демократії : Вступ до фінансової науки / Шарль Бланкарт; пер. з нім. С. І. Терещенко, О. О. Терещенко; за наук. ред. В. Федосова. – К. : Либідь, 2000. – 653 с.
221. Большая Советская Энциклопедия : В 30 т. / Гл. ред. А. М. Прохоров. – 3-е изд. – М. : Советская энциклопедия, 1973. – Т. 11.
222. Борець К. Особливості депозитних операцій з коштами місцевих бюджетів / К. Борець // Казна. – 2007. – № 10–11. – С. 20–23.
223. Бондарук Т. Т. Зовнішній державний борг України та механізм його обслуговування / Т. Т. Бондарук // Фінанси України. – 1999. – № 5. – С. 94–102.
224. Буковинський С. А. Концептуальні підходи до формування перспективного бюджетного плану / С. А. Буковинський // Фінанси України. – 2006. – № 3. – С. 21–28.
225. Булгакова С. О. Шляхи підвищення відповідальності бухгалтерів казначейства / С. О. Булгакова // Вісник КДТЕУ. – 1999. – № 4. – С. 3–9.

226. Булгакова С. О., Базанова Н. В., Эрмошенко Л. В., Сушко Н. І., Чечуліна О. О., Шаповал Т. А., Шульга Н. П. Казначейська система виконання бюджету : Підручник / [С. О. Булгакова, Н. В. Базанова, Л. В. Эрмошенко та ін.]. – К. : Київ. держ. торг. -екон. ун-т, 2000.
227. Булгакова С. О. Казначейство зарубіжних країн : Навч. посіб. / С. О. Булгакова. – К. : Київ. нац. торг. -екон. ун-т., 2000.
228. Булгакова С. О. Історія казначейської справи : Навч. посіб. / С. О. Булгакова, О. Т. Колодій. – К. : Київ. нац. торг. -екон. ун-т, 2002.
229. Бурлаков П. И. Кассовое обслуживание исполнения местных бюджетов Федеральным казначейством / П. И. Бурлаков, Ю. А. Чемоданова // Финансы. – 2010. – № 8. – С. 27–30.
230. Буряченко А. Є. Удосконалення фінансового механізму місцевих бюджетів / А. Є. Буряченко, М. П. Палій // Фінанси України. – 2003. – № 8.
231. Буряченко А. Є. Короткострокові позички як інструмент оперативного бюджетного регулювання / А. Є. Буряченко // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 22–29.
232. Бюджетний менеджмент : [підруч. / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.]; за заг. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.
233. Бюджетний менеджмент : [навч. посіб.] / [Л. В. Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могиляк, Б. І. Хомічак. – К. : Знання, 2006. – 293 с.
234. Бюджетний процес і міжбюджетні відносини на рівні місцевих бюджетів району : [навч. посіб.] / С. І. Мельник, В. Серск, С. Б. Ільїних. – К. : Міленіум, 2003.
235. Василенко Л. І. Державні цільові фонди : [навч. посіб.] / Л. І. Василенко, Т. О. Масленнікова. – К. : КНТЕУ, 2002.
236. Василик О. Д. Теорія фінансів : [підручник] / О. Д. Василик. – К. : НІОС. – 2003. – 416 с.
237. Василик О. Д. Державні фінанси України : [підручник] / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 608 с.
238. Василик О. Д. Фінансова стабілізація як фактор економічного зростання / О. Д. Василик, К. В. Павлюк // Фінанси України. – 1998. – № 12. – С. 5–12.
239. Виконання місцевих бюджетів на основі положень Бюджетного кодексу України : навч. посіб. / [С. І. Мельник, С. Б. Ільїних, І. Ф. Щербина та ін.]. – К. : Міленіум, 2002. – 280 с.
240. Висоцький В. Вдосконалення управління грошовими активами єдиного казначейського рахунку в Україні / В. Висоцький, В. Калитчук, А. Ставицька // Світ фінансів. – 2008. – № 3(16). – С. 58–63.
241. Вишнівецька В. Порядок взаємодії між органами ДПС та ДКУ в процесі відшкодування податку на додану вартість / В. Вишнівецька // Казна України. – 2010. – № 4(7). – С. 22–24.
242. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / [П. П. Андрєєв, О. О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М. Г. Тимохін та ін.]. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
243. Воловенко Е. Проблемні питання модернізації державних фінансів / Е. Воловенко // Казна України. – 2010. – № 1. – С. 13–15.
244. Вышинский Г. Казначейство концентрирует бюджетные деньги в своих руках / Г. Вышинский // Киевские ведомости. – 1997. – 6 февраля. – С. 5.
245. Гай-Нижник П. П. Бюджет Української держави за Гетьманату Павла Скоропадського / П. П. Гай-Нижник // Фінанси України. – 2001. – № 8. – С. 55–59.
246. Галушка Є. О. Казначейська справа : [підручник] / Є. О. Галушка, О. В. Охрімовський, Й. С. Хижняк. – Чернівці : Книги-ХХІ, 2004.
247. Галушка Є. О. Казначейська справа : [підручник] / Є. О. Галушка, О. В. Охрімовський, Й. С. Хижняк, Д. П. Ротар. – Чернівці : Книги-ХХІ, 2008. – 464 с.

248. Гізатуліна Л. Контрольні повноваження Держаного казначейства щодо дотримання бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу / Л. Гізатуліна // Казна України. – 2011. – № 1. – С. 14–17.
249. Гірак О. Створюємо якісно нову організаційну структуру / О. Гірак // Казна. – 2002. – № 3. – С. 3–4.
250. Гужва В. М. Інформаційні системи і технології на підприємствах : [навч. посібник] / В. М. Гужва. – К. : КНЕУ, 2001.
251. Гусев С. И. О роли Федерального казначейства в финансовой системе государства / С. И. Гусев, Ю. Г. Швецов // Финансы. – 2004. – № 11. – С. 23–25.
252. Даневич О. С. Оптимізація процесу управління бюджетними коштами / О. С. Даневич // Казна. – 2001. – № 1. – С. 10–12.
253. Даневич О. С. Заходи по удосконаленню механізму казначейського обслуговування бюджетів / О. С. Даневич //Казна. – 2006. – № 11–12. – С. 5–9.
254. Даневич О. С. Про підсумки роботи Державного казначейства України за 2010 – І квартал 2011 р. та завдання казначейських органів на поточний рік / О. С. Даневич // Казна України. – 2011. – № 3 (!2). – С. 9–12.
255. Даниленко А. І. Проблеми фінансової політики України й розвитку фінансово-монетарних важелів її реалізації / А. І. Даниленко // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 51–58.
256. Дарчук Л. Розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитних рахунках / Л. Дарчук // Казна України – 2012. – № 4 (19). – С. 15–17.
257. Дегтяренко З. Інформаційна політика казначейської системи / З. Дегтяренко // Казна. – 2006. – № 1–2 (64). – С. 23–25.
258. Дейкало Л. На страже интересов государства / Л. Дейкало // Казна. – 2000. – № 10. – С. 6–9.
259. Дейкало Л. Є. Фактори впливу на стан залишків єдиного казначейського рахунку [Електронний ресурс] / Л. Є. Дейкало, А. Ю. Чубак. – Режим доступу //http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vddfa/2011_1/Deikalo.pdf.
260. Демидов О. Управлінський контроль діяльності Федерального казначейства / О. Демидов // Казна України. – 2010. – № 1. – С. 10–12.
261. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України : [монографія] / Василь Григорович Дем'янишин. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 496 с.
262. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету / [М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін.]. – К. : НДФІ, 2004. – 712 с.
263. Державні фінанси : У 5 т. – Т. 3. Історія казначейства : Казначейства зарубіжних країн : Казначейська система виконання бюджету : підручник / [Л. В. Гізатуліна, Л. В. Єрмоленко, О. Т. Колодій та ін.]; за ред. С. О. Булгакової. – К. : АВТ, 2005. – 560 с.
264. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посібник] / Джога Р. Т. – К. : КНЕУ, 2001.
265. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [підручник] / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2004. – 483 с.
266. Долан Є. Д. Макроекономіка / Є. Д. Долан, Д. А. Ліндсей. – СПб. : Дело, 1994. – 358 с.
267. Дорош І. Актуальні питання організації процесу складання звітності в умовах сьогодення / І. Дорош // Казна України. – 2011. – 5 (14). – С. 13–16.
268. Дорош Н. І. Державний фінансовий контроль : зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н. І. Дорош // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 47–49.
269. Дрозд І. Державне казначейство в системі фінансового контролю / І. Дрозд // Казна України. – 2009. – № 2. – С. 8–11.

270. Дрозд І. Професійна етика державного казначея / І. Дрозд // Казна України. – 2010. – № 1 – С. 3–6.
271. Дроздов О. Досвід роботи Казначейства Росії щодо розміщення коштів Федерального бюджету на банківські депозити / О. Дроздов // Казна України. – 2010. – № 2 (5). – С. 16–18.
272. Дуда В. Казначейство України : віхи історії / В. Дуда // Казна України. – 2009. – № 1. – С. 45–46.
273. Єгоров В. О. Ресурси фінансової системи і стратегія економічного зростання / В. О. Єгоров // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 133–142.
274. Єпіфанов А. О. Бюджет і фінансова політика України : [навч. посібник] / А. О. Єпіфанов, І. В. Сало, І. І. Д'яконова. – К. : Наукова думка, 1997. – 303 с.
275. Єрмошенко М. Стратегія управління державним зовнішнім боргом / М. Єрмошенко // Економіст. – 2000. – № 2.
276. Жибер Т. В. Державне казначейство України : становлення, проблеми, перспективи // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С. 40–41.
277. Жовнір Р. Проблемні питання при складанні та поданні фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів / Р. Жовнір // Казна України. – 2010. – № 4. – С. 41–42.
278. Загородній А. Г. Фінансовий словник. / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк., Т. С. Смовженко – [4-те вид. ; випр. та доп.] – К. : Т-во "Знання", КОО; Л. : Вид-во "Львів" Банківського ін-ту НБУ, 2002. – 566 с.
279. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2005. – 714 с.
280. Заїка В. Максимальне навантаження на інформаційну систему / В. Заїка // Казна. – 2004. – № 6. – С. 10–12.
281. Заяц М. Реєстрація бюджетних зобов'язань – одна з головних ланок у процесі виконання бюджетів / М. Заяц // Казна України. – 2012. – № 3(18). – С. 27–29.
282. Зеленов А. Деякі питання взаємодії органів казначейства та виконавчої служби / А. Зеленов // Казна. – 2006. – № 6. – С. 19–20.
283. Інформатика та комп'ютерна техніка : [навч. -метод. посіб. / Клименко О. Ф., Головко Н. Р., Шарапов О. Д.] ; за заг. ред. О. Д. Шарапова. – К. : КНЕУ, 2002.
284. Інформаційні системи і технології в економіці : посібник [для студентів вищих навч. закл.] ; за ред. В. С. Пономаренка. – К. : Видавничий центр "Академія", 2002.
285. Історія України / [І. П. Крип'якевич] ; відп. ред. Ф. П. Шевченко, Б. З. Якимович. – Львів : Світ, 1990.
286. Історія господарства : Україна і світ : [підручник] / Лановик Б. І. Матисякевич З. М., Матейко Р. М. та ін. ; за ред. Б. Д. Лановика. – Тернопіль : Економічна думка, 1997.
287. Казанська І. Короткотермінова позичка – надійна фінансова допомога місцевим бюджетам / І. Казанська // Казна України. – 2011. – № 3 (12). – С. 38–39.
288. Казначейська справа в Україні : [навч. посіб.] ; за ред. А. М. Стовбчатого. – К. : "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004
289. Казначейська справа : навч. посіб. ; у 2-х т. / [Петрашко П. Г., Чечуліна О. О., Александров В. Т. та ін.]. – К. : НВП "АВТ", 2004.
290. Каленська В. І. Система казначейського контролю за бюджетними коштами / В. І. Каленська // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 5. – С. 128–134.
291. Карпенко В. П. Это новое слово – казначейство / В. П. Карпенко // Деньги и кредит. –1998. – № 1. – С. 58–60.
292. Кириленко О. П. Фінанси : теорія та вітчизняна практика : [навч. посібник] / Кириленко О. П. – Тернопіль : Астон, 2002. – 212 с. .

293. Кириленко О. П. Місцеві фінанси : [навч. посібник] / Кириленко О. П. . – Тернопіль : Астон, 2004. – 140 с.
294. Кириленко О. Вдосконалення методів фінансування видатків бюджетів в умовах функціонування казначейської системи / О. Кириленко, Б. Малиняк // Вісник національного економічного університету. – 2006. – № 1. – С. 7–16.
295. Кірєєв О. І. Казначейське обслуговування місцевих бюджетів : проблеми та шляхи розв'язання / О. І. Кірєєв //Фінанси України. – 2001. – № 5.
296. Кіруца С. М. Фінансова звітність як предмет державного фінансового контролю / С. М. Куріца // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 36–38.
297. Клітенко І. Запозичення до місцевих бюджетів / І. Клітенко // Казна Укаїни. – 2010. – № 4 (7). – С. 31–32.
298. Козюк В. В. Проблема державного боргу в перехідній економіці України / В. В. Козюк // Фінанси України. – 1999. – № 5.
299. Козюк В. В. Державний борг в умовах ринкової трансформації економіки України : [монографія] / В. В. Козюк. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 238 с.
300. Колодчак І. Як домогтися ефективного контролю за дотриманням бюджетного законодавства / І. Колодчак // Казна України. – 2012. – № 4(19). – С. 22–25.
301. Коломис В., Пудовкіна М. Роль національного банку у касовому виконанні державного бюджету / В. Коломис //Вісник Національного банку України. – 1998. – № 1. – С. 56–60.
302. Коломис В. Нові аспекти в управлінні коштами державного бюджету України / В. Коломис // Вісник Національного банку України. – 1999. – № 5. – С. 41–43.
303. Комягин Д. Л. Федеральное казначейство – из прошлого в будущее / Д. Л. Комягин // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 57–59.
304. Кондратюк С. Я. Становлення і розвиток казначейської системи в Україні / С. Я. Кондратюк, В. М. Борисенко // Фінанси України. – 2003. – № 7. – С. 17–26.
305. Корнят В. Мережа установ та організацій : її формування і подання до органів Держказначейства України / В. Корнят // Казна України. – 2010. – № 2. – С. 38–40.
306. Корнят В. Формування Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (нове в законодавстві) / В. Корнят // Казна України. – 2011. – № 3(18). – С. 27–32.
307. Король О. З історії грошей та казначейської справи / О. Король // Казна України. – 2009. – № 1. – С. 43–44.
308. Костіна Н. Оптимізація касового виконання державного бюджету на основі методу імітаційно-автоматного моделювання / Н. Костіна, Л. Осипчук // Підприємництво, господарство, право. – 2002. – № 6. – С. 108–110.
309. Коткова Т. Операції з відкриття асигнувань головним розпорядникам коштів у частині інших надходжень спеціального фонду держбюджету / Т. Коткова // Казна України. – 2011. – № 2(11). – С. 18–20.
310. Кравченко В. І. Фінанси місцевих органів влади України : Основи теорії та практики / В. І. Кравченко. – К. : НДФІ, 1997. – 276 с.
311. Кравченко В. І. Місцеві фінанси України : Навч. посіб. / В. І. Кравченко. – К. : Знання, КОО, 1999. – 487 с.
312. Крайник О. П. Регулювання економічного розвитку регіону / О. П. Крайник. – К. : НДФІ, 2007. – 296 с.
313. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : [монографія] / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371с.
314. Крохина Ю. А. Конституционные основы казначейской системы исполнения бюджетов субъектов РФ / Ю. А. Крохина // Финансы. – 2006. – № 11. – С. 25–29.

315. Кудряшов В. П. Бюджетна резолюція : пропозиції з удосконалення / В. П. Кудряшов // Фінанси України. – 2006. – № 12. – С. 21–32.
316. Кудряшов В. П. Дослідження засад розвитку фінансової системи України / В. П. Кудряшов // Фінанси України. – 2006. – № 6. – С. 151–155.
317. Кузьмінський Ю. А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування / Ю. А. Кузьмінський, М. Є. Кочубей // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 59–63.
318. Кукурудз О. Державний бюджет і контроль за його виконанням : досвід Франції / О. Кукурудз // Вісник КНТЕУ. – 2004. – № 3. – С. 47–53.
319. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Т. Ф. куценко. – К. : КНЕУ, 2002. – 256 с.
320. Лавров А. М. Среднесрочное бюджетирование, ориентированное на результаты : международный опыт и российские перспективы / А. М. Лавров // Финансы. – 2004. – № 3. – С. 9–14.
321. Лазебна Н. Реалізація Державною казначейською службою контрольних повноважень у сфері бюджетного законодавства в частині виконання державного бюджету за видатками / Н. Лазебна // Казна Україні. – 2012. – № 3(18). – С. 23–26.
322. Леонтьев А. К. Образование приказной системы управления в Русском государстве / А. К Леонтьев. – М. ; 1961.
323. Литвиненко Т. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ / Т. Литвиненко // Казна України. – 2011. – № 3 (12). – С. 16–18.
324. Литвиненко Т. Питання безспірного стягнення коштів з рахунків розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів / Т. Литвиненко // Казна України. – 2012. – № 3(18). – С. 33–36.
325. Лікарчук І. Фінансова звітність бюджетних установ : шляхи вдосконалення / І. Лікарчук // Казна України. – 2010. – № 4(7). – С. 38–40.
326. Лондар С. Л. Входження України у світовий економічний простір та трансформація фінансових визначень / С. Л. Лондар // Фінанси України. – 2006. – № 5. – С. 39–49.
327. Лондар С. Л. Методологічні основи управління фінансовими активами Єдиного казначейського рахунку в Україні / С. Л. Лондар, В. Й. Башко // Фінанси України. – 2008. – № 12. – С. 53–65.
328. Лук'яненко О. Обмеження у здійсненні видатків як інструмент ефективного та економного використання бюбджетних коштів / О. Лук'яненко // Казна України. – 2011. – № 2. – С. 23–25.
329. Лунден И. Л. Государственные финансы в эпоху Петра I. / И. Л. Лунден // Финансы. – 2007. – № 12. – С. 65–68.
330. Луніна І. О. Формування місцевих бюджетів в контексті завдань адміністративно-територіальної реформи / І. О. Луніна // Економіка України. – 2006. – № 1. – С. 23–31.
331. Луніна І. О. Проблеми і перспективи розвитку системи державних фінансів в Україні / І. О. Луніна // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 3–12.
332. Лучка А. В. Казначейське обслуговування місцевих бюджетів : теоретичні основи та вітчизняна практика / А. В. Лучка // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 1 (6). – С. 19–31.
333. Лушин С. Бюджетна реформа / С. Лушин // Економіст. – 2005. – № 2. – С. 38–45.
334. Лютий І. О. Новітні тенденції розвитку фінансової системи держави / І. О. Лютий // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 24–29.
335. Лютий І. О. Бюджетна політика і стабільність соціально-економічного розвитку України / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, Ю. Л. Субботович // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 3–12.
336. Льовочкін С. В. Макрофінансова стабілізація в Україні в контексті економічного зростання : Монографія / С. В. Льовочкін. – К. : Наша культура і наука, 2003. – 423 с.

337. Майснер А. На шляху розбудови єдиної системи фінансових органів / А. Майснер // Казна. – 2004. – № 4. – С. 7–8.
338. Макконелл К. Економікс / К. Макконелл, С. Брю. – М. : Республіка, 1992. – 399 с.
339. Мануйлова Т. Н. Казначейство : прозрачность бюджета / Т. Н. Мануйлова // Финансы. – 2002. – № 1. – С. 22–27.
340. Марченко О. Державне казначейство України – найбільший учасник у системі електронних платежів Національного банку України / О. Марченко // Казна України. – 2009. – № 3. – С. 14–16.
341. Масленников Г. Б. О месте и роли казначейства в развивающейся платежной системе страны / Г. Б. Масленников // Деньги и кредит. – 1997. – № 11. – С. 43–47.
342. Маслова А. О. Управління фінансовими ресурсами в системі казначейства / А. О. Маслова // Держава та регіони : сер. Економіка та підприємництво. – 2007. – № 1. – С. 37–41.
343. Мельник С. І. Виконання місцевих бюджетів на основі положень Бюджетного кодексу України : [навч. посібник] / Мельник С. І., Ільїних С. Б., Сушко Н. І. – К. : Міленіум, 2002.
344. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн : [навч. посібник] / Миргородська Л. О. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 240 с.
345. Міронова Л. О. Зарубіжний досвід оперативного управління залишками коштів єдиного казначейського рахунку [Електронний ресурс] / Л. О. Міронова, К. М. Роменська. – Режим доступу : http://archive. nbuv. gov. ua/portal/Soc_Gum/Vddfa/2011_1/Mironova. pdf
346. Місцеві фінанси : підручник / [Кириленко О. П., Квасовський О. Р., Лучка А. В. та ін.] ; за ред О. П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.
347. Мітюков І. Макроекономічна політика та її вплив на економічне зростання в Україні / І. Мітюков // Фінанси України. – 2000. – № 9. – С. 13.
348. Набедрик Н. Міжбюджетні трансферти у 2012 році / Н. Набедрик // Казна України. – 2012. – № 5(20). – С. 15–19.
349. Начинкин Д. Б. Эволюция казначейской службы в России / Д. Б. Начинкин // Финансы. – 2002. – № 5.
350. Нестеренко Т. Казначейская система как инструмент эффективного управления государственными финансами / Т. Нестеренко // Финансы. – 2001. – № 3. – С. 14–16.
351. Нестеренко Т. Г. Технология единого счета бюджета : необходимость и преимущества / Т. Нестеренко, Е. В. Бушмин // Финансы. – 2004. – № 5. – С. 7–10.
352. Новицька Л. Відшкодування податку на додану вартість облігаціями внутрішньої державної позики / Л. Новицька // Казна України. – 2010. – № 4 (7). – С. 20–21.
353. Новицька Л. Податковий кодекс – про відшкодування податку на додану вартість / Л. Новицька // Казна України. – 2011. – № 2 (11). – С. 21–22.
354. Огданский Н. Уверенные шаги КИБа. Концепция казначейского исполнения бюджетов всех уровней / Н. Огданский // Казна. –2001. – № 5. – С. 1–5.
355. Огданский Н. Место Госказначейства в системе финансового рынка / Н. Огданский // Казна. – 2001. – № 11. – С. 4–6.
356. Огданский Н. Пути дальнейшего совершенствования единой казначейской системы / Н. Огданский // Казна. – 2002. – № 9. – С. 11–14
357. Огданский Н. Консолидация финансовых средств в одной структуре / Н. Огданский // Казна. – 2003. – № 9. – С. 9–10, 25.
358. Огданский Н. Электронное казначейство. Казначейское обслуживание местных бюджетов : методология, проблемы, способы решения, перспективы / Н. Огданский // Казна. – 2004. – № 6. – С. 6–9.
359. Огданский М. Країні потрібна сучасна, динамічна система моніторингу виконання бюджету / М. Огданський // Казна України – 2011. – № 2 (11) – С. 40–43.

360. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України : теорія і практика : [монографія] / Огонь Ц. Г. – К. : Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2003. – 580 с.
361. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Вып. II. Бюджет. Формы взымания. Местные финансы. Государственный кредит / И. Х. Озеров. – [4-е изд. доп.] – М. : Типография т-ва И. Д. Сытина, 1914. – 364 с.
362. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) : [навч. посібник] / Опарін В. М. – [4-те вид., доп. і перероб.] – К. : КНЕУ, 2007. – 240 с.
363. Опарін В. М. та ін. Бюджетна система : Навч. -метод. посібник для самост. вивч. дисц. – 2-ге вид., перер. і доп. / В. М. Опарін, В. І. Малько, С. Я. Кондратюк, Г. Б. Коломієць. – К. : КНЕУ, 2002. – 336 с.
364. Орлова Н. Електронний цифровий підпис в банківській системі : нормативно-правова база / Н. Орлова // Казна України. – 2010. – № 6. – С. 39–41.
365. Осадченко О. Проблемні питання казначейського обслуговування місцевих бюджетів / О. Осадченко // Казна України. – 2011. – № 1. – С. 24–29.
366. Осипчук Л. Інститут казначейства як гарант фінансового забезпечення економічної реформи в Україні / Л. Осипчук // Економіка, фінанси, право. – 2000. – № 12.
367. Осипчук Л. Л. Основи казначейської справи : [навч. посіб.] / Осипчук Л. Л. – К. : МАУП, 2003.
368. Охрімовський О. Удосконалення організації в роботі територіальних казначейських органів / О. Охрімовський // Казна. – 2004. – № 11. – С. 4–6.
369. Павлюк К. В. Організація виконання державного бюджету / К. В. Павлюк // Фінанси України. – 1998. – № 3. – С. 37–45.
370. Павлюк К. В. Казначейське обслуговування місцевих бюджетів / К. В. Павлюк // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 68–75.
371. Павлюк К. В. Розвиток казначейської системи виконання державного бюджету / К. В. Павлюк // Фінанси України. – 2006. – № 2. – С. 78–90.
372. Павлюк К. В. Концептуальні підходи до аналізу державних видатків / К. В. Павлюк, Т. В. Ахмед // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 73–90.
373. Панкевич Л. Державне казначейство : від контролю до оптимізації розподілу фінансових ресурсів / Л. Панкевич // Регіональна економіка. – 1999. – № 1. – С. 210–215.
374. Панкевич Л. Бюджет – важливий інструмент реалізації державної політики / Л. Панкевич // Казна. – 2002. – № 6. – С. 5–6.
375. Панкевич Л. Казначейське виконання місцевих бюджетів : запровадження, досвід, проблеми / Л. Панкевич // Казна. – 2006. – № 11–12 (74). – С. 22–26.
376. Панкевич Л. З історії зародження та розвитку фінансових установ у Галичині / Л. Панкевич // Казна України. – 2009. – № 3. – С. 37–39.
377. Пархоменко В. Документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку / В. Пархоменко // Казна. – 2006. – № 10(72). – С. 40–43.
378. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : [навч. посіб.] / Пасічник Ю. В. – К. : Знання-Прес, 2002. – 495 с.
379. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України : [навч. посіб.] / Пасічник Ю. В. – К. : Знання-Прес, 2006. – 607 с.
380. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України : [навч. посіб.]. – Київ : Знання-Прес, 2008.– 670 с.
381. Пасічник Ю. В. Бюджетний потенціал економічного зростання в Україні : [монографія] / Пасічник Ю. В. – Донецьк : ТОВ "Юго-Восток, Лтд", 2005. – 642 с.
382. Пасічник С. Безспірне списання : приблемні питання і порівняння з практикою Федерального казначейства Росії / Ю. В. Пасічник // Казна України. – 2010. – № 2 (5). – С. 31–33.

383. Петрашко П. Прозорість бюджетного процесу та контроль за цільовим спрямуванням коштів / П. Петрашко // Казна. – 2002. – № 1. – С. 4–9.
384. Петрашко П. Казначейство не стимулює форсованого використання бюджетних коштів / П. Петрашко // Казна. – 2004. – № 12. – С. 2–4.
385. Платіжні системи : навч. посіб. для студентів вищ. закладів освіти / [В. А. Ющенко, А. С. Савченко, С. Л. Цокол та ін.]. – К. : Либідь, 1998. – 416 с.
386. Платіжні системи : [навч. посіб.] / О. Д. Вовчик, Г. С. Шпаргало. – К., 2008. – 341 с.
387. Плужников І. О. Інформаційно-аналітичне забезпечення прогнозування і планування бюджетної політики держави / І. О. Плужников // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – № 9. – С. 56–58.
388. Побединська В. О. Державний борг і шляхи його оптимізації / В. О. Побединська // Фінанси України. – 1999. – № 7.
389. Полонська-Василенко Н. Історія України : у 2-х т. Т. 2. Від середини XVII століття до 1923 року / Полонська-Василенко Н. – К. : Либідь, 1992.
390. Попов І. В. Управління єдиним казначейським рахунком в контексті забезпечення стабільності фінансової системи / І. В. Попов // Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка". – 2011. – Вип. 5(3). – С. 154–160.
391. Попович С. Оптимізація управління бюджетними ресурсами // Казна. – 2006. – № 10. – С. 30–31.
392. Практика государственного управления во Франции : государственное казначейство // Сборник документов франко-российского сотрудничества.
393. Програмно-цільовий метод формування бюджету : навч. посіб. / [З. В. Перун, О. І. Романюк, Н. Н. Товста та ін.]. – К. : Унісерв, 2002. 132с
394. Прокофьев С. Е. О расширении функций органов Федерального казначейства / С. Е. Прокофьев, Л. В. Шубина // Финансы. – 2003. – № 9. – С. 20–21.
395. Прокоф'єв С. Система взаємодії Федерального казначейства (Казначейства Росії) та банку Росії : напрями розвитку / С. Прокоф'єв // Казна України. – 2011. – № 3 (12). – С. 19–21.
396. Про стан фінансово–бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів // Казна. – 2007. – № 2–3 (77). – С. 44–46.
397. Проценко В. Цільове бюджетне фінансування – пріоритетний напрямок розвитку України / В. Проценко // Казна. – 2006. – № 1–2 (64). – С. 26–27.
398. Ракитський В. Зрушення на основі тісної взаємодії всіх учасників бюджетного процесу / В. Ракитський // Казна. – 2004. – № 9. – С. 20–21.
399. Рогач І. Ф. Інформаційні системи у фінансово-кредитних установах : [навч. посіб.] / Рогач І. Ф., Сендзюк М. А., Антонюк В. А. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К. : КНЕУ, 2001.
400. Рой О. Розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитних рахунках / О. Рой // Казна України. – 2011. – № 2. – С. 26–28.
401. Романенко Л. Забезпечення контролю за цільовим спрямування бюджетних коштів / Л. Романенко // Казна. – 2004. – № 10. – С. 23–25
402. Романів М. В. Державний фінансовий контроль і аудит : [навч.-метод. посіб.] / Романів М. В. – К. : ТОВ "НІОС". – 1998. – С. 224.
403. Романуха А. IP-телефонія, відеоконференції та безоплатні програмні продукти / А. Романуха // Казна України. – 2010. – № :6(9). – С. 35–37.
404. Рыбалко Г. П. Зарубежный опыт управления государственным долгом / Г. П. Рыбалко // Финансы. – 2000. – № 6.

405. Рощина О. Організація роботи органів Державного казначейства з проведення операцій щодо відкриття асигнувань / О. Рощина // Казна України. – 2010. – № 2 (5). – С. 26–29.
406. Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 138–143.
407. Рудик О. Міжбюджетні трансферти в умовах сьогодення / О. Рудик // Казна України. – 2011. – № 3 (12). – С. 25–27.
408. Самойловський А. Проблемні аспекти внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту / А. Самойловський // Вісник Національного банку України. – 2001. – № 4. – С. 51.
409. Саранцев В. Н. Место аудита эффективности в сфере использования бюджетных средств / В. Н. Саранцев // Финансы. – 2010. – № 1. – С. 8–10.
410. Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент : [навч. -метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Сафонова Л. Д. – К. : КНЕУ, 2001.
411. Сафонова Л. Д. Теоретичні засади управління видатками бюджету / Л. Д. Сафонова, Т. С. Нєвєшкіна // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 100–110.
412. Свірко С. В. Облік виконання бюджету : [навч. -метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Свірко С. В. – К. : КНЕУ, 2004. – 290 с.
413. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : [навч. посіб.] / Свірко С. В. – К. : КНЕУ, 2004. – 380 с.
414. Сергиенко Н. С. К вопросу о сущности казначейского исполнения бюджетов / Н. С. Сергиенко // Финансы. – 2006. – № 11. – С. 30–31.
415. Сивульський М. І. Основні пріоритети бюджетного процесу / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 13–17.
416. Сидоренко Т. Казначейський контроль при здійсненні видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів / Т. Сидоренко // Казна України. – 2009. – № 1. – С. 22–24.
417. Сидоренко Т. Відомчий контроль у системі Державного казначейства України як інструмент управлінського контролю / Т. Сидоренко // Казна України. – 2009. – № 3. – С. 12–13.
418. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.
419. Сіденко В. Р. Потенціал економічного розвитку України в контексті європейської інтеграції / В. Р. Сіденко // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 143–150.
420. Складання, розгляд та затвердження місцевих бюджетів на основі положень Бюджетного кодексу України : навч. посіб. / [С. І. Мельник, І. Ф. Щербина, Дж. Хансен, В. М. Терес, С. Лідс та ін.]. – К. : Міленіум, 2002. – 276 с.
421. Слухай С. В. Удосконалення формування доходів місцевих бюджетів в Україні / С. В. Слухай, О. В. Гончаренко // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 63–72.
422. Стовбчатий А. Державне казначейство у світлі різних поглядів / А. Стовбчатий, Л. Осипчук // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 11. – С. 84–86.
423. Стоян В. І. Організація фінансового контролю у системі казначейства / В. І. Стоян, О. П. Зварич // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 128–137.
424. Стоян В. І. Розмежування повноважень між учасниками бюджетного процесу та організація взаємодії з ними органів державного казначейства / В. І. Стоян, А. В. Лучка // Фінанси України. – 2005. – № 12. – С. 42–52.
425. Стоян В. Видатки місцевих бюджетів : проблемні питання обслуговування / В. Стоян, В. Савчин // Казна України. – 2011. – № 4. – С. 24–27.
426. Сумароков В. Н. Государственные финансы в системе макроэкономического регулирования / Сумароков В. Н. – М. : Финансы и статистика, 1996.

427. Сушко Н. Повноваження казначейських органів в контексті реалізації положень Бюджетного кодексу / Н. Сушко // Казна України. – 2011. – № 1. – С. 21–23.
428. Тентюк В. П. Державне казначейство : вектор якісних змін / В. П. Тентюк // Вісник Національного банку України. – 1997. – № 5. – С. 3–5.
429. Тентюк В. П. Українське казначейство : додаткова фінансова інституція чи державна необхідність / В. П. Тентюк // Фінанси України. – 1996. – № 7. – С. 5–10.
430. Тігова Т. Історичні аспекти виникнення та розвитку Державного казначейства / Т. Тігова, Л. Осипчук // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 2. – С. 18–22.
431. Тігова Т. Шляхи вдосконалення взаємовідносин між Державним казначейством України та Міністерством фінансів України / Т. Тігова, Л. Осипчук // Підприємництво, господарство, право. – 2002. – № 8. – С. 120–121.
432. Тіссен У. Принципи боргової стратегії України / У. Тіссен, Д. Хоффман // Фондовий ринок. – 1999. – № 3. – С. 14–23.
433. Толуб'як В. С. Удосконалення формування доходів місцевих бюджетів / В. С. Толуб'як // Фінанси України. – 2002. – № 11.
434. Трансформаційні процеси та економічне зростання в Україні / [за ред. академіка НАН України В. М. Гейця]. – Х. :Вид-во "Форт", 2003. – 440 с.
435. Тупика О. Міжбюджетні трансферти як головний елемент міжбюджетних відносин в Україні / О. Тупика // Казна України. – 2012. – № 4(19). – С. 18–21.
436. Управління місцевим бюджетом за програмно-цільовим методом : [посібник для органів місцевого самоврядування]. – К. : Департамент з впровадження програмно-цільового методу бюджетування на центральному рівні РМБУ, 2005. – 56 с. – (Проект "Реформа місцевих бюджетів в Україні", RTI International).
437. Урошкин Н. П. История государственных учреждений дореволюционной России / Урошкин Н. П. – [2-е изд.]. – М. ; 1968.
438. Федорова В. В. Совершенствование деятельности органов Федерального казначейства в условиях кризиса / В. В. Федорова // Финансы. – 2010. – № 1. – С. 17–19.
439. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні : проблеми і напрями : [монографія] / Федосов В., Опарін В., Льовочкін С. ; за наук. ред. В. Федосова. – К. : ННЕУ, 2002. – 387 с.
440. Фінанси : навч. посіб. / [Загорський В. С., Вовчак О. Д., Благун І. Г., Чуй І. Р.]. – К. : Знання, 2006. – 247 с.
441. Фінанси : підручник ; за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К. : Знання, 2008. – 611 с.
442. Финансы ; под ред. проф. В. Родионовой. – М. : Финансы и статистика, 1992.
443. Финансы : учебник для вузов ; под ред. проф. М. В. Романовского, проф. О. В. Врублевской, проф. Б. М. Сабанти. – М. : Изд-во "Перспектива", Изд-во "Юрайт", 2000.
444. Форкун І. В. Основи казначейської справи : навч. посіб. / Форкун І. В., Шацька В. М., Фролова Н. Л. – Львів : Новий Світ–2000, 2006. – 516 с.
445. Форкун І. В., Фролова Н. Л. Основи казначейської справи : навч. посіб. / І. В. Форкун, Н. Л. Фролова. – Львів : Новий Світ–2000, 2011. – 477 с.
446. Фридман М. Конспект лекций по науке о финансах / Фридман М. – Санкт-Петербург, 1910. – 12 с.
447. Хакамада И. Государственный долг : структура и управление / И. Хакамада // Вопросы экономики. – 1997. – № 4. – С. 67–80.
448. Череп А. В. Деякі аспекти управління коштами єдиного казначейського рахунку / А. В. Череп, Л. А. Чорна // Економічний простір. – 2009. – № 26.
449. Чечулин Н. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II / Чечулин Н. – Санкт-Петербург : Тип. Сената, 1906.
450. Чечуліна О. Становлення і завдання Державного казначейства України / О. Чечуліна // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 4. – С. 15–18.

451. Чечуліна О. О., Булгакова С. О. Платіжна система виконання Державного бюджету / О. О. Чечуліна, С. О. Булгакова // Банківська справа. – 1999. – № 3. – С. 29–31.
452. Чечуліна О. Основні напрямки подальшого удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності бюджетів / О. Чечуліна // Казна. – 2002. – № 1. – С. 13–15.
453. Чечуліна О. Управління державними фінансами / О. Чечуліна // Казна. – 2002. – № 3. – С. 2.
454. Чечуліна О. Контроль органів державного казначейства при обслуговуванні бюджетів як складова фінансового контролю у бюджетній сфері / О. Чечуліна // Казна. – 2004. – № 9. – С. 8–11.
455. Чечуліна О. Запровадження порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах держказначейства України / О. Чечуліна // Казна. – 2004. – № 11. – С. 18–20.
456. Чечуліна О. Особливості запровадження порядку обслуговування державного бюджету за видатками / О. Чечуліна // Казна. – 2004. – № 12. – С. 16–18.
457. Чечуліна О. Роль Держказначейства у запровадженні аудиту фінансової звітності та господарської діяльності бюджетних установ / О. Чечуліна // Казна. – 2005. – № 4–5 (55). – С. 54–56.
458. Чечуліна О. Роз'яснення Державного казначейства України щодо питань казначейського обслуговування бюджетів / О. Чечуліна // Казна. – 2006. – № 3. – С. 46–48.
459. Чечуліна О. О. Контроль бюджетних повноважень при виконанні бюджетів / О. О. Чечуліна // Фінанси України. – 2007. – № 6. – С. 64–68.
460. Шаварина М. П. Історія фінансів : навч. посіб. / Шаварина М. П. – Тернопіль : ТАНГ, 2002.
461. Шамрай Г. Зарахування та облік коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування / Г. Шамрай // Казна України. – 2011. – № 1(10). – С. 30–35.
462. Шамрай Г. Платежі до бюджетів : правильно заповнюємо реквізити розрахункових документів / Г. Шамрай // Казна України. – 2012. – № 4(19). – С. 12–14.
463. Швець В. Я. Концептуальні підходи до вдосконалення системи міжбюджетних відносин / В. Я. Швець // Фінанси України. – 2005. – № 3, – С. 23–31.
464. Шевчук В. О. Становлення та розвиток системи Державного фінансового контролю в Україні / В. О. Шевчук // Фінанси України. – 1997. – № 11. – С. 19–26.
465. Юрій С. І. Бюджетна система України : навч. посіб. / С. І. Юрій, Й. М. Бескид. – К. : НІОС, 2000.
466. Юрій С. І. Антологія бюджетного механізму : монографія / Юрій С. І., Дем'янишин В. Г., Буздуган Я. М. – Тернопіль : Економічна думка, 2001.
467. Юрій С. І. Казначейська система : підручник / Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 590 с.
468. Юрій С. І. Казначейська система : підручник / Юрій С. І., Стоян В. І., Даневич О. С. – [2-ге вид. змін. й доп.] – Тернопіль : Карт-бланш, 2006.
469. Якимов О. Вдосконалення механізму казначейського обслуговування державних бюджетів / О. Якимов // Казна. – 2006. – № 7–8. – С. 13–14.
470. Якимов О. Використання відкритих асигнувань розпорядниками коштів державного бюджету / О. Якимов // Казна. – 2007. – № 10–11. – С. 16–19.
471. Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов / Л. И. Якобсон. – М. : Наука, 1995. – 319 с.
472. Януль І. Є. Бюджетний процес в Україні та напрями його вдосконалення / І. Є. Януль // Фінанси України. – 2005. – № 9. – С. 25–29.
473. Веб-портал Державної казначейської служби України / http://www.treasury.gov.ua.
474. Веб-сторінка Федерального казначейства Росії / http://www.roskazna.ru.

ДОДАТКИ

Додаток 1

Кількість місцевих бюджетів України станом на 01.02.2013 р.

Адміністративно-територіальні одиниці	Кількість місцевих бюджетів							
	АРК, областей, міст Києва та Севастополя	міст обласного значення	районів	міст районного значення	районів у містах	селищ	сіл	разом
Автономна Республіка Крим	1	11	14	5	3	38	243	315
Вінницька область	1	6	27	12	–	28	661	735
Волинська область	1	4	16	7	–	22	379	429
Дніпропетровська область	1	13	22	7	18	40	288	389
Донецька область	1	28	18	24	21	81	253	426
Житомирська область	1	5	23	7	2	40	579	657
Закарпатська область	1	5	13	6	–	19	307	351
Запорізька область	1	5	20	9	7	22	263	327
Івано-Франківська область	1	5	14	10	–	24	477	531
Київська область	1	13	25	13	–	30	605	687
Кіровоградська область	1	4	21	8	2	27	376	439
Луганська область	1	14	18	23	4	89	206	355
Львівська область	1	9	20	35	6	34	633	738
Миколаївська область	1	5	19	4	4	17	287	337
Одеська область	1	7	26	12	4	32	439	521
Полтавська область	1	5	25	10	5	21	467	534
Рівненська область	1	4	16	7	–	16	338	382
Сумська область	1	7	18	8	2	20	384	440
Тернопільська область	1	1	17	17	–	17	580	633
Харківська область	1	7	27	10	9	60	381	495
Херсонська область	1	3	18	6	3	30	259	320
Хмельницька область	1	6	20	7	–	24	568	626
Черкаська область	1	6	20	10	2	15	525	579
Чернівецька область	1	2	11	9	3	8	252	286
Чернігівська область	1	3	22	13	2	28	525	594
м. Київ	1	–	–	–	10	–	–	11
м. Севастополь	1	–	–	1	4	1	4	11
Всього	**27**	**178**	**490**	**280**	**111**	**783**	**10279**	**12148**

Складено за даними Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://static.rada.gov.ua/zacon/new/ADM/zmist.html.

Додаток 2

Хронологічний довідник становлення та розвитку інституту казначейства у вітчизняній та світовій історії

IV тис. до н. е.	Створення скарбниць у перших державах Стародавнього Сходу для утримання війська, захисту інтересів держави, підтримання розвитку ремесел, торгівлі, сільського господарства
IV ст. до н. е.–II–III ст. н. е.	Писався трактат про науку політики й управління державою "Артхашастра", де древньоіндійський мислитель Каутілья дав перше письмове тлумачення казни
XI ст.	Згадка у збірці норм давньоруського законодавства "Руській Правді" про княжу казну Ярослава Мудрого, яку можна вважати одним з перших прообразів вітчизняного казначейства
1066 р.	Заснування королем Вільгельмом I Завойовником казначейства в Англії
XIII ст.	Великим ханом Монгольської імперії Хубілаєм створено скарбницю – так званий "монетний двір", до компетенції якого було віднесено зарахування доходів, їх зберігання та здійснення платежів за дорученням хана
1302 р.	Перша згадка про розпис державних доходів і видатків у Франції
1379 р.	Перша згадка про розпис державних доходів і видатків в Англії
XV ст.	Перша згадка про казну великих московських князів, яка знаходилась у Москві на казенному дворі. Казенні двори стали першими державними установами російського середньовіччя, які започаткували систему централізованого управління Російською державою
Кінець XV ст. – 1775 р.	Період функціонування державної скарбниці (військового скарбу) в Україні за часів Запорізької Січі
1547–1560 рр.	Рішенням Вибраної ради (неофіційного уряду Російської держави) були створені перші органи централізованого державного управління – накази
XVII ст.	За наказом царя Олексія Михайловича був створений Рахунковий приказ – вищий фінансово-контрольний орган, до якого поступали недоїмки минулих літ та залишки від асигнований різним відомствам сум
1654 р.	З метою вдосконалення фінансової сфери Української держави гетьманом Богданом Хмельницьким вводиться посада генерального підскарбія. Для контролю за доходами та видатками українського скарбу один з двох підскарбіїв обов'язково був росіянином
1710 р.	Перше конституційне визначення державної скарбниці у "Конституції права і вольностей Війська Запорізького", укладеній гетьманом України Пилипом Орликом. Відокремлення державного скарбу від особистих коштів гетьмана
1711 р.	Петро I створює Урядовий сенат – перший у Росії колективний орган управління фінансами, який займався наповненням казни, затвердженням нових податків, монетними справами
1717–1722 рр.	На основі діючих до цього приказів утворюється низка колегій у т. ч. камер-колегії, яка мала вирішувати всі завдання у сфері фінансів.
1719 р.	Петро I підписав законодавчий акт "Учреждение и регламент камер-коллегии", який регулював її діяльність
1722–1727 рр.	Була створена малоросійська колегія, у роки функціонування якої було встановлено контроль над фінансами України
1775 р.	У губернських містах Росії створюються казенні палати (як департамент, котрий є злиттям функцій камер-колегії та ревізіон-колегії). У підпорядкуванні казенних палат були губернські і повітові казначейства. Для прийому платежів, зберігання та видачі коштів введено посади губернських та повітових казначеїв

1781 р.	Міністр фінансів Франції Жак Неккер вперше у світовій практиці публікує державний бюджет
1782 р.	Створення казенних палат на території сучасної України у складі Чернігівської та Новгород-Сіверської губерній. З утворенням у 1796 р. Малоросійської губернії Новгород-Сіверська казенна палата була ліквідована, а Чернігівська до 1802 року називалася Малоросійською
1787 р.	В Англії скасовується цільове закріплення податків за певними видами державних видатків. Усі державні доходи починають вноситися на рахунок Казначейства в Англійському банку
1789 р.	У Сполучених Штатах Америки створено Казначейство як постійно діючий орган, до відання якого належали питання управління державними фінансами. Першим Секретарем Казначейства 11 вересня 1789 року призначено Олександра Гамільтона
1795 р.	Створення Міністерства фінансів Французької Республіки – одного з перших прообразів Казначейства Франції
1797 р.	Імператором Росії Павлом офіційно введена посада державного казначея, на яку призначено А. Васильєва
1802 р.	Указом імператора Олександра I у Росії було створено низку міністерств, у т. ч. Міністерство фінансів. У зв'язку з запровадженням посади Міністра фінансів здійснюється перерозподіл обов'язків у фінансовій галузі, насамперед між міністром фінансів і державним казначеєм
1810 р.	Російський граф М. Сперанський, спираючись на ідеї європейських економістів, розробляє "План фінансів", на основі якого проводиться реформування фінансової системи Росії. Цей документ визначив головні принципи бюджетного законодавства і бюджетного процесу держави та одночасно став першим в Росії розписом бюджету
1821 р.	У складі Міністерства фінансів Росії указом імператора Олександра I від 2 лютого 1821 року утворено Департамент державного казначейства, основним завданням якого був облік надходжень та витрат держави, а також контроль за рухом коштів. Розпочинається запровадження казначейської системи касового виконання бюджету
1822 р.	У Санкт-Петербурзі було створено Головне казначейство Росії, до функцій якого входило прийом, зберігання та видача коштів на покриття видатків на утримання центральних установ і виплати усіляких допомог із бюджету фізичним особам, а також облік цих коштів.
1830 р.	Запроваджується регулярне подання Департаментом державного казначейства Росії щомісячних звітів про надходження і використання державних коштів. Встановлюються правила подання звітності
1837 р.	Російський імператор Олександр I затвердив інструкцію, яка детально регламентувалася діяльність казначейств, чітко визначала повноваження губернських і повітових казначеїв
1862 р.	На основі грунтовного вивчення бюджетної справи країн Західної Європи Міністерством фінансів для вдосконалення бюджетного процесу затверджуються Правила складання, розгляду, затвердження та виконання державного розпису, що дозволило побудувати бюджет післяреформенної Росії на принципах єдності каси, гласності та контролю за витрачанням державних коштів
1873 р.	Вперше публікується державний бюджет Японії
1885 р.	При російських казначействах утворюються перші ощадні каси

1889 р.	Казначейські органи Росії отримали повноваження щодо розподілу у певному процентному співвідношенні між державною казною та земствами (органами місцевого самоврядування) земельного податку, що свідчило про розвиток принципу самостійності місцевих бюджетів
1896 р.	Відбувається офіційне злиття у Росії казначейських кас із банківськими й органи казначейства починають виконувати функції, притаманні банківським установам
1917 р.	На основі системи органів державного казначейства в Росії створюються прибутково-видаткові каси Народного комісаріату фінансів
1919 р.	Департамент державного казначейства та його місцеві органи було приєднано до установ Народного банку РРФСР і на їх основі у банках створили кошторисні відділи з обслуговування бюджетних коштів. Встановлюється банківська система касового виконання бюджету
1965 р.	У Сполучених Штатах Америки вперше запроваджується розробка бюджетних програм за аналітичною процедурою "планування – програмування – розробка бюджету" (Planning Programming Budget System)
1992 р.	Створення федерального казначейства Російської Федерації. Відновлення у Росії казначейської форми виконання бюджету
1993 р.	В Україні запроваджується єдина схема касового виконання державного бюджету. Функції з фінансування та обліку видатків державного бюджету, які раніше забезпечувались банківською системою, починають виконувати фінансові органи, т.ч. встановлюється змішана система касового виконання бюджету
1995 р.	Згідно з Указом Президента України від 27 квітня 1995 року № 335/95 утворено Державне казначейство України.

Додаток 3

Основні етапи становлення та розвитку казначейської системи касового виконання бюджетів в Україні

Етапи (роки)	Функціональні повноваження
1993 – жовтень 1995 рр.	**Період закріплення за Міністерством фінансів України функції обліку видатків державного бюджету, яка раніше забезпечувалась банківською системою, розробки концептуальних засад системи державного казначейства**
Листопад 1995 – 1997 рр.	**Період формування організаційної структури, функціональних повноважень, юридичної та економічної бази органів казначейства (1995–1996 рр.), переведення на казначейську систему касового виконання державного бюджету за видатками (1997 р.)**
1998–2001 рр.	**Період розширення сфери діяльності та вдосконалення роботи органів казначейства**
1998 р.	• забезпечено переведення на казначейське обслуговування установ Міністерства оборони; • через органи державного казначейства паралельно з установами банків запроваджено касове виконання державного бюджету за доходами; • затверджено Бюджетну класифікацію та План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів (діяли до 2002 року та до 2001 року відповідно)
1999 р.	• розпочато переведення на казначейське обслуговування позабюджетних коштів установ та організацій; • у Дніпропетровській і Черкаській областях розпочато експеримент з касового виконання місцевих бюджетів органами державного казначейства; • розроблено нову модель функціонування державного казначейства, засновану на принципах, прийнятих для банківської системи; • Державному казначейству України надано статус центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів через Міністра фінансів.
2000 р.	• консолідація коштів державного бюджету на рахунках Державного казначейства у Національному банку України. При цьому органи казначейства залишаються клієнтами банку. • затверджується пакет нормативних документів ключового значення: Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства, Інструкція про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Державного казначейства, План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та інструкція по його застосуванню.
2001–2004 рр.	**Період оптимізації управління бюджетними коштами шляхом удосконалення функцій з виконання дохідної та видаткової частин бюджетів**
2001 р.	• прийнятий 21 червня 2001 року Бюджетний кодекс України на законодавчому рівні визначив засади казначейського обслуговування бюджетів і розпорядників бюджетних коштів; • органи казначейства ввійшли в систему електронних платежів НБУ в частині виконання державного бюджету за доходами; • змінився статус Державного казначейства: із клієнта банку Казначейство стало учасником системи електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ); • запроваджується реєстрація та облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах державного казначейства.

2002 р.	• запроваджено казначейське обслуговування місцевих бюджетів України за доходами та перерахування міжбюджетних трансфертів; • завершено перехід органів казначейства в систему електронних платежів НБУ щодо виконання видаткової частини державного бюджету; • на рахунки, відкриті в органах казначейства, переведено кошти усіх державних цільових фондів, крім Пенсійного фонду України; • приймається низка нормативних актів пріоритетного значення, в тому числі Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів та Порядок відкриття рахунків у національній валюті в органах державного казначейства; • відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 27 грудня 2001 року № 604 введено в дію нову бюджетну класифікацію.
2003 р.	• розпочався процес переведення на казначейське обслуговування місцевих бюджетів за видатками
2004 р.	• перехід на повнофункціональне казначейське обслуговування державного та місцевих бюджетів. • запроваджується 8-ма модель обслуговування консолідованого кореспондентського рахунку (ЄКР), що забезпечило проведення електронних міжбанківських розрахунків за on-line технологіями, орієнтуючись на новітні програмно-технічні засоби.
2005–2006 рр.	**Період удосконалення механізму обслуговування клієнтів в органах державного казначейства**
2005 р.	• постановою Кабінету Міністрів від 21 грудня 2005 року № 1232 було затверджено Положення про Державне казначейство України, яке визначило статус Державного казначейства як урядового органу державного управління, що діє у складі Мінфіну, і йому підпорядковується. • суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інші платежі, перераховані на рахунки органів ПФУ в уповноваженому банку, щодня централізовано зараховуються на рахунок Пенсійного фонду, відкритий у Державному казначействі України; • Державному казначейству надано право на договірних умовах надавати Пенсійному фонду позики для покриття касових розривів (без нарахування відсотків за користування цими позичками) за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на умовах повернення упродовж бюджетного періоду; • на базі органів державного казначейства як розпорядників бюджетних коштів проводиться експеримент з відкриття їм асигнувань для погашення зареєстрованих фінансових зобов'язань за загальним фондом державного бюджету.
2006 р.	• після успішного проведення експерименту та внесення необхідних змін до нормативних документів і програмного забезпечення порядок відкриття асигнувань на погашення зобов'язань було поширено на всіх розпорядників коштів державного бюджету. • здійснено реформування системи електронних міжбанківських розрахунків на основі сучасних інформаційних технологій і новітніх програмно-технічних засобів. Для прискорення міжбанківських розрахунків у промислову експлуатацію було впроваджено нове покоління системи електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ).
З 2007 р.	**Період поліпшення якості механізму казначейського обслуговування бюджетних коштів на основі вдосконалення інформаційно-телекомунікаційної системи казначейства**

2007 р.	• розпочалось реформування системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки
2008 р.	• створено єдину бази даних мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів
2010 рік	• Указом Президента України №1085 від 9 грудня 2010 року "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади" Державне казначейство отримало статус центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів через Міністра фінансів України, і стало йменуватися як Державна казначейська служба України.
2011 рік	• зазнала суттєвих змін система адміністрування внесків до пенсійного фонду та фондів соціального страхування: замість чотирьох платежів до фондів державного соціального страхування платники страхових внесків сплачують один – єдиний соціальний внесок; • вдосконалено механізм перерахування міжбюджетних трансфертів, що дозволило зменшити залишки субвенцій з державного бюджету на рахунках місцевих бюджетів та розпорядників коштів
2012 р.	• створено акредитований центр сертифікації ключів казначейства з метою забезпечення криптографічного захисту інформації у внутрішній платіжній системі казначейства та використання посадовими особами електронного цифрового підпису в системі електронного документообігу; • створено систему внутрішнього аудиту та контролю – дієвого інструмента, для досягнення належного рівня економії, ефективності і результативності діяльності
2013 р.	• запроваджено механізм фінансових казначейських векселів для реструктуризації бюджетної заборгованості та оформлення заборгованості з відшкодування податку на додану вартість.
2014 р.	• подальший розвиток казначейської системи у напрямку вдосконалення інформаційних технологій в процесі обслуговування бюджетних коштів; • введено в промислову експлуатацію АС "Є-Казна" з метою забезпечення впровадження єдиної платформи системи обслуговування бюджетів в органах казначейства; • участь органів казначейства у створенні інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами в рамках реалізації Стратегії модернізації системи управління державними фінансами

Додаток 4

Структура органів Державної казначейської служби України у територіальному розрізі

№ п/п	Головні управління казначейської служби в	Кількість	Управління (відділення) казначейства у				Загальна кількість
			містах	районах	районах у містах	всього	
1.	АР Крим	1	8	14		22	23
	містах:						
2.	Києві	1			10	10	11
3.	Севастополі	1			4	4	5
	областях:						
4.	Вінницькій	1	2	27		29	30
5.	Волинській	1	2	16		18	19
6.	Дніпропетровській	1	12	22	11	45	46
7.	Донецькій	1	25	10	7	42	43
8.	Житомирській	1	1	23		24	25
9.	Закарпатській	1	1	13		14	15
10.	Запорізькій	1	2	20	6	28	29
11.	Івано-Франківській	1	2	14		16	17
12.	Київській	1	4	25		29	30
13.	Кіровоградській	1	1	21		22	23
14.	Луганській	1	12	17	1	30	31
15.	Львівській	1	3	20	6	29	30
16.	Миколаївській	1	2	19		21	22
17.	Одеській	1	4	26		30	31
18.	Полтавській	1	3	25		28	29
19.	Рівненській	1	2	16		18	19
20.	Сумській	1	1	18		19	20
21.	Тернопільській	1	1	17		18	19
22.	Харківській	1	2	27	9	38	39
23.	Херсонській	1	2	18		20	21
24.	Хмельницькій	1	2	20		22	23
25.	Черкаській	1	2	20		22	23
26.	Чернівецькій	1	1	11		12	13
27.	Чернігівській	1	1	22		23	24
	В с ь о г о	**27**	**98**	**481**	**54**	**633**	**660**

Таблицю складено на основі постанови Кабінету Міністрів України "Про утворення територіальних органів Державної казначейської служби" від 15.06.2011 року № 651.

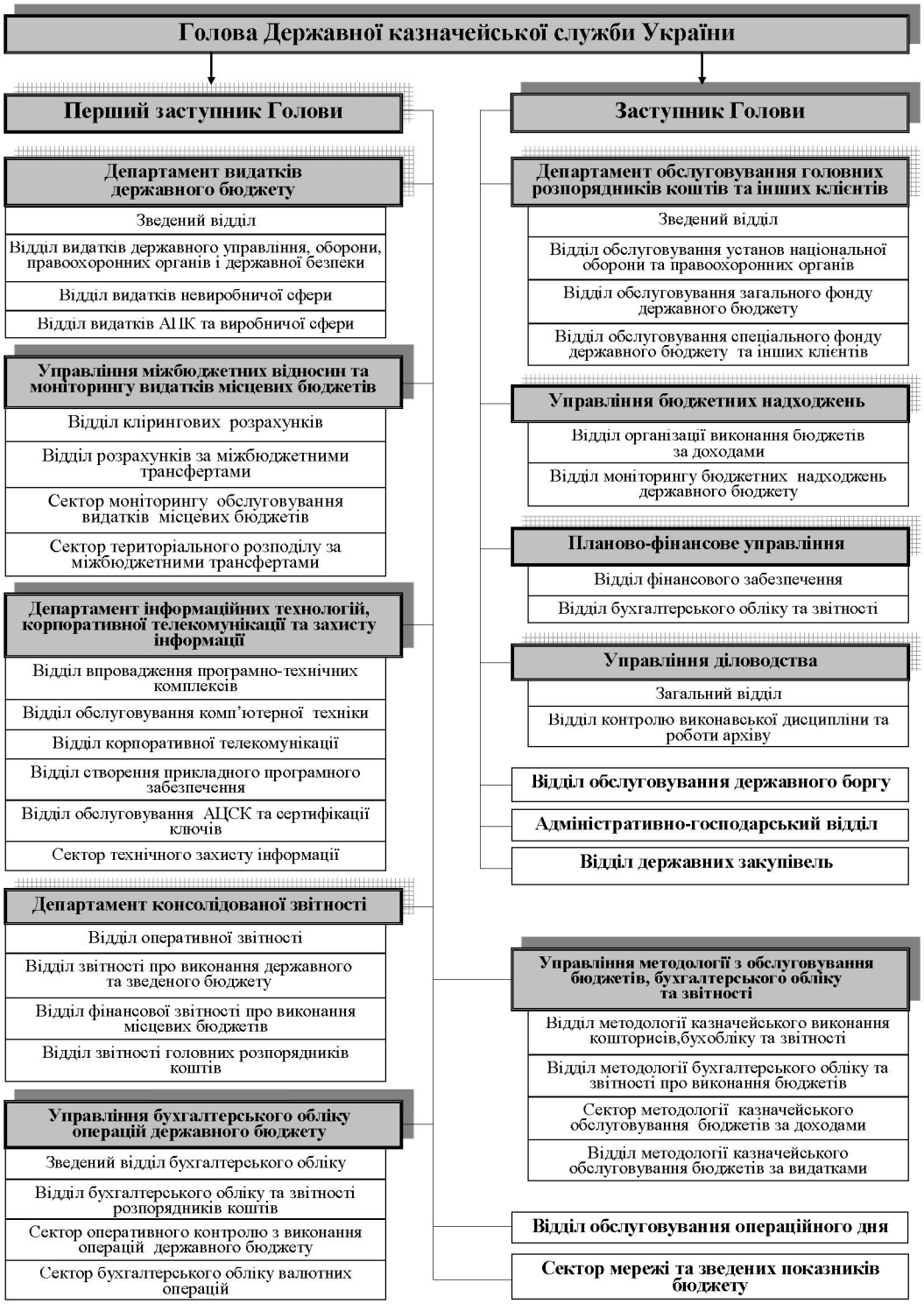

Голова Державної казначейської служби України
Перший заступник Голови
Департамент видатків державного бюджету
Зведений відділ
Відділ видатків державного управління, оборони, правоохоронних органів і державної безпеки
Відділ видатків невиробничої сфери
Відділ видатків АПК та виробничої сфери
Управління міжбюджетних відносин та моніторингу видатків місцевих бюджетів
Відділ клірингових розрахунків
Відділ розрахунків за міжбюджетними трансфертами
Сектор моніторингу обслуговування видатків місцевих бюджетів
Сектор територіального розподілу за міжбюджетними трансфертами
Департамент інформаційних технологій, корпоративної телекомунікації та захисту інформації
Відділ впровадження програмно-технічних комплексів
Відділ обслуговування комп'ютерної техніки
Відділ корпоративної телекомунікації
Відділ створення прикладного програмного забезпечення
Відділ обслуговування АЦСК та сертифікації ключів
Сектор технічного захисту інформації
Департамент консолідованої звітності
Відділ оперативної звітності
Відділ звітності про виконання державного та зведеного бюджету
Відділ фінансової звітності про виконання місцевих бюджетів
Відділ звітності головних розпорядників коштів
Управління бухгалтерського обліку операцій державного бюджету
Зведений відділ бухгалтерського обліку
Відділ бухгалтерського обліку та звітності розпорядників коштів
Сектор оперативного контролю з виконання операцій державного бюджету
Сектор бухгалтерського обліку валютних операцій
Заступник Голови
Департамент обслуговування головних розпорядників коштів та інших клієнтів
Зведений відділ
Відділ обслуговування установ національної оборони та правоохоронних органів
Відділ обслуговування загального фонду державного бюджету
Відділ обслуговування спеціального фонду державного бюджету та інших клієнтів
Управління бюджетних надходжень
Відділ організації виконання бюджетів за доходами
Відділ моніторингу бюджетних надходжень державного бюджету
Планово-фінансове управління
Відділ фінансового забезпечення
Відділ бухгалтерського обліку та звітності
Управління діловодства
Загальний відділ
Відділ контролю виконавської дисципліни та роботи архіву
Відділ обслуговування державного боргу
Адміністративно-господарський відділ
Відділ державних закупівель
Управління методології з обслуговування бюджетів, бухгалтерського обліку та звітності
Відділ методології казначейського виконання кошторисів,бухобліку та звітності
Відділ методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів
Сектор методології казначейського обслуговування бюджетів за доходами
Відділ методології казначейського обслуговування бюджетів за видатками
Відділ обслуговування операційного дня
Сектор мережі та зведених показників бюджету



Рис. 5.1. Структура центрального апарату Державної казначейської служби України

Складено на основі інформації, розміщеної на веб-порталі Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua (станом на 01.01 2013 року).

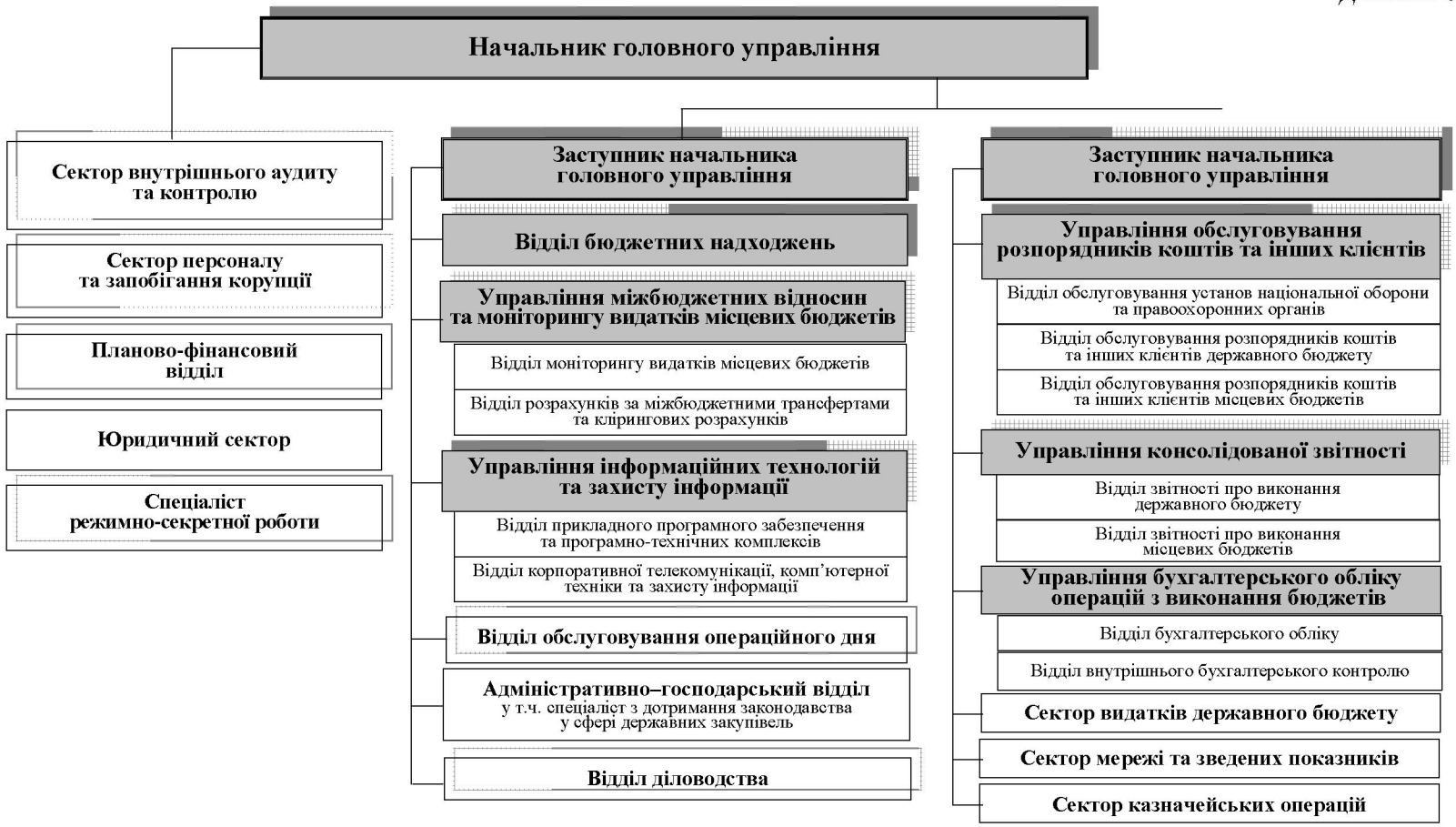


Рис. 6.1. Структура головного управління Державної казначейської служби України у Тернопільській області*

*Складено на основі структури головного управління Державної казначейської служби України у Тернопільській області, затвердженої Головою Державної казначейської служби України 23.05.2012 року, яка введена в дію на основі наказу Державної казначейської служби України від 31.07.2012 року №226 "Про введення в дію структур головних управлінь Державної казначейської служби України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі"

Додаток 7

ГУДКСУ У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ

до Порядку казначейського обслуговування
доходів та інших
надходжень державного бюджету

ЗВІТ
по виконанню державного бюджету за доходами та іншими надходженнями
за 29-03-2013

(грн. коп.)

Група	Символ	КЕКД	КВК	Сума	Наростаючим підсумком
1	2	11020100		11 418,00	1 895 393,63
1	5	11020500		0,00	89 169,57
1	36	14020200		86205,00	4 135 454,20
1	111	24010400		5 846,20	7 856,20
				3 755 962,94	342 279 091,29
2	230	50070000		3 190,00	217 648,83
2	248	14030800		0,00	68 274,08
2	276	25020100		21 944,12	722 124,13
2	293	14010700		14 280,00	4 589 010,89
				1 046 782,02	80 600 439,68
3	331	24062100		708,13	129 306,08
3	357	13020100		108,76	1 483 338,75
3	359	13020401		0,00	104 355,90
3	366	13030100		2 475,60	417 257,50
				3 375,13	4 086 641,02
4	404	263100		0,00	3 569,84
4	405	263200		0,00	4 535,96
4	425	266000		5 000,00	21 115,76
				5 000,00	32 112,88
5	458	2751440		0,00	59 078,00
5	459	2751360		0,00	355 748,04
5	460	2801400		0,00	31 400,00
				0,00	446 226,04
6	31	14010300	516	1 522 103,94	72 617 923,53
6	60	15010100	516	256 427,60	13 036 472,60
6	100	22110000	516	0,00	330,01
6	144	22200000	516	2 719,49	228 755,30
				1 791 277,80	86 554 076,43
8	248	14030800	516	0,00	68 274,08
8	252	15010500	516	0,00	24 101,04
				0,00	92 375,12

Начальник

Головний бухгалтер

Додаток 8

Перелік форм документів та звітів
про виконання доходів державного та місцевих бюджетів

Назва звіту
Звіт про виконання державного бюджету за доходами та іншими надходженнями (412 –форма ДБ)
Звіт про виконання місцевих бюджетів за доходами (412 –форма МБ)
Виписка з рахунку (про надходження податків, зборів та обов'язкових платежів до державного бюджету)
Виписка з рахунку (про надходження податків, зборів та обов'язкових платежів до місцевих бюджетів)
Dbf- файли Звітів про виконання державного та місцевих бюджетів
Відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків для обліку надходжень бюджетів у вигляді технологічних @B-файлів
Відомість розподілу платежів до бюджетів, які надійшли на рахунок 3311
Відомість розподілу платежів, які надійшли на рахунок 3411
Відомість розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, які надійшли на рахунки 3421
Відомість розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету, які надійшли на рахунок 3321

Додаток 9

Організація роботи відділу бюджетних надходжень Головного управління Державної казначейської служби України у Тернопільській області з обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами упродовж операційного дня

Робота відділу бюджетних надходжень головного управління державної казначейської служби у Тернопільській області з обслуговування дохідної частини державного та місцевих бюджетів упродовж операційного дня організовується наступним чином:

Формування звітності про виконання бюджетів

Щоденно на виконання "Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 р. № 43, "Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938 на основі даних аналітичного обліку доходів за попередній робочий день, відповідальний працівник відділу бюджетних надходжень формує звітність про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами.

Відправка до Державної казначейської служби України звіту про касове виконання державного та місцевих бюджетів у розрізі територій.

Казначей відділу бюджетних надходжень готує та спільно з працівниками управління інформаційних технологій та захисту інформацій передає до Державної казначейської служби звітні дані про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами в розрізі територій.

Прийом документів від органів, які контролюють справляння надходжень бюджету, реєстрів висновків та платіжних документів від районних управлінь (відділень) на повернення зайво або помилково сплачених платежів, відшкодування податку на додану вартість

Операціоністи відділу бюджетних надходжень протягом операційного часу приймають реєстри висновків та платіжні документи на повернення зайво або помилково сплачених платежів, що надходять від районних управлінь (відділень) до головного управління засобами телекомунікаційного зв'язку. Реєстри висновків та платіжні документи, що надійшли протягом операційного часу, реєструються у книзі вхідної кореспонденції відділу надходжень державного та місцевих бюджетів і підлягають опрацюванню цього ж операційного дня.

Упродовж операційного часу операціоністи відділу приймають висновки від органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, на паперових носіях по рахунках, які відкриті для обласного бюджету та обласної групи платників.

Опрацювання реєстрів висновків та платіжних документів на повернення (відшкодування) надміру або помилково сплачених платежів

Операціоністи відділу бюджетних надходжень:

- ✓ опрацьовують реєстри висновків, що надійшли від районних управлінь (відділень), в операційний час поточного дня;
- ✓ друкують реєстри висновків;
- ✓ реєструють реєстри висновків за вхідною кореспонденцією відділу;
- ✓ перевіряють правильність заповнення реквізитів електронного реєстру висновків на повернення зайво або помилково сплачених платежів в державний і місцеві бюджети, на відшкодування податку на додану вартість;
- ✓ друкують платіжні доручення, що надійшли від районних управлінь (відділень) по системі "Клієнт банку – банк";
- ✓ перевіряють правильність заповнення реквізитів платіжних документів та звіряють їх з реєстрами висновків;
- ✓ приймають рішення про оплату чи відмову в оплаті платіжних документів;
- ✓ на документах, по яких прийнято позитивне рішення про оплату, проставляється штамп "Зареєстровано та взято на облік" із зазначенням дати та підпису операціоніста. У разі відхилення платіжного документа у зв'язку з неправильним оформленням або з інших причин операціоністом відділу бюджетних надходжень на зворотному боці платіжного доручення робиться відмітка про причини невиконання даного платіжного документа за підписом виконавця та головного бухгалтера з відбитком штампу головного управління. Про відхилення платіжного доручення та повернення його

без виконання робиться відповідний запис у Журналі повернутих без виконання платіжних документів;
- ✓ підписують зовнішні платіжні документи у головного бухгалтера та керівника головного управління, скріплюють гербовою печаткою;
- ✓ передають на паперових носіях платіжні документи відповідному виконавцю, до повноважень якого входить проплата документів з картотеки (проплатнику).

Опрацювання документів органів, які контролюють справляння надходжень бюджетів, по рахунках для зарахування податків (зборів), обов'язкових платежів обласної групи

Операціоніст, за яким закріплені аналітичні рахунки з обліку податків (зборів), обов'язкових платежів обласної групи, в операційний час приймає від органів, які контролюють справляння надходжень бюджету, висновки на повернення зайво або помилково сплачених платежів до бюджету та протягом операційного дня здійснює такі операції:
- ✓ реєструє висновки у вхідній кореспонденції;
- ✓ перевіряє правильність заповнення реквізитів висновку;
- ✓ підписує висновки у начальника головного управління;
- ✓ формує у програмному комплексі Барс "Millennium" платіжні документи на повернення та проставляє штамп "Зареєстровано та взято на облік", власний підпис та дату;
- ✓ підписує платіжні документи у головного бухгалтера, керівника головного управління та скріплює їх гербовою печаткою;
- ✓ передає платіжні документи проплатнику.

Відправка звітності районним управлінням (відділенням) казначейства, обласній державній податковій службі та головному фінансовому управлінню обласній державній адміністрації

Щоденно на виконання Порядків казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів, Порядку взаємодії між органами Державного казначейства України та органами державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами, затвердженого Наказом Державного казначейства України та Державної податкової адміністрації України 25 квітня 2002 р. №74/194 казначей відділу бюджетних надходжень готує та спільно з працівниками управління інформаційних технологій та захисту інформації передає управлінням (відділенням) казначейства, обласній державній податковій службі та головному фінансовому управлінню пакет звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами.

Формування документів дня

Щоденно казначей відділу бюджетних надходжень формує пакет документів за попередній робочий день та здає їх у архів.

Проплата платіжних документів на повернення (відшкодування) надміру або помилково сплачених платежів з картотеки

Після отримання первинних платіжних документів від районного (міського) управління (відділення) казначейства та сформованих платіжних документів на підставі висновків органів, які контролюють справляння надходжень бюджету, по обласній групі від операціоніста проплатник:
- ✓ звіряє відповідність реквізитів платіжних документів на паперових носіях з електронними документами, що знаходяться в картотеці;
- ✓ аналізує поточний стан рахунків; визначає поточний залишок на аналітичному та котловому рахунках; переглядає неоплачені документи; аналізує неоплачені документи, що знаходяться в картотеці;
- ✓ приймає рішення з окремого документа: оплатити повністю; оплатити частково; оплатити з овердрафтом; оплатити з підкріпленням з котлових;
- ✓ при повній оплаті документа з картотеки в правому нижньому кутку платіжного документа проплатник проставляє штамп "Оплачено" із зазначенням дати та підпису;
- ✓ при недостатності коштів на аналітичному та на котловому рахунках документ з картотеки оплачується частково. При цьому проплатник готує меморіальний ордер, який засвідчує своїм підписом і підписом працівника, на якого покладено функції контролера, та відбитком штампа "Оплачено". Для підтвердження часткової оплати проплатник окреслює в платіжному документі реквізит "Сума" та на звороті зазначає дату, суму часткового платежу та суму, що залишилася до сплати, засвідчуючи це своїм підписом;
- ✓ зовнішні платіжні документи передаються до відділу обслуговування операційного дня для формування файлу початкових платежів, відповідальний працівник якого на звороті платіжного документа засвідчує своїм підписом відправку коштів;

- ✓ за зверненнями органу податкової служби та управління (відділення) казначейства відкликає документ з картотеки, зазначаючи на звороті платіжного документа причину та дату відкликання, засвідчуючи це своїм підписом;
- ✓ наступного дня звіряє оплачені платіжні документи з реєстром платіжних документів та передає їх для формування документів дня.

Друкування виписок

Щоденно на виконання Порядків казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів проплатник відділ бюджетних надходжень формує виписки по аналітичних рахунках з обліку доходів державного та місцевих бюджетів. Сформовані виписки друкуються в управлінні інформаційних технологій та захисту інформації. Виписки підписуються проплатниками, начальником (заступником начальника) головного управління та скріплюються гербовою печаткою, після чого здаються в документи дня.

Попереднє розмежування та акумуляція коштів

У зв'язку з відсутністю коштів на аналітичних рахунках з обліку доходів державного та місцевих бюджетів та з метою оплати платіжних документів, які знаходяться в картотеці, за допомогою овердрафту[1] та підкріплення з котлових рахунків проплатник відділу бюджетних надходжень виконує попереднє розмежування та акумуляцію доходів бюджетів з подальшою оплатою платіжних документів, які знаходяться в картотеці.

Виконання вечірніх регламентних робіт

Щоденно на виконання Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету та Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів проплатник відділу бюджетних надходжень здійснює:

- ✓ розмежування коштів;
- ✓ акумуляцію коштів місцевих бюджетів на котлові рахунки;
- ✓ вилучення коштів з місцевих бюджетів нижчих рівнів до районного бюджету;
- ✓ вилучення коштів з місцевого бюджету до державного;
- ✓ акумуляцію коштів державного бюджету на котлові рахунки;
- ✓ надання дотації вирівнювання місцевим бюджетам з державного;
- ✓ формування платіжних доручень та реєстру платіжних доручень на перерахування коштів державного бюджету до Державної казначейської служби.
- ✓ готує платіжні документи на перерахування коштів з балансових рахунків 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів", 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки", 3891 "Інші технічні транзитні рахунки" фінансовим управлінням, сільським, селищним, міським радам, Пенсійному фонду та фондів соціального страхування;
- ✓ перевіряє повноту перерахування вищезазначених коштів;
- ✓ складає реєстр сформованих платіжних доручень, підписує його у головного бухгалтера та керівника головного управління, скріплює гербовою печаткою та передає його до відділу обслуговування операційного дня.

Відділ обслуговування операційного дня робить звірку платіжних доручень в електронному варіанті з реєстром документів та формує файли початкових платежів. Відповідальний працівник відділу на звороті реєстру засвідчує своїм підписом відправку коштів. Наступного дня реєстр з відміткою штампу "Оплачено", датою та підписами казначея і працівника відділу обслуговування операційного дня передається в документи дня.

У процесі виконання вечірнього регламенту проплатник спільно з відповідальним працівником відділу обслуговування операційного дня здійснюють звірку балансу та звітів по касовому виконанню державного та місцевих бюджетів.

Формування та відправка звітів по касовому виконанню державного та місцевих бюджетів до Державної казначейської служби України

Щоденно після закінчення вечірніх регламентних робіт та звірки балансу і зведеної звітності з касового виконання державного та місцевих бюджетів у текстовому форматі проплатник формує в розрізі всіх територій звітність по касовому виконанню бюджетів. Зведені звіти проплатник спільно з працівниками управління інформаційних технологій та захисту інформації передають до Державної казначейської служби України.

---

[1] Овердрафт (англ. overdraft — перевищення кредиту) — це короткостроковий кредит у межах встановленого ліміту, що надає можливість здійснювати розрахунки, коли коштів на поточному рахунку недостатньо.

Додаток 10

ГУДКСУ У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ

до Порядку казначейського обслуговування
доходів та інших
надходжень державного бюджету

Відомість
розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок № 3311
за 29-03-2013

КЕКД	НАДХОДЖЕННЯ				НАЛЕЖИТЬ ВІДРАХУВАТИ ДО БЮДЖЕТІВ З ПОЧАТКУ РОКУ					
	ЗА ДЕНЬ		З ПОЧАТКУ РОКУ		ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ			ДО МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ		
	загальна сума	сума до розподілу	загальна сума	сума до розподілу	%	за день	з поч. року	%	за день	з поч. року
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*
13020100	108,76	108,76	1511768,25	1511768,25	100,00	108,76	1511768,25	0,00	0,00	0,00
13030100	2475,60	2475,60	424939,19	424939,19	100,00	2475,60	424939,19	0,00	0,00	0,00
19010101	82,64	82,64	799739,58	799739,58	53,0	43,80	423861,98	47,0	38,84	375877,6
24062100	708,13	708,13	129306,08	129306,08	30,0	212,44	38791,89	70,0	495,69	90514,19
Всього	3375,13	3375,13	2865753,1	2865753,1		2840,6	2399361,31		534,53	466391,79

Підпис відповідальної особи
відділу бюджетних надходжень _____ _____

Підпис відповідальної особи
управління консолідованої звітності _____ _____

ПОГОДЖЕНО: Начальник відділу _____ _____
персоналу та запобігання корупції

Додаток 11

ІНФОРМАЦІЯ щодо кількості установ та організацій,
включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів
станом на 01.04.2013

Код ГУ-ДКСУ	Найменування ГУДКСУ	Кількість установ (організацій)						
		Державний бюджет	у тому числі		Місцевий бюджет	у тому числі		Разом
			Розпоряд-ники	Одержувачі		Розпоряд-ники	Одержува-чі	
01	ГУДКСУ в Автономній Республіці Крим	687	579	108	1 825	1 370	455	**2 512**
02	ГУДКСУ у Вінницькій області	697	569	128	2 740	2 044	696	**3 437**
03	ГУДКСУ у Волинській області	488	367	121	1 678	1 136	542	**2 166**
04	ГУДКСУ у Дніпропетровській області	902	771	131	3 081	2 071	1 010	**3 983**
05	ГУДКСУ у Донецькій області	1 019	848	171	3 878	2 485	1 393	**4 897**
06	ГУДКСУ у Житомирській області	1 076	705	371	2 191	1 696	495	**3 267**
07	ГУДКСУ у Закарпатській області	490	406	84	1 881	1 477	404	**2 371**
08	ГУДКСУ у Запорізькій області	553	467	86	1 960	1 363	597	**2 513**
09	ГУДКСУ в Івано-Франківській області	590	499	91	2 149	1 368	781	**2 739**
10	ГУДКСУ у Київській області	793	633	160	2 470	1 955	515	**3 263**
11	ГУДКСУ у Кіровоградській області	501	426	75	1 641	1 247	394	**2 142**
12	ГУДКСУ у Луганській області	647	555	92	2 327	1 700	627	**2 974**
13	ГУДКСУ у Львівській області	904	731	173	3 011	2 124	887	**3 915**
14	ГУДКСУ у Миколаївській області	516	443	73	1 442	1 111	331	**1 958**
15	ГУДКСУ в Одеській області	840	714	126	2 417	1 747	670	**3 257**
16	ГУДКСУ у Полтавській області	676	571	105	2 349	1 670	679	**3 025**
17	ГУДКСУ у Рівненській області	641	416	225	1 872	1 321	551	**2 513**
18	ГУДКСУ у Сумській області	575	465	110	1 682	1 302	380	**2 257**
19	ГУДКСУ у Тернопільській області	615	542	73	2 013	1 597	416	**2 628**
20	ГУДКСУ у Харківській області	917	785	132	2 308	1 626	682	**3 225**
21	ГУДКСУ у Херсонській області	524	428	96	1 449	992	457	**1 973**
22	ГУДКСУ у Хмельницькій області	636	459	177	2 222	1 837	385	**2 858**
23	ГУДКСУ у Черкаській області	579	477	102	1 971	1 521	450	**2 550**
24	ГУДКСУ у Чернівецькій області	389	307	82	1 267	964	303	**1 656**
25	ГУДКСУ у Чернігівській області	597	485	112	1 820	1 542	278	**2 417**
26	ГУДКСУ у м. Києві	1 253	781	472	1 510	592	918	**2 763**
27	ГУДКСУ у м. Севастополі	174	143	31	345	197	148	**519**
28	ДКСУ	116	112	4	0	0	0	**116**
	Всього установ (організацій)	**18 395**	**14 684**	**3 711**	**55 499**	**40 055**	**15 444**	**73 894**

Джерело: Веб-портал Державної казначейської служби України: http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/155105.

Додаток 12

МЕРЕЖА
розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету
у 2013 році

Код відомчої класифікації видатків
та кредитування бюджету (КВК) 614

ДПС в Тернопільській області
(найменування розпорядника бюджетних коштів)

№ з/п	Код розпорядника/одержувача бюджетних коштів за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів	Код за ЄДРПОУ	Найменування установи (організації) (скорочене та повне)	Рівень розпорядника/ одержувача бюджетних коштів (РРК)*	Код розпорядника бюджетних коштів вищого рівня**	Код органу Державної казначейської служби	Найменування органу Державної казначейської служби	Код відповідального виконавця бюджетних програм
1	2	3	4	5	6	7		8
1.	81772	37373017	Гусятинська МРДГП Гусятинська міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1904	УДКСУ у Густинському райні	3507
2.	10469	34035041	Бережанська МРДГП Бережанська міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1901	УДКСУ у Бережанському райні	3507
3.	13878	34036197	Бучацька МРДГП Бучацька міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1903	УДКСУ у Бучацькому райні	3507

4.	04620	34255187	Борщівська МРДГП Борщівська міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1902	УДКСУ у Борщівському райні	3507
5.	05245	34037599	Збаразька МРДГП Збаразька міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1906	УДКСУ у Збаразькому райні	3507
6.	09182	34038681	Козівська МРДГП Козівська міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1908	УДКСУ у Козівському райні	3507
7	07832	21131189	Тернопільська об'єднана ДПІ Тернопільська об'єднана державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1951	УДКСУ у м.Тернополі	3507
8	12857	34039109	Кременецька МРДГП Кременецька міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1909	УДКСУ у Кременецькому райні	3507
9	10018	34042682	ДПІ у Чортківському р-ні Державна податкова інспекція у Чортківському районі Тернопільської області	3	12073	1916	УДКСУ у Чортківському райні	3507
10	12265	34040622	ДПІ у Підволочиському р-ні Державна податкова інспекція у Підволочиському районі Тернопільської області	3	12073	1912	УДКСУ у Підволочиському райні	3507

М.п. Керівник установи (організації) _____

(підпис) (прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер _____

(підпис) (прізвище, ініціали)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
28.01.2002 №57 (у редакції наказу
Міністерства фінансів України від 26.11.2012 №81220)

Затверджений у сумі 8 624 300 *грн.*
Вісім мільйонів шістсот двадцять чотири тисячі триста грн.
(сума літерами і цифрами)
Начальник Укрдержнасінінспекції
(посада)

(підпис) (ініціали і прізвище)
11.02.2013 р.
(число, місяць, рік) М.П.

КОШТОРИС на 2013 рік

704876 Тернопільська обласна державна насіннєва інспекція
(код та назва бюджетної установи)
м. Тернопіль
(найменування міста, району, області)

Вид бюджету державний
код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування 280 Міністерство аграрної політики України
код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету 2801310
(код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів

(грн.)

Показники	Код	Усього на рік		РАЗОМ
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	
1	*2*	*3*	*4*	*5*
НАДХОДЖЕННЯ – усього	×	8612900	11400	8624300
Надходження коштів із загального фонду бюджету	×	8612900	×	8612900
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у т.ч.	×		11400	11400
– *плата за послуги, що надаються бюджетними установами*	*250100*	×	11000	11000
(розписати за підгрупами)				
– *інші джерела власних надходжень бюджетних установ*	*250200*	×	400	400
(розписати за підгрупами)				
– *інші надходження, у т.ч.*		×		
– *інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів)*		×		
– *фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування за типом боргового зобов'язання)*		×		
– *повернення кредитів до бюджету (розписати за кодами програмної класифікації видатків та кредитування, класифікації кредитування)*		×		
		×	*	*
ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ – усього	×	8612900	11400	8624300
Поточні видатки	**2000**	8612900	11400	8624300
Оплата праці	*2110*	5756200		5756200
Заробітна плата	2111	5756200		5756200
Грошове утримання військовослужбовців	2112			
Нарахування на оплату праці	*2120*	2089500		2089500
Використання товарів і послуг	*2200*	766600	11400	778000
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	137600	1800	139400
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220			
Продукти харчування	2230			
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	289600	9600	299200
Видатки на відрядження	2250	74900		74900
Видатки та заходи спеціального призначення	2260			
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	264500		264500
Оплата теплопостачання	2271			
Оплата водопостачання і водовідведення	2272	6500		6500
Оплата електроенергії	*2273*	81800		81800
Оплата природного газу	*2274*	176200		176200
Оплата інших енергоносіїв	*2275*			

1	*2*	*3*	*4*	*5*
Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	*2280*			
Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	*2281*			
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	*2282*			
Обслуговування боргових зобов'язань	*2400*			
Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	2410			
Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань	*2420*			
Поточні трансферти	2600			
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2610			
Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620			
Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	*2630*			
Соціальне забезпечення	2700			
Виплата пенсій і допомоги	*2710*			
Стипендії	*2720*			
Інші поточні видатки	2800	600		600
Капітальні видатки	3000			
Придбання основного капіталу	3100			
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	*3110*			
Капітальне будівництво (придбання)	3120			
Капітальне будівництво (придбання) житла	3121			
Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів	3122			
Капітальний ремонт	*3130*			
Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)	3131			
Капітальний ремонт інших об'єктів	3132			
Реконструкція та реставрація	3140			
Реконструкція житлового фонду (приміщень)	3141			
Реконструкція та реставрація інших об'єктів	3142			
Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури	3143			
Створення державних запасів і резервів	3150			
Придбання землі і нематеріальних активів	3160			
Капітальні трансферти	3200			
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	3210			
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	3220			
Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	3230			
Капітальні трансферти населенню	3240			
Надання внутрішніх кредитів	4110			
Надання кредитів органам державного управління інших рівнів	4111			
Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям	4112			
Надання інших внутрішніх кредитів	4113			
Надання зовнішніх кредитів	4210			
Нерозподілені видатки	9000			

Керівник _____ _____
(підпис) (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер
(начальник планово-фінансового відділу) _____ _____
(підпис) (ініціали і прізвище)

11.02.2013 р.
(число, місяць, рік)

М.П.

Додаток 14

Затверджений у сумі 8 612 900 грн.
Вісім мільйонів шістсот дванадцять тисяч дев'ятсот грн
(сума словами і цифрами)
Начальник Укрдержнасінінспекції
(посада)
(підпис) (ініціали і прізвище)
11.02.2013 р.
(число, місяць, рік) М. П.

ПЛАН АСИГНУВАНЬ**
(ЗА ВИНЯТКОМ НАДАННЯ КРЕДИТІВ З БЮДЖЕТУ)
ЗАГАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТУ
на 2013 рік

704876 Тернопільська обласна державна насіннєва інспекція
(код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)
м.Тернопіль
(найменування міста, району, області)
Вид бюджету державний,
код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету 280 Міністерство аграрної політики України,
код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету 2801310
(код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів).

(грн.)

Найменування	КЕКВ	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом на рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Оплата праці	2110	449000	430300	430300	430300	488000	535300	535300	535300	505700	472300	472300	472100	5756200
Нарахування на оплату праці	2120	163000	156200	156200	156200	177100	194300	194300	194300	183600	171400	171400	171500	2089500
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220													

Продукти харчування	2230													
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	31800	28000	25700	21700	18500	12100	10700	11000	11100	19700	34400	39800	264500
Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	2281													
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	2282													
Соціальне забезпечення	2700													
Інші видатки	5000*	49800	39800	37100	43600	30600	48300	52400	79000	56500	16000	22200	27400	502700
УСЬОГО		693600	654300	649300	651800	714200	790000	792700	819600	756900	679400	700300	710800	8612900

Керівник _____

(підпис) (ініціали і прізвище)

Керівник бухгалтерської служби / начальник планово-фінансового підрозділу _____

(підпис) (ініціали і прізвище)

М. П.

---

* Технічний код, який включає в себе всі коди економічної класифікації видатків бюджету, крім тих, що виділені окремо.

** Формується розпорядниками нижчого рівня, крім головних розпорядників та національних вищих навчальних закладів, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті.

Додаток 15

ЗВЕДЕННЯ ПОКАЗНИКІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ КОШТОРИСУ на 2013 рік

00/048/6 Тернопільська обласна державна насіннєва інспекція

(код та назва бюджетної установи, організації)

м. Тернопіль

(найменування міста, району, області)

Вид бюджету *державний*

280 Міністерство аграрної політики України

код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету 2801310 "Організація і регулювання діяльності"

(код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів)

(грн.)

Найменування	Код	Разом, спеціальний фонд	Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством					Інші джерела власних надходжень бюджетних установ*			Інші надходження	
			разом	у т.ч. за підгрупами				разом	у т.ч. за підгрупами		назва інших надходжень за видами	
				25010100	25010200	25010300	25010400		25020100	25020200		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
НАДХОДЖЕННЯ – усього	×	11400	11400	1100	400							
Надходження коштів до спеціального фонду бюджету	×	11400	11400	1100	400							
ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ - усього	×	11400	11400	1100	400							
Поточні видатки	2000	11400	11400	1100	400							
Оплата праці	2110											
Заробітна плата	2111											
Грошове утримання військовослужбовців	2112											
Нарахування на оплату праці	2120											
Використання товарів і послуг	2200	11400	11400	1100	400							
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	1800	1800	1500	300							
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220											
Продукти харчування	2230											
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	9600	9600	9600								
Видатки на відрядження	2250											

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Видатки та заходи спеціального призначення	2260											
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270											
Оплата теплопостачання	2271											
Оплата водопостачання і водовідведення	2272											
Оплата електроенергії	2273											
Оплата природного газу	2274											
Оплата інших енергоносіїв	2275											
Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280											
Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	2281											
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	2282											
Обслуговування боргових зобов'язань	2400											
Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	2410											
Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань	2420											
Поточні трансферти	2600											
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2610											
Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620											
Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	2630											
Соціальне забезпечення	2700											
Виплата пенсій і допомоги	2710											
Стипендії	2720											
Інші виплати населенню	2730											
Інші поточні видатки	2800											
Капітальні видатки	3000											
Придбання основного капіталу	3100											
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3110											
Капітальне будівництво (придбання)	3120											
Капітальне будівництво (придбання) житла	3121											
Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів	3122											
Капітальний ремонт	3130											
Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)	3131											

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Капітальний ремонт інших об'єктів	3132											
Реконструкція та реставрація	3140											
Реконструкція житлового фонду (приміщень)	3141											
Реконструкція та реставрація інших об'єктів	2142											
Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури	3143											
Створення державних запасів і резервів	3150											
Придбання землі і нематеріальних активів	3160											
Капітальні трансферти	3200											
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	3210											
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	3220											
Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	3230											
Капітальні трансферти населенню	3240											
Надання внутрішніх кредитів	4110											
Надання кредитів органам державного управління інших рівнів	4111											
Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям	4112											
Надання інших внутрішніх кредитів	4113											
Надання зовнішніх кредитів	4210											
Нерозподілені видатки	9000											
Поточні видатки	2000											
Оплата праці	2110											
Заробітна плата	2111											
Грошове утримання військовослужбовців	2112											
Нарахування на оплату праці	2120											
Використання товарів і послуг	2200											
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210											

* Плануються за наявності підстави.

Керівник

(підпис) (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер
(начальник планово-фінансового відділу)

(підпис) (ініціали і прізвище)

11.02.2013 р.
(число, місяць, рік)

М.П.

Додаток 16

Затверджений у сумі
150000 (сто п'ятдесят тисяч) грн.
(сума літерами і цифрами)
Голова фонду
(посада)

(підпис) (ініціали і прізвище)
05 березня 2005 р.
(число, місяць, рік) М.П.

ПОГОДЖЕНО** Начальник головного управління
сільського господарства і продовольства Тернопільської ОДА
(посада)
(підпис) (ініціали і прізвище)
05 березня 2013 р.
(число, місяць, рік) М.П.

ПЛАН
ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ
НА 2013 РІК

30249845 Державне підприємство Тернопільський фонд підтримки індивідуального житлового будівництва на селі
(код ЄДРПОУ та найменування одержувача / бюджетної установи)
м. Тернопіль
(найменування міста, району, області)

Вид бюджету державний,
код та назва відомчої класифікації видтків та кредитування 280,
код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету 2801160
,
(код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів)
код економічної класифікації видатків / код класифікації кредитування 2610 .

(грн.)

№ з/п	Показники	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1	ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ – усього	150000		150000
1.1	Поточні видатки			
1.2	Капітальні видатки			
1.3	Надання внутрішніх кредитів	150000		150000
1.4	Надання зовнішніх кредитів			
*				

Керівник
(підпис) (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер
(начальник планово-фінансового відділу)
(підпис) (ініціали і прізвище)

М.П. 05.03.2013 р.
(число, місяць, рік)

Додаток 17

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 743 0410001
від « 4 » квітня 2013 р.

Одержано банком
«___» _____ 20___ р.

Платник ДПС у Тернопільській області

Код 01292217

				Дебет	
Банк платника	ГУДКСУ у Тернопільській області	Код банку 838012	Рах. №	35219006000183	**Сума** 257,91

Одержувач	Від. ГУДФСУ в м. Тернополі				
Код 05433382				**Кредит**	
Банк одержувача	ГУДКСУ у Тернопільській області	Код банку 838012	Рах. №	35229003000154	

Сума літерами Двісті п'ятдесят сім гривень 91 копійка

Призначення платежу #6141010#, #КЕКВ – 2240#,# за фельдзв'язок#,# зг. рах. 582 від 02.07.2005 р. дог. 46-НТ від 25.12.01 р.#,# в т. ч. ПДВ-42,99#

Проведено банком

М.п. Підписи платника «__» _____ 20__ р.
підпис банку

Додаток 18

№ чека	
Дата отримання готівки	
Найменування банку, № рахунках групи 257	

ГУДКСУ у Тернопільській області
(найменування органу Державної казначейської служби)

ЗАЯВКА
НА ВИДАЧУ ГОТІВКИ ТА ПЕРЕРАХУВАННЯ КОШТІВ НА ВКЛАДНІ РАХУНКИ

"_5_"_____ серпня _____ 2013_ р.

Управління у справах сім'ї та молоді
(найменування розпорядника бюджетних коштів)

35218001000479
(номер реєстраційного / спеціального реєстраційного рахунку КПКВК)

просить погодити (необхідне підкреслити): 1) видачу готівки; 2) перерахування коштів
Відпускні за липень КЕКВ – 2250 "Видатки на відрядження"
(мета, суми в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету)

і 1) видати чек на суму Одна тисяча двісті сорок сім гривень 00 копійок
(словами)

2) перерахувати кошти в сумі _____
(словами)

на ім'я _____
(прізвище, ім'я, по батькові, зразок підпису, посада)

дані паспорта (посвідчення – для військових)
серія МС, № 051843 від 04 квітня 2013 р.,
виданий Тернопільським МВВС
Розрахункова відомість із заробітної плати за _____місяць 2013 р.

(грн.)

№ з/п	Показники	Нараховано за місяць: сума	Утримано: разом	податок на доходи фізичних осіб	єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	профспілкові внески	інші утримання	виплачено в міжрозрахунковий період	Сума до виплати готівки	Перерахування на вкладні
1.	Заробітної плати									
2.	Грош. утримання									
3.	Заробітної плати									
	працюючим									
	інвалідам									
4.	Компенсація з доходів фізичних осіб									
5.	Усього інших витрат:									
	з них:									
	а) мат.допомоги									

	б) лікарняних									
	у т.ч. страхове відшкодування за лікарняними									
	в) відпускних									
	г) депоненти									
6.	Виплати в міжрозрахунковий період									
7.	Належить до перерахування									

II. Погашення простроченої заборгованості із заробітної плати

1	Виплати в міжрозрахунковий період**	x							x	x
2	Належить до перерахування	x						x		

Нарахування на заробітну плату

(грн.)

N з/п	Показники	Сума нарахованої заробітної плати	Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Інші нарахування
1	Усього нараховано за розрахунковий період			
2	Перераховано в міжрозрахунковий період**			
3	Підлягає перерахуванню			

Суми за нарахованою заробітною платою, утриманням і нарахуванням відповідають аналітичним і синтетичним даним у бухгалтерських регістрах _____
(підпис, ініціали, прізвище відповідальної особи – розпорядника бюджетних коштів)

Заборгованість із заробітної плати на 01 _____ 20__ становить (відсутня)* _____
(місяць, наступний за розрахунковим періодом)

(сума)

Заборгованість за платежами до бюджетів та єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, утриманими та нарахованими на заробітну плату,
на 01 _____ 20__ становить (відсутня)* _____
(місяць, наступний за розрахунковим періодом)

(сума)

IV. Виплата готівки на інші видатки

(грн.)

№ з/п	Найменування видатків	КЕКВ	Готівка до виплати	Сума до перерахування на вкладні рахунки
1.	Відрядні за липень	1140	1247,00	
УСЬОГО:				

Керівник установи _____ _____
(підпис) (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____ _____
(підпис) (ініціали, прізвище)

М.П.

Штамп казначея

* Заповнюється лише при кінцевому розрахунку за звітний період.
** У разі відсутності показників проставляються прочерки.

Виписка з рахунка

Вик. 1918	УДКСУ у м. Тернополі		**ВИПИСКА 21:24**	**30/04/13**	
Клієнт 1918	УДКСУ у м. Тернополі		**по рахунку**		
Рахунок 31110031505002	м.Тернопіль	14010300			

Код ОП Референція	МФО	Вид док.	Номер документа	Символ	Кореспондуючий рахунок	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Вик	№ п/п
Вхідний залишок 30/04/13, 29/04/13 *0.00									
PS1 #######[1]	838012	6	12905130		311221	1685276.29		65	1
УДК У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ 23588119 ЗФ ДБ (дотація до МБ) *;23588119;14010300;01; Акумуляція надходжень до ЗФДБ (дот) Податок на додану вартість із ввезених на територію України товарів									
R01 #######	338501	1	915		2603362		607235.06	52	2
Тернопіль Обл. дирекція АППБ "АВАЛЬ" 23590688 ТЕРНОПІЛЬСЬКА МИТНИЦЯ Дата прийняття док-та 30/04/13 *;101;23590688;;;;;14010300;С.031;КОД 028									
R01 #######	338501	1	918		2603362		1078041.23	50	3
Тернопіль Обл. дирекція АППБ "АВАЛЬ" 23590688 ТЕРНОПІЛЬСЬКА МИТНИЦЯ Дата прийняття док-та 30/04/13 *;101;23590688;;;;;14010300;С.031;КОД 028									
Всього оборотів						1685276,29	1685276,29		

Вихідний залишок на кінець 30/04/13 *0.00

[1] Номери платіжних документів

Наукове видання

Стоян В. І.,
Даневич О. С.,
Мац М. Й.

КАЗНАЧЕЙСЬКА СИСТЕМА

Підручник
для студентів, магістрів, аспірантів економічних вузів,
а також спеціалістів з казначейської справи

(3-тє видання, змінене й доповнене)

Комп'ютерна верстка *Юрія Хомацького*

Дизайн обкладинки *Марії Одобецької*

Підписано до друку _____ 2014 р.
Формат 60х90/8. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк офсетний.
Ум.-друк. арк. 75,68. Обл.-вид. арк. 67,73.
Зам № _____. Тираж _____ прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua