

У навчальному посібнику розглядається основне коло питань казначейської системи касового виконання бюджету у контексті законодавчих та нормативно-інструктивних документів. Висвітлено сутність та організацію платіжної системи виконання бюджет, обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами та видатками органами казначейства, облік та звітність про виконання бюджетів, організацію контролю у системі казначейства. Посібник знайомить з історичними аспектами становлення та розвитку національного казначейства, його структурою та функціональними повноваженнями.

Посібник розрахований на студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів, науковців. Книга буде корисною працівникам органів казначейської служби, фінансових органів, органів місцевого самоврядування, усім, кого цікавлять питання теорії і практики казначейської системи виконання бюджету.



КАЗНАЧЕЙСЬКА СИСТЕМА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

**Стоян В.І.
Русін В.М.**

Стоян В.І., Русін В.М.

КАЗНАЧЕЙСЬКА СИСТЕМА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Навчальний посібник

**Тернопіль
Астон
2015**

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАЦІОНАЛЬНЕ АГЕНТСТВО УКРАЇНИ З ПИТАНЬ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ



*До 50-ти річчя
Тернопільського національного
економічного університету*

Стоян В. І., Русін В. М.

КАЗНАЧЕЙСЬКА СИСТЕМА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Навчальний посібник

**Тернопіль
Видавництво Астон
2015**

УДК 336.146
ББК 65.9(4Укр)261.3я73
С 82

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(лист МОН України № 1/11-5841 від 18.04.2014 р.)*

Рецензенти: *Карлін Микола Іванович,*

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів та оподаткування Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки,

Коваленко Микола Андрійович,

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів та кредиту Херсонського національного технічного університету

Стоян В.І.

С 82 Казначейська система виконання бюджету : навчальний посібник / В. І. Стоян, В. М. Русін. – Тернопіль : Астон, 2015. – 372 с.

ISBN 978-966-308-589-0

У навчальному посібнику розглядається основне коло питань казначейської системи касового виконання бюджету у контексті законодавчих та нормативно-інструктивних документів. Висвітлено сутність та організацію платіжної системи виконання бюджету, обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами та видатками органами казначейства, облік та звітність про виконання бюджетів, організацію контролю у системі казначейства. Посібник знайомить з історичними аспектами становлення та розвитку національного казначейства, його структурою та функціональними повноваженнями.

Посібник розрахований на студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів, науковців. Книга буде корисною працівникам органів казначейської служби, фінансових органів, органів місцевого самоврядування, усім, кого цікавлять питання теорії і практики казначейської системи виконання бюджету.

**УДК 336.146
ББК 65.9(4Укр)261.3я73**

ISBN 978-966-308-589-0

© Стоян В. І., Русін В. М., 2015.
© ТзОВ “Видавництво Астон”, 2015.
© Видавництво “Вектор”, 2015..

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	7
Тема 1. СИСТЕМИ КАСОВОГО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ	9
1.1. Характеристика систем касового виконання бюджету	10
1.2. Еволюція систем касового виконання бюджету	20
Висновки до теми	30
Контрольні запитання	32
Тема 2. УЧАСНИКИ ПРОЦЕСУ КАСОВОГО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ	33
2.1. Характеристика учасників бюджетного процесу	34
2.2. Суб'єкти управління бюджетною системою	34
2.3. Органи оперативного управління бюджетними коштами	39
2.4. Бюджетні повноваження органів казначейства	45
2.5. Органи грошово-кредитного регулювання	47
2.6. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів	51
2.6.1. Головні розпорядники бюджетних коштів та їх основні функції	52
2.6.2. Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня	54
2.7. Розмежування повноважень між учасниками бюджетного процесу	55
2.8. Відповідальність учасників бюджетного процесу за бюджетні правопорушення	65
Висновки до теми	70
Контрольні запитання	71
Тема 3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ТА БЮДЖЕТНІ ПОВНОВАЖЕННЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	73
3.1. Організаційна структура казначейської системи України	74
3.2. Завдання та функції органів казначейства	80
Висновки до теми	85
Контрольні запитання	86
Тема 4. ПЛАТІЖНА СИСТЕМА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ	87
4.1. Поняття платіжних систем	88
4.2. Внутрішня платіжна система казначейства	93
4.3. Єдиний казначейський рахунок та його значення для виконання бюджету	97
4.4. Характеристика рахунків, які відкриваються в органах казначейства	101
4.5. Відкриття рахунків в органах казначейства	103
4.5.1. Відкриття бюджетних рахунків для зарахування надходжень	103
4.5.2. Відкриття бюджетних рахунків для операцій клієнтів з бюджетним коштами	105
4.5.3. Відкриття небюджетних рахунків	106
4.6. Порядок відкриття та закриття рахунків	107
4.7. Проведення операцій на реєстраційних рахунках	113
4.8. Проведення операцій на спеціальних реєстраційних рахунках	115
Висновки до теми	120
Контрольні запитання	122

Тема 5.	ОРГАНІЗАЦІЯ КАСОВОГО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ЗА ДОХОДАМИ	123
5.1.	Порядок виконання бюджету за доходами	124
5.1.1.	Відкриття та забезпечення функціонування рахунків для зарахування надходжень до бюджетів	124
5.1.2.	Зарахування платежів на бюджетні рахунки за надходженнями	126
5.1.3.	Повернення помилково та надміру зарахованих до бюджетів платежів	128
5.1.4.	Відшкодування платникам податку на додану вартість	133
5.1.5.	Розподіл доходів бюджету за встановленими нормативами відрахувань	136
5.1.6.	Облік доходів бюджетів та складання звітності про надходження коштів до бюджетів	138
5.1.7.	Аналіз виконання бюджетів за доходами та мобілізація додаткових надходжень до бюджетів	140
5.2.	Організація роботи з обслуговування бюджетів за доходами органами казначейства	142
5.3.	Порядок зарахування митних платежів	144
	Висновки до теми	147
	Контрольні запитання	149
Тема 6.	ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ЗА ВИДАТКАМИ ОРГАНАМИ КАЗНАЧЕЙСТВА	150
6.1.	Порядок виконання бюджетів за видатками	151
6.2.	Виконання державного бюджету за видатками	152
6.2.1.	Формування бази даних мережі розпорядників бюджетних коштів	153
6.2.2.	Порядок складання, затвердження та виконання паспортів бюджетних програм, формування звіту про їх виконання	157
6.2.3.	Організація роботи щодо доведення обсягів бюджетних асигнувань	160
6.2.4.	Оформлення змін планових показників, що виникають у процесі виконання державного бюджету	162
6.2.5.	Складання і виконання кошторисів бюджетних установ	166
6.2.6.	Облік та консолідація інформації за зобов'язаннями розпорядників і одержувачів бюджетних коштів	171
6.2.7.	Порядок відкриття бюджетних асигнувань	178
6.2.8.	Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів	184
6.3.	Особливості обслуговування місцевих бюджетів за видатками	192
6.3.1.	Основні положення казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками	192
6.3.2.	Організація роботи щодо обслуговування місцевих бюджетів за видатками	193
6.3.3.	Оформлення змін, що виникають у процесі виконання місцевих бюджетів	197
6.3.4.	Порядок перерахування коштів на здійснення видатків	198
6.3.5.	Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів	201
6.4.	Облік та складання звітності про виконання бюджетів за видатками	202
	Висновки до теми	203
	Контрольні запитання	205

Тема 7.	ПЕРЕРАХУВАННЯ МІЖБЮДЖЕТНИХ ТРАНСФЕРТІВ ТА РЕГУЛЮВАННЯ МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН	206
7.1.	Перерахування міжбюджетних трансфертів	207
7.2.	Операції за взаємними розрахунками	218
7.3.	Здійснення операцій з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету	220
7.4.	Бюджетні запозичення	221
7.5.	Здійснення депозитних операцій з коштами місцевих бюджетів	227
	Висновки до теми	230
	Контрольні запитання	231
Тема 8.	БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ	232
8.1.	Облікова політика казначейства	233
8.2.	Система обліку виконання бюджетів	236
8.3.	Організація бухгалтерського обліку в органах казначейства	240
8.4.	План рахунків як спосіб відображення в обліку операцій з виконання бюджетів	245
8.5.	Структура плану рахунків	246
8.6.	Призначення та побудова рахунків	249
8.7.	Відображення операцій з виконання бюджетів на рахунках бухгалтерського обліку	253
	Висновки до теми	256
	Контрольні запитання	257
Тема 9.	ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ	258
9.1.	Характеристика звітності про виконання бюджетів	259
9.2.	Вимоги до підготовки та надання форм фінансової та бюджетної звітності	262
9.3.	Складання та подання звітності бюджетними установами	264
	9.3.1. Загальний порядок формування звітності бюджетними установами	264
	9.3.2. Склад фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів	267
9.4.	Складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів органами казначейства	270
	9.4.1. Загальний порядок складання та подання звітності органами казначейства	270
	9.4.2. Склад і порядок заповнення бюджетної звітності про виконання державного бюджету	271
	9.4.3. Фінансова звітність про виконання державного бюджету	274
	9.4.4. Склад і порядок заповнення фінансової звітності про виконання місцевих бюджетів	276
	9.4.5. Склад і порядок заповнення бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів	278
9.5.	Терміни подання та порядок розгляду звітності про виконання бюджетів	281
	Висновки до теми	287
	Контрольні запитання	288

Тема 10. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ КАЗНАЧЕЙСТВА.....	289
10.1. Сутність та призначення казначейського контролю	290
10.2. Контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету	295
10.3. Здійснення контролю при обслуговуванні видаткової частини бюджетів.....	297
10.4. Контроль за веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності	304
10.5. Внутрішній аудит та контроль у системі казначейства	305
10.5.1. Загальна характеристика державного внутрішнього фінансового контролю.....	305
10.5.2. Діяльність структурних підрозділів внутрішнього аудиту	307
10.5.3. Проведення внутрішнього аудиту в органах казначейства.....	309
10.5.4. Оцінка якості внутрішнього аудиту	317
10.6. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю	320
Висновки до теми	325
Контрольні запитання.....	327
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	328
ДОДАТКИ	352

ПЕРЕДМОВА

Обсяг державного та місцевих бюджетів, можливості їх наповнення не гарантують своєчасного виконання основних функцій держави та органів місцевого самоврядування. Тому, важлива роль належить системі виконання бюджету, яка має забезпечити ефективне управління бюджетними коштами, прозорість фінансових операцій, аналіз та надання інформації про стан бюджету, а також запобігати нецільовому використанню коштів.

Система касового виконання бюджету охоплює сукупність фінансових відносин, що виникають між різними учасниками бюджетного процесу, які пов'язані з формуванням, розподілом і використанням фінансових ресурсів як на центральному, так і місцевому рівнях. У світовій практиці виділяють три основні моделі систем касового виконання бюджету: банківську – передбачає здійснення установами банків касових операцій щодо виконання бюджетів; казначейську, при якій вирішення широкого спектру питань щодо касового виконання бюджету покладається на спеціалізовані органи – міністерство фінансів чи казначейство; змішану – передбачає участь в розрахунково-касовому обслуговуванні бюджетних коштів як органів казначейства, так і банківських установ.

На території нашої країни застосовувались усі три системи касового виконання бюджету. Банківська система виконання бюджетів застосовувалася з кінця 20-х років минулого століття до середини 1993 року. В перші роки незалежності України діяла банківська система виконання бюджету, що перейшла у спадок від СРСР із його централізованою економікою та однорівневою банківською системою. Тогочасна практика касового виконання бюджету була розрахована на систему єдиного банку і не відповідала дворівневій банківській системі, яка почала формуватися в Україні наприкінці 80-х років. За таких умов постало питання оперативного управління бюджетними коштами, спрямування їх на першочергові соціально-економічні потреби, що можливо було здійснити лише через створення нової структури з налагодженим прозорим механізмом виконання бюджету. Саме тому відбулось переведення обслуговування бюджетних коштів з банківської системи на казначейську. Починаючи з 1995 року, з моменту утворення Казначейства України, розпочалося поетапне переведення системи касового виконання бюджету з банківської на казначейську. До кінця 2003 р. в Україні було повністю завершено перехід на казначейську систему виконання бюджету.

Виконання бюджетів, їх якість, своєчасність, достовірність і прозорість у багатьох випадках залежать від організації роботи в органах казначейства. Практичний досвід функціонування органів казначейства підтвердив переваги, властиві казначейській системі виконання бюджету. Державна казначейська служба України є невід'ємним елементом системи управління державними та місцевими фінансами і належить до органів центральної виконавчої влади, які забезпечують процес оперативного управління бюджетом. Казначейська система виконання бюджету спрямо-

вана на забезпечення своєчасного надходження та цільового використання фінансових ресурсів держави та органів місцевого самоврядування.

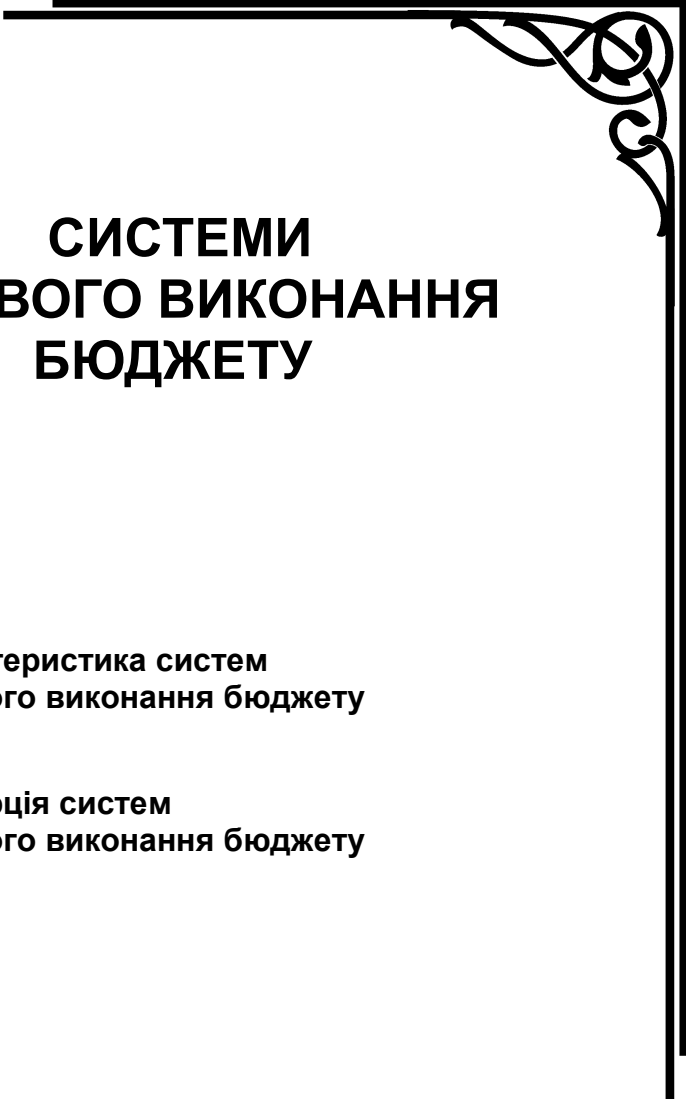
Разом з тим, в процесі виконання бюджетів виникають одночасно складні і неординарні проблеми, без вирішення яких неможливо досягнути належного рівня оптимізації управління коштами державного та місцевих бюджетів, забезпечити подальше вдосконалення процесу виконання бюджетів та підвищити ефективність дій усіх учасників бюджетного процесу. Розв'язання цих проблем фахівцями потребує цілісної системи знань про суть касового виконання бюджету, опанування теоретичних та практичних навиків самостійного вирішення завдань, пов'язаних з касовим виконанням бюджетів в умовах функціонування казначейської системи. Висококваліфіковані фахівці повинні володіти глибокими теоретичними знаннями та практичними навиками. Саме тому, у процесі підготовки фахівців економічних спеціальностей вищих навчальних закладів важливого значення набуває вивчення дисципліни “Казначейська система виконання бюджету”.

Навчальний посібник “Казначейська система виконання бюджету” зорієнтований на підготовку фахівців галузі знань “Державне управління” спеціальності “Державна служба”. Казначейська система виконання бюджету як навчальна дисципліна необхідна для підготовки висококваліфікованих, обізнаних кадрів, які працюють в органах Державної казначейської служби України, а також в інших органах державної і місцевої влади.

Метою навчального посібника є представлення операційних і функціональних процедур, які покладені в основу казначейської системи виконання бюджету. У навчальному посібнику у логічній послідовності розглядається основне коло питань з казначейської системи виконання державного та місцевих бюджетів як за доходами, так і за видатками у контексті нормативно-законодавчих актів, що регулюють цей процес. Посібник знайомить також з історичними аспектами становлення та розвитку казначейської системи виконання бюджету. Особлива увага авторів приділена повноваженням і відповідальності органів Державної казначейської служби України в процесі обслуговуванню дохідної й видаткової частин бюджету.

Зусилля авторів спрямовані на висвітлення та подачу матеріалу таким чином, щоб його засвоєння забезпечувало фахівців знаннями, необхідними для прийняття виважених та правильних рішень в процесі казначейського обслуговування бюджетів та нести відповідальність за їхню реалізацію.

Казначейська система виконання бюджету не лише створює фундамент, у якому закладаються загальноекономічні основи підготовки майбутнього фахівця, а й дає системне знання щодо підвищення рівня ефективності управління бюджетними коштами, спрощення та оптимізацію наявних процедур щодо їх обслуговування тощо. Ефективно функціонуючий механізм казначейської системи виконання бюджету є однією з основних передумов удосконалення вітчизняної бюджетної системи – невід'ємного атрибуту демократичної, соціальної й правової держави.



**СИСТЕМИ
КАСОВОГО ВИКОНАННЯ
БЮДЖЕТУ**

- 1.1. Характеристика систем
касового виконання бюджету**

- 1.2. Еволюція систем
касового виконання бюджету**

1.1. Характеристика систем касового виконання бюджету

Одним із найскладніших і трудомістких етапів виконання бюджету є забезпечення його *касового виконання*, під яким слід розуміти організацію та здійснення розрахунково-касових операцій з коштами державного та місцевих бюджетів (рис. 1.1).

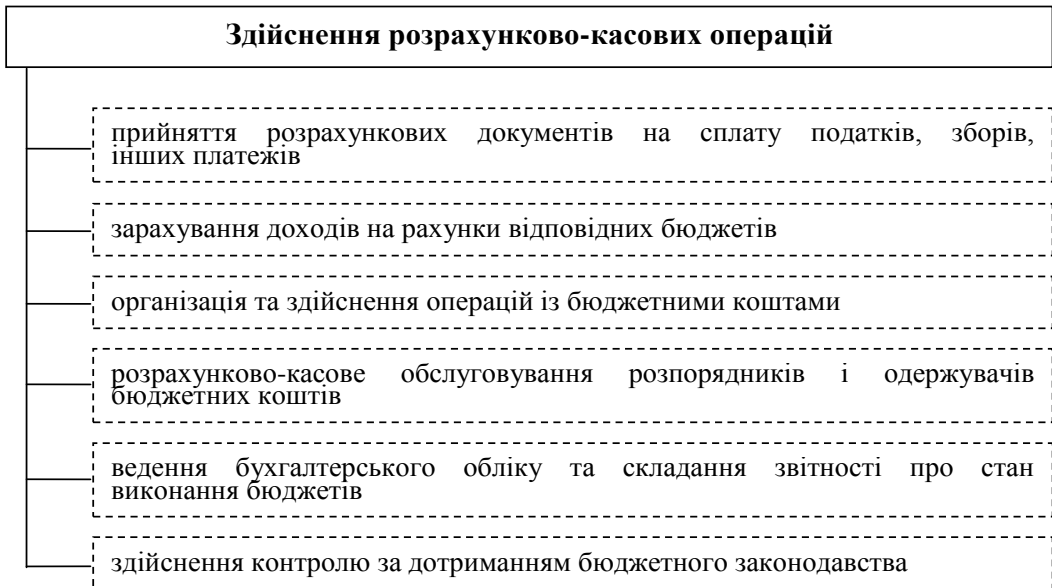


Рис. 1.1. Операції з касового виконання бюджету

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. 1.1).

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.

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

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)¹.

¹ 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.

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. Разом з тим, не слід ототожнювати діяльність органів казначейства з чисто технічними функціями щодо проведення операцій з бюджетними коштами. З вхідженням 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.

В Україні в різні історичні етапи її розвитку функціонували всі вищенаведені системи касового виконання бюджетів. Вони постійно вдосконалювались, змінюючи одна одну, забезпечуючи, таким чином, оперативне отримання інформації про надходження та використання бюджетних коштів, ефективне управління грошовими потоками держави.

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 надхо-

дили 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-ХІІ на банківську систему покладалась лише функція 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 послаб-

лення обліку бюджетних коштів, усунення комерційних банків від контролю за їх використанням.

Недосконалість 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 реєстрах 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 перерозподілялись 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 відповідає одній з основних вимог, що висувається до бухгалтерських реєстрів, – 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.

Закумуляовані 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 оперативного-касового 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 сис-

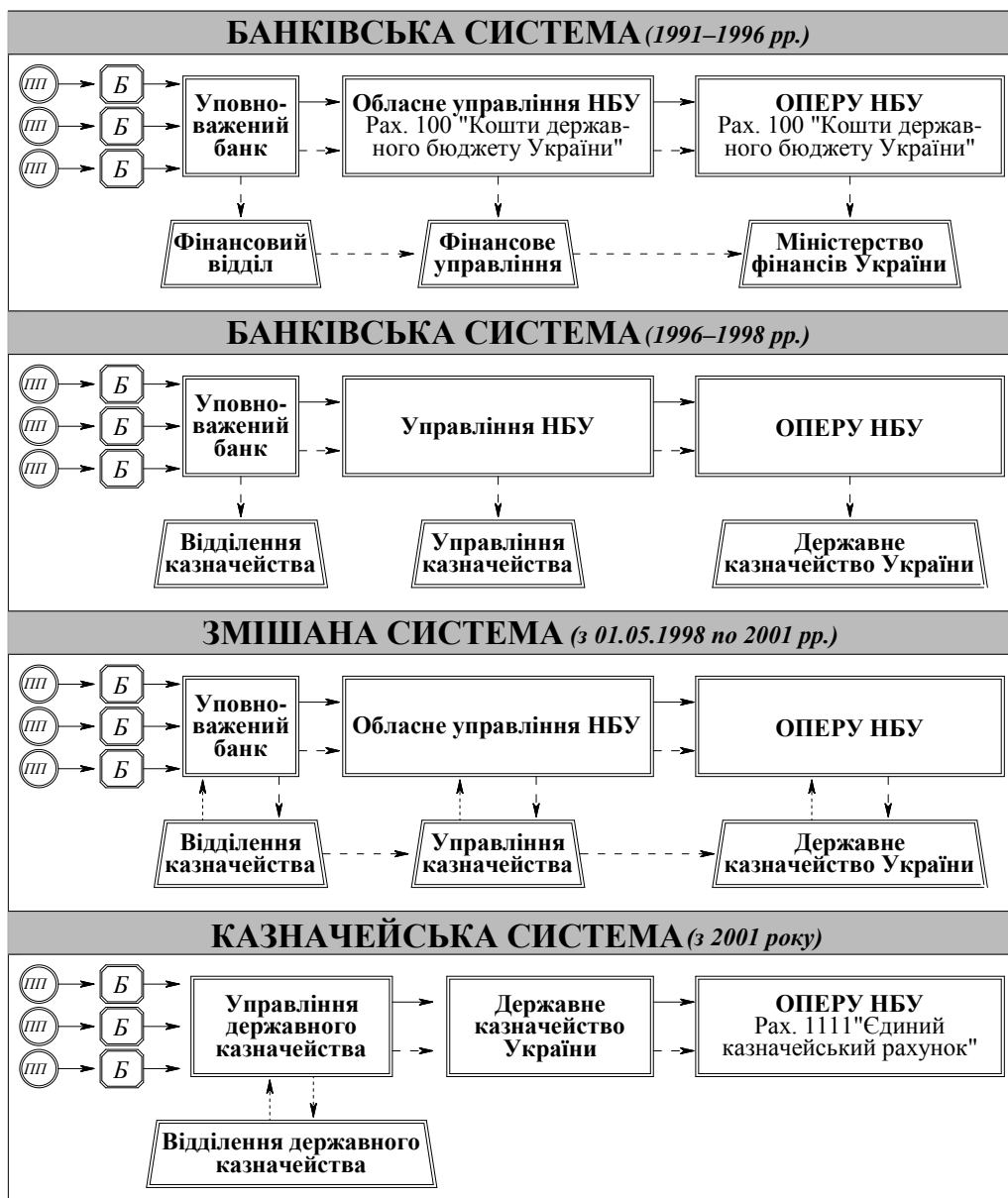
тому електронних платежів Національного банку починає повнофункціонально працювати *казначейська система касового виконання бюджету*.

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. 1.2; 1.3).



П

— платники податків

Б

— установи банків платників

→ — рух грошових коштів (формування платіжних доручень на перерахування коштів)

- - -> — рух інформації про надходження і повернення доходів (виписки з рахунків, звіти про виконання бюджетів за доходами)

⋯→ — здійснення контролю органами казначейства за правильністю і своєчасністю перерахування доходів до державного бюджету установами банків

Рис. 1.2. Системи касового виконання державного бюджету за доходами

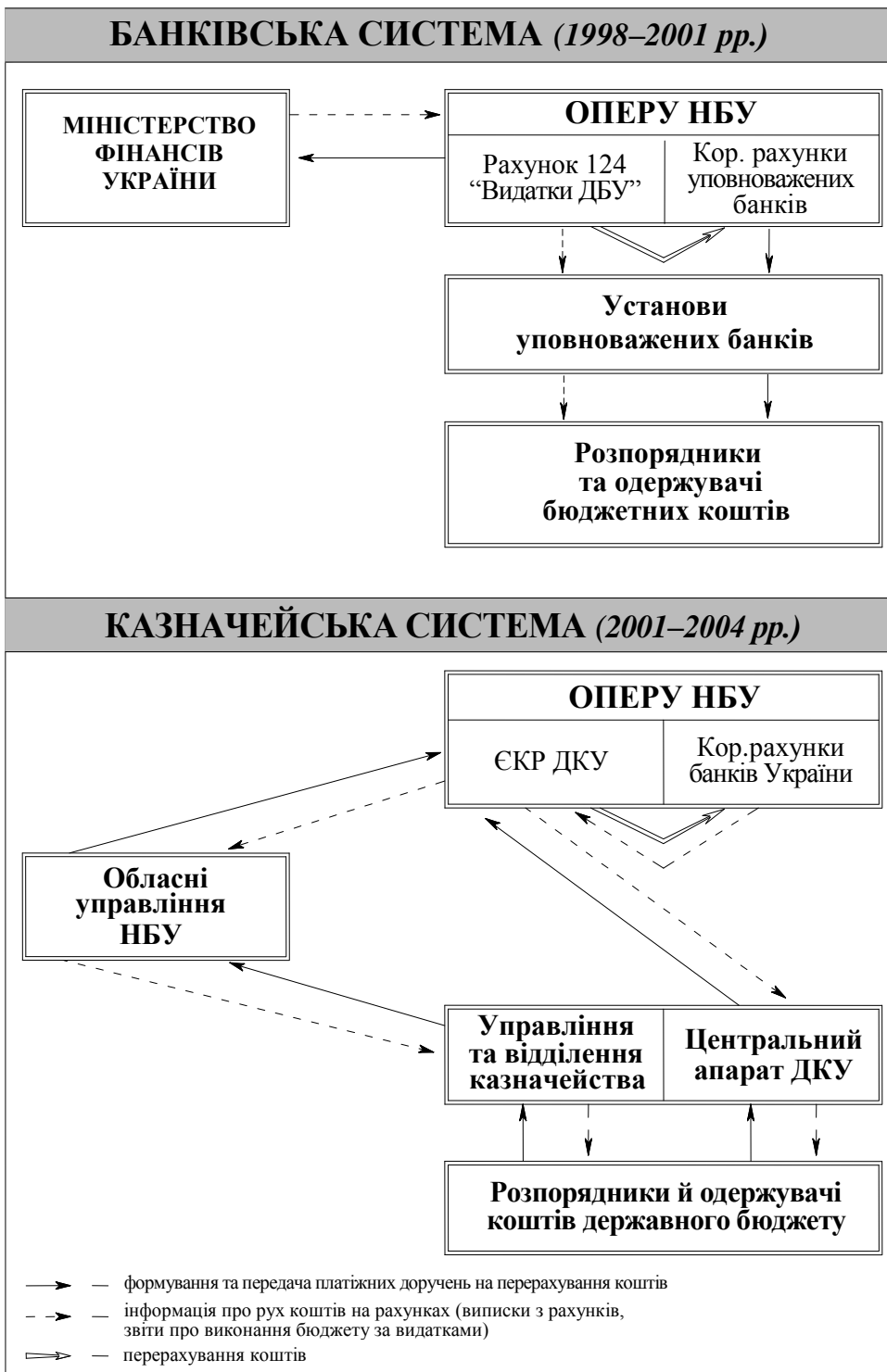


Рис. 1.3. Системи касового виконання державного бюджету за видатками

1.2. Еволюція систем касового виконання бюджету

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.

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 казна-

чейства 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 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 ві-

дбувається 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 р. 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 коштів. 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 Національного 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 (СЕР 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 розпорядники 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 онлайн-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 (СЕР НБУ).

З 2007 року розпочалося 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. Векселі 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 стратегічних 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 теми

- У світовій практиці залежно від історичних і національних особливостей організації державного устрою та фінансової системи використовують банківську, казначейську або змішану системи касового виконання бюджетів. В Україні в різні історичні етапи її розвитку функціонували всі вищенаведені системи касового виконання бюджетів. Вони постійно вдосконалювались, змінюючи одна одну, забезпечуючи, таким чином, оперативне отримання інформації про надходження та використання бюджетних коштів, ефективне управління грошовими потоками 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 рахун-

ком. Електронні міжбанківські розрахунки починають здійснюватися за он-лайнними 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 “С-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?

Тема 2

УЧАСНИКИ ПРОЦЕСУ КАСОВОГО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

- 2.1. Характеристика учасників бюджетного процесу
- 2.2. Суб'єкти управління бюджетною системою
- 2.3. Органи оперативного управління бюджетними коштами
- 2.4. Бюджетні повноваження органів казначейства
- 2.5. Органи грошово-кредитного регулювання
- 2.6. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів
- 2.7. Розмежування повноважень між учасниками бюджетного процесу
- 2.8. Відповідальність учасників бюджетного процесу за бюджетні правопорушення

2.1. Характеристика учасників бюджетного процесу

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 2.1.

2.2. 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.

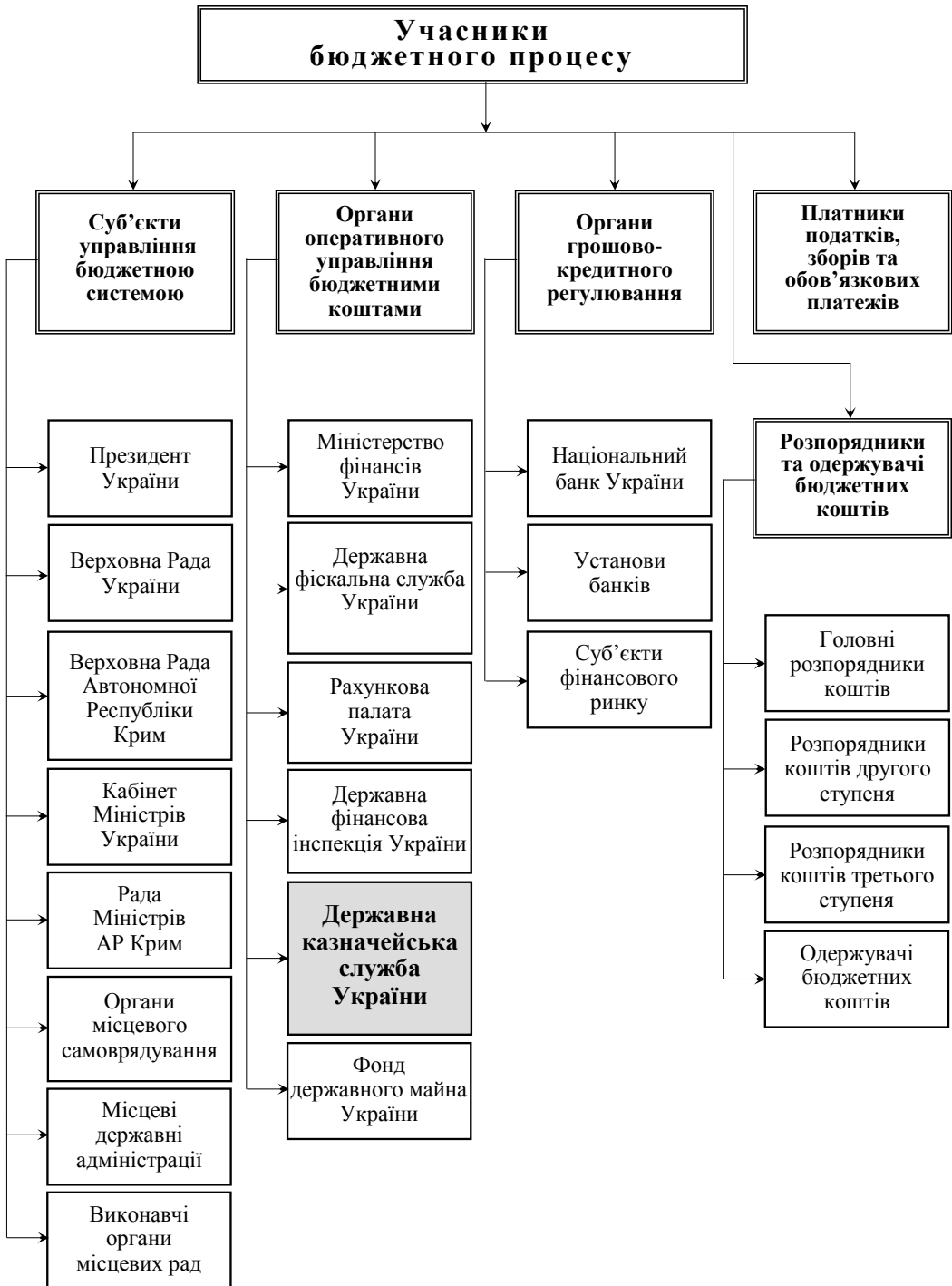


Рис. 2.1. Система учасників бюджетного процесу

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 напрямками 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.

2.3. 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 орга-

нів 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 м. 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 у м. 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 2.2.

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.



Рис. 2.2. Структура системи місцевих фінансових органів

Безпосередню участь у бюджетному процесі приймають *органи Державної фіскальної служби України*, створені шляхом реорганізації Міністерства доходів і зборів.

Державна фіскальна служба України (ДФС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України і яка об'єднала повноваження податкової служби, митниці та фінансової міліції.

До територіальних органів Державної фіскальної служби України належать її 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 ДФС, 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 Державної фіскальної служби та її територіальних органів створено податкову міліцію – спеціальні підрозділи для боротьби з податковими правопорушеннями.

Відповідно до Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236, основними завданнями ДФС є забезпечення формування та реалізація:

- ✓ 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;
- ✓ державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьба з правопорушеннями при застосуванні законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Державна фіскальна служба України відповідно до покладених на неї 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 напрямками 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 прово-

дить 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-ХІІ 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.

2.4. 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 ефективного 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.

Закумуляовані 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.

2.5. 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 пла-

тіжних 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 рахунків 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 2.3.



Рис. 2.3. 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.

2.6. 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. 2.4).

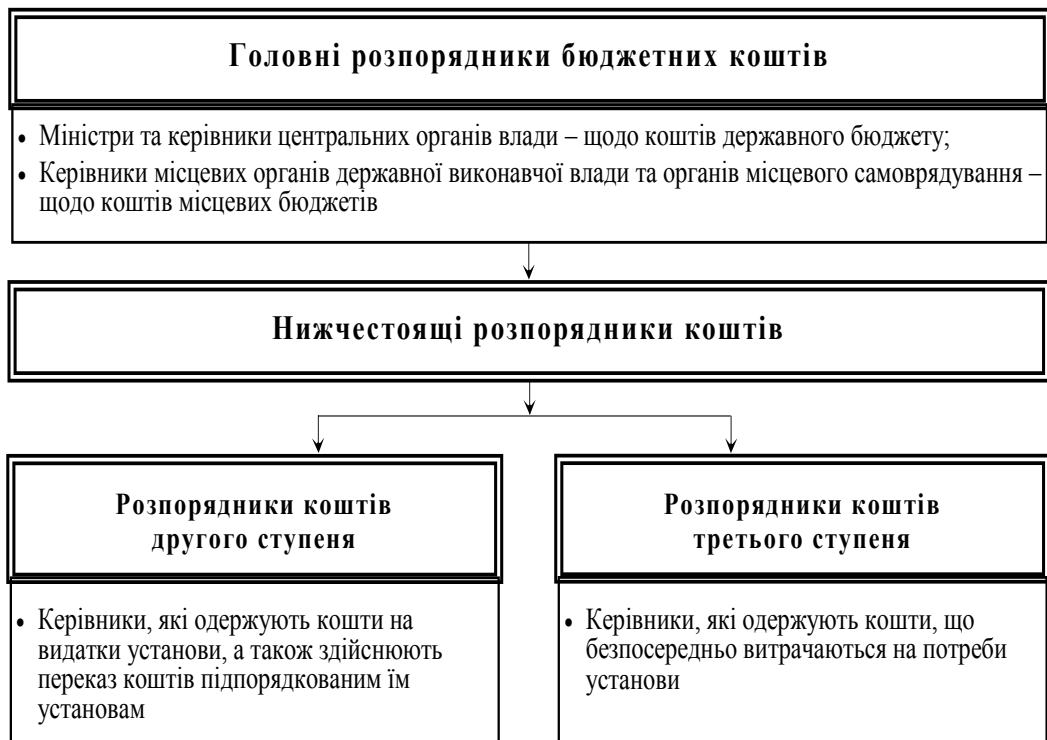


Рис. 2.4. Система розпорядників бюджетних коштів

2.6.1. 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.

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 ефективно, результативно 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.

2.6.2. 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 послідувачим 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 розпорядником 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.

2.7. 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 фіскальної служби, 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 державної фіскальної служби*.

Для забезпечення повноти надходження платежів до бюджетів згідно з бюджетною класифікацією доходів органи фіскальної служби 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 фіскальної служби 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 управліннями (відділеннями) казначейства відповідним територіальним органам фіскальної служби, Державною казначейською службою – Державній фіскальній службі.

Важливою формою взаємодії між цими органами є обмін інформацією з питань, що належать до їх компетенції. Щоденно органи казначейства подають відповідним органам фіскальної служби 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 фіскальної служби 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 фіскальної служби 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 фіскальної служби за місцем реєстрації. Органи державної фіскальної служби 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 фіскальної служби (податкових органів) у процесі виконання бюджетів наведена на рисунку 2.5.

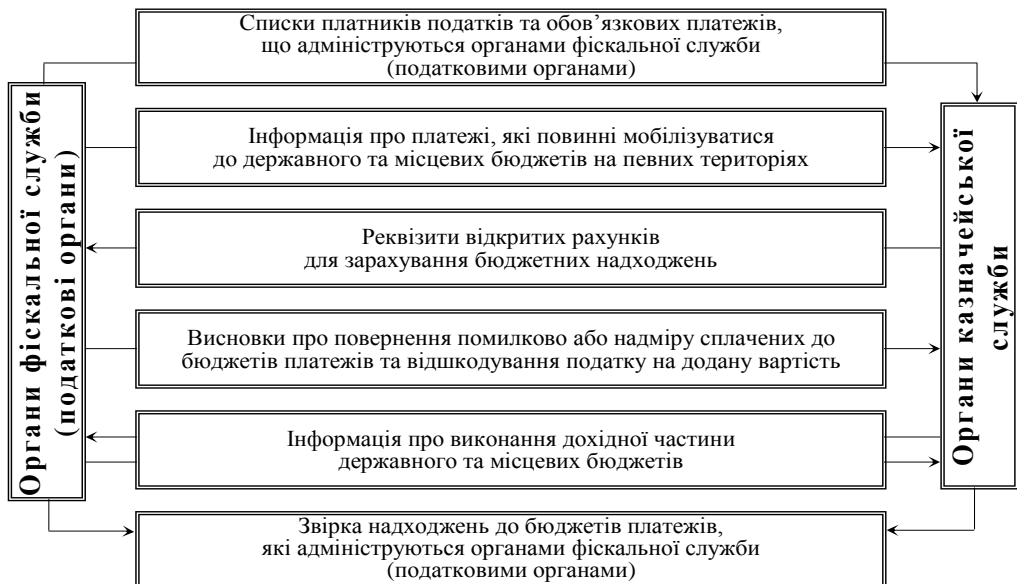


Рис. 2.5. Схема взаємодії органів казначейства та органів фіскальної служби (податкових органів) у процесі виконання бюджетів

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 митниці 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 2.6.

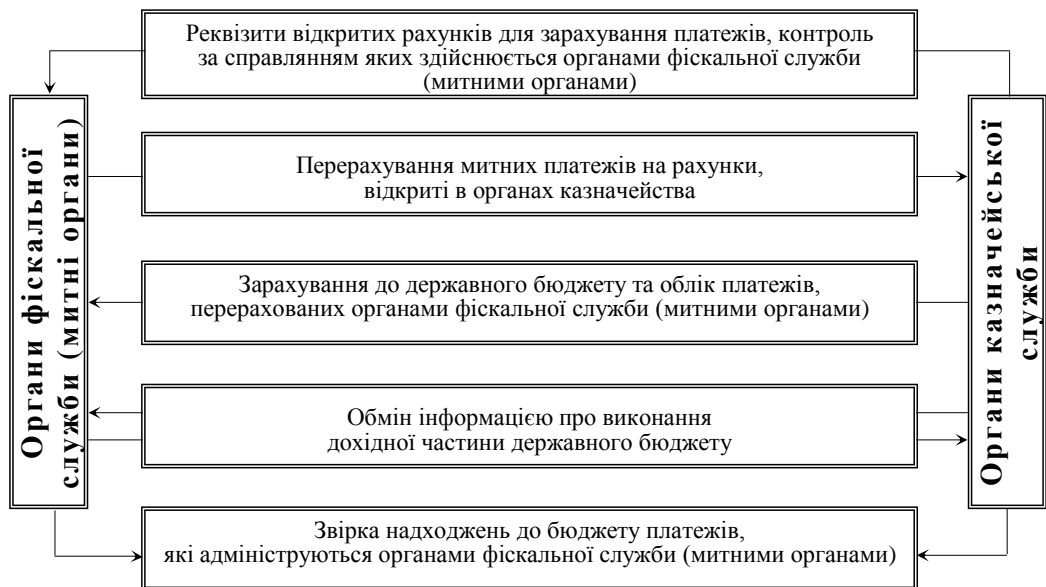


Рис. 2.6. Схема взаємодії органів казначейства та органів фіскальної служби (митних органів) у процесі виконання бюджетів

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.

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 2.7.



Рис. 2.7. Схема взаємодії органів казначейства та фінансової інспекції у процесі обміну інформацією для планування й координації роботи та здійснення контрольних функцій

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.

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 впроваджено інформаційно-аналітичну систему “Місцеві бюджети” з відповідним супроводом та програмним забезпеченням. Функціонування системи значно підвищило якість робіт щодо складання, розгляду, затвердження і виконання 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 манев-

рування 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 2.8.

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.

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.

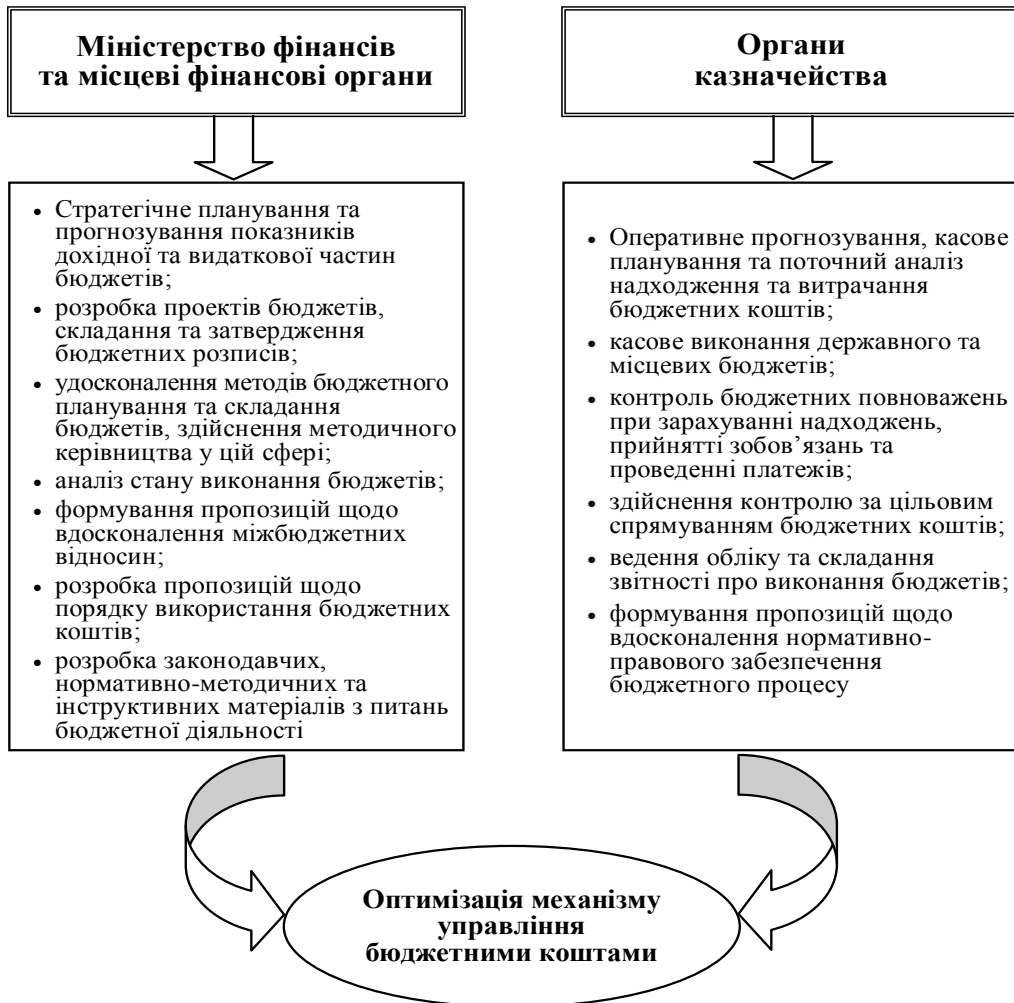


Рис. 2.8. Схема розподілу повноважень між органами казначейства та фінансовими органами у процесі управління бюджетними коштами

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.

2.8. 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 за-

стосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (або розглядається відповідним уповноваженим органом)².

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 помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету та наступного взяття зобов'язань.

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 вчинені розпорядниками та одержувачами коштів бюджетні правопорушення органи казначейства можуть зупинити 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 видатків 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 бюджетного 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 ро-

зпорядника 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 особою, 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 теми

- На кожній стадії бюджетного процесу задіяні певні учасники, які наділені відповідними повноваженнями. Вони повинні узгоджувати 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 фіскальної служби 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.

Тема 3

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ТА БЮДЖЕТНІ ПОВНОВАЖЕННЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

**3.1. Організаційна структура
казначейської системи України**

**3.2. Завдання та функції
органів казначейства**

3.1. 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. 3.1). 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. 3.1. Структура казначейської системи України³

Структура органів Державної казначейської служби у територіальному розрізі наведена у додатку 1. 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.

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.

³ 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.

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 2.

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 колегія 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 праці⁴.

⁴ Для прикладу, у додатку 3 наведено структуру головного управління Державної казначейської служби України у Тернопільській області.

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 структурного 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 уп-

равління (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, витатків 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 (відділень) для виконання окремих функцій можуть створюватися сектори або вводиться обслуговуючий персонал. За рішенням начальника управління залежно від обсягів роботи можуть вводиться 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): витатків 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.

3.2. 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 фінансової служби, органами фінансової інспекції, фінансовими органами, Національними 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 (розрахунки 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 рахунку;
- ✓ 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 впливають з покладених на них завдань у межах відповідних 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 фіскальної служби 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 фіскальної служби, 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 теми

- 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 надходженням 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 фіскальної служби, 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?

ПЛАТІЖНА СИСТЕМА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

- 4.1. Поняття платіжних систем**
- 4.2. Внутрішня платіжна система казначейства**
- 4.3. Єдиний казначейський рахунок та його значення для виконання бюджету**
- 4.4. Характеристика рахунків, які відкриваються в органах казначейства**
- 4.5. Відкриття рахунків в органах казначейства**
- 4.6. Порядок відкриття та закриття рахунків**
- 4.7. Проведення операцій на реєстраційних рахунках**
- 4.8. Проведення операцій на спеціальних реєстраційних рахунках**

4.1. 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 механізмів⁵.

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 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.

⁵ 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.

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 усуваючи 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 4.1.

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. 4.1. 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.

4.2. 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 проведення 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:

- ✓ безперервне 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 України 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 доходної 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 кожним 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.

4.3. Єдиний казначейський рахунок та його значення для виконання бюджету

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 рахунку 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 рахунку, 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 рахунку як основного рахунку 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 тех-

нічні 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.

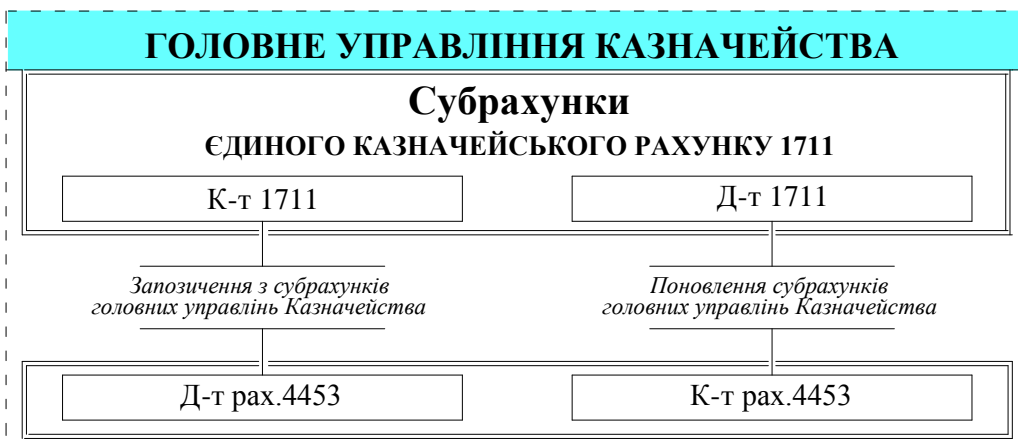
Відправка та прийом платежів відображається одночасно на ЄКР і на технічному рахунку конкретного органу казначейства. Таким чином, відстежується реальна сума залишку на ЄКР та участь кожного головного управління казначейства у змінах ЄКР упродовж банківського дня. На кінець банківського дня центральний апарат Казначейства отримує від ЦО СЕП підсумкову інформацію про обороти органів казначейства в СЕП.

Схема проведення операцій на єдиному казначейському рахунку наведена на рисунку 4.2.

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.

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.



- рахунок 1111 "Єдиний казначейський рахунок"
- рахунок 1711 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку"
- рахунок 3911 "Технічні рахунки управлінь Державного казначейства"
- рахунок 4453 "Інші внутрісистемні розрахунки"

Рис. 4.2. Схема відображення операцій на єдиному казначейському рахунку в центральному апараті Казначейства та його головних управлінях

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 можливістю 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 рахунка, на який зараховуються згідно з бюджетною класифікацією всі державні доходи, і з якого здійснюються всі наступні видатки бюджетів, дозволяє консолидувати 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 рахунка 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.

4.4. 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 структур-

ним 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 4.3.



Рис. 4.3. Класифікація рахунків, які відкриваються в органах казначейства

4.5. Відкриття рахунків в органах казначейства

4.5.1. 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, 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 головному управлінню 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.

4.5.2. Відкриття бюджетних рахунків для операцій клієнтів з бюджетним коштом

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 також 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*⁶ 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.

⁶ 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.

4.5.3. 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”.

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.

4.6. 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 кодексу, 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 несвочасного 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 відкриті 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 4.4 та 4.5.



Рис. 4.4. Схеми відкриття (закриття) рахунків для зарахування надходжень

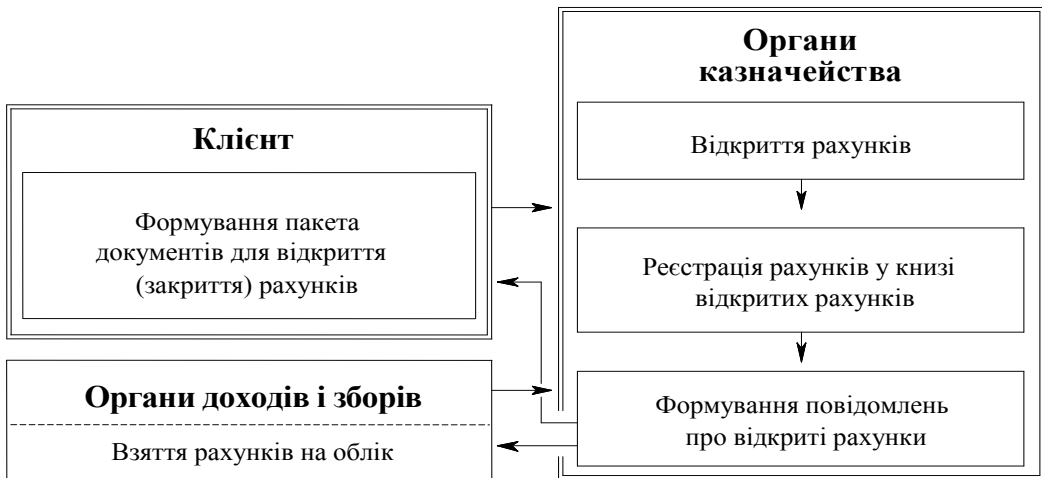


Рис. 4.5. Схема відкриття (закриття) рахунків для операцій клієнтів з бюджетними коштами

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.

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 підтвердуючі 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 бю-

джету (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.

4.7. 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 р. № 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. 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.

4.8. 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 Державний 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 бюджетній установі 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 напрямками:

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 ви-

конання 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 витратитися 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 підтвердуючі 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 проведення не вимагається подання підтвердних документів. Вони здійснюються тільки на підставі платіжних доручень та відображаються в обліку як зменшення надходжень.

Висновки до теми

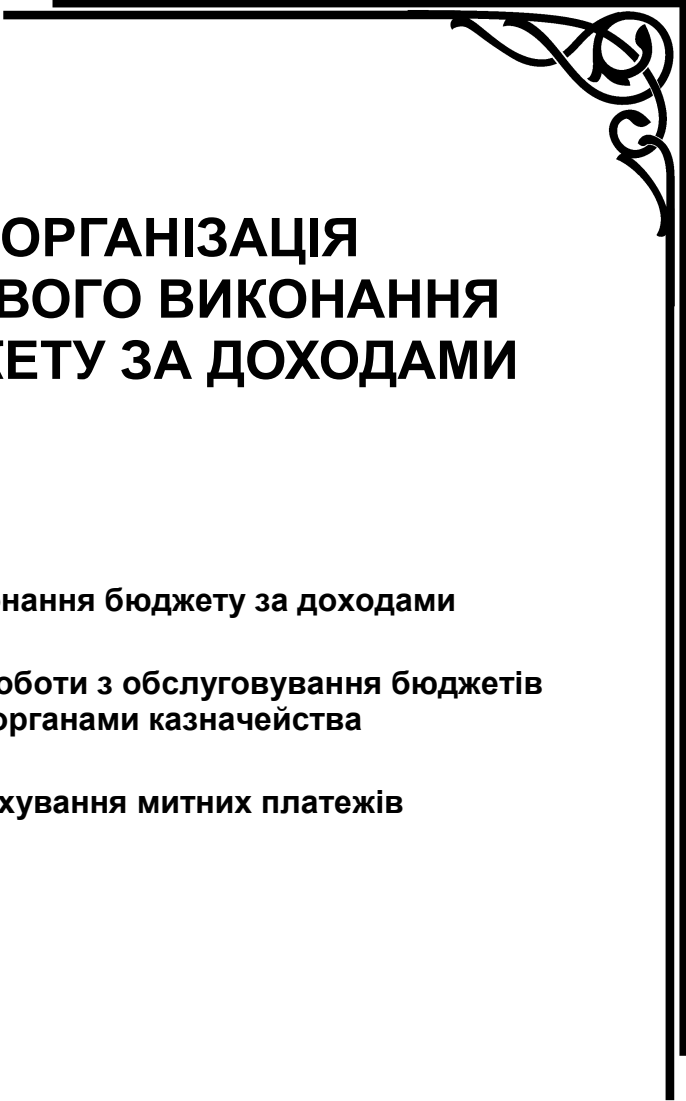
- Невід’ємним елементом фінансових операцій, пов’язаних з переказом грошових коштів та передачею інформації, є платіжні системи. Створені Національним банком платіжні системи є державними платіжними системами. НБУ є платіжною організацією та розрахунковим банком для створених ним платіжних систем. У 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 банку-отримувача.
- 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 ра-

хунку 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 підтверджуючі 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. 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. Що таке єдиний казначейський рахунок та яке його призначення?
9. Які переваги запровадження Єдиного казначейського рахунка?
10. Охарактеризуйте динаміку залишків коштів на єдиному казначейському рахунку.
11. Які перспективні напрямки управління залишками ЄКР показує зарубіжний досвід?
12. Дайте загальну характеристику рахунків, які відкриваються в органах казначейства.
13. Дайте визначення реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків.
14. Опишіть порядок відкриття і закриття бюджетних рахунків.
15. Опишіть порядок відкриття бюджетних рахунків за надходженнями.
16. Які документи подають розпорядники та одержувачі бюджетних коштів до органу казначейства для відкриття їм рахунків?
17. Який порядок розрахунково-касового обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів?
18. Які повноваження мають органи казначейства, забезпечуючи розрахункове обслуговування розпорядників коштів?



**ОРГАНІЗАЦІЯ
КАСОВОГО ВИКОНАННЯ
БЮДЖЕТУ ЗА ДОХОДАМИ**

- 5.1. Порядок виконання бюджету за доходами**
- 5.2. Організація роботи з обслуговування бюджетів за доходами органами казначейства**
- 5.3. Порядок зарахування митних платежів**

5.1. Порядок виконання бюджету за доходами

Система виконання бюджету 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 надходжень 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.

5.1.1. 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)⁷. 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,

⁷ 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.

фінансові органи, органи фіскальної служби та доводять до них реквізити відкритих рахунків. Інформація про відкриті рахунки надається також іншим учасникам бюджетного процесу, які здійснюють контроль за справами 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 фіскальної служби повідомляють реквізити відкритих у головних управліннях казначейства рахунків для зарахування надходжень до державного та місцевих бюджетів платникам податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

5.1.2. 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 органи 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, затвердженій 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 служ-

би 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 скла-

лися на відповідних дохідних рахунках, перераховуються на котлові рахунки, які слугують для акумуляції надходжень.

Закумуляовані 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.

5.1.3. 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 Державної фіскальної служби 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 дер-

жавні 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 державної фіскальної служби, спільними документами цих органів і казначейства встановлено форму подання – висновок.

У випадку виявлення надміру чи помилково перерахованих платежів до бюджетів, справляння яких контролюють органи фіскальної служби, платник податків звертається до цих органів із заявою⁸. 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.

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 фіскальної служби за місцем реєстрації платників податків на підставі даних їх особових рахунків готує висновки про повернення відповідних сум

⁸ 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.

коштів із бюджету та реєстри висновків за платежами. Згідно з реєстрами орган фіскальної служби, відповідний місцевий фінансовий орган та орган казначейства проводять приймання-передавання висновків про повернення помилково або надміру сплачених платежів до бюджетів.

Сформовані висновки орган фіскальної служби 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 сплачений 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 фіскальної служби 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 фіскальної служби 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.

5.1.4. 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 фіскальної служби. Копію декларації з відміткою органу фіскальної служби 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 здійснюватися 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 фіскальної служби 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 фіскальної служби 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 фіскальної служби 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 Державна фіскальна служба проводить аналіз наявної інформації, а також аналіз інформації про підготовлені органами фіскальної служби 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 фіскальної служби, 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 фіскальної служби. 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 фіскальної служби.

У разі недостатності або відсутності коштів на аналітичному рахунку з обліку доходів загального фонду бюджету в цілому по області, за зверненням го-

ловних управлінь до Державної казначейської служби відшкодування здійснюється за рахунок надходжень загального фонду державного бюджету.

Відшкодування податку на додану вартість за висновками органів фіскальної служби 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 фіскальної служби за місцем реєстрації платника податку зобов'язаний подати органу казначейської служби висновок про суми відшкодування 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 фіскальної служби.

5.1.5. 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 зараховуються 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 переходується 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.

5.1.6. 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 України 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 фіскальної служби.

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 фіскальної служби. 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 бюджет-

ної класифікації доходів. За результатами операційного дня управління щоденно надає виписки органам фіскальної служби та місцевого самоврядування. На підставі отриманих виписок з рахунків органами фіскальної служби 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 фіскальної служби. 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, Звіти про виконання місцевих бюджетів за доходами у розрізі видів надходжень і передають їх головному управлінню фіскальної служби 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 фіскальної служби та фінансовим органам за формами, наведеними у додатку 4. Органам фіскальної служби щоденно надаються відомості про зарахування та повернення коштів з рахунків для обліку надходжень бюджетів у вигляді технологічних @B-файлів. Фінансовим органам та органам місцевого самоврядування нада-

ються 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 5.1.

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 фіскальної служби. Певною мірою у проведенні аналізу беруть участь органи державної казначейської служби.

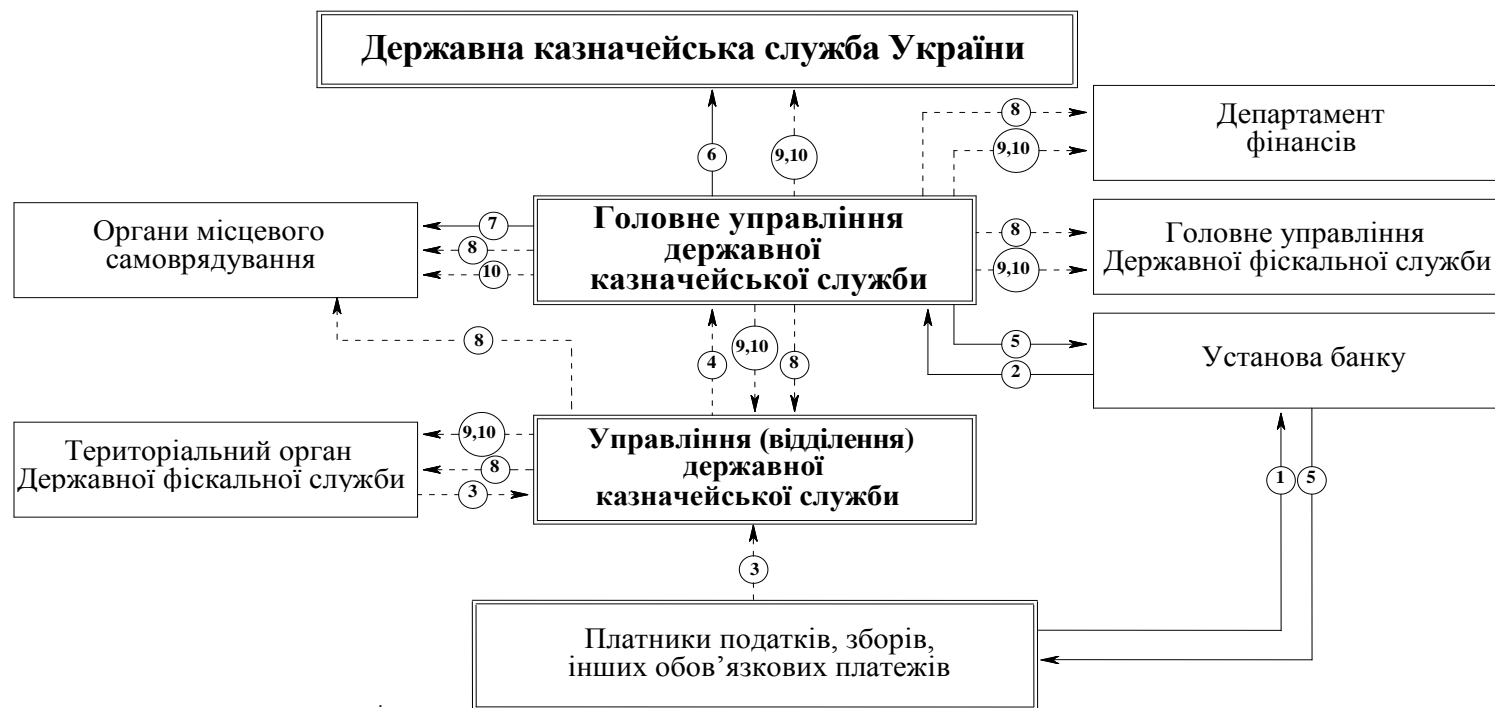
Для ефективного управління доходами фінансовими органами, органами фіскальної служби та казначейської служби як на регіональному, так і на центральному рівнях здійснюється аналіз виконання прогнозних показників надходження доходів до бюджетів. Аналіз дає змогу своєчасно відкоригувати допущені при плануванні похибки поточного бюджету та закласти реальну базу для бюджету наступного періоду.

5.1.7. 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.

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.



—————> — рух грошових потоків

- - - - -> — рух інформації про надходження та повернення доходів

- 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. 5.1. Схема проходження платежів та формування інформації про касове виконання бюджетів за доходами

Для виявлення резервів додаткових надходжень доходів використовується детальна інформація про фінансовий стан платників податків (у розрізі підприємств, установ тощо), яку формують органи фіскальної служби. 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 фіскальної служби 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.

5.2. Організація роботи з обслуговування бюджетів за доходами органами казначейства

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.

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. 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 23.08.2012 р. № 938. Ці документи регламентують організаційні взаємовідносини між органами казначейства, фінансовими органами, платниками податків, зборів та обов’язкових платежів, що належать відповідним бюджетам, у процесі казначейського обслуговування.

При обслуговуванні доходів та інших надходжень державного бюджету органи казначейства здійснюють операції з обробки платежів, наведені на рисунку 5.2

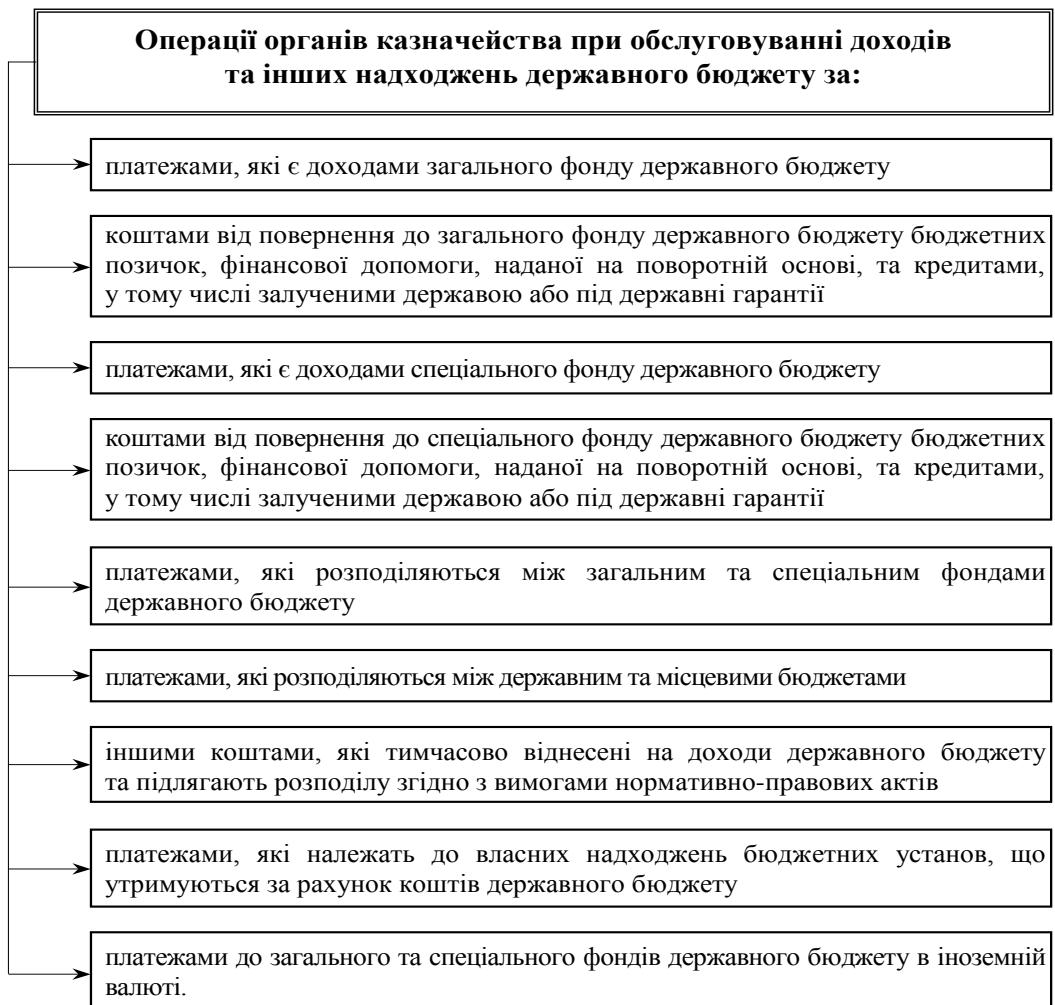


Рис. 5.2. Операції, які здійснюються органами казначейства при обслуговуванні доходів та інших надходжень державного бюджету

У цілому, діючий в органах казначейства механізм зарахування надходжень до 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 фінансовими ресурсами держави, дозволяє в режимі реального часу забезпечити консолідацію повної й об'єктивної інформації про стан виконання дохідної частини бюджетів усіх рівнів.

5.3. Порядок зарахування митних платежів

У процесі виконання державного бюджету за доходами органи казначейства проводять зарахування платежів, що справляються органами фіскальної служби (митними органами), а також забезпечують облік надходження митних платежів, складання та надання необхідної інформації органам фіскальної служби 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 казначейської 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 фіскальної служби.

Відкриття депозитних рахунків 3734 здійснюється на підставі заяви органу фіскальної служби, 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 фіскальної служби, 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 фіскальної служби у головному управлінні казначейства у місті Києві.

Кошти, що надійшли на депозитні рахунки 3734, не належать органам фіскальної служби, 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 фіскальної служби.

Кошти, що підлягають зарахуванню до державного бюджету, не пізніше наступного робочого дня після дати завершення митного оформлення товарів перераховуються органами фіскальної служби 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 фіскальної служби та кодів бюджетної класифікації доходів бюджету.

Головні управління казначейства щоденно з наступного робочого дня після зарахування митних платежів формують для уповноважених органів фіскальної служби виписки з цих рахунків у вигляді електронного реєстру, який уповноважені органи фіскальної служби отримують засобами електронної пошти (модемного зв'язку) для подальшої їх передачі відповідним органам фіскальної служби.

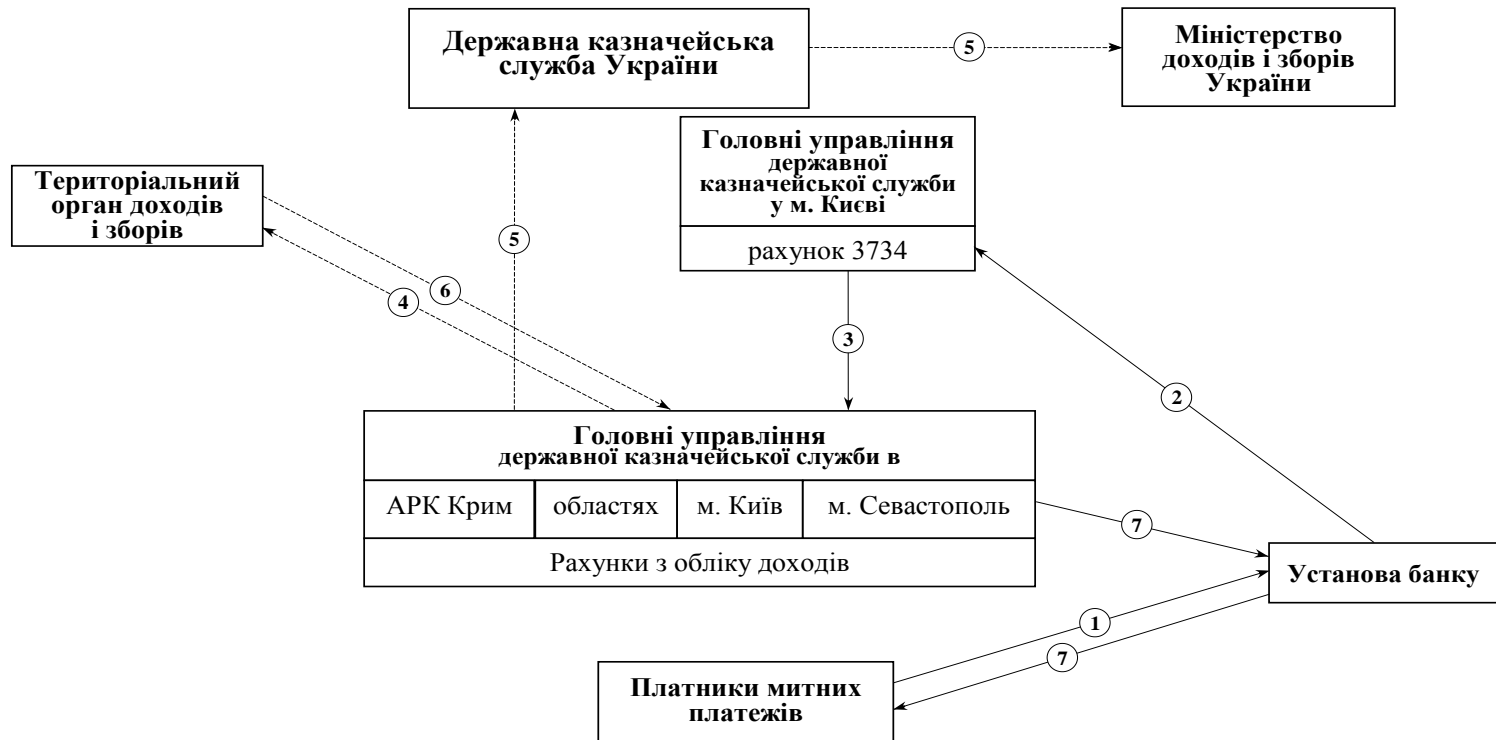
Інформація про зарахування митних платежів відображається головними управліннями казначейства у щоденній звітності про виконання бюджету за доходами, яку воно подає до Державної казначейської служби. Консолідований звіт про зарахування коштів засобами модемного зв'язку надається казначейством Міністерству фіскальної служби України.

Повернення платникам помилково та надмірно зарахованих до бюджету митних та інших платежів здійснюється на підставі висновку органу фіскальної служби, оформленого відповідно до заяви платника податків. Заява подається до органу фіскальної служби 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 фіскальної служби рішення про повернення коштів надається для виконання відповідним органам казначейства. Загальний строк прийняття органом фіскальної служби 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 чи банківські рахунки 2603, відкриті органам фіскальної служби 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 5.3.



—→ 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. 5.3. Схема зарахування до бюджету митних платежів

Органи державної фіскальної служби та органи державної казначейської служби для забезпечення розрахунково-касового обслуговування митних платежів здійснюють взаємодію з питань обміну інформацією. Взаємодія цих органів регламентується Порядком взаємодії органів Державної фіскальної служби 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 та Міністерства фінансів України від 04.12.2013 р. № 760/1031.

Згідно з Порядком, при змінах у складі або розташуванні органи фіскальної служби 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 (перевідаються) рахунки, відповідно до змін, внесених Законом.

Інформація про реквізити відкритих (перевідаються) рахунків для зарахування митних платежів, операції на яких здійснюватимуться у термін не пізніше 10 робочих днів від дати їх відкриття (перевідаються), надається: головними управліннями казначейства – органам фіскальної служби, Державною казначейською службою – Міністерству фіскальної служби України (в частині рахунків, відкритих на центральному рівні) упродовж 3 робочих днів з дня відкриття (перевідаються) 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 фіскальної служби станом на 1-е число місяця, наступного за звітним.

Казначейство України та Міністерство фіскальної служби 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 фіскальної служби 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 Державної фіскальної служби України.

Висновки до теми

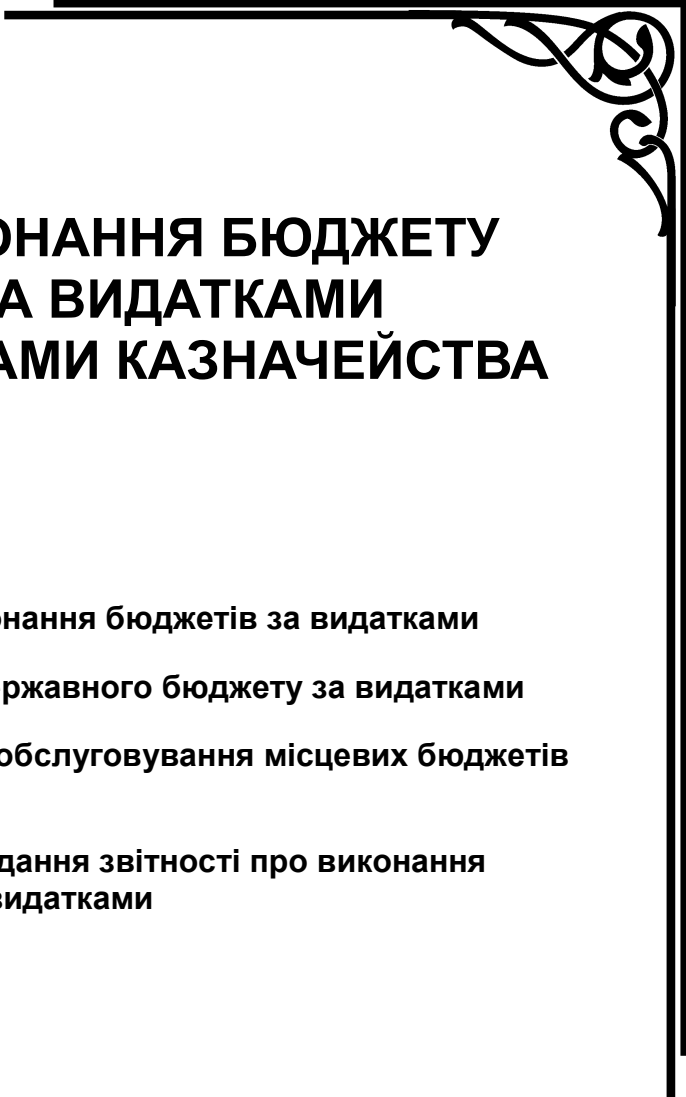
- Дохідна частина бюджету будь-якого рівня виконується на основі поступлень податкових і неподаткових платежів, що сплачуються юридичними і фізичними особами, надходжень з інших джерел. Учасниками процесу формування

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 фіскальної служби та фінансовим органам за встановленими формами.

Контрольні запитання

1. Назвіть функції органів державної казначейської служби в процесі касового виконання дохідної частини бюджету.
2. Охарактеризуйте етапи казначейського обслуговування дохідної частини бюджетів.
3. Як здійснюється відкриття бюджетних рахунків за надходженнями?
4. Опишіть порядок зарахування податків зборів (обов'язкових платежів) на бюджетні рахунки за надходженнями
5. Який порядок повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів?
6. Яким чином органами казначейства здійснюється розмежування доходів?
7. Назвіть і дайте характеристику основних балансових рахунків, відкритих органами казначейства для обліку доходів державного та місцевих бюджетів.
8. Як здійснюються операції за надходженнями до загального фонду державного та місцевих бюджетів?
9. Який порядок ведення обліку і складання звітності про надходження коштів до державного та місцевих бюджетів?
10. Опишіть порядок зарахування платежів, які справляються органами фіскальної служби.



**ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ
ЗА ВИДАТКАМИ
ОРГАНАМИ КАЗНАЧЕЙСТВА**

- 6.1. Порядок виконання бюджетів за видатками**
- 6.2. Виконання державного бюджету за видатками**
- 6.3. Особливості обслуговування місцевих бюджетів за видатками**
- 6.4. Облік та складання звітності про виконання бюджетів за видатками**

6.1. Порядок виконання 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 коштів 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.

6.2. Виконання 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 бюджетних 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 державно-

го боргу з урахуванням вимог Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів.

6.2.1. 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 включаються підприємства (установи, організації), унесені до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів⁹ (додаток 5). Для цього розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають заповнену Реєстраційну картку встановленого зразка до органу державної казначейської служби за місцем обслуговуван-

⁹ 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>.

ня, де інформація вноситься до бази даних. Разом з реєстраційною карткою розпорядники та одержувачі коштів надають довідку про включення до Єдиного державного реєстру 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 6). 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 управ-

лінніями. 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, районні 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 6.1.

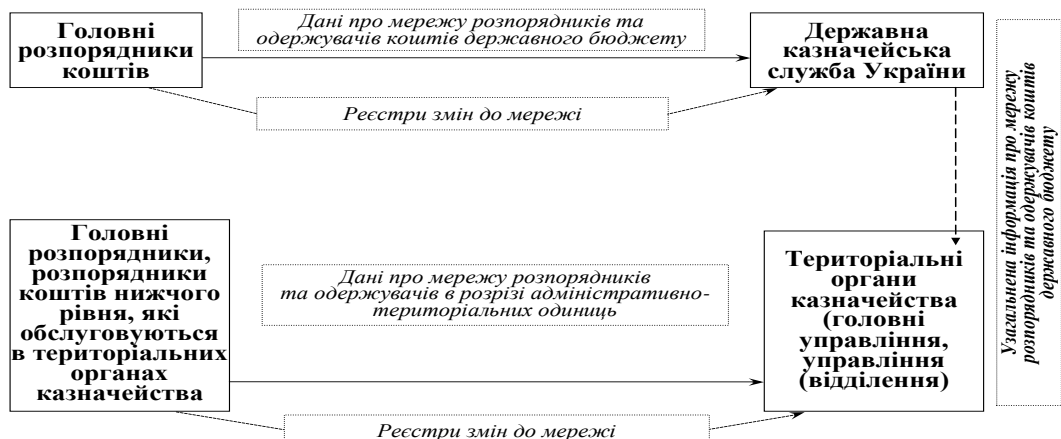


Рис. 6.1. Порядок формування інформації про територіальне розташування мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету

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.

6.2.2. 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 фінансового 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.

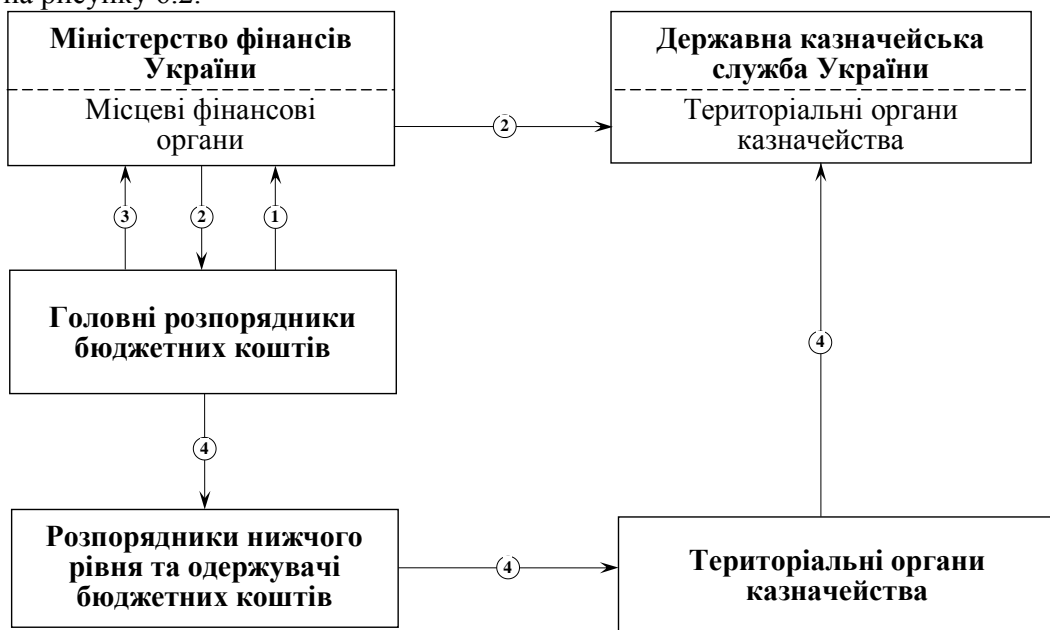
Паспорти бюджетних програм затверджуються спільним наказом головного розпорядника та Міністерства фінансів (місцевого фінансового органу) в трьох примірниках протягом 45 днів від дня набрання чинності законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), а у разі виникнення нових бюджетних 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 6.2.



- 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. 6.2. Порядок затвердження та доведення паспортів бюджетних програм

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.

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.

6.2.3. 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. До кошторису додається зведення показників спеціального фонду кошторису на відповідний рік у розрізі видів надходжень спеціального фонду. 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 затвержені 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 6.3.

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.

6.2.4. 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).



Рис. 6.3. Порядок доведення асигнувань розпорядникам та одержувачам коштів державного бюджету

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 6.4.

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.

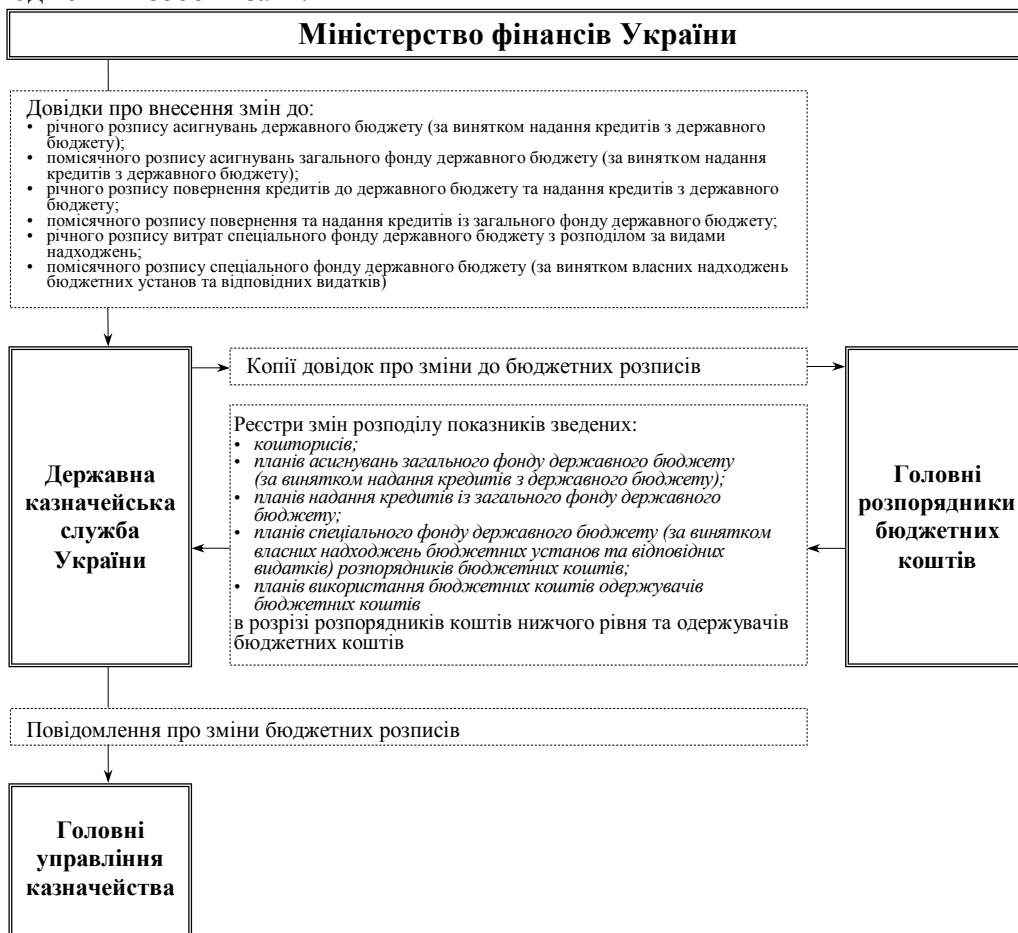


Рис. 6.4. Порядок внесення змін до розпису державного бюджету

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 та 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 *розрахунку 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 обґрунтовані 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.

6.2.5. 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 (додаток 7).

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.

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 8).

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 спеціального фонду кошторису бюджетної установи, а також видатки та надання кредитів у розрізі кодів бюджетної класифікації (додаток 9).

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 10).

Відповідно до бюджетного асигнування установи мають право брати зобов'язання та витратити 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 напрямками 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 затвержені 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 затверджуються 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 установи 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.

6.2.6. 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 виконання¹⁰, 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

¹⁰ 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.

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 напрямками 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.

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 закупівель¹¹.

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;

¹¹ 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.

- ✓ 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, опрацюються 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”.

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. 6.1).

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 попереджень¹².

Таблиця 6.1

Причини оформлення попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства

Бюджетні зобов'язання	Бюджетні фінансові зобов'язання
<ul style="list-style-type: none"> - 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. 	<ul style="list-style-type: none"> - 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.

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 зобо-

¹² 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

в'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.

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 припиняють 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 6.5.

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 кредиторську 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. 6.5. Формування та консолідація інформації за зобов'язанням розпорядників і одержувачів бюджетних коштів

6.2.7. Порядок відкриття бюджетних асигнувань

6.2.7.1. 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 напрямками 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 розпорядником. 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 розпорядником 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 напрямку 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 6.6.



Рис. 6.6. 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 періоді з урахуванням їх цільового призначення. У наступному бюджетному періоді за-

значені 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 рахунок 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.

6.2.7.2. 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.

6.2.8. Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів

6.2.8.1. 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 11).

Підставою для здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів є *платіжні доручення*, підготовлені власниками рахунків. Вони приймаються 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 кошти¹³ 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.

¹³ 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. Розпорядник 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.

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:

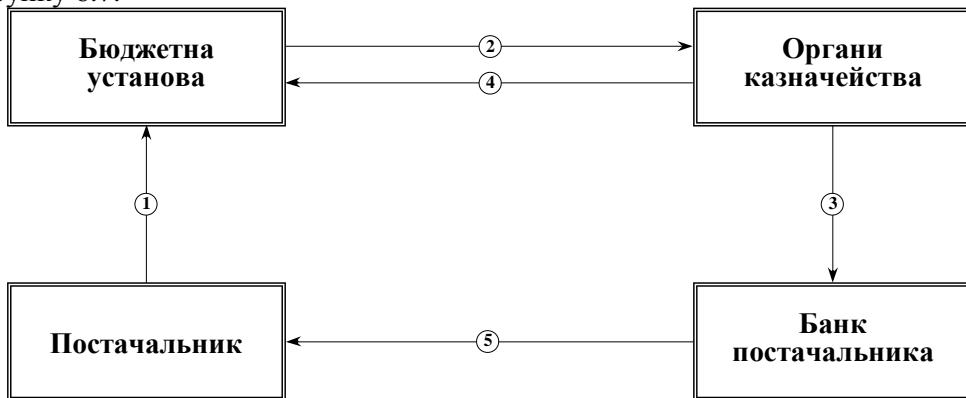
- ✓ назву документа;
- ✓ номер та дату складання документа;
- ✓ назву та реквізити установи платника та отримувача коштів;
- ✓ суму операції (цифрами та словами);
- ✓ номери рахунків за дебетом і кредитом;
- ✓ назву установи банку, органу державного казначейства (отримувача та платника коштів) і номер 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;
 - 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 6.7.



- 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. 6.7. 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;
- г) 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", "є"–"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 ордери¹⁴, складені на 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 реквізітам 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

¹⁴ 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.

доручення у правому верхньому куті на всіх примірниках обов'язково проставляється дата подання.

6.2.8.2. 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 12). 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 реєстрів, 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.

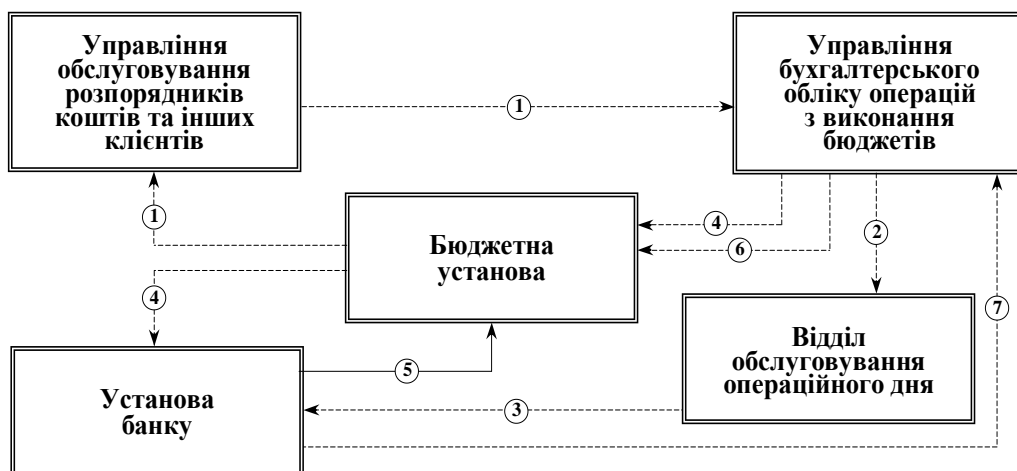
Для отримання готівки з рахунків органів казначейства розпорядникам і одержувачам видаються грошові чекові книжки. Для отримання грошової чекової книжки розпорядник (одержувач) зі свого реєстраційного рахунку здійснює оплату її вартості відповідному банку. Після підтвердження факту оплати (копія платіжного 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-приймки 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 (додаток 13). Схема взаємодії бюджетних установ та структурних підрозділів органів казначейства у процесі отримання готівкових коштів наведена на рисунку 6.8.

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.



- 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. 6.8. Порядок здійснення операцій з готівковими коштами у головному управлінні казначейства

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 витратитися 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 обслуговуються 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.

6.3. Особливості обслуговування місцевих бюджетів за видатками

6.3.1. 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 ефективного 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 напрямом 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.

6.3.2. 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 роз-

порядників 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 бюджетів¹⁵.

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 кошто-

¹⁵ 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.

рису 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, 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.

6.3.3. 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 встановлених 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.

6.3.4. 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.

Загальна схема виділення асигнувань з місцевих бюджетів наведена на рисунку 6.9.

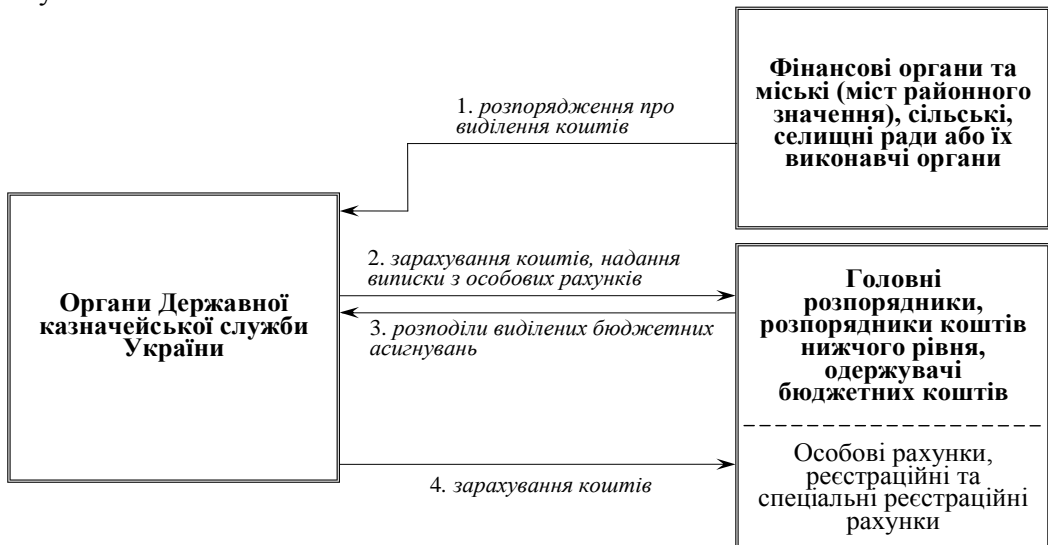
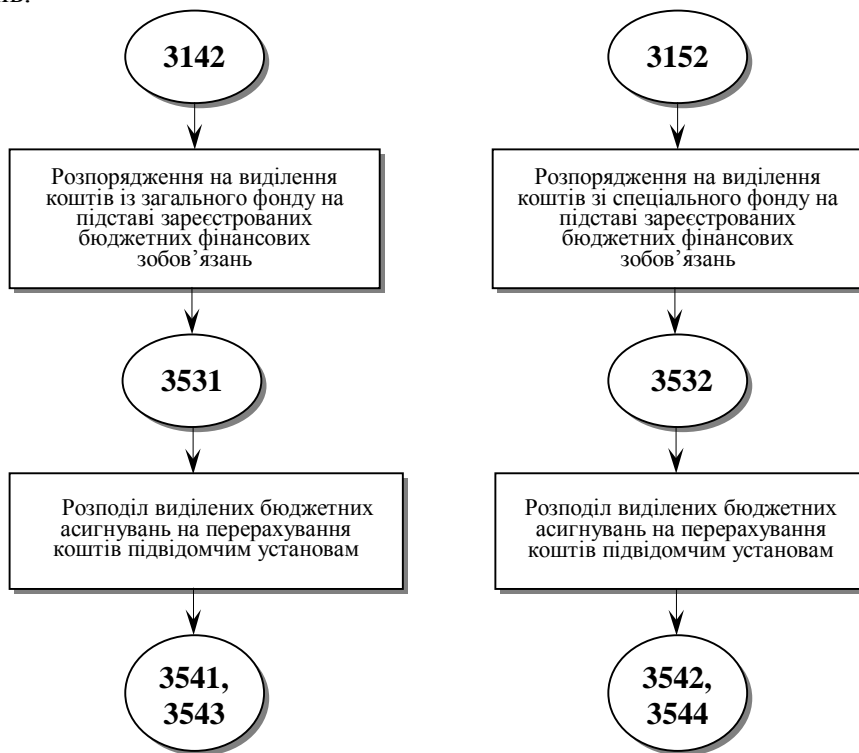


Рис. 6.9. Загальна схема виділення асигнувань з місцевих бюджетів

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”.

Порядок виділення асигнувань із загального та інших коштів спеціального фонду місцевого бюджету при казначейській системі обслуговування бюджетних коштів зображено на рисунку 6.10. Слід зазначити, що по всіх операціях щодо перерахування та зарахування бюджетних асигнувань органи казначейства на наступний операційний день подають учасникам розрахунків виписки з рахунків.



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. 6.10. Схема виділення асигнувань із загального та спеціального фондів місцевого бюджету

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.

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.

6.3.5. 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.

6.4. 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 бюдже-

тів 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 теми

- 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, організацій 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

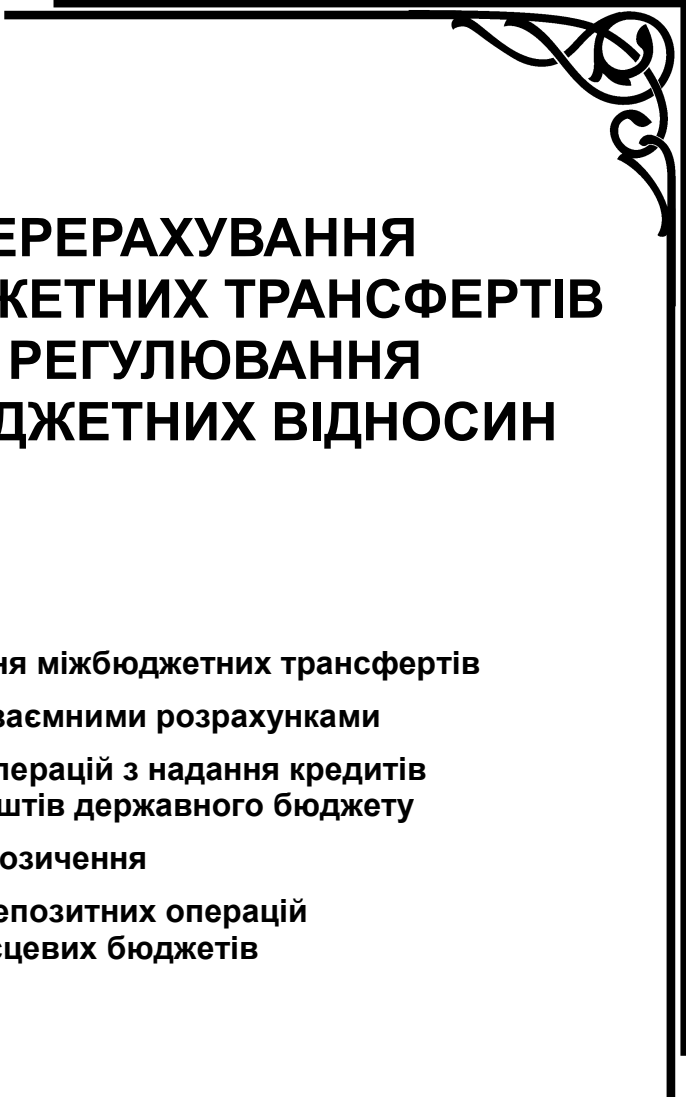
моменту їх виникнення, але не пізніше останнього робочого дня місяця. Взяті розпорядниками та одержувачами зобов'язання реєструються в обліку органів казначейства. Наявність узятих на облік реєстрів бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань, копій підтверджуючих документів, а також залишків 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 надавали 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 підготовлених 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.
- 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. Який порядок обліку та складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за видатками?



**ПЕРЕРАХУВАННЯ
МІЖБЮДЖЕТНИХ ТРАНСФЕРТІВ
ТА РЕГУЛЮВАННЯ
МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН**

- 7.1. Перерахування міжбюджетних трансфертів**
- 7.2. Операції за взаємними розрахунками**
- 7.3. Здійснення операцій з надання кредитів
за рахунок коштів державного бюджету**
- 7.4. Бюджетні запозичення**
- 7.5. Здійснення депозитних операцій
з коштами місцевих бюджетів**

7.1. 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 загальноновстановленому 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 (центрального 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 ме-

режу 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 розпорядником, 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 розподіли¹⁶ 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 рахунками позабалансового обліку. За результатами попереднього операційного дня уповноваженим органам надається виписка про відкриті асигнування.

Органи казначейства перераховують суми міжбюджетних трансфертів на підставі платіжних доручень¹⁷, 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 послідуочим зарахуванням їх на котлові (акумулюючі) (3142 та 3152) рахунки відповідного місцевого бюджету.

¹⁶ Розподіли відкритих асигнувань може складати Казначейство України на підставі письмового звернення головного розпорядника бюджетних коштів.

¹⁷ 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.

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.

Схема руху коштів при перерахуванні сум дотації вирівнювання місцевим бюджетам з державного бюджету за встановленими нормативами відрахувань наведена на рисунку 7.1.

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 7.2.

Головні управління казначейства подають на електронних носіях Казначейству України інформацію щодо стану перерахування міжбюджетних трансфертів щоденно в розрізі місцевих бюджетів.

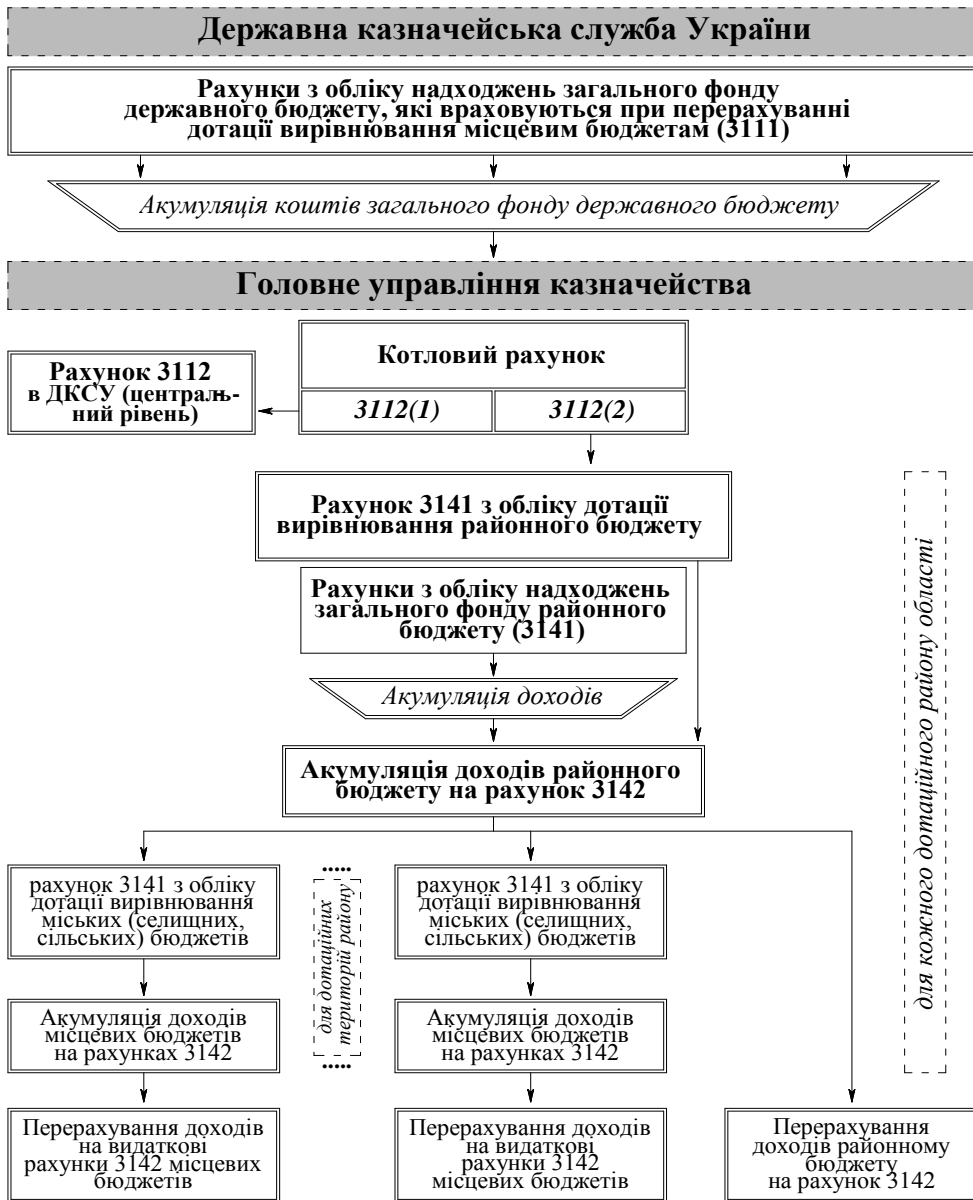
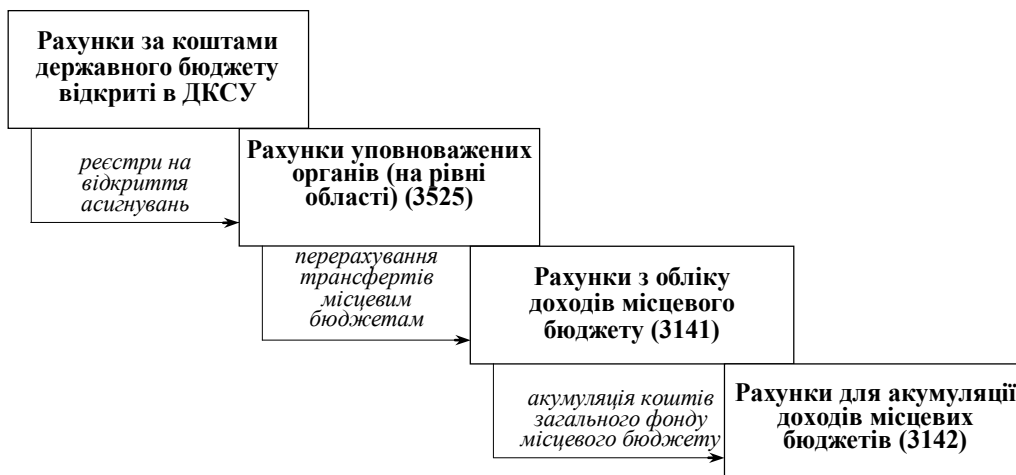


Рис. 7.1. Схема перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам з державного бюджету за встановленими нормативами відрахувань

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.



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. 7.2. Порядок перерахування дотації вирівнювання з державного бюджету місцевим бюджетам у випадку недостатності коштів

Дотація вирівнювання з державного бюджету до бюджету АР Крим, обласним, міським (м.м. 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 (м.м. 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 облас-

ного 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 (м.м. 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 застосуванням 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 (м.м. 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 7.3.

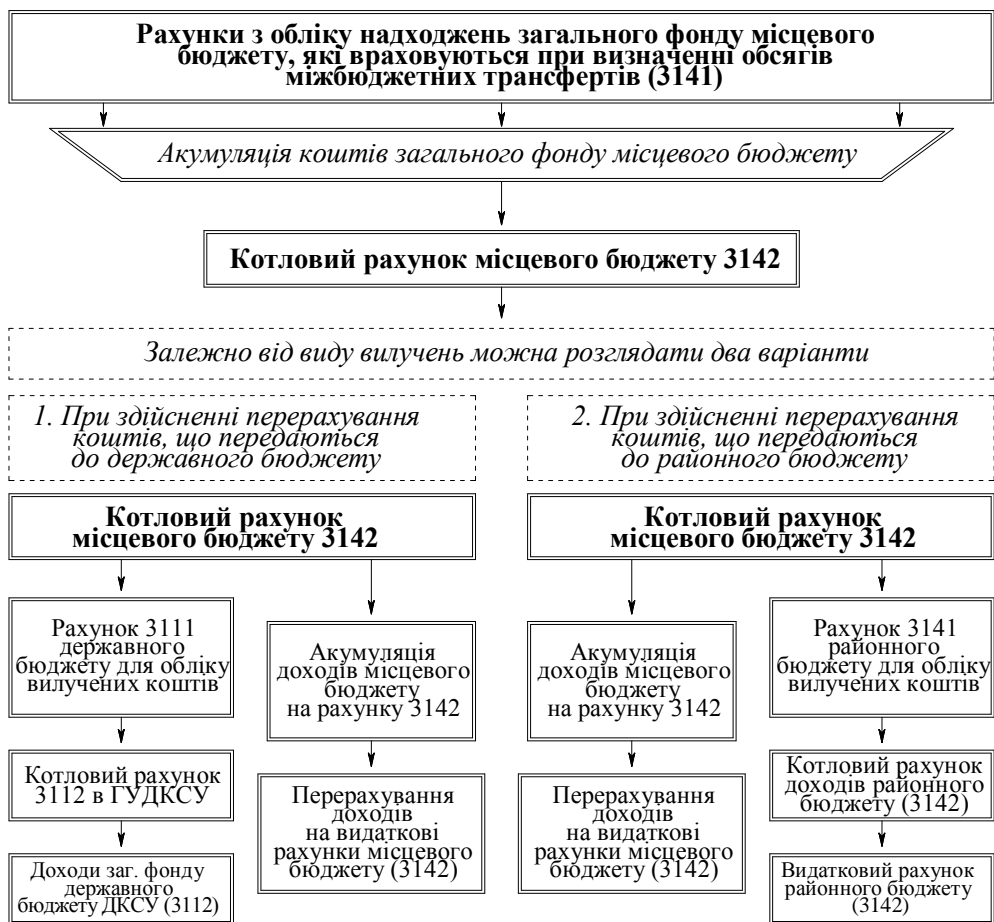


Рис. 7.3. Схема перерахування коштів до державного та районного бюджетів з відповідних місцевих бюджетів

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 міс-

цевих бюджетів з послідуочим 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 послідуочим 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 7.4.

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.

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.



Рис. 7.4. Проходження та відображення на бюджетних рахунках субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам

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 Державною 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.

7.2. 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 органу 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.

7.3. 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.

7.4. 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 лі-

міт¹⁸ 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:

- ✓ наявності тимчасового касового розриву місцевого бюджету, обсяг якого визначається за формулою:

$$R = Z + D - V,$$

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 бюджетах 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.

¹⁸ Максимальна сума, у межах якої територіальний орган Казначейства України може використовувати кошти єдиного казначейського рахунку для надання позик.

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 кошिका 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 позико-

вий 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 фінансуван-

ня, 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.

7.5. 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, виконавчі 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, розміщені 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 враховуватися 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.

Висновки до теми

- 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 послідуочим 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 органах лади через їхню неспроможність розрахуватися 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.

Контрольні запитання

15. Що таке взаємні розрахунки і як проводяться операції за взаємними розрахунками?
16. Який порядок надання короткотермінових позик на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів?
17. Опишіть порядок надання середньострокових позик на фінансування інвестиційних проектів, передбачених у бюджеті розвитку місцевого бюджету
18. Яким чином здійснюється перерахування міжбюджетних трансфертів?
19. Опишіть порядок розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитних рахунках в банках
20. Який порядок обліку та складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за видатками?

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

- 8.1. Облікова політика казначейства**
- 8.2. Система обліку виконання бюджетів**
- 8.3. Організація бухгалтерського обліку
в органах казначейства**
- 8.4. План рахунків як спосіб відображення
в обліку операцій з виконання бюджетів**
- 8.5. Структура плану рахунків**
- 8.6. Призначення та побудова рахунків**
- 8.7. Відображення операцій з виконання бюджетів
на рахунках бухгалтерського обліку**

8.1. 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 перекирчування 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 визначити облікову політику; обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів 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.

8.2. Система 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 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. 8.1).



Рис. 8.1. Структура системи 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 доку-

ментів 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 впливає 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 звітності (позик, депозитів, іншої кредиторської і дебіторської заборгованості юридичних та фізичних осіб).

Зважаючи на складність та різноманітність 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.

8.3. 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 бю-

джетів – 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 реєстрів повинна бути забезпечена можливість отримання таких документів на паперових носіях.

До оформлення первинних документів як у паперовому, так і електронному виглядах 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 узагаль-

нення 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 **реєстри 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 реєстрах 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 8.2.

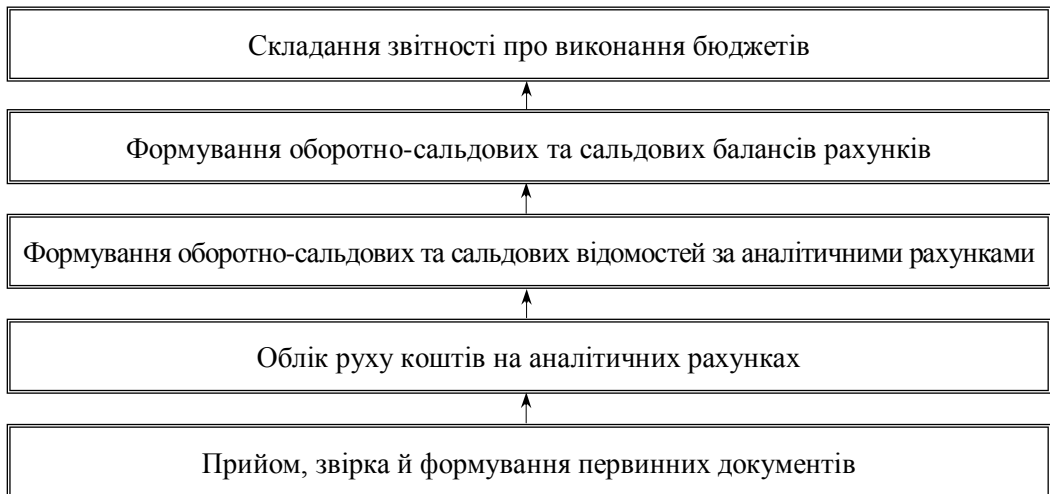


Рис. 8.2. Проходження та відображення в обліку операцій з бюджетними коштами

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 внутрішньоканцелярськими 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.

8.4. 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, фіскальної служби, 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.

8.5. 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. 8.3).

I. Балансові рахунки:

- ✓ Клас перший. Активи.
- ✓ Клас другий. Зобов'язання.
- ✓ Клас третій. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів.
- ✓ Клас четвертий. Розрахунки.

II. Рахунки доходів та видатків бюджету (бюджетні рахунки):

- ✓ Клас п'ятий. Результат виконання бюджету.
- ✓ Клас шостий. Доходи бюджету.
- ✓ Клас сьомий. Видатки бюджету.

III. Меморандні і позабалансові рахунки:

- ✓ Клас восьмий. Управлінський облік.
- ✓ Клас дев'ятий. Позабалансовий облік.



Рис. 8.3. 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, 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 вексями, 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.

8.6. 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 контрра-

хунки (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 рахунків 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 доходної 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 рахунку 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 до-

кументів 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 загального 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 звітної періоду; оборот за дебетом і кредитом рахунку, сальдо на кінець звітної 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 рахунку 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 впливає з суті активів та пасивів бюджетів.

Схема побудови активних і пасивних рахунків наведена у таблицях 8.1, 8.2.

Таблиця 8.1

Схема активного рахунку

Дебет	Кредит
<i>Сальдо на початок дня</i>	
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	

Схема пасивного рахунка

Дебет	Кредит
	<i>Сальдо на початок дня</i>
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
<i>помилково зарахованих</i>	300		
<i>зайво сплачених</i>	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 обмежується 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”.

8.7. 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 проведенень 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 проведення. 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 проведеннь 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.

Висновки до теми

- 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 звітнос-

ті 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 проведення?



ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

- 9.1. Характеристика звітності про виконання бюджетів**
- 9.2. Вимоги до підготовки та надання форм фінансової та бюджетної звітності**
- 9.3. Складання та подання звітності бюджетними установами**
- 9.4. Складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів органами казначейства**
- 9.5. Терміни подання та порядок розгляду звітності про виконання бюджетів**

9.1. 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 (одежувачів) 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, визначити 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. 9.1):

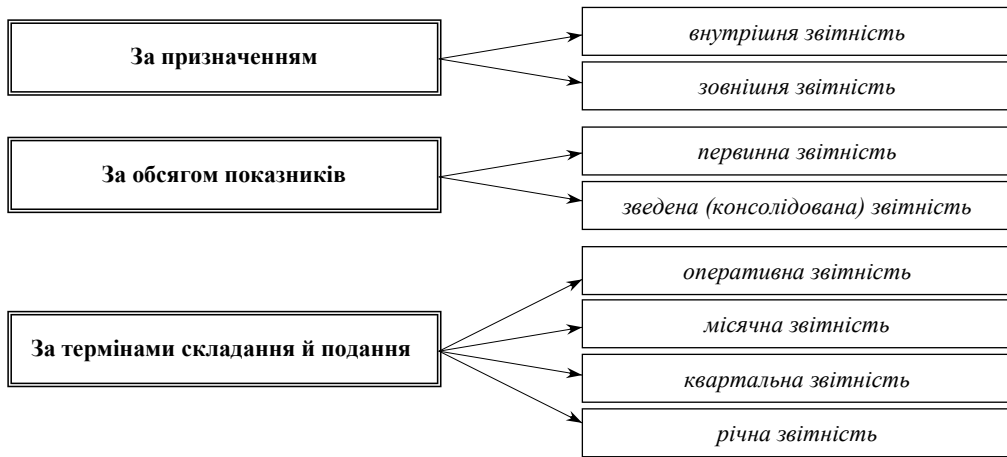


Рис. 9.1. Класифікація звітності

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 реєстрів 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.

9.2. 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 перекирчування 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.

9.3. Складання та подання звітності бюджетними установами

9.3.1. 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.

9.3.2. 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)¹⁹;
- ✓ “Звіт про результати фінансової діяльності” (форма № 9д, № 9м²⁰) (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);

¹⁹ 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.

²⁰ У номері форми буква “д” означає, що це звітність про виконання державного бюджету, буква “м” – звітність по місцевих бюджетах.

- ✓ “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”.

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.

9.4. Складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів органами казначейства

9.4.1. 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, квар-

тальної 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.

9.4.2. 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 7дб) (додаток 2 до Інструкції);
- ✓ Звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету (додаток 3 до Інструкції).

Для забезпечення зв'язки 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 додатками 1 та 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 I “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 II “Видатки” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної кла-

сифікації 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 III “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:

- ✓ Розділ I “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 II “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 загальному 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 звітнього 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 звітнього 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 звітнього 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 звітнього 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 балансними рахунками 1223 “Рахунки Казначейства в установах банків для виплати готівкових коштів” та 1241 “Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою”, ра-

хунками 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.

9.4.3. 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.

9.4.4. 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 I. “Операційний дохід” заповнюється в розрізі класифікації доходів місцевих бюджетів на підставі даних аналітичного обліку доходів, звірених із даними синтетичного обліку.

Розділ II. “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 III. “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 I. “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 II. “Інвестиційна діяльність”* складається на підставі даних аналітичного обліку, звірених із даними синтетичного обліку видатків місцевих бюджетів, по загальному і спеціальному фондах місцевих бюджетів.

✓ *Розділ III. “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 місцевого 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.

9.4.5. Склад і порядок заповнення бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів

Бюджетна звітність про виконання місцевих бюджетів є місячною, кварталною 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 № 2кб(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 № 2кб(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 II “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 вико-

ристання 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 казначейства 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.

9.5. 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 9.2. 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.

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.

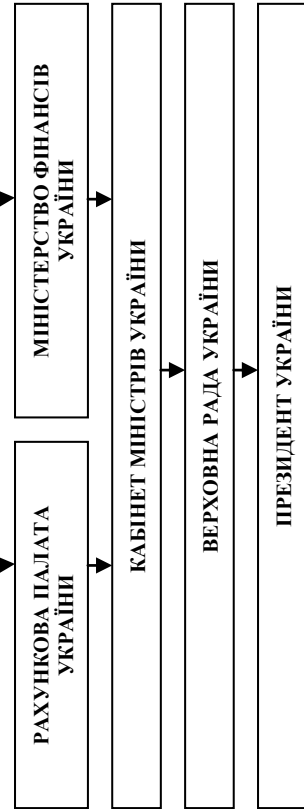
Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, надають інформацію про втрати доходів бюджету внаслідок податкових пільг не пізніше 50 днів після закінчення кварталу (не пізніше 70 днів після закінчення року), а також про суми реструктуризованої та списаної податкової заборгованості і суми відстрочених 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.

**ДЕРЖАВНА
КАЗНАЧЕЙСЬКА
СЛУЖБА
УКРАЇНИ**

Звітність

Річна	
Бюджетна	Фінансова
Звіт про виконання Зведеного бюджету України	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 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	
Квартальна	
Бюджетна	Фінансова
Звіт про виконання Зведеного бюджету України	форма № 1дб “Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного 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	
Місячна	
Бюджетна	
Звіт про виконання Зведеного бюджету України	
Звіт про виконання Державного бюджету України	
Звіт про виконання місцевих бюджетів	
Звіт про бюджетну заборгованість	



Звітність

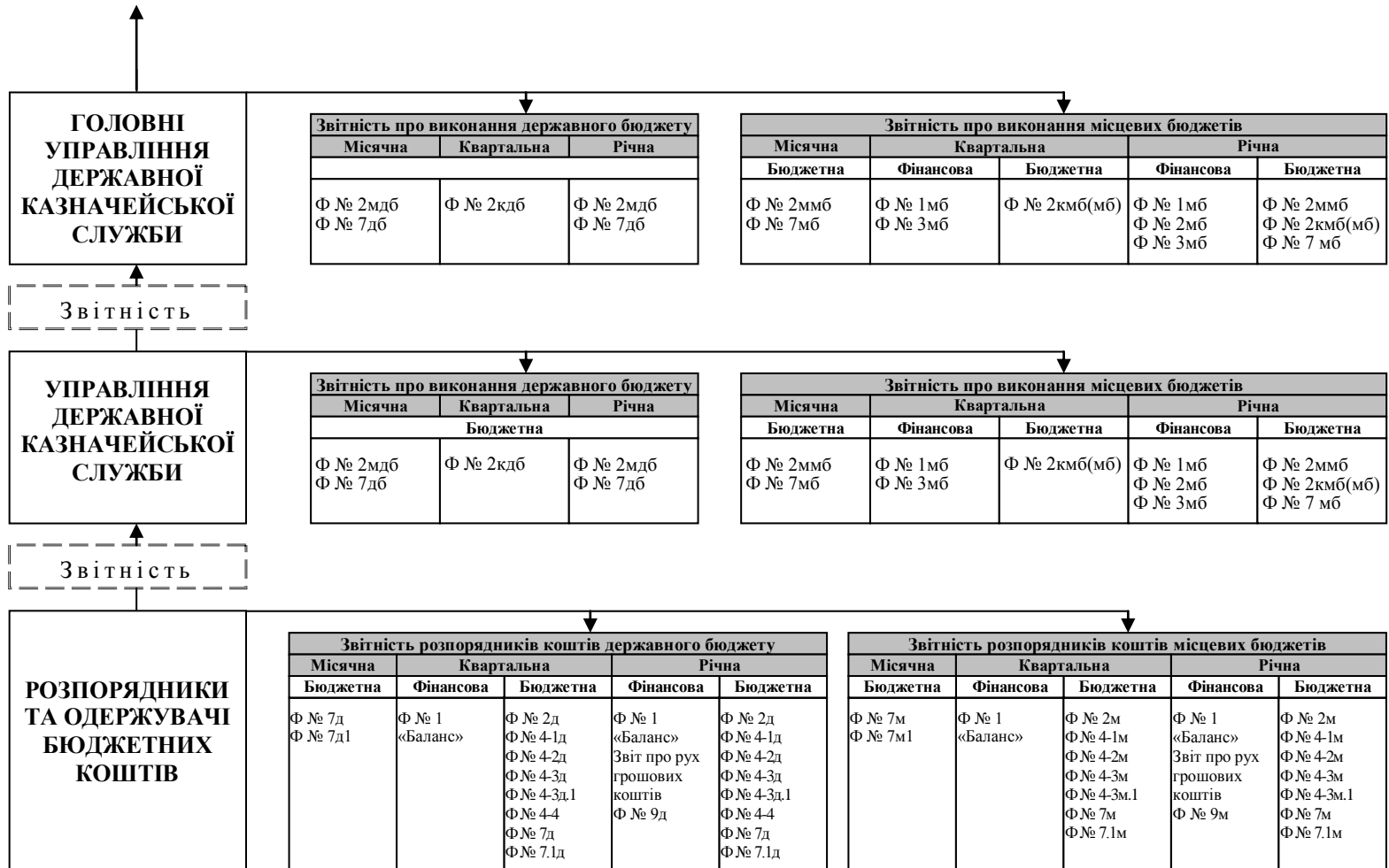


Рис. 9.2. Схема проходження звітності про виконання державного бюджету

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 двомісячний 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 теми

- 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.

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ КАЗНАЧЕЙСТВА

- 10.1. Сутність та призначення казначейського контролю
- 10.2. Контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету
- 10.3. Здійснення контролю при обслуговуванні видаткової частини бюджетів
- 10.4. Контроль за веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності
- 10.5. Внутрішній аудит та контроль у системі казначейства
- 10.6. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю

10.1. 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 ефективно 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 перевіряють 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, передують 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 пору-

шення 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 підтверджених 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 спрямування 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 порядку 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 веден-

ням 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.

10.2. 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 фіскальної служби. Казначейство України перевіряє звіти про виконання бюджетів за доходами, які подають йому головні управління та передає їх Державній фіскальній службі 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 фіскальної служби, виявити розбіжності і встановити їх причини. Співпраця органів казначейства та органів фіскальної служби, 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 фіскальної служби 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.

10.3. 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. 10.1).

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.

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.



Рис. 10.1. Основні етапи казначейського контролю за виконанням державного та місцевих бюджетів за видатками

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 закупівель²¹. 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.

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.

²¹ 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.

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.

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 головному управлінню 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 відкритті 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.

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.

10.4. 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;
- ✓ 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 чіт-

кого визначення підконтрольних суб'єктів. Казначейство здійснює контроль за отриманням, складанням та консолідацією фінансової звітності як розпорядниками бюджетних коштів, так і підвідомчими органами.

10.5. Внутрішній аудит та контроль у системі казначейства

10.5.1. 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 фінансового 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 гармонізації²².

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.

²² 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.

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:

- ✓ 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.

10.5.2. 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 контрольних наглядних 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 аудит; код за ЄДРПОУ; місцезнаходження установи; дату попереднього внутрішнього аудиту; відомості про стан реагування на висновки та рекомендації за результатами внутрішнього аудиту.

10.5.3. 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. 10.2).

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. 10.2. 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 добутоків 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 реєстри;
- ✓ 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 реєстрах 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 виконання 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 фінансової 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 додаткового 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 пода-

ється 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.

10.5.4. Оцінка якості внутрішнього аудиту

Заключним етапом проведення внутрішнього аудиту в органах казначейства є оцінка якості внутрішнього аудиту, яка проводиться з метою забезпечення дотримання внутрішніми аудитором 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 проведенні 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.

10.6. 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 відхи-

лень 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 контролює діяльність усіх федеральних підприємств, страхових установ федерації, приватних підприємств із 50% часткою держави, решту організацій та відомств, якщо вони розпоряджаються державними коштами. В Австрії Ра-

хункова 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, підля-

гають 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 (контролінгу).

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 появилось 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 виконувани ними функції контролю за використанням бюджетних коштів практично ідентичні (табл. 10.1).

**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 теми

- 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 економічним і цільовим витрачанням бюджетних коштів залежить від комплексності його здійснення, своєчасності й повноти реалізації заходів для відшкодування завданих державі збитків, ус-

унення 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 – передують 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 Державної фіскальної служби 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.



**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 основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” № 2939-XII від 26.01.1993 р.
11. Закон України “Про Рахункову палату” № 315/96-ВР від 11.07.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 45.
12. Закон України “Про Кабінет Міністрів України” № 2591-VI від 07.10.2010 р.
13. Закон України “Про місцеве самоврядування в Україні” № 280/97-ВР від 21.05.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24.
14. Закон України “Про місцеві державні адміністрації” № 586-XIV від 09.04.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 20–21.
15. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р.
16. Закон України „Про здійснення державних закупівель” від 01.06.2010 р. № 2289-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010, –№ 33, – ст.471.
17. Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування”.
18. Закон України “Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні” № 875-XII від 21.03.1991 р.
19. 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.
20. Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” № 1533-III від 2.03.2000 р.
21. 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.
22. Закон України “Про регламент Верховної Ради України” № 1861-VI від 10.02.2010 р.
23. Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” № 2464-VI, 08.07.2010 р.
24. 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.

25. Закон України “Про платіжні системи та переказ коштів в Україні” № 2346-III від 05.04.2001р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 29.
26. Закон України “Про захист інформації в автоматизованих системах” № 80/94-ВР від 05.07.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 31.
27. Закон України “Про електронні документи та електронний документообіг” № 851-IV від 22.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36.
28. Закон України “Про електронний цифровий підпис” № 852-IV від 22.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36.
29. Закон України “Про телекомунікації” № 1280-IV від 18.11.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 12.
30. Закон України „Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 18.03.2004 р. № 1629-IV.
31. Закон України „Про Фонд державного майна України” від 09.12.2011 р. № 4107-VI.
32. Закон України “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” від 12.07.2001 р. № 2664-III.
33. Закон України “Про адміністративні послуги” від 06.09.2012 р. № 5203-VI.
34. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв’язку з проведенням адміністративної реформи” від 04.07.2013 р. № 406-VII.
35. Проект Закону України “Про Державний борг та гарантований державою борг”, прийнятий за основу Верховною Радою України від 07.06.2011 р. № 8637.
36. Указ Президента України від 27.04.1995 р. № 335/95 “Про Державне казначейство України” // Фінанси України. – 1996. – № 7. – С.117.
37. Указ Президента України від 28.04.2004 р. № 493 “Про стратегію економічного і соціального розвитку України “Шляхом європейської інтеграції на 2004–2015 роки”.
38. Указ Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 р. “Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади”.
39. Указ Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012 “Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади”.
40. Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 14.01.1997 р. № 13 “Про впровадження казначейської системи виконання державного бюджету”.
41. Постанова Кабінету Міністрів України від 01.04.1999 р. № 522 “Про удосконалення управління бюджетними коштами”.
42. Постанова Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 15.09.1999 р. № 1721 “Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства”.
43. 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”.
44. 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”.
45. Постанова Кабінету Міністрів України від 18.04.2012 р. № 606 “Про затвердження рекомендаційних переліків структурних підрозділів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної в м. Києві та Севастополі державних адміністрацій”.

46. 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”.
47. Постанова Кабінету Міністрів України від 09.10.2006 р. № 1404 “Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти”.
48. Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2010 р. № 368 “Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування податку на додану вартість”.
49. Постанова Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 р. № 943 “Про економію бюджетних коштів”.
50. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.03.2011 р. № 346 “Про ліквідацію урядових органів”.
51. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59 “Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи”.
52. Постанова Кабінету Міністрів України від 15.06.2011 р. № 651 “Про утворення територіальних органів Державної казначейської служби”.
53. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 р. № 106 “Деякі питання ведення обліку податків і зборів (обов’язкових платежів) та інших доходів бюджету”.
54. 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”.
55. Постанова Кабінету Міністрів України від 05.09.2012 року № 836 “Про випуск казначейських зобов’язань”.
56. Постанова Кабінету Міністрів України від 21.08.2013 року № 683 “Деякі питання випуску фінансових казначейських векселів”.
57. 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 м. Києві та Севастополі державної адміністрації”.
58. Положення про Державну фінансову інспекцію : Затв. Указом Президента від 23.04.2011 р. № 499.
59. Положення про Державну фіскальну службу України : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236.
60. Положення про Міністерство фінансів України : Затв. указом Президента України від 08.04.2011 р. № 446.
61. Положення про Державну казначейську службу України : Затв. Указом Президента України від 13.04.2011 р. № 460.
62. 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.
63. “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.
64. Положення про Пенсійний фонд України : Затв. Указом Президента України від 06.04.2011 р. № 384/2011.
65. Положення про Фонд соціального захисту інвалідів : Затв. наказом Міністерства соціальної політики України від 14.04.2011 р. № 129.

66. Положення про технічний захист інформації в Україні : Затв. Указом Президента України від 27.09.1999 р. № 1229/99.
67. Положення про порядок здійснення криптографічного захисту інформації в Україні” : Затв. указом Президента України від 22.05.1998 р. № 505/98.
68. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2013 року № 885.
69. Положення про єдиний казначейський рахунок : Затв. наказом Державного казначейства України 26.06.2002 р. № 122.
70. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88.
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541.
72. 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.
73. “Положення про управління ризиками, пов’язаними з державним боргом” : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2010 р. № 461.
74. 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.
75. Положення про порядок проведення операцій, пов’язаних з розміщенням облігацій внутрішніх державних позик : Затв. постановою Правління Національного банку України від 18.06.2003 № 248.
76. 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.
77. Порядок подання фінансової звітності : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419.
78. Порядок управління єдиним казначейським рахунком : Затв. наказом Державного казначейства України від 11.02.2002 р. № 23.
79. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р.
80. Порядок здійснення місцевих запозичень : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 р. № 110.
81. Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 15.12.2010 р. № 1132.
82. 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”.
83. 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.

84. 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.
85. Порядок казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 р. № 43.
86. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938.
87. Порядок призупинення бюджетних асигнувань : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.05.2002 р. № 319.
88. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. № 21.
89. Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 3.08.2011 р. № 845.
90. 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.
91. 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.
92. Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 р. № 845.
93. Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевих бюджетів” : Затв. Наказом Державного казначейства України від 14.12.2007 р. № 233.
94. Порядок повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 03.09.2013 р. № 787.
95. 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.
96. 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.
97. “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.
98. 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.
99. 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.

100. 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 від 27.04.2004 р. № 82/245.
101. 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.
102. 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.
103. Порядок повернення платникам податків коштів, що обліковуються на відповідних рахунках митного органу як передплата, 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.
104. 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.
105. Порядок тимчасової купівлі (продажу) державних цінних паперів : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 8.10. 2008 р. № 907.
106. Порядок покриття тимчасових касових розривів Пенсійного фонду України, пов'язаних з виплатою пенсій : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 01.12.2010 р. № 1080.
107. 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.
108. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407.
109. 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.
110. 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.
111. 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 29.12.2010 р. № 1203.
112. 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.

113. 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.
114. 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.
115. Порядок розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках у банках : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 року № 6.
116. 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.
117. 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.
118. 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.
119. 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.
120. Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання місцевих бюджетів : Затв. наказом Державного казначейства України від 14.12.2007 р. № 233.
121. Порядок оцінювання виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.12.2011 р. № 1537.
122. Порядок формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.12.2011 р. № 1691.
123. Порядок покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1204.
124. Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 15.12.2010 р. № 1132.
125. 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.
126. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44.
127. Порядок погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.02.2011 р. № 214.
128. 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.
129. Порядок проведення внутрішнього аудиту в органах Державної казначейської служби України : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 26.12.2013 р. № 210.
 130. Порядок проведення внутрішньої оцінки якості в системі Державної казначейської служби України : Затв. наказом Державної казначейської служби України від 31.12.2013 р. № 222.
 131. Порядок розроблення середньострокової стратегії управління державним боргом і контролю за її реалізацією : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.10.2010 р. № 978.
 132. Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або бюджетних установ : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 р. № 845.
 133. 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.
 134. 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.
 135. Розпорядження Державного казначейства України від 28.09.2001 р. № 84 “Про забезпечення захисту електронних документів”.
 136. Наказ Міністерства фінансів України від 29.10.2001 р. № 482 “Про забезпечення запровадження з 1 січня 2002 року казначейського обслуговування місцевих бюджетів”.
 137. Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 57 “Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету”.
 138. Наказ Державного казначейства України “Про результативні показники бюджетної програми” від 27.10.2009 р. № 1252.
 139. 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”.
 140. 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”.
 141. 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 під час митного оформлення, на розрахунково-касове обслуговування через органи Державного казначейства”.
 142. 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.
 143. Наказ Державного казначейства України від 28.09.2010 р. № 349 “Про затвердження змін до деяких нормативних актів Державного казначейства України”.
 144. 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”.

145. 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”.
146. Наказ Державного казначейства України від 01.11.2010 р. № 403 р. “Щодо затвердження форм фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів”.
147. Наказ Міністерства фінансів України від 30.01.2012 р. № 60 “Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання місцевих бюджетів”.
148. Наказ Міністерства фінансів України від 30.04.2011 р. № 574 “Про заходи щодо ліквідації Державного казначейства України”.
149. Наказ Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 06.05.2011 р. № 118 “Про заходи щодо ліквідації територіальних органів Державного казначейства України”.
150. Наказ Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11 “Про бюджетну класифікацію”.
151. 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”.
152. Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі”.
153. 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.
154. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України : Затв. наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 р. № 90.
155. 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.
156. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів : Затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119.
157. Інструкція про складання і виконання розпису Державного бюджету України : Затв. наказом Міністерства фінансів України 28.01.2002 р. № 57.
158. Інструкція по експлуатації автоматизованої банківської системи Барс “Міленіум”. – УДК у Дніпропетровській області, 2002.
159. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Затв. Постановою № 22 від 21.01.2004 р.
160. Інструкція про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті : Затв. Постановою Правління НБУ № 320 від 16.08.2006 р.
161. 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.

162. 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.
163. 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.
164. 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.
165. Інструкція про порядок організації захисту електронних документів у Державному казначействі України : Затв. наказом Державного казначейства України від 30.12.2008 р. № 565.
166. Державна цільова програма розвитку системи інформаційно-аналітичного забезпечення реалізації державної інноваційної політики та моніторингу стану інноваційного розвитку економіки : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 07.05.2008 р. № 439.
167. Європейська хартія місцевого самоврядування : Ратифікована Законом України від 15.07.97 р. № 452/97-ВР.
168. 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/>.
169. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 1217.
170. Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 р. № 538-р
171. Концепція розвитку системи управління державними фінансами : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 р. № 633-р.
172. Концепція реформування місцевих бюджетів : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 р. № 308.
173. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158.
174. 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.
175. Концепція розвитку телекомунікацій в Україні : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 07.06.2006 р. № 316-р.
176. План-графік затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2007 р. № 504.
177. 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.
178. План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів : Затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119.
179. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611.

180. План рахунків бухгалтерського обліку банків України : Затв. постановою Правління НБУ від 17.06.2004 року № 280.
181. “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.
182. Правила складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098.
183. Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2010 р. № 679.
184. Правила забезпечення захисту інформації в інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.03.2006 р. № 373.
185. Правила організації захисту електронних банківських документів з використанням засобів захисту інформації Національного банку України : Затв. постановою правління НБУ від 02.04.2007 р. № 112.
186. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”.
187. Стандарти внутрішнього аудиту : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247.
188. Стратегія економічного і соціального розвитку України “Шляхом європейської інтеграції на 2004–2015 роки” : Схвалена указом Президента України від 28.04.2004 р. № 483.
189. “Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади” : Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2003 р. № 1156.
190. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами : Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р.
191. 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 Головки КРУ від 14.12.2010 р. № 467.
192. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 року № 34.
193. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : Затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р.
194. Середньострокова стратегія управління державним боргом на 2012–2014 роки : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 10.05.2012 р. № 607.
195. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59.
196. Умови розміщення та погашення казначейських зобов’язань : Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 05.09.2012 р. № 836.
197. 15-та річниця створення Державного казначейства України // Казна України. – 2010. – № 2 (5). – С.6–11.
198. 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.

199. 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.
200. Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорозька Січ як український феномен / В. Л. Андрущенко, В. М. Федосов. – К. : Заповіт, 1995.
201. Андрущенко В. Л. Західна фінансова думка про природу державних фінансів / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 1996. – № 9. – С. 21–25.
202. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті : (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменярь, 2000. – 303 с.
203. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : Навчальний посібник / Атамас П. Й. – К. : Центр навчальної літератури, 2003.
204. Базилевич В. Д. Державні фінанси. Навчальний посібник. Вид. 2-ге, доп. і перероб. / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик. – К. : Атака, 2004. – 368 с.
205. Бакум Л. Контроль казначейства у сфері державних закупівель / Л. Бакум // Казна. – 2005. – № 10. – С. 26–30.
206. 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.
207. Башко В. Й. Міжнародний досвід управління бюджетними касовими залишками / В. Й. Башко / Наукові праці НДФІ. – 2008. – С. 28–40.
208. Башкова О. Облік зобов'язань як інструмент управління фінансовими ресурсами / О. Башкова // Казна. – 2007. – № 1. – С. 14–16.
209. Безденежных А. В. Институт казначейства как инструмент государственного влияния на экономику государства / А. В. Безденежных // Финансы. – 2003. – № 2. – С. 25–27.
210. Бишенов А. А., Бозиева М. М. Межбюджетное регулирование на субфедеральном уровне / А. А. Бишенов, М. М. Бозиева // Финансы. – 2010. – № 10. – С. 9–13.
211. Бланкарт Шарль. Державні фінанси 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.
212. Большая Советская Энциклопедия : В 30 т. / Гл. ред. А. М. Прохоров. – 3-е изд. – М. : Советская энциклопедия, 1973. – Т. 11.
213. Борець К. Особливості депозитних операцій з коштами місцевих бюджетів / К. Борець // Казна. – 2007. – № 10–11. – С. 20–23.
214. Буковинський С. А. Концептуальні підходи до формування перспективного бюджетного плану / С. А. Буковинський // Фінанси України. – 2006. – № 3. – С. 21–28.
215. Булгакова С. О. Шляхи підвищення відповідальності бухгалтерів казначейства / С. О. Булгакова // Вісник КДТЕУ. – 1999. – № 4. – С. 3–9.
216. 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.
217. Булгакова С. О. Казначейство зарубіжних країн : Навч. посіб. / С. О. Булгакова. – К. : Київ. нац. торг. -екон. ун-т., 2000.

218. Булгакова С. О. Історія казначейської справи : Навч. посіб. / С. О. Булгакова, О. Т. Колодій. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002.
219. Бурлаков П. И. Кассовое обслуживание исполнения местных бюджетов Федеральным казначейством / П. И. Бурлаков, Ю. А. Чемоданова // Финансы. – 2010. – № 8. – С. 27–30.
220. Буряченко А. Є. Удосконалення фінансового механізму місцевих бюджетів / А. Є. Буряченко, М. П. Палій // Фінанси України. – 2003. – № 8.
221. Буряченко А. Є. Короткострокові позички як інструмент оперативного бюджетного регулювання / А. Є. Буряченко // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 22–29.
222. Бюджетний менеджмент : [підруч. / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.]; за заг. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.
223. Бюджетний менеджмент : [навч. посіб.] / [Л. В. Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могиляк, Б. І. Хомічак. – К. : Знання, 2006. – 293 с.
224. Бюджетний процес і міжбюджетні відносини на рівні місцевих бюджетів району : [навч. посіб.] / С. І. Мельник, В. Серск, С. Б. Ільїних. – К. : Міленіум, 2003.
225. Василенко Л. І. Державні цільові фонди : [навч. посіб.] / Л. І. Василенко, Т. О. Масленнікова. – К. : КНТЕУ, 2002.
226. Василик О. Д. Теорія фінансів : [підручник] / О. Д. Василик. – К. : НІОС. – 2003. – 416 с.
227. Василик О. Д. Державні фінанси України : [підручник] / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 608 с.
228. 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.
229. 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.
230. 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.
231. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / [П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М. Г. Тимохін та ін.]. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
232. Воловенко Е. Проблемні питання модернізації державних фінансів / Е. Воловенко // Казна України. – 2010. – № 1. – С. 13–15.
233. Гай-Нижник П. П. Бюджет Української держави за Гетьманату Павла Скоропадського / П. П. Гай-Нижник // Фінанси України. – 2001. – № 8. – С. 55–59.
234. Галушка Є. О. Казначейська справа : [підручник] / Є. О. Галушка, О. В. Охрімівський, Й. С. Хижняк. – Чернівці : Книги-XXI, 2004.
235. Галушка Є. О. Казначейська справа : [підручник] / Є. О. Галушка, О. В. Охрімівський, Й. С. Хижняк, Д. П. Ротар. – Чернівці : Книги-XXI, 2008. – 464 с.
236. Гізатуліна Л. Контрольні повноваження Державного казначейства щодо дотримання бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу / Л. Гізатуліна // Казна України. – 2011. – № 1. – С. 14–17.
237. Гусев С. И. О роли Федерального казначейства в финансовой системе государства / С. И. Гусев, Ю. Г. Швецов // Финансы. – 2004. – № 11. – С. 23–25.
238. Даневич О. С. Оптимізація процесу управління бюджетними коштами / О. С. Даневич // Казна. – 2001. – № 1. – С. 10–12.

239. Даневич О. С. Заходи по удосконаленню механізму казначейського обслуговування бюджетів / О. С. Даневич // Казна. – 2006. – № 11–12. – С. 5–9.
240. Даневич О. С. Про підсумки роботи Державного казначейства України за 2010 – I квартал 2011 р. та завдання казначейських органів на поточний рік / О. С. Даневич // Казна України. – 2011. – № 3 (12). – С. 9–12.
241. Даниленко А. І. Проблеми фінансової політики України й розвитку фінансово-монетарних важелів її реалізації / А. І. Даниленко // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 51–58.
242. Дарчук Л. Розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитних рахунках / Л. Дарчук // Казна України – 2012. – № 4 (19). – С. 15–17.
243. Дегтяренко З. Інформаційна політика казначейської системи / З. Дегтяренко // Казна. – 2006. – № 1–2 (64). – С. 23–25.
244. Дейкало Л. Є. Фактори впливу на стан залишків єдиного казначейського рахунку [Електронний ресурс] / Л. Є. Дейкало, А. Ю. Чубак. – Режим доступу // http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vddfa/2011_1/Deikalo.pdf.
245. Демидов О. Управлінський контроль діяльності Федерального казначейства / О. Демидов // Казна України. – 2010. – № 1. – С. 10–12.
246. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України : [монографія] / Василь Григорович Дем'янишин. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 496 с.
247. 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.
248. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [підручник] / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2004. – 483 с.
249. Долан Є. Д. Макроекономіка / Є. Д. Долан, Д. А. Ліндсей. – СПб. : Дело, 1994. – 358 с.
250. Дорош І. Актуальні питання організації процесу складання звітності в умовах сьогодні / І. Дорош // Казна України. – 2011. – 5 (14). – С. 13–16.
251. Дорош Н. І. Державний фінансовий контроль : зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н. І. Дорош // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 47–49.
252. Дрозд І. Державне казначейство в системі фінансового контролю / І. Дрозд // Казна України. – 2009. – № 2. – С. 8–11.
253. Дрозд І. Професійна етика державного казначея / І. Дрозд // Казна України. – 2010. – № 1 – С. 3–6.
254. Дроздов О. Досвід роботи Казначейства Росії щодо розміщення коштів Федерального бюджету на банківські депозити / О. Дроздов // Казна України. – 2010. – № 2 (5). – С. 16–18.
255. Дуда В. Казначейство України : віхи історії / В. Дуда // Казна України. – 2009. – № 1. – С. 45–46.
256. Єгоров В. О. Ресурси фінансової системи і стратегія економічного зростання / В. О. Єгоров // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 133–142.
257. Жовнір Р. Проблемні питання при складанні та поданні фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів / Р. Жовнір // Казна України. – 2010. – № 4. – С. 41–42.
258. 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.

259. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.
260. Заяц М. Реєстрація бюджетних зобов’язань – одна з головних ланок у процесі виконання бюджетів / М. Заяц // Казна України. – 2012. – № 3(18). – С. 27–29.
261. Зеленов А. Деякі питання взаємодії органів казначейства та виконавчої служби / А. Зеленов // Казна. – 2006. – № 6. – С. 19–20.
262. Інформатика та комп’ютерна техніка : [навч. -метод. посіб. / Клименко О. Ф., Головка Н. Р., Шарапов О. Д.] ; за заг. ред. О. Д. Шарапова. – К. : КНЕУ, 2002.
263. Інформаційні системи і технології в економіці : посібник [для студентів вищих навч. закл.] ; за ред. В. С. Пономаренка. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2002.
264. Історія України / [І. П. Крип’якевич] ; відп. ред. Ф. П. Шевченко, Б. З. Якимович. – Львів : Світ, 1990.
265. 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.
266. Казанська І. Короткотермінова позичка – надійна фінансова допомога місцевим бюджетам / І. Казанська // Казна України. – 2011. – № 3 (12). – С. 38–39.
267. Казначейська справа в Україні : [навч. посіб.] ; за ред. А. М. Стівчатого. – К. : “Видавничий дім “Комп’ютерпрес”, 2004
268. Казначейська справа : навч. посіб. ; у 2-х т. / [Петрашко П. Г., Чечуліна О. О., Александров В. Т. та ін.]. – К. : НВП “АВТ”, 2004.
269. Каленська В. І. Система казначейського контролю за бюджетними коштами / В. І. Каленська // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 5. – С. 128–134.
270. Кириленко О. П. Фінанси : теорія та вітчизняна практика : [навч. посібник] / Кириленко О. П. – Тернопіль : Астон, 2002. – 212 с. .
271. Кириленко О. П. Місцеві фінанси : [навч. посібник] / Кириленко О. П. . – Тернопіль : Астон, 2004. – 140 с.
272. 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.
273. Кіруца С. М. Фінансова звітність як предмет державного фінансового контролю / С. М. Куріца // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 36–38.
274. Клітенко І. Запозичення до місцевих бюджетів / І. Клітенко // Казна України. – 2010. – № 4 (7). – С. 31–32.
275. Козюк В. В. Проблема державного боргу в перехідній економіці України / В. В. Козюк // Фінанси України. – 1999. – № 5.
276. Козюк В. В. Державний борг в умовах ринкової трансформації економіки України : [монографія] / В. В. Козюк. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 238 с.
277. Колодчак І. Як домогтися ефективного контролю за дотриманням бюджетного законодавства / І. Колодчак // Казна України. – 2012. – № 4(19). – С. 22–25.
278. Комягин Д. Л. Федеральное казначейство – из прошлого в будущее / Д. Л. Комягин // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 57–59.
279. Кондратюк С. Я. Становлення і розвиток казначейської системи в Україні / С. Я. Кондратюк, В. М. Борисенко // Фінанси України. – 2003. – № 7. – С. 17–26.
280. Корнят В. Мережа установ та організацій : її формування і подання до органів Держказначейства України / В. Корнят // Казна України. – 2010. – № 2. – С. 38–40.

281. Корнят В. Формування Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (нове в законодавстві) / В. Корнят // Казна України. – 2011. – № 3(18). – С. 27–32.
282. Король О. З історії грошей та казначейської справи / О. Король // Казна України. – 2009. – № 1. – С. 43–44.
283. 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.
284. Кравченко В. І. Фінанси місцевих органів влади України : Основи теорії та практики / В. І. Кравченко. – К. : НДФІ, 1997. – 276 с.
285. Кравченко В. І. Місцеві фінанси України : Навч. посіб. / В. І. Кравченко. – К. : Знання, КОО, 1999. – 487 с.
286. Крайник О. П. Регулювання економічного розвитку регіону / О. П. Крайник. – К. : НДФІ, 2007. – 296 с.
287. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : [монографія] / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371с.
288. Крохина Ю. А. Конституционные основы казначейской системы исполнения бюджетов субъектов РФ / Ю. А. Крохина // Финансы. – 2006. – № 11. – С. 25–29.
289. Кудряшов В. П. Бюджетна резолюція : пропозиції з удосконалення / В. П. Кудряшов // Фінанси України. – 2006. – № 12. – С. 21–32.
290. Кудряшов В. П. Дослідження засад розвитку фінансової системи України / В. П. Кудряшов // Фінанси України. – 2006. – № 6. – С. 151–155.
291. Кузьмінський Ю. А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування / Ю. А. Кузьмінський, М. Є. Кочубей // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 59–63.
292. Кукурудз О. Державний бюджет і контроль за його виконанням : досвід Франції / О. Кукурудз // Вісник КНТЕУ. – 2004. – № 3. – С. 47–53.
293. Лавров А. М. Среднесрочное бюджетирование, ориентированное на результаты : международный опыт и российские перспективы / А. М. Лавров // Финансы. – 2004. – № 3. – С. 9–14.
294. Лазебна Н. Реалізація Державною казначейською службою контрольних повноважень у сфері бюджетного законодавства в частині виконання державного бюджету за видатками / Н. Лазебна // Казна України. – 2012. – № 3(18). – С. 23–26.
295. Леонтьев А. К. Образование приказной системы управления в Русском государстве / А. К Леонтьев. – М. ; 1961.
296. Литвиненко Т. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ / Т. Литвиненко // Казна України. – 2011. – № 3 (12). – С. 16–18.
297. Литвиненко Т. Питання безспірного стягнення коштів з рахунків розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів / Т. Литвиненко // Казна України. – 2012. – № 3(18). – С. 33–36.
298. Лікарчук І. Фінансова звітність бюджетних установ : шляхи вдосконалення / І. Лікарчук // Казна України. – 2010. – № 4(7). – С. 38–40.
299. Лондар С. Л. Вхідження України у світовий економічний простір та трансформація фінансових визначень / С. Л. Лондар // Фінанси України. – 2006. – № 5. – С. 39–49.
300. 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.

301. Лук'яненко О. Обмеження у здійсненні видатків як інструмент ефективного та економного використання бюджетних коштів / О. Лук'яненко // Казна України. – 2011. – № 2. – С. 23–25.
302. Лунден И. Л. Государственные финансы в эпоху Петра I. / И. Л. Лунден // Финансы. – 2007. – № 12. – С. 65–68.
303. Луніна І. О. Формування місцевих бюджетів в контексті завдань адміністративно-територіальної реформи / І. О. Луніна // Економіка України. – 2006. – № 1. – С. 23–31.
304. Луніна І. О. Проблеми і перспективи розвитку системи державних фінансів в Україні / І. О. Луніна // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 3–12.
305. Лучка А. В. Казначейське обслуговування місцевих бюджетів : теоретичні основи та вітчизняна практика / А. В. Лучка // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 1 (6). – С. 19–31.
306. Лушин С. Бюджетна реформа / С. Лушин // Економіст. – 2005. – № 2. – С. 38–45.
307. Лютий І. О. Новітні тенденції розвитку фінансової системи держави / І. О. Лютий // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 24–29.
308. 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.
309. Львовчкін С. В. Макрофінансова стабілізація в Україні в контексті економічного зростання : Монографія / С. В. Львовчкін. – К. : Наша культура і наука, 2003. – 423 с.
310. Майснер А. На шляху розбудови єдиної системи фінансових органів / А. Майснер // Казна. – 2004. – № 4. – С. 7–8.
311. Макконелл К. Економікс / К. Макконелл, С. Брю. – М. : Республіка, 1992. – 399 с.
312. Мануйлова Т. Н. Казначейство : прозорність бюджету / Т. Н. Мануйлова // Финансы. – 2002. – № 1. – С. 22–27.
313. Марченко О. Державне казначейство України – найбільший учасник у системі електронних платежів Національного банку України / О. Марченко // Казна України. – 2009. – № 3. – С. 14–16.
314. Маслеников Г. Б. О месте и роли казначейства в развивающейся платежной системе страны / Г. Б. Маслеников // Деньги и кредит. – 1997. – № 11. – С. 43–47.
315. Маслова А. О. Управління фінансовими ресурсами в системі казначейства / А. О. Маслова // Держава та регіони : сер. Економіка та підприємництво. – 2007. – № 1. – С. 37–41.
316. 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.
317. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн : [навч. посібник] / Миргородська Л. О. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 240 с.
318. 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
319. Місцеві фінанси : підручник / [Кириленко О. П., Квасовський О. Р., Лучка А. В. та ін.] ; за ред. О. П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.
320. Набедрик Н. Міжбюджетні трансферти у 2012 році / Н. Набедрик // Казна України. – 2012. – № 5(20). – С. 15–19.
321. Начинкин Д. Б. Эволюция казначейской службы в России / Д. Б. Начинкин // Финансы. – 2002. – № 5.

322. Нестеренко Т. Казначейская система как инструмент эффективного управления государственными финансами / Т. Нестеренко // Финансы. – 2001. – № 3. – С. 14–16.
323. Нестеренко Т. Г. Технология единого счета бюджета : необходимость и преимущества / Т. Нестеренко, Е. В. Бушмин // Финансы. – 2004. – № 5. – С. 7–10.
324. Новицька Л. Відшкодування податку на додану вартість облігаціями внутрішньої державної позики / Л. Новицька // Казна України. – 2010. – № 4 (7). – С. 20–21.
325. Новицька Л. Податковий кодекс – про відшкодування податку на додану вартість / Л. Новицька // Казна України. – 2011. – № 2 (11). – С. 21–22.
326. Огданский Н. Уверенные шаги КИБа. Концепция казначейского исполнения бюджетов всех уровней / Н. Огданский // Казна. – 2001. – № 5. – С. 1–5.
327. Огданский Н. Место Госказначейства в системе финансового рынка / Н. Огданский // Казна. – 2001. – № 11. – С. 4–6.
328. Огданский Н. Пути дальнейшего совершенствования единой казначейской системы / Н. Огданский // Казна. – 2002. – № 9. – С. 11–14
329. Огданский Н. Консолидация финансовых средств в одной структуре / Н. Огданский // Казна. – 2003. – № 9. – С. 9–10, 25.
330. Огданский Н. Электронное казначейство. Казначейское обслуживание местных бюджетов : методология, проблемы, способы решения, перспективы / Н. Огданский // Казна. – 2004. – № 6. – С. 6–9.
331. Огданский М. Країні потрібна сучасна, динамічна система моніторингу виконання бюджету / М. Огданський // Казна України – 2011. – № 2 (11) – С. 40–43.
332. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України : теорія і практика : [монографія] / Огонь Ц. Г. – К. : Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2003. – 580 с.
333. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Вып. II. Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит / И. Х. Озеров. – [4-е изд. доп.] – М. : Типография т-ва И. Д. Сытина, 1914. – 364 с.
334. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) : [навч. посібник] / Опарін В. М. – [4-те вид., доп. і перероб.] – К. : КНЕУ, 2007. – 240 с.
335. 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.
336. Орлова Н. Електронний цифровий підпис в банківській системі : нормативно-правова база / Н. Орлова // Казна України. – 2010. – № 6. – С. 39–41.
337. Осадченко О. Проблемні питання казначейського обслуговування місцевих бюджетів / О. Осадченко // Казна України. – 2011. – № 1. – С. 24–29.
338. Осипчук Л. Інститут казначейства як гарант фінансового забезпечення економічної реформи в Україні / Л. Осипчук // Економіка, фінанси, право. – 2000. – № 12.
339. Осипчук Л. Л. Основи казначейської справи : [навч. посіб.] / Осипчук Л. Л. – К. : МАУП, 2003.
340. Охрімівський О. Удосконалення організації в роботі територіальних казначейських органів / О. Охрімівський // Казна. – 2004. – № 11. – С. 4–6.
341. Павлюк К. В. Організація виконання державного бюджету / К. В. Павлюк // Фінанси України. – 1998. – № 3. – С. 37–45.
342. Павлюк К. В. Казначейське обслуговування місцевих бюджетів / К. В. Павлюк // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 68–75.
343. Павлюк К. В. Розвиток казначейської системи виконання державного бюджету / К. В. Павлюк // Фінанси України. – 2006. – № 2. – С. 78–90.
344. Павлюк К. В. Концептуальні підходи до аналізу державних видатків / К. В. Павлюк, Т. В. Ахмед // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 73–90.

345. Панкевич Л. Державне казначейство : від контролю до оптимізації розподілу фінансових ресурсів / Л. Панкевич // Регіональна економіка. – 1999. – № 1. – С. 210–215.
346. Панкевич Л. Бюджет – важливий інструмент реалізації державної політики / Л. Панкевич // Казна. – 2002. – № 6. – С. 5–6.
347. Панкевич Л. Казначейське виконання місцевих бюджетів : запровадження, досвід, проблеми / Л. Панкевич // Казна. – 2006. – № 11–12 (74). – С. 22–26.
348. Панкевич Л. З історії зародження та розвитку фінансових установ у Галичині / Л. Панкевич // Казна України. – 2009. – № 3. – С. 37–39.
349. Пархоменко В. Документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку / В. Пархоменко // Казна. – 2006. – № 10(72). – С. 40–43.
350. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : [навч. посіб.] / Пасічник Ю. В. – К. : Знання-Прес, 2002. – 495 с.
351. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України : [навч. посіб.] / Пасічник Ю. В. – К. : Знання-Прес, 2006. – 607 с.
352. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України : [навч. посіб.]. – Київ : Знання-Прес, 2008. – 670 с.
353. Пасічник Ю. В. Бюджетний потенціал економічного зростання в Україні : [монографія] / Пасічник Ю. В. – Донецьк : ТОВ “Юго-Восток, Лтд”, 2005. – 642 с.
354. Пасічник С. Безспірне списання : прибіжні питання і порівняння з практикою Федерального казначейства Росії / Ю. В. Пасічник // Казна України. – 2010. – № 2 (5). – С. 31–33.
355. Петрашко П. Прозорість бюджетного процесу та контроль за цільовим спрямуванням коштів / П. Петрашко // Казна. – 2002. – № 1. – С. 4–9.
356. Петрашко П. Казначейство не стимулює форсованого використання бюджетних коштів / П. Петрашко // Казна. – 2004. – № 12. – С. 2–4.
357. 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.
358. Платіжні системи : [навч. посіб.] / О. Д. Вовчик, Г. С. Шпаргало. – К., 2008. – 341 с.
359. Полонська-Василенко Н. Історія України : у 2-х т. Т. 2. Від середини XVII століття до 1923 року / Полонська-Василенко Н. – К. : Либідь, 1992.
360. 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.
361. Попович С. Оптимізація управління бюджетними ресурсами // Казна. – 2006. – № 10. – С. 30–31.
362. Практика государственного управления во Франции : государственное казначейство // Сборник документов франко-российского сотрудничества.
363. Програмно-цільовий метод формування бюджету : навч. посіб. / [З. В. Перун, О. І. Романюк, Н. Н. Товста та ін.]. – К. : Унісерв, 2002. 132с
364. Прокофьев С. Е. О расширении функций органов Федерального казначейства / С. Е. Прокофьев, Л. В. Шубина // Финансы. – 2003. – № 9. – С. 20–21.
365. 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.
366. 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.

367. Проценко В. Цільове бюджетне фінансування – пріоритетний напрямок розвитку України / В. Проценко // Казна. – 2006. – № 1–2 (64). – С. 26–27.
368. Ракитський В. Зрушення на основі тісної взаємодії всіх учасників бюджетного процесу / В. Ракитський // Казна. – 2004. – № 9. – С. 20–21.
369. 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.
370. Рой О. Розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитних рахунках / О. Рой // Казна України. – 2011. – № 2. – С. 26–28.
371. Романенко Л. Забезпечення контролю за цільовим спрямування бюджетних коштів / Л. Романенко // Казна. – 2004. – № 10. – С. 23–25
372. Романів М. В. Державний фінансовий контроль і аудит : [навч.-метод. посіб.] / Романів М. В. – К. : ТОВ “НІОС”. – 1998. – С. 224.
373. Романуха А. IP-телефонія, відеоконференції та безоплатні програмні продукти / А. Романуха // Казна України. – 2010. – № :6(9). – С. 35–37.
374. Рыбалко Г. П. Зарубежный опыт управления государственным долгом / Г. П. Рыбалко // Финансы. – 2000. – № 6.
375. Рощина О. Організація роботи органів Державного казначейства з проведення операцій щодо відкриття асигнувань / О. Рощина // Казна України. – 2010. – № 2 (5). – С. 26–29.
376. Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 138–143.
377. Рудик О. Міжбюджетні трансферти в умовах сьогодення / О. Рудик // Казна України. – 2011. – № 3 (12). – С. 25–27.
378. Русін В. М. Переваги та недоліки казначейського обслуговування місцевих бюджетів / В. М. Русін // Наука й економіка. – 2008. – Вип. 3(11). – С. 65–69.
379. Русін В. М. Проблеми казначейського обслуговування бюджетів та шляхи їх вирішення / В. М. Русін // Світ фінансів. – 2013. – № 4 – С. 69–76.
380. Самойловський А. Проблемні аспекти внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту / А. Самойловський // Вісник Національного банку України. – 2001. – № 4. – С. 51.
381. Саранцев В. Н. Место аудита эффективности в сфере использования бюджетных средств / В. Н. Саранцев // Финансы. – 2010. – № 1. – С. 8–10.
382. Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Сафонова Л. Д. – К. : КНЕУ, 2001.
383. Сафонова Л. Д. Теоретичні засади управління видатками бюджету / Л. Д. Сафонова, Т. С. Невешкіна // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 100–110.
384. Свірко С. В. Облік виконання бюджету : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Свірко С. В. – К. : КНЕУ, 2004. – 290 с.
385. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : [навч. посіб.] / Свірко С. В. – К. : КНЕУ, 2004. – 380 с.
386. Сергиенко Н. С. К вопросу о сущности казначейского исполнения бюджетов / Н. С. Сергиенко // Финансы. – 2006. – № 11. – С. 30–31.
387. Сивульський М. І. Основні пріоритети бюджетного процесу / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 13–17.
388. Сидоренко Т. Казначейський контроль при здійсненні видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів / Т. Сидоренко // Казна України. – 2009. – № 1. – С. 22–24.

389. Сидоренко Т. Відомчий контроль у системі Державного казначейства України як інструмент управлінського контролю / Т. Сидоренко // Казна України. – 2009. – № 3. – С. 12–13.
390. 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.
391. Сіденко В. Р. Потенціал економічного розвитку України в контексті європейської інтеграції / В. Р. Сіденко // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 143–150.
392. 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.
393. Слухай С. В. Удосконалення формування доходів місцевих бюджетів в Україні / С. В. Слухай, О. В. Гончаренко // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 63–72.
394. Стовбчатий А. Державне казначейство у світлі різних поглядів / А. Стовбчатий, Л. Осипчук // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 11. – С. 84–86.
395. Стоян В. І. Організація фінансового контролю у системі казначейства / В. І. Стоян, О. П. Зварич // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 128–137.
396. 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.
397. Стоян В. Видатки місцевих бюджетів : проблемні питання обслуговування / В. Стоян, В. Савчин // Казна України. – 2011. – № 4. – С. 24–27.
398. Сумароков В. Н. Государственные финансы в системе макроэкономического регулирования / Сумароков В. Н. – М. : Финансы и статистика, 1996.
399. Сушко Н. Повноваження казначейських органів в контексті реалізації положень Бюджетного кодексу / Н. Сушко // Казна України. – 2011. – № 1. – С. 21–23.
400. Тентюк В. П. Державне казначейство : вектор якісних змін / В. П. Тентюк // Вісник Національного банку України. – 1997. – № 5. – С. 3–5.
401. Тентюк В. П. Українське казначейство : додаткова фінансова інституція чи державна необхідність / В. П. Тентюк // Фінанси України. – 1996. – № 7. – С. 5–10.
402. Тігова Т. Історичні аспекти виникнення та розвитку Державного казначейства / Т. Тігова, Л. Осипчук // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 2. – С. 18–22.
403. 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.
404. Тіссен У. Принципи боргової стратегії України / У. Тіссен, Д. Хоффман // Фондовий ринок. – 1999. – № 3. – С. 14–23.
405. Толуб'як В. С. Удосконалення формування доходів місцевих бюджетів / В. С. Толуб'як // Фінанси України. – 2002. – № 11.
406. Трансформаційні процеси та економічне зростання в Україні / [за ред. академіка НАН України В. М. Гейця]. – Х. : Вид-во “Форт”, 2003. – 440 с.
407. Тулика О. Міжбюджетні трансферти як головний елемент міжбюджетних відносин в Україні / О. Тулика // Казна України. – 2012. – № 4(19). – С. 18–21.
408. 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).
409. Урошкин Н. П. История государственных учреждений дореволюционной России / Урошкин Н. П. – [2-е изд.]. – М. ; 1968.

410. Федорова В. В. Совершенствование деятельности органов Федерального казначейства в условиях кризиса / В. В. Федорова // Финансы. – 2010. – № 1. – С. 17–19.
411. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні : проблеми і напрями : [монографія] / Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. ; за наук. ред. В. Федосова. – К. : ННУ, 2002. – 387 с.
412. Фінанси : навч. посіб. / [Загорський В. С., Вовчак О. Д., Благун І. Г., Чуй І. Р.]. – К. : Знання, 2006. – 247 с.
413. Фінанси : підручник ; за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К. : Знання, 2008. – 611 с.
414. Финансы ; под ред. проф. В. Родионовой. – М. : Финансы и статистика, 1992.
415. 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.
416. Форкун І. В. Основи казначейської справи : навч. посіб. / Форкун І. В., Шацька В. М., Фролова Н. Л. – Львів : Новий Світ–2000, 2006. – 516 с.
417. Форкун І. В., Фролова Н. Л. Основи казначейської справи : навч. посіб. / І. В. Форкун, Н. Л. Фролова. – Львів : Новий Світ–2000, 2011. – 477 с.
418. Фридман М. Конспект лекцій по науке о финансах / Фридман М. – Санкт-Петербург, 1910. – 12 с.
419. Хакамада И. Государственный долг : структура и управление / И. Хакамада // Вопросы экономики. – 1997. – № 4. – С. 67–80.
420. Череп А. В. Деякі аспекти управління коштами єдиного казначейського рахунку / А. В. Череп, Л. А. Чорна // Економічний простір. – 2009. – № 26.
421. Чечулин Н. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II / Чечулин Н. – Санкт-Петербург : Тип. Сената, 1906.
422. Чечуліна О. Становлення і завдання Державного казначейства України / О. Чечуліна // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 4. – С. 15–18.
423. Чечуліна О. О., Булгакова С. О. Платіжна система виконання Державного бюджету / О. О. Чечуліна, С. О. Булгакова // Банківська справа. – 1999. – № 3. – С. 29–31.
424. Чечуліна О. Основні напрями подальшого удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності бюджетів / О. Чечуліна // Казна. – 2002. – № 1. – С. 13–15.
425. Чечуліна О. Контроль органів державного казначейства при обслуговуванні бюджетів як складова фінансового контролю у бюджетній сфері / О. Чечуліна // Казна. – 2004. – № 9. – С. 8–11.
426. Чечуліна О. Роль Держказначейства у запровадженні аудиту фінансової звітності та господарської діяльності бюджетних установ / О. Чечуліна // Казна. – 2005. – № 4–5 (55). – С. 54–56.
427. Чечуліна О. О. Контроль бюджетних повноважень при виконанні бюджетів / О. О. Чечуліна // Фінанси України. – 2007. – № 6. – С. 64–68.
428. Шаварина М. П. Історія фінансів : навч. посіб. / Шаварина М. П. – Тернопіль : ТАНГ, 2002.
429. Шамрай Г. Зарахування та облік коштів єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування / Г. Шамрай // Казна України. – 2011. – № 1(10). – С. 30–35.
430. Шамрай Г. Платежі до бюджетів : правильно заповнюємо реквізити розрахункових документів / Г. Шамрай // Казна України. – 2012. – № 4(19). – С. 12–14.
431. Швець В. Я. Концептуальні підходи до вдосконалення системи міжбюджетних відносин / В. Я. Швець // Фінанси України. – 2005. – № 3. – С. 23–31.

432. Юрій С. І. Бюджетна система України : навч. посіб. / С. І. Юрій, Й. М. Бескид. – К. : НІОС, 2000.
433. Юрій С. І. Казначейська система : підручник / Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 590 с.
434. 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.
435. Якимов О. Вдосконалення механізму казначейського обслуговування державних бюджетів / О. Якимов // Казна. – 2006. – № 7–8. – С. 13–14.
436. Якимов О. Використання відкритих асигнувань розпорядниками коштів державного бюджету / О. Якимов // Казна. – 2007. – № 10–11. – С. 16–19.
437. Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов / Л. И. Якобсон. – М. : Наука, 1995. – 319 с.
438. Януль І. Є. Бюджетний процес в Україні та напрями його вдосконалення / І. Є. Януль // Фінанси України. – 2005. – № 9. – С. 25–29.
439. Веб-портал Державної казначейської служби України / <http://www.treasury.gov.ua>.
440. Веб-сторінка Федерального казначейства Росії / <http://www.roskazna.ru>.



ДОДАТКИ

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.



Рис. 2.1. 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>



Рис. 3.1. 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”

**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

**ІНФОРМАЦІЯ щодо кількості установ та організацій,
включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів
станом на 01.04.2013 р.***

Код ГУДКСУ	Найменування ГУДКСУ	Кількість установ (організацій)						Разом
		Державний бюджет	у тому числі		Місцевий бюджет	у тому числі		
			Розпоряд- ники	Одержувачі		Розпоряд- ники	Одержувачі	
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>.

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 Гусятинському районі	3507
2.	10469	34035041	Бережанська МРДГП Бережанська міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1901	УДКСУ у Бережанському районі	3507
3.	13878	34036197	Бучацька МРДГП Бучацька міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1903	УДКСУ у Бучацькому районі	3507

Продовж. додатку 6

4.	04620	34255187	Борщівська МРДГП Борщівська міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільсь- кої області	3	12073	1902	УДКСУ у Борщівському районі	3507
5.	05245	34037599	Збаразька МРДГП Збаразька міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільсь- кої області	3	12073	1906	УДКСУ у Збаразькому районі	3507
6.	09182	34038681	Козівська МРДГП Козівська міжрайонна державна податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1908	УДКСУ у Козівському районі	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 держав- на податкова інспекція Тернопільської області	3	12073	1909	УДКСУ у Кременецькому районі	3507
9	10018	34042682	ДПІ у Чортківському р-ні Державна податкова інспекція у Чортківському районі Тернопільської області	3	12073	1916	УДКСУ у Чортківському районі	3507
10	12265	34040622	ДПІ у Підволочиському р-ні Державна податкова інспекція у Підволочиському районі Тернопільської області	3	12073	1912	УДКСУ у Підволочиському районі	3507

М.п. Керівник установи (організації) _____

(підпис)

(прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер _____

(підпис)

(прізвище, ініціали)

Додаток 7

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 шістьсот 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 наслідна інспекція

(код та назва бюджетної установи)

м. Тернопіль

(найменування міста, району, області)

Вид бюджету державнийкод та назва відомчої класифікації видатків та кредитування 280 Міністерство аграрної політики Україникод 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	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
НАДХОДЖЕННЯ – усього	×	8612900	11400	8624300
Надходження коштів із загального фонду бюджету	×	8612900	×	8612900
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у т.ч.	×		11400	11400
– <i>плата за послуги, що надаються бюджетними установами</i>	250100	×	11000	11000
(розписати за підгрупами)				
– <i>інші джерела власних надходжень бюджетних установ</i>	250200	×	400	400
(розписати за підгрупами)				
– <i>інші надходження, у т.ч.</i>		×		
– <i>інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів)</i>		×		
– <i>фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування за типом боргового зобов'язання)</i>		×		
– <i>повернення кредитів до бюджету (розписати за кодами програмної класифікації видатків та кредитування, класифікації кредитування)</i>		×		
		×	*	*
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			
<i>Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм</i>	2281			
<i>Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку</i>	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			
<i>Капітальне будівництво (придбання) житла</i>	3121			
<i>Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів</i>	3122			
Капітальний ремонт	3130			
<i>Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)</i>	3131			
<i>Капітальний ремонт інших об'єктів</i>	3132			
Реконструкція та реставрація	3140			
<i>Реконструкція житлового фонду (приміщень)</i>	3141			
<i>Реконструкція та реставрація інших об'єктів</i>	3142			
<i>Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури</i>	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			
<i>Надання кредитів органам державного управління інших рівнів</i>	4111			
<i>Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям</i>	4112			
<i>Надання інших внутрішніх кредитів</i>	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.

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.

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.

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 видатків 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)

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 743
від « 4 » квітня 2013 р.

0410001

Одержано банком
«__» _____ 20__ р.

Платник ДПС у Тернопільській області

Код 01292217

Банк платника ГУДКСУ у
Тернопільській
області

Код банку
838012

Дебет
Рах. № 35219006000183

Сума
257,91

Одержувач Від. ГУДФСУ в м. Тернополі

Код 05433382

Банк одержувача ГУДКСУ
у Тернопільській
області

Код банку
838012

Кредит
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

№ 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
Відпуски за липень КЕКВ – 2250 “Видатки на відрядження”

(мета, суми в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету)

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	Нараховано за місяць			Утримано				Сума до виплати готівки	Перерахування на вкладні
	Показники	сума	разом	податок на доходи фізичних осіб	єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	профспілкові внески	інші утримання		
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.)

№ 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		30/04/13						
Клієнт 1918	УДКСУ у м. Тернополі		21:24								
Рахунок 31110031505002	м.Тернопіль		14010300						по рахунку		
Код ОП Референція	МФО	Вид док.	Номер документа	Символ	Кореспондую чий 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 (дог) 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											

Номери платіжних документів

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

*Стоян Віра Іванівна,
Русін Віктор Миколайович*

КАЗНАЧЕЙСЬКА СИСТЕМА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Навчальний посібник

Підписано до друку 07.05.2015.
Формат 70x100/16. Гарнітура Times New Roman.
Папір офсетний 80 г/м². Друк на дублюаторі.
Умов.-друк. арк. 30,22. Обл.-вид. арк. 22,77
Тираж 300 примірників. Замовлення № 05/15/1-2.

Видавець ТзОВ «Видавництво Астон»
м. Тернопіль, вул. Гайова, 8, тел. (0352) 52-71-36
Свідоцтво ТР № 28 від 09.06.2005
E-mail: Zbut@utel.net.ua, E-mail: Aston@lviv.farlep.net, <http://www.aston.lviv.ua>



Віддруковано у видавничому центрі "Вектор"
46018 м. Тернопіль, вул. Львівська, 12
тел. (0352) 40-08-12

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції
серія ТР № 46 від 07 березня 2013 р.
ФО Осадца Ю.В.