

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ  
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**КУБЛІКОВА Т.Б.**  
**КУРГАНСЬКА Е. І.**

**СИСТЕМА КАЗНАЧЕЙСТВА:  
УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ  
РЕСУРСАМИ**

Монографія

Одеса – 2015

**УДК 336.1:354.22**  
**ББК 65.261.3**  
**JEL H 61**

*Рекомендовано до друку Вченою радою Одеського національного економічного університету (Протокол № 8 від 30.06.2015 р.)*

Рецензенти:

**Пасічник Ю.В.** – академік Академії наук, д-р екон. наук, проф., декан ФЕФ Черкаського державного технологічного університету;

**Баранова В. Г.** - д-р екон. наук, проф., завідувач кафедри фінансів Одеського національного економічного університету.

**Курганська Е. І., Кублікова Т.Б.**

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

ISBN 978-617-7253-36-4

У монографії розглянуто теоретичні засади системи казначейства, досліджено вплив основних чинників на управління єдиним казначейським рахунком.

Досліджено механізм управління фінансовими ресурсами в системі казначейства. Проведено аналіз сучасного стану управління фінансовими ресурсами через систему казначейства, результати якого свідчать про необхідність запровадження комплексних заходів для вирішення проблем, пов'язаних з недостатньо ефективним управлінням наявними коштами Державного бюджету України та недосконалістю існуючої системи видатків. Проаналізовано розподіл казначейських функцій між казначейськими службами та різними державними структурами на прикладі деяких країн.

Запропоновано методичні підходи щодо управління залишками коштів на єдиному казначейському рахунку, що дозволяють вирішити питання в напрямі покриття касових розривів; ефективності використання тимчасово вільних коштів. запропоновано рекомендації щодо впровадження «Казначейського паспорту головного управління ДКСУ».

Рекомендовано для науковців, фахівців у сфері фінансів, державних службовців, економістів-практиків, аспірантів, викладачів, студентів вищих навчальних закладів.

Висловлюємо щире подяку академіку Академії наук, доктору економічних наук, професору Пасічнику Ю.В. та доктору економічних наук, професору Барановій В.Г.

© Т. Кублікова, Е. Курганська, 2015  
© ОНЕУ, 2015

<b>ЗМІСТ</b>	3
<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ</b>	5
<b>ВСТУП</b>	6
<b>РОЗДІЛ I СТАНОВЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СИСТЕМИ</b>	9
1.1. Понятійний апарат дослідження функціонування системи казначейства	9
1.2. Становлення та розвиток казначейської системи України	22
1.3. Організаційна структура казначейської системи України	33
1.4. Системи казначейств зарубіжних країн	44
<b>РОЗДІЛ II МЕХАНІЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КАЗНАЧЕЙСТВА УКРАЇНИ</b>	68
2.1. Роль казначейства в акумуляції бюджетних коштів	68
2.2. Механізм управління фінансовими ресурсами	80
2.3. Аналіз сучасного стану управління фінансовими ресурсами через систему казначейства	100
2.4. Методичні підходи щодо розрахунку ефективності функціонування ЄКР	124
<b>РОЗДІЛ III АНАЛІЗ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ</b>	136
3.1. Контроль у системі казначейства України	136
3.2. Економічний зміст єдиного казначейського рахунку	152
3.3. Аналіз залишків коштів на рахунках, відкритих на балансі Головного управління Державної казначейської служби України в Одеській області	168
3.4. Аналіз структури видатків загального фонду Державного бюджету по Одеській області	187
3.4.1. Аналіз видатків загального фонду Державного бюджету по Одеській області за відомчою ознакою	187
3.4.2. Аналіз видатків загального фонду Державного	197

бюджету за економічною ознакою	
3.4.3. Аналіз капітальних видатків Державного бюджету	203
<b>РОЗДІЛ ІV НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ</b>	
<b>МЕХАНІЗМУ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СИСТЕМИ</b>	
<b>ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТІВ</b>	212
4.1. Шляхи вдосконалення організаційно-інформаційного	212
забезпечення функціонування механізму управління	
фінансовими ресурсами	
4.2. Методика проведення моніторингу видатків в	234
казначейській системі	
4.3. Кадрове забезпечення функціонування казначейської	256
системи	
4.4. Рекомендації з імплементації зарубіжного досвіду в	263
практику функціонування системи казначейства України	
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ</b>	285
<b>ДОДАТКИ</b>	304

### **Перелік умовних скорочень:**

АІФ	автоматизована інформаційна система
АРМ	автоматизоване робоче місце
БД	База даних
ВРМ	виносне робоче місце
ГУ ДКСУ	Головне управління Державної казначейської служби України
ДКСУ	Державна казначейська служба України
ЗФ	загальний фонд
ІБ	інформаційна база
КБ	комерційні банки
КЕКВ	код економічної класифікації видатків
КФКВК	код функціональної класифікації видатків та кредитування
МСК	механізм системи казначейства
МФУ	міністерство фінансів України
СК	система казначейства
СЕП НБУ	система електронних платежів Національного банку України
СТП	система термінових переказів
СФ	спеціальний фонд
ТЄКР	технічний єдиний казначейський рахунок
ТВК	тимчасово вільні кошти
ТКР	тимчасовий касовий розрив
ЄКР	єдиний казначейський рахунок
ЄРР	єдиний реєстр розпорядників, одержувачів бюджетних коштів
ЄМ	база Єдиної мережі установ та організацій, що отримують фінансування з державного та місцевих бюджетів

## ВСТУП

В умовах політичної, і, як наслідок, економічної кризи, підвищується роль установ, які акумулюють державні фінансові ресурси та здійснюють контроль за їх цільовим використанням. Однією з таких установ є Державна казначейська служба, створення якої було викликане потребою у ефективному управлінні значними грошовими коштами.

Створення системи, яка мала б бути незацікавленою ні в викривленні даних обліку і звітності, ні в затримці платежів, ні в управлінні фінансовими ресурсами на власний розсуд - є важливою проблемою державного управління. Тому запровадження системи казначейства стає об'єктивним процесом, а покладення на органи казначейства функцій касового виконання бюджету за доходами та видатками є логічним продовженням.

Система казначейства займає визначальне місце в управлінні фінансовими ресурсами держави. Саме вона є тим головним фінансовим інститутом держави, завдяки якому суттєвих змін зазнав процес управління видатками державного бюджету.

Функціонування системи казначейства, викликало зміни у організаційних структурах та правових взаємовідносинах між усіма учасниками бюджетного процесу, що задіяні на кожній його стадії.

Практика свідчить, що в сучасних умовах органи Державної казначейської служби постають одними з найактивніших учасників у процесі управління державними та регіональними фінансовими ресурсами завдяки використанню законодавчо прийнятих механізмів та процедур виконання державного і місцевих бюджетів відповідно до вимог бюджетного законодавства.

Разом з тим, саме від ефективності таких механізмів залежатимуть потенційні можливості економічного розвитку країни.

Незважаючи на значні переваги функціонування системи казначейства, які пов'язані з більш дієвим фінансовим контролем, прозорістю виконання бюджетів, поліпшенням фінансової дисципліни, аналіз сучасного стану функціонування системи казначейства, у тому числі, її механізму показав, що ціла низка методологічних та методичних питань залишається недостатньо вирішеною та вимагає адекватного не локального, а системного розв'язання.

Зокрема, залишається невирішеними низка проблем щодо обмеженості фінансових ресурсів і відсутності ефективних механізмів управління ними у процесі касового виконання державного бюджету, які приводять до необхідності здійснення нерациональних запозичень для покриття касових розривів, що виникають у процесі виконання бюджету; втрат від невикористання тимчасово вільних державних фінансових ресурсів.

Існують певні проблеми в функціонуванні механізму управління фінансовими ресурсами в системі казначейства, які пов'язані з оперативністю, прозорістю та контролем за цільовим використанням бюджетних коштів.

Функціонування системи казначейства як інструменту управління державними коштами, багато в чому визначає якість фінансування цільових бюджетних програм, своєчасного отримання учасниками бюджетного процесу державних коштів.

Аналіз наукових праць у сфері управління державними фінансовими ресурсами показав, що дослідженням теоретичних й практичних питань побудови та функціонування системи казначейства займалися такі вчені як Булгакова С.О., Василик О.Д., Огданський М.І., Павлюк К.В., Сушко Н.І., Стоян В.І., Тентюк В.П та інші.

Доцільності участі в бюджетному процесі комерційних банків присвячено праці таких вчених як: Мороз А. М., Пуховкіна М. Ф., Савлук М. І., Токмакова В., Шамова В., та інших.

Ефективність функціонування єдиного казначейського рахунку розглядається в працях українських вчених: Макуцького Р. Т., Пасічника Ю. В, Петрашка П. Г, Ракитського В. І., Сізової М. В., Стояна В. І, Чечуліної О. О, Юрія С. І., а також зарубіжних вчених: Альера М., Амантурова Е., Демидова О., Жибера Т., Сехінашвілі К. тощо.

Розглянуті в монографії механізми, моделі й методи їхньої реалізації в системі казначейства є універсальними й придатними для використання в контролюючих установах та розпорядників бюджетних коштів другого та третього рівня, головних управліннях державних казначейських служб України обласного та районного рівнів.



# РОЗДІЛ І СТАНОВЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СИСТЕМИ

## 1.1. Концептуальні основи розвитку системи казначейства

Казначейство історично пов'язане з розвитком системи управління державними коштами та є певним інструментом у вирішенні проблем, які торкаються витрачання бюджетних коштів, поповнення бюджету, касового виконання і т.і.

Виникнення казначейства було обумовлено розвитком економічних відносин у суспільстві та необхідністю управління фінансовими ресурсами держави для виконання відповідних функцій.

Переклад і понять застосування «казна» та «казначейство» чітко визначають ту сферу фінансових відносин, де відбувається перерозподіл грошових потоків, а саме - сферу державних фінансів.

Дослідження історичних етапів розвитку казначейства [9] доводить, що процес створення казначейства бере початок за часів управління казною, коли ще не існувало чіткого розмежування між особистою власністю титулованого господаря та власністю держави. Головними завданнями казначейства, які були покладені на нього як на організаційну структуру, стає простий перерозподіл (управління) державних коштів.

З подальшим розвитком економічних відносин функції казначейства стали ускладнюватися, поглиблюватися й додаватися. Якщо на початку зародження казначейства головною функцією було перерозподілу наявних коштів, то, згодом, до цієї функції стали додаватися планування, прогнозування, оптимізація, контроль, а, власне, казначейство стало набувати певної структури з відповідними завданнями та власним механізмом.

Намагання сконцентрувати управління державними коштами у певній організаційній структурі у різних країнах та на різних етапах економічного розвитку привело до появи значної кількості таких понять як «казначейство», «казначейська система

виконання бюджету», «система казначейства» та ін., але всі ці поняття об'єднує головна функція – управління державними коштами.

Багатогранність поняття казначейство, набування ним нових рис та нових функцій, залежно від потреб організації руху грошових ресурсів держави, привело до появи різних тлумачень дефініції «казначейство».

Поняття «казначейство» (від англ. Treasury) в деяких країнах (США, Грузія, Великобританія, Франція, Україна) існує як єдине трактування і розуміється як сукупність задач, принципів, методів, економічних відносин, які складаються в результаті або процесі здійснення касового виконання бюджету, здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів та ведення бухгалтерського обліку, планових показників в розрізі кодів економічної класифікації видатків[73]. Близьким до наведеного є розуміння казначейської системи як взаємозв'язку та взаємодії економічних відносин, сукупності правил та їх застосування в процесі здійснення розрахунково-касових операцій зведення всіх коштів бюджетів усіх рівнів на єдиному рахунку [76]. У наданих визначеннях об'єднуються як теоретичний вимір, так і суто прикладне застосування цього поняття, тобто йде певне змішування теоретичного рівня та практико-прикладного. Так, якщо ми розглядаємо фінансові перерозподільні відносини, то учасниками таких відносин, з одного боку є економічні суб'єкти, на користь яких здійснюються перерозподіл сформованих коштів, а з іншого боку, суб'єктом відносин є держава, у особі казначейства, яке, згідно встановленим правилам, здійснює перерозподіл, контроль, планування, оптимізацію і т.і. сформованих коштів. При цьому предметом та задачами впливу є регулювання виникаючих фінансових відносин. Якщо розглядається суто практичне значення цієї дефініції, то предметом дослідження є методики, принципи, правила, механізм організації руху грошових коштів.

Ступінь реалізації фінансових перерозподільних відносин, які виникають на рівні управління державними коштами, свідчить про певний рівень економічних відносин у даному суспільстві, а механізм організації руху грошових коштів – про відповідність реалізації завдань, які покладені на казначейство, існуючим відносинам.

Якщо рівень такий, при якому значна частина всіх фінансових потоків держави перерозподіляється через казначейство (або відповідну державну структуру), то ми можемо вважати, що це високий ступінь централізації фінансових ресурсів та переважно державна власність (наприклад, соціалістичний устрій, де через систему Мінфіну перерозподілялось майже 100% всіх грошових потоків).

Якщо рівень реалізації таких відносин такий, при якому незначна частина фінансових ресурсів попадає у перерозподільний процес через казначейство, то ми можемо вважати, що в економічному суспільстві низький ступінь централізації фінансових ресурсів, функції, які виконує держава, значно обмежені.

У більшості сучасних держав функціонує модель державного перерозподілу, яка передбачає такий рівень перерозподільних відносин, коли існує певний паритет між централізацією та децентралізацією грошових коштів. Тобто у практичній площині через казначейство перерозподіляються такі фінансові потоки, які необхідні для виконання встановлених на законодавчому рівні державних функцій (у сучасний час це біля 40-60% грошових потоків, які перерозподілені в державний бюджет). З цієї точки зору дефініцію "казначейство" можна визначити як «інструмент» реалізації перерозподільних відносин сконцентрованих державних коштів. Законодавчо-прикладний бік таких відносин виявляється у законодавчо закріплених принципах, правилах, завданнях.

Низка авторів, розглядаючи систему казначейства, розуміють під цією дефініцією сукупність елементів, правил,

принципів, які визначають форму та зміст відносин, що виникають в процесі казначейського виконання бюджету [56]. У даному розумінні казначейство розглядається як організаційна структура, що виконує певні функції. При цьому ми не погоджуємося з тим, що сукупність елементів визначає зміст відносин. Саме зміст відносин знаходить своє втілення у сукупності елементів.

Низка авторів розглядають казначейство як суто організаційну структуру. Так, проф. Булгакова С.О. визначає «казначейство» як урядову установу, яка відає державними коштами, державним майном [10,12], а проф. Юрій С.І. та Стоян В.І. вважають «казначейство» спеціальним фінансовим органом, що має єдину централізовану систему, створену за територіальним принципом, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через міністра фінансів [156,157].

Дослідник Іванський А.Й. дає визначення «казначейства» як самостійної організаційної одиниці, яка має можливість формувати власну кадрову, господарчу та інформаційно-технічну політику, розвиваючи казначейську систему [34, с.23]. Доволі часто у дослідженнях наряду з поняттями «казначейство», «система казначейства» зустрічається поняття «казначейська система».

Так, на думку вчених Петрашко П.Г. та Сушко Н.І. казначейська система є системою управління наявними бюджетними коштами, з урахуванням діяльності державного казначейства, та означає управління наявними коштами, що обліковуються в системі казначейства, спрямоване на своєчасне отримання надходжень здійснення витрат за рахунок загального обсягу ресурсів, що містяться і на ЄКР, і поза ним (валютні рахунки в Україні та за кордоном) [107].

Науковець Сехінашвілі К. вказує, що казначейська система виконання бюджету - це система, яка однозначно зможе розв'язати дедалі важливіші проблеми, що стоять перед фінансовою системою країни, та підвищить ефективність

використання бюджетних коштів, що має на меті забезпечення фінансової стабільності системи [69, с.5,6].

Дослідник Марченко О. дотримується точки зору, що казначейство є найбільшим учасником системи електронних платежів Національного банку України, стабільність функціонування якого значною мірою визначає стабільність роботи системи електронних платежів в цілому [38,С.14,16].

Деякі дослідники розглядають дефініцію «казначейство» крізь призму управління грошовими ресурсами, не приділяючи уваги розвитку фінансових відносин. Так, Ракитський В.І. вбачає, що реалізацію функцій управління казначейства існуючим контингентом робітників можливо виконати за рахунок впровадження сучасних концепцій менеджменту, які базуються на використанні методів економіко-математичного моделювання, механізмів, інформаційних технологій, що підвищують кількісні та якісні показники діяльності [117]. Дослідник пропонує економічні моделі та концепцію організації корпоративної системи управління діяльністю казначейства, а також взяття на себе кредитних функцій. Ми не можемо погодитися з останнім пунктом, адже казначейство апріорі не може виконувати функцію кредитування (не виконуються всі класичні умови кредитування, зокрема, забезпеченість кредиту). Застосування такої функції може бути лише частковим (обмеженим) при виконанні низки законодавчо встановлених вимог.

Багатофункціональність та складна багаторівнева діяльність системи казначейства зумовила дослідження її окремих аспектів.

Вчений Макуцький Р. Т. розглядає практичні аспекти функціонування системи казначейства, власне процес казначейського обслуговування Державного бюджету та поділяє його (процес) на дві окремі системи – грошових та інформаційних потоків. За допомогою системного підходу дослідник вивчає процес казначейського обслуговування Державного бюджету як цілісну функціональну структуру, утворену шляхом хронологічного поєднання грошових та

документальних потоків, котра характеризується узгодженим функціонуванням її окремих складових. Тобто приділяє увагу практичним аспектам функціонування системи казначейства, її функціям і завданням, які регламентовані законодавством. Також Макуцький Р.Т. розглядає фінансовий менеджмент як інструмент моніторингу казначейського обслуговування державного бюджету; у практичному вимірі він є прийомом управління рухом бюджетних ресурсів та процесом фінансування з метою забезпечення реалізації функцій фінансового управління, планування, виконання бюджетного контролю в процесі казначейського обслуговування бюджету [64].

Низка авторів розглядають елементи казначейства, його функції і повноваження. Дослідниця Чечуліна О.О. обґрунтувала провідне значення такого елемента системи казначейства як ЄКР під час управління доходами та видатками бюджету. А зміст поняття «казначейської системи виконання бюджету» визначила як систему управління бюджетними коштами, що знаходяться на рахунках органів казначейства, основною метою створення якої є дотримання збалансованості державних витрат [146,149].

Дослідниця Сізова М. В. розглядає казначейський механізм обслуговування бюджетних коштів як результат пошуку оптимального розв'язання виявлених недоліків у державному управлінні фінансовими ресурсами, направлено (механізму) на забезпечення постійного контролю за їх ефективним та обов'язково цільовим використанням [70].

Вчений Пасічник Ю.В. розглядає менеджмент фінансовими ресурсами в системі казначейства[100].

Науковець Сушко Н. І. розглядає повноваження казначейських органів в контексті реалізації положень бюджетного кодексу, модель казначейського обслуговування державного бюджету, стан та особливості фінансового контролю в процесі виконання державного бюджету за видатками [129,130,137].

Дослідниця Гізатуліна Л. визначає контрольні повноваження державного казначейства щодо дотримання бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу [73]. Наведені визначення свідчать про багатогранність поняття «казначейство», набування ним нових рис та нових функцій залежно від потреб організації руху грошових ресурсів. Зазначимо, що з розвитком систем управління грошовими потоками на рівні підприємств (особливо великих корпорацій) також з'являється поняття (та відповідна служба) казначейство, як відгук на потребу у систематизованому централізованому управлінні грошовими ресурсами.

Вищевикладене дозволяє сказати, що всі наведені поняття об'єднує головна функція - управління коштами; на рівні підприємства – коштами підприємства, на рівні держави – державними коштами. Узагальнюючи наведені визначення вважаємо, що виникнення, функціонування і розвиток економічних відносин з приводу розподілу і перерозподілу сконцентрованих коштів (у тому числі державних) за встановленими правилами становить економічний зміст поняття «Казначейство». Реалізація цих відносин здійснюється на засадах сукупності принципів, завдань і правил за допомогою відповідного механізму і становить казначейську систему.

Організаційне оформлення та створення відповідного законодавчого, нормативного, інформаційного забезпечення для функціонування казначейської системи – утворює систему казначейства. На рівні держави призначенням системи казначейства є здійснення певних заходів з фінансування державних програм і закладів для реалізації функцій держави. Таким чином, система казначейства має власну структуру (апарат управління, підрозділи), законодавчо-нормативне забезпечення, інформаційну базу, механізм, функціонує на визначених принципах та за встановленими правилами, виконує відповідні функції.

Казначейську систему, як сукупність принципів, завдань і правил, можна розглядати через призму механізму організації руху фінансових ресурсів, при цьому до основоположних принципів відносяться: перерозподіл централізованих (бюджетних) коштів згідно встановленим правилам та тотальний контроль за цільовим використанням бюджетних коштів.

До інших принципів відносяться:

- принцип строковості, який полягає в тому, що виконання бюджету проводиться протягом встановленого періоду;
- принцип єдності бюджету, який означає існування в державі єдиного бюджету;
- єдність каси, що означає зарахування доходів на ЄКР та здійснення запланованих видатків з ЄКР, іншими словами централізацію фінансових ресурсів з метою здійснення ефективного контролю за їх надходженням та розподілом;
- принцип повноти виконання бюджету, який полягає в обов'язковому включенні в бюджет всіх доходів та видатків у повному обсязі;
- принцип послідовності, який зумовлений процесуальним характером дій державних органів, наявністю певної процедури з її етапами та внутрішніми закономірностями, що вимагає суворого дотримання черговості виконання дій. Від реалізації цього принципу залежить досконалість, оптимальність та ефективність процесу виконання бюджету.

Практика казначейського управління фінансовими ресурсами та організація ефективного контролю за бюджетними коштами і бюджетним процесом сформулювала як найважливішу норму бюджетного права принцип єдності каси. Згідно з останнім, усі державні кошти акумулюються в одній касі та регулюються єдиним бухгалтерським обліком, що значно посилює контроль органів казначейства над рухом готівки. При цьому в казначейській системі з'являється можливість планувати оптимальну величину використання грошових коштів через їх розподіл за термінами здійснення операцій позик та зведення до



мінімуму їх невикористаних залишків. Принцип єдності каси і єдиного бухгалтерського обліку логічно впливає із визначальної норми бюджетного права про єдність (цілісність) бюджетної системи. У свою чергу, ця норма забезпечується існуванням єдиного рахунку надходжень і платежів до бюджету та єдиної бюджетної класифікації доходів й видатків, єдністю регулювання бюджетних правовідносин, єдиною структурою бюджетної документації, вимогами надання необхідної статистичної та бюджетної інформації від одного бюджету до іншого, спільною грошовою системою та єдиною соціально-економічною політикою держави. При цьому всі державні кошти акумулюються в одній касі та регулюються єдиним бухгалтерським обліком.

Єдність каси і бухгалтерського обліку досягається через виконання державного бюджету на основі Єдиного казначейського рахунку. Тобто, ЄКР входить до системи казначейського управління фінансовими ресурсами, але функціонує завдяки механізму.

Принцип оплати рахунків установ, які утримуються за рахунок коштів бюджету, державними бухгалтерами (казначеями) і принцип повноти включення доходів та видатків до бюджетів - формують основу функціонування механізму управління фінансовими ресурсами.

Основним завданням казначейської системи є обслуговування бюджету. Її відмінність від банківської системи полягає в тому, що казначейська система концентрує в єдиній системі два потоки грошових коштів, які виникають у процесі виконання бюджету, – дохідний і видатковий – на єдиному казначейському рахунку. Казначейське виконання бюджету – це процес, що передбачає дотримання відповідних вимог, основними з яких є:

- відкриття рахунків з виконання бюджету в системі органів Державного казначейства на єдиному казначейському рахунку;

- здійснення витрат, визначених законом про Державний бюджет на відповідний бюджетний рік, у межах реальних надходжень і в терміни, що дають можливість виконати відповідну бюджетну програму та погасити державний борг;
- проведення процедур попереднього і поточного контролю під час здійснення витрат.

Функції управління державними доходами та витратами ґрунтуються на певних принципах, основними з яких є:

- принцип єдності вимог до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджету;
- принцип збалансованості, згідно з яким повноваження на здійснення витрат бюджету повинні відповідати обсягу надходжень до бюджету;
- принцип повноти включення в облік і звітність усіх операцій, пов'язаних із надходженнями та здійсненням витрат бюджету;
- принцип цільового спрямування бюджетних коштів. Бюджетні кошти спрямовуються казначейством тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями;
- принцип відповідальності учасників бюджетного процесу за вчинені ними бюджетні правопорушення.

Більшість вчених досліджували економічний розвиток казначейської системи, казначейства та його складових. Але недостатньо уваги приділено дослідженню системи казначейства, її елементів, механізму її функціонування і т.і. на сучасному етапі.

Система казначейства, окрім казначейської системи з її принципами і правилами, включає суб'єкти і об'єкти, організаційну структуру, територіальний устрій, інформаційно-технічне, організаційне та законодавче забезпечення. Механізм функціонування системи казначейства забезпечує реалізацію функцій та базується на відповідних принципах.

Структурно систему казначейства можна представити наступним чином (рис.1.1.).

До суб'єктів системи казначейства відносимо:

- державу у особі відповідних органів;
- суб'єктів господарювання, які сплачують податки та інші обов'язкові платежі, що надходять до бюджету і відповідних державних фондів;
- фізичних осіб, які сплачують податки та платежі, що надходять до бюджету і відповідних державних фондів;
- розпорядників державних коштів, які отримують грошові кошти з відповідного бюджету для виконання належних функцій, визначених державним устроєм;
- інших суб'єктів, які вносять або отримують державні кошти.

Між цими суб'єктами виникають економічні відносини з приводу концентрації та розподілу бюджетних коштів.

До об'єктів системи казначейства відносяться:

- грошові ресурси, які надходять до централізованих фондів;
- грошові ресурси, які переказуються (витрачаються) розпорядникам бюджетних ресурсів;
- ліміти, тобто залишки на бюджетних рахунках.

До системи забезпечення відносяться:

- організаційне забезпечення у вигляді відповідних структур та зв'язків між ними;
- інформаційно-технічне забезпечення у вигляді технічних методів і заходів для збору, обробки, зберігання та надання інформації з метою забезпечення інформаційних потреб користувачів;
- законодавче забезпечення у вигляді законодавчих та підзаконних актів, положень, нормативів, інструкцій та ін.

Взаємодія суб'єктів і об'єктів з урахування існуючого забезпечення відбувається за допомогою механізму системи казначейства.

В системі казначейства завдяки механізму виникають відносини:

- по-перше, між казначейством та суб'єктами підприємницької діяльності і фізичними особами щодо оплати податків;

- по-друге, всередині казначейства: відносини з приводу контролю за рухом грошових коштів між розрахунковою Палатою та відділами казначейства (отримання коштів);
- по-третє, казначейство розподіляє фінансові ресурси між розпорядниками бюджетних коштів. Суб'єкти можуть бути зовнішні (платники і отримувачі) та внутрішні (відділення, відділи, підрозділи), які організують роботу за допомогою казначейського механізму.

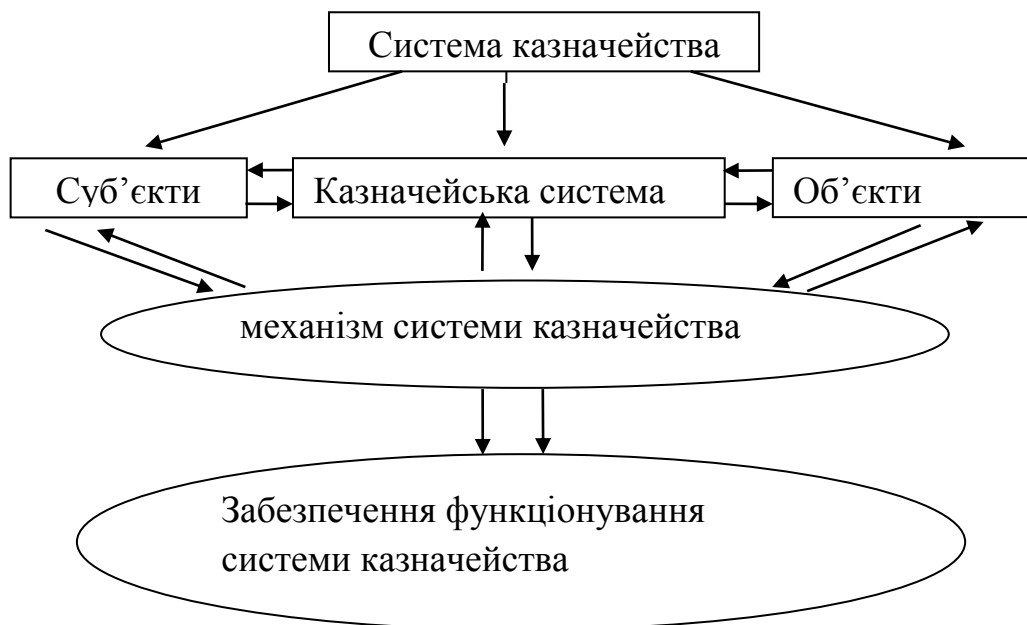


Рис.1.1. Складові системи казначейства  
(Складено самостійно)

Організаційне забезпечення розглядається як взаємопов'язана сукупність внутрішніх структурних служб і підрозділів системи казначейства, які забезпечують розробку і прийняття управлінських рішень щодо окремих напрямів фінансової діяльності та несуть відповідальність за результати цих рішень. До оргструктур відносяться відділи, управління, підрозділи тощо, які виконують встановлені посадовими

інструкціями функції. У сукупності вони становлять казначейську службу. Наприклад, юридичне управління та його підрозділи забезпечують дотримання бюджетної дисципліни, виконання бюджету та проведення платежів згідно законодавства, перевірку договорів, фінансових зобов'язань, відстоювання казначейства в судових органах і т.і. Департамент видатків державного бюджету забезпечує контроль за цільовим використанням коштів, департамент консолідованої звітності-відповідає за своєчасне виконання звітності і т.і.

Інформаційно-технічне забезпечення – це сукупність організаційних і технічних методів й заходів для збору, обробки, зберігання та надання інформації з метою забезпечення інформаційних потреб користувачів. Основа інформаційного забезпечення - інформаційна база (ІБ), під якою розуміємо сукупність впорядкованої інформації для використання при функціонуванні автоматизованої інформаційної системи (АІС).

Вчений Пасічник Ю.В. розглядає менеджмент фінансовими ресурсами в системі казначейства[169]. Проф. Юрій С.І. дає визначення АІС як сукупності інформації, економіко-математичних моделей і методів, технічних, програмних і технологічних засобів, призначених для обробки інформації та прийняття управлінських рішень[157, с.625].

Науковець Стоян В.І. виділяє СУБД - потужну систему управління базами даних, яку використовують для формування і ведення бази даних, а також яка надає засоби для обробки інформації, наприклад, пошук, сортування даних. Застосування СУБД дає змогу забезпечити базу даних необхідними властивостями, модифікувати дані, не порушуючи цілісність [156,157]. Можливим є виділення позамашинної інформаційної бази, тобто такої, яку казначей сприймає без застосування обчислювальної техніки, наприклад, сигнали, повідомлення, документи; та машинної (внутрішньої) інформаційної бази, яка сприймається та фіксується на електронних носіях. Інформація, яка структурується та систематизується, включає в

себе: єдину систему класифікації і кодування економічних показників; інформацію щодо використання для наступного розв'язання функціональних задач; документацію і раціоналізацію документообігу; методичні та інструктивні матеріали для введення документів. Систему казначейства можна розглядати як самостійну систему з відповідними елементами, механізмами, організаційною структурою, функціями, а також як складову частину іншої системи. Ми вирізняємо систему казначейства як самостійну організаційну одиницю, яка формує власну кадрову, господарчу, інформаційно-технічну політику розвитку казначейської системи, яка має власні методи, прийоми, важелі тощо. В Росії, наприклад, касове виконання бюджетів забезпечують органи казначейства, в США - Міністерство фінансів, адміністративно-бюджетне управління та мережа федеральних агентств, у Франції (шлях розвитку якої взяли за приклад при побудові системи казначейства в Україні) - бюджетне управління у складі Міністерства у справах фінансів, промисловості та економіки [10,12,57,102].

## **1.2. Особливості становлення та розвитку казначейської системи**

Зародження традиції державного скарбу беруть початок за часів Київської Русі, яка з кінця IX до другої половини XI століть перетворилась в одну з найбільших і могутніших держав середньовічної Європи. Одним із перших прообразів вітчизняного казначейства можна вважати княжу казну, яка з плином часу набувала більш розвинених форм і державну значимість.

По мірі розвитку економічних відносин удосконалювалась система органів центрального управління.

Казначейство як спеціальний державний фінансовий орган, що здійснює касове виконання державного бюджету, було засновано 1822 року, коли у складі міністерства фінансів Росії було створено Департамент державного казначейства. Йому були

підпорядковані місцеві органи-губернські та повітові казначейства. Усі зібрані казначейською системою доходи записувалися на єдиний рахунок у Державному банку.

З розпадом СРСР у 1991 році в Україні почалося розбудовування ринкової економіки, що зумовлювало перехід від єдиного банку (як при радянській економіці) до дворівневої системи: Центральний банк та економічно самостійні комерційні банки.

Радянська практика касового виконання державного бюджету була розрахована на систему єдиного банку і не задовольняла потребам ринкової економіки, тому що Центральний банк після 1993 року відповідав лише за розмір емісії, а економічно самостійні комерційні банки здійснювали операції у межах залучених коштів і банківського капіталу. Бюджетні кошти були зосереджені у недержавних банках, що призвело до послаблення контролю за обліком бюджетних коштів.

На цьому підґрунті Указом Президента України від 27.04.1995 року «Про Державне казначейство України» було утворено Державне казначейство України (далі – ДКУ), на яке було покладено виконання касового виконання бюджетів усіх рівнів та управління бюджетними коштами. Першочерговим завданням Казначейства стало впорядкування використання державних коштів, сконцентрувати їх на найважливіших напрямках соціального та економічного розвитку суспільства.

Застосування казначейської системи касового виконання бюджетів мало позитивний вплив на реалізацію положень БКУ та закону України про державний бюджет України на відповідний рік, це досягалося шляхом застосування єдиних підходів і вимог до виконання бюджетів та складання звітності. Перехід на казначейське обслуговування бюджетів дозволив 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.

Розглянемо хронологію становлення та розвитку казначейського обслуговування державного бюджету (Табл.1.3). У 1995-1996 роках було створено Державну казначейську службу, що мала 3-ри рівні: 1) центральний апарат; 2) управління в областях, містах Києві та Севастополі; 3) відділення у містах обласного підпорядкування, районах в областях. З липня 1997 року почався поступовий перехід від відомчого фінансування видатків ДБ до оплати рахунків розпорядників та одержувачів коштів ДБ за надані їм товари та послуги на підставі поданих підтвердних документів. На кінець 1997 року 45% операцій з виконання ДБ уже здійснювалося через органи ДКУ. Це дало змогу втілити у життя контрольні функції ДКУ на стадії здійснення платежу.

З 1998 року в Україні запроваджено нову бюджетну класифікацію – скасовані розділи, глави та статті, введено відомчу, функціональну та економічну класифікацію видатків, введено новий План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Протягом цього ж 1998 року завершився остаточний перехід всіх установ та організацій, що отримували фінансування з ДБ, на казначейське обслуговування та здійснено переведення позабюджетних коштів бюджетних установ та організацій, що отримують фінансування з ДБ.

У 1999 році ДКУ ввійшло до системи електронних платежів НБУ, став учасником системи електронних платежів (далі – СЕП) НБУ. Завдяки цьому почала діяти повнофункціональна казначейська система касового виконання ДБ, що дозволило у 2000 році консолідувати всі кошти ДБ на рахунках ДКУ, відкритих у НБУ.

З 2001 року ДКУ перестало бути просто клієнтом НБУ, а змінило свій статус на учасника СЕП НБУ. На обслуговування до ДКУ було переведено кошти державних цільових фондів – Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування



України на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань і Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, замовленими народженням та похованням.

Зміна статусу ДКУ дозволила:

- значно скоротити терміни проходження платежів;
- прискорити обіг бюджетних коштів;
- автоматично відображати у бухгалтерському обліку здійснені операції, використовуючи інформацію з єдиної бази даних ДКУ;
- складати щоденну оперативну звітність по обліку доходів Державного бюджету, що до цього часу надавалося винятково НБУ (НБУ надавав звіт через 2-3 дня після здійснення операції);
- забезпечити єдність підходу та достовірність відображення операцій з виконання бюджету[94].

Важливим етапом стало запровадження у 2001 році обліку зобов'язань розпорядників коштів ДБ в органах ДКСУ. Порядком обліку зобов'язань розпорядників коштів бюджету в органах Державного казначейства, затвердженого наказом ДКУ від 19.10.2000 №103 визначалось, що зобов'язання - це відповідальність розпорядника коштів бюджету як споживача товарів, робіт, послуг, що виникає із договорів (угод, замовлень), згідно з якими він повинен сплатити належну суму виконавцю за умов реалізації цих договорів. Введення такого обліку зобов'язань дозволило посилити контроль за дотриманнями розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань у межах бюджетних асигнувань та вдосконаленню механізму використання бюджетних коштів.

2001 рік став також роком прийняття БКУ, яким було встановлені повноваження ДКУ щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства та встановлено відповідальність за порушення діючого бюджетного законодавства.

У 2002 році розпочато роботу по запровадженню єдиної транзакційної системи «Казна», завдяки чому всі операції

бюджету, а саме облік планових показників, облік доходів, облік зобов'язань, касові операції, заборгованість знайшли своє відображення у єдиній системі бухгалтерського обліку, що дозволяло здійснювати своєчасний та якісний аналіз результатів виконання ДБ.

Цього ж року переведено на казначейське обслуговування місцеві бюджети.

З 2003 року важливим моментом розвитку казначейської системи стало запровадження ДКУ системи управління Єдиним казначейським рахунком (далі – ЄКР) – модель 4 «К».

З 2004 року органи ДКУ перейшли на 8-му модель обслуговування кореспондентського ЄКР в НБУ.

ДКУ було реорганізовано у 2005 році шляхом перетворення із системи органів виконавчої влади в урядовий орган державного управління при МФУ.

Протягом 2005-2006 років на базі органів ДКУ було проведено експеримент щодо переходу від виділення асигнувань до погашення зобов'язань розпорядників коштів ДБ. Цей експеримент проводився на самих органах ДКУ як розпорядниках бюджетних коштів. Зміст експерименту полягав у тому, що спочатку територіальні органи ДКУ реєстрували свої зобов'язання, дані про них консолідувалися та відправлялися на центральний рівень до ДКУ.

На підставі цих даних ДКУ здійснювало виділення асигнувань з загального фонду ДБ по органам ДКУ. Цим експериментом було показано позитивні моменти щодо економного та ефективного витрачання коштів ДБ – кошти не відволікаються на рахунках до моменту коли в них з'явиться потреба, а виділяються уже по факту настання зобов'язання розпорядника по платі за товари та послуги.

Цей експеримент дозволив у 2006 році запровадити перехід від перерахування фінансування бюджетним установам до відкриття асигнувань. Відкриті асигнування – це право, надане головним розпорядникам та розпорядникам бюджетних коштів

нижчого рівня, щодо розподілу виділених асигнувань загального та спеціального фондів ДБ підвідомчим установам (одержувачам бюджетних коштів) та використання бюджетних асигнувань з урахуванням прийнятих зобов'язань. Тобто при підготовці пропозицій на відкриття асигнувань для головних розпорядників бюджетних коштів ДКУ враховувалося фактичне забезпечення ресурсами ЄКР (виконання дохідної частини ДБ) та затверджені розписом ДБ помісячні бюджетні асигнування. Фактично кошти на рахунках розпорядників та одержувачів коштів ДБ по загальному та спеціальному (в частині інших надходжень) фондах ДБ відсутні.

Проте відкриті асигнування дозволяють, за умови виникнення бюджетного зобов'язання у розпорядника/одержувача бюджетних коштів, в момент здійснення оплати залучати кошти ЄКР на реєстраційні рахунки цих установ, завдяки чому й досягається ефективно витрачання бюджетних коштів без відволікання зайвих ресурсів з ЄКР.

Цього ж 2006 року органи ДКУ стали урядовим органом, відбулася реорганізація системи, в роботу введено автоматизовані системи казначейського обліку АС «Казна-Доходи» та АС «Казна-Видатки», що дозволило перейти на значно вищий рівень в забезпеченні безперебійного функціонування єдиної бази даних по виконанню бюджетів.

У 2007 році розпочалася реформа системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління з прийняттям Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, основними напрямками якої стали: модернізація системи бухгалтерського обліку в секторів державного управління; удосконалення системи фінансової та бюджетної звітності; створення уніфікованої організаційно-інформаційної облікової системи.

Закріплено законодавчо право ДКУ за погодженням з МФУ залучати на поворотній основі кошти ЄКР для покриття ТКР МБ, ПФУ та для надання середньострокових позик місцевим

бюджетам. Це надання коштів здійснюється на поворотній основі, але, що найбільш важливо, безвідсотково. [33 с.42]

З 2008 року органами ДКУ проведено роботу по формуванню Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (далі – ЄРР) , що дозволило сформувати базу Єдиної мережі установ та організацій, що отримують фінансування з державного та місцевих бюджетів (далі – ЄМ). Введення унікального реєстраційного коду розпорядника коштів дозволяє на сьогодні здійснювати жорсткий контроль за дотриманням бюджетного законодавства та не допущення можливості одночасного утримання установи з бюджетів різних рівнів. Цей унікальний реєстраційний код також використовується при кодуванні реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

2010 року був прийнятий новий БКУ, яким була введена нова функція для ДКУ – погодження призначення на посади та звільнення з посад головних бухгалтерів бюджетних установ та здійснення оцінки їх діяльності. Слід зазначити, що редакцією БКУ від 28.12.2014 таке погодження було скасовано. БКУ було встановлено повноваження ДКУ щодо контролю за :

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;
- бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;
- відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням [10].

З метою оптимізації центральних органів виконавчої влади, наприкінці 2011 року ДКУ реорганізувалося в Державну казначейську службу України та отримало статус відповідального виконавця бюджетних програм за Кодом програмної класифікації видатків (далі – КПКВК) 3504 «Державна казначейська служба України».

У 2014 році ДКСУ введено автоматизовану систему (далі – АС) обліку казначейського виконання бюджетів АС «Казна» з підсистемою АС Є-Казна, яка створена на основі АС «Казна-Доходи» та системі віддаленого доступу ВЕБ «Клієнт казначейства». Використання головної книги АС «Казна-Доходи» забезпечує єдине середовище бухгалтерського обліку і дозволяє вести єдину облікову політику виконання як дохідної, так і видаткової частини бюджетів всіх рівнів.

Перехід на нову систему виконання бюджету за видатками забезпечив касове виконання бюджету за видатками. МФУ взяло на себе здійснення функції обліку видатків. Потреба в новій системі виконання бюджету за видатками, більш досконалій, яка б відповідала вимогам сьогодення.

Відсутність єдиної бюджетної класифікації та Плану рахунків унеможливлювали ведення обліку видатків в розрізі кодів економічної класифікації та відображення відповідних операцій в Плані рахунків. Це спонукало до запровадження нової бюджетної класифікації та Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевого бюджетів, а також казначейської системи виконання бюджету за видатками та завершення переведення на казначейську систему виконання бюджету міністерств та відомств.

Подальший розвиток системи казначейства удосконалювався, насамперед завдяки новим підходам та методам управління фінансовими ресурсами, зміні статусу системи електронних платежів, переведенню на казначейське обслуговування позабюджетних коштів розпорядників всіх рівнів, запровадженню касового обслуговування місцевих

бюджетів (в порядку експерименту), консолідації всіх коштів на ЄКР.

Запровадження обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та казначейського обслуговування місцевих бюджетів та їх розпорядників за доходами, видатками, перерахування трансфертів. Завершення переходу на 8-у модель обслуговування кореспондентського рахунку дозволило поєднати переваги діючої системи електронних платежів і можливості системи термінових переказів для управління ЄКР.

Велика концентрація фінансових ресурсів та їх висока обіговість потребують пильного контролю за управлінням фінансовими ресурсами та відкривають можливості для удосконалення механізму управління фінансовими ресурсами в системі казначейства та використання тимчасово вільних коштів з метою подальшого покриття касових розривів.

Впровадження експериментів в системі казначейства надало можливість пошуку нових більш досконалих методів управління фінансовими ресурсами.

Введення нової програми «АС-КАЗНА», реформування системи бухобліку в секторі держу правління, відкриття гарячої консультаційної лінії, додатку до видання «Все про бухгалтерський облік» - «Казначей», 27 веб-сайтів ГУ ДКУ в областях, АР Крим, у м. Севастополі та Києві, реорганізація Державного казначейства в Державну казначейську службу України – все це та інше говорить про неупинний розвиток удосконалення, адаптацію та реформування системи казначейства.

Таблиця 1.1

## Періодизація розвитку системи казначейства України

Період, рік	Характерні ознаки	Проблеми	Заходи
1992-1995	Становлення	Відсутність на державному рівні органу, який може виконувати функції щодо касового виконання бюджету, контролю за цільовим використанням бюджетних коштів	Створення тривірневої структури органів казначейства. Перехід на нову систему виконання бюджету за видатками. Здійснення МФУ функції обліку видатків.
1996-1998	Розвиток	Потреба в новій системі виконання бюджету за видатками, відсутність єдиної бюджетної класифікації, Плану рахунків.	Запровадження казначейської системи виконання бюджету за видатками. Завершення переведення на казначейську систему обслуговування бюджету міністерств, відомств. Запровадження нової бюджетної класифікації та Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевого бюджетів.
1999-2004	Удосконалення	Необхідність забезпечення та переведення на касового обслуговування місцевих бюджетів в систему казначейства. Велика концентрація фінансових ресурсів та їх велика	Переведення на казначейське обслуговування позабюджетних коштів установ. Запровадження касового обслуговування місцевих бюджетів (в порядку експерименту). Надання ДКУ статусу учасника СЕП НБУ. Консолідація коштів на ЄКР. Запровадження обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, казначейського

		обіговість потребує удосконалення підходів та методів до їх управління.	обслуговування місцевих бюджетів, їх розпорядників за доходами, видатками, перерахування трансфертів. Завершення переходу на 8-у модель обслуговування кореспондентського рахунку, яка поєднала переваги діючої СЕП і можливості системи термінових переказів для управління ЄКР.
2005-по теперішній час	Реформування	Пошук нових механізмів управління фінансовими ресурсами в системі казначейства.	Проведення експерименту з запровадженням нового механізму обслуговування розпорядників бюджетних коштів держбюджету. Органи казначейства стали урядовим органом, відлення - управліннями. Введення програми «АС-КАЗНА». Реформування системи бух. обліку в секторі держуправління. Відкриття гарячої консультативної лінії, додатку до видання «Все про бухгалтерський облік» - «Казначей», 27 веб-сайтів ГУ ДКУ в областях, АР Крим, у м. Севастополі, Києві. Реорганізація ДКУ в ДКСУ.

\* Складено на основі даних ДКСУ [165]



Архітектурно, облік видатків бюджетів оснований на ведені системи картотек первинних документів розпорядників бюджетних коштів (розписів планів асигнувань, кошторисів, зобов'язань, платіжних документів, та ін.), з наступним відображенням в головній книзі, згідно методик ДКСУ. Завдяки інтегрованому обліковому середовищу в АС Є-Казна з'явилась можливість формування достовірних і оперативних звітів (оперативні звіти були не доступні у АС «Казна-Видатки»), для прийняття управлінських рішень по виконанню державного та місцевих бюджетів.

Слід зазначити, що не всі установи, включені до ЄРР обов'язково включаються до ЄМ, виняток складають; одержувачі бюджетних коштів, які не кожного року отримують підтримку з ДБ, проте з ЄРР не вилучаються; та розпорядники бюджетних коштів, що знаходяться у процесі ліквідації. Особливістю формування мережі є також той факт, що деякі розпорядники бюджетних коштів включаються до мережі за різними кодами відомчої класифікації, наприклад – Департамент соціального захисту населення Одеської обласної державної адміністрації, що отримує фінансування від 3-х головних розпорядників бюджетних коштів: Міністерства соціальної політики України за програмами соціального захисту населення, Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України за програмами ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій та Одеської обласної державної адміністрації на утримання та забезпечення діяльності Департаменту та його структурних одиниць.

### **1.3. Організаційна структура казначейської системи України**

Згідно до Указу президента від 27 квітня 1995 року №335 «Про Державне казначейство України» ДКУ було створено при МФУ. Державне казначейство України розглядається як самостійна організаційна одиниця, що формує власну кадрову,

господарську, інформаційно-технічну структуру розвитку казначейської системи. Організаційна структура системи казначейства може складатися з центрального, казначейських управлінь обласного значення та територіальних відділень.

Відповідно до свого адміністративно-територіального розміщення може мати три рівні: центральний, обласний, районний. Наприклад, структура системи казначейства України має вигляд, який демонструє рис.1.2.

Водночас, за типовою структурою, на прикладі Державної казначейської служби України (ДКСУ), можна виділити наступну схему, яку зображено на рис.1.3.

Структура і роль системи казначейства, принципи її організації в окремих країнах визначаються історичними і культурними особливостями, а також економічною ситуацією та розподілом повноважень між різними органами державної влади.

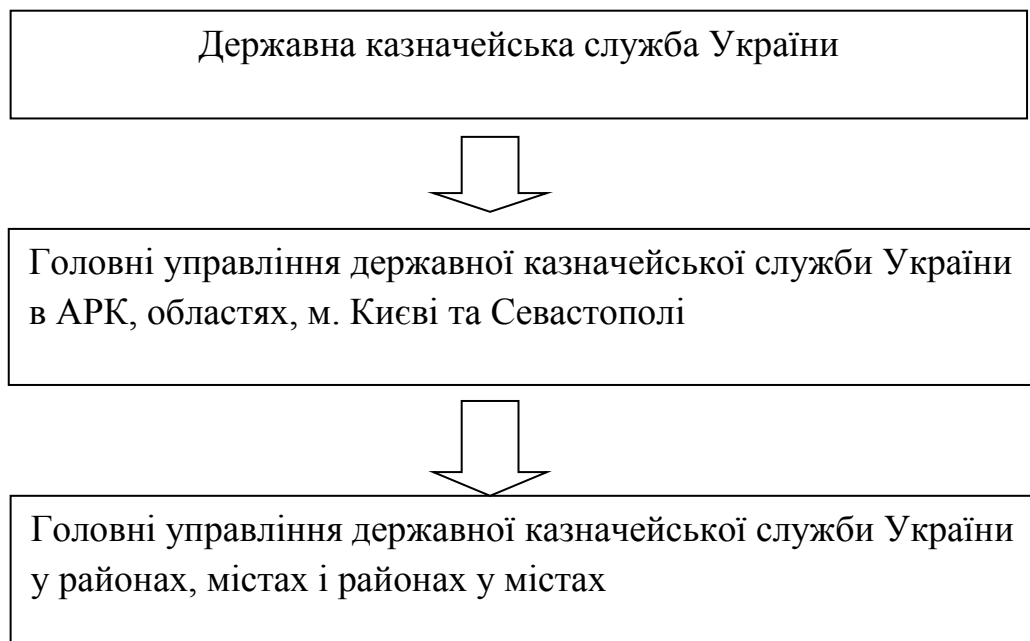


Рис. 1.2. Загальна структура Державної казначейської служби України

*\* Складено на основі даних ДКСУ [165]*

З розвитком економічних відносин, змінювались функції системи казначейства. Історично склалося, що спочатку система

казначейства виконувала декілька функцій: збереження багатства, карбування монет, накопичення платежів і державних виплат. Одночасно зі збільшенням завдань казни, функції дещо трансформувалися й видозмінювалися з урахуванням національних особливостей діяльності, обов'язки скасовувались. Війни зменшували багатства, казначейські структури розширювали свої функції шляхом здійснення випуску внутрішніх і зовнішніх зобов'язань, розширенням фінансових монополій-дозволили приймати їх акції, виникнення банків призвели до відповідних трансформаційних змін в системі казначейства.

Функції виділяють за доходами та видатками (табл.1.1).

На думку Петрашко П.Г., розглядаючи особливості касового виконання бюджету за видатками на прикладі системи казначейства в Україні, казначейство за процедурами виконання держбюджету на перших етапах впровадження казначейських функцій пристосовувалося до діючої на той час системи взаємовідносин між Міністерством фінансів України, головними розпорядниками бюджетних коштів та НБУ і банками із застосуванням певних особливостей:

- рахунки, через які здійснювався рух бюджетних коштів, відкривалися в установах банків на ім'я органів ДКСУ;
- видатки бюджетних установ проводились через їхні рахунки, відкриті в органах ДКСУ згідно з мережею, представленою розпорядниками коштів бюджетного рівня[36,с.175]

Здійснення функцій в процесі казначейського обслуговування бюджетів за видатками, як вважає Петрашко П.Г, ґрунтується на принципі функціонування ЄКР, що забезпечує:

- можливість оперативної мобілізації коштів, які впродовж дня надходять на рахунки та використання їх для проведення бюджетних видатків;
- надання органам законодавчої та виконавчої влади інформації про здійснені на ЄКР операції ;
- оптимальні можливості для прийняття представниками

законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень про забезпечення ефективного використання бюджетних коштів[36,с.180].

Сьогодні на Державну казначейську службу України покладено виконання наступних основних функцій:

- здійснення касового виконання державного бюджету та бюджетів самоврядування за доходами та видатками;
- управління фінансовими ресурсами державного бюджету;
- здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів;
- здійснення обліку, обслуговування та погашення зовнішнього і внутрішнього боргу держави;
- здійснення розмежування загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя;
- здійснення оплати рахунків за дорученням розпорядників бюджетних коштів відповідно до чинних нормативних актів. При цьому казначейство не несе відповідальності за зобов'язаннями, прийнятими розпорядниками бюджетних коштів;
- здійснення стягнення належних державному бюджету коштів по взаєморозрахунках між бюджетами;
- забезпечення роботи інформаційно-обчислювальної системи;
- управління поточними залишками казначейських рахунків з метою отримання доходів та зарахування їх до загального та спеціального фондів державного бюджету[19].

Система казначейства передбачає здійснення функцій контролю за цільовим спрямуванням коштів державного бюджету та управління наявними коштами, які консолідуються на єдиному казначейському рахунку. Він об'єднує систему рахунків, що діють в єдиному режимі та через які казначейська система проводить операції за доходами та видатками бюджетів усіх рівнів.

Це дає можливість в режимі реального часу отримувати інформацію про рух та наявність коштів на ЄКР як результат здійснення операцій на всіх його рахунках [68,96].

Діючий у системі казначейства порядок відкриття та функціонування рахунків для обслуговування бюджетів, а також розпорядників та одержувачів бюджетних коштів дозволяє концентрувати бюджетні кошти держави на централізованому єдиному рахунку, проводити електронні міжбанківські розрахунки у децентралізованому режимі та відображати їх в системі казначейства.

Так, в системі казначейства України акумулюються надходження доходів та здійснюються видатки з єдиного казначейського рахунку; в системі казначейства Росії - з єдиного рахунку; фінансові ресурси системи казначейства Франції відображаються на єдиному казначейському рахунку, який вважається загальним бюджетним; Фінансове агентство системи казначейства Німеччини здійснює управління фінансовою ліквідністю єдиного казначейського рахунку [116,132,134].

Слід зазначити, що з 2008 року органами ДКУ проведено роботу по формуванню Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (ЄРР), що дозволило сформувати базу Єдиної мережі установ та організацій, що отримують фінансування з державного та місцевих бюджетів(ЄМ). Введення унікального реєстраційного коду розпорядника коштів дозволяє на сьогодні здійснювати жорсткий контроль за дотриманням бюджетного законодавства та не допущення можливості одночасного утримання установи з бюджетів різних рівнів.

Цей унікальний реєстраційний код також використовується при кодуванні реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Так, наприклад, дані щодо кількості установ та організацій, включених до ЄРР по ГУ ДКСУ представлено в дод. А.

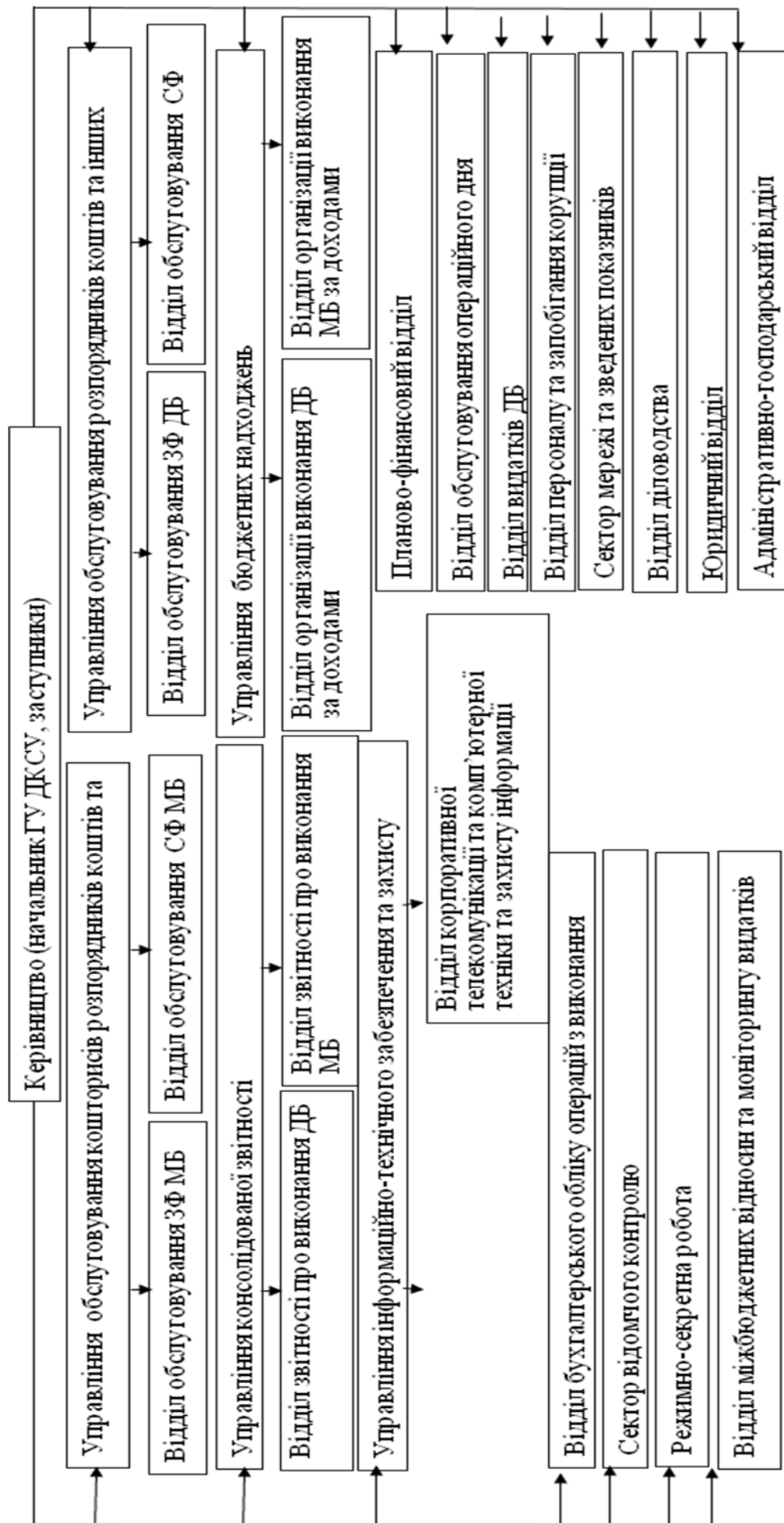


Рис. 1.3. Типова структура ГУ ДКСУ АРК, областях, м. Києві, Севастополі

\* Складено на основі даних ДКСУ [165]

Таблиця 1.2

## Функції системи казначейства за доходами і видатками

№	Функції за доходами	Функції за видатками
1	Встановлюють порядок відкриття та відкривають рахунки в національній валюті в головних управліннях Державної казначейської служби та ДСК для зарахування до державного бюджету доходів та інших надходжень	Відкривають в головних управліннях ДСК та ДСК рахунки для здійснення операцій з виконання бюджетів;
2	Здійснюють розподіл платежів між ЗФ та СФ державного бюджету, між державним і місцевими бюджетами та державними цільовими фондами та перераховують за належністю розподілені кошти	Здійснюють операції на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів
3	Формують розрахункові документи і проводять повернення платежів	Обліковують зобов'язання та фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів коштів
4	Формують розрахункові документи, проводять відшкодування ПДВ на підставі висновків органів Державної податкової служби	Ведуть бухгалтерський облік планових показників та видатків бюджетів у розрізі кодів бюджетної класифікації за видатками
5	Здійснюють відрахування дотацій відповідним місцевим бюджетам	Складають періодичну та річну звітність за видатками відповідно до кодів бюджетної класифікації

6	Ведуть бухгалтерський облік платежів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів у розрізі кодів бюджетної класифікації	Подають періодичну та річну звітність за видатками відповідно до кодів бюджетної класифікації зовнішнім і внутрішнім користувачам
7	Установлюють порядок складання та складають оперативну, місячну, квартальну та річну звітність про виконання державного бюджету за доходами та іншими надходженнями	Виконують платіжні документи розпорядників та одержувачів бюджетних коштів
8	Надають інформацію про виконання державного бюджету за доходами та іншими надходженнями органам стягнення	Здійснюють контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами. За умови виявлення причин, які протирічать здійсненню платежу, проводять відмову у його оплаті

*\* Складено на основі даних ДКСУ [165]*



На регіональному рівні станом на 31.12.2014 до ЄРР по Одеській області включено 3318 установ, з них по ДБ – 836 установи (715 розпорядників та 121 одержувач), по МБ – 2482 установи (1760 розпорядників та 722 одержувача) (Рис.1.4):

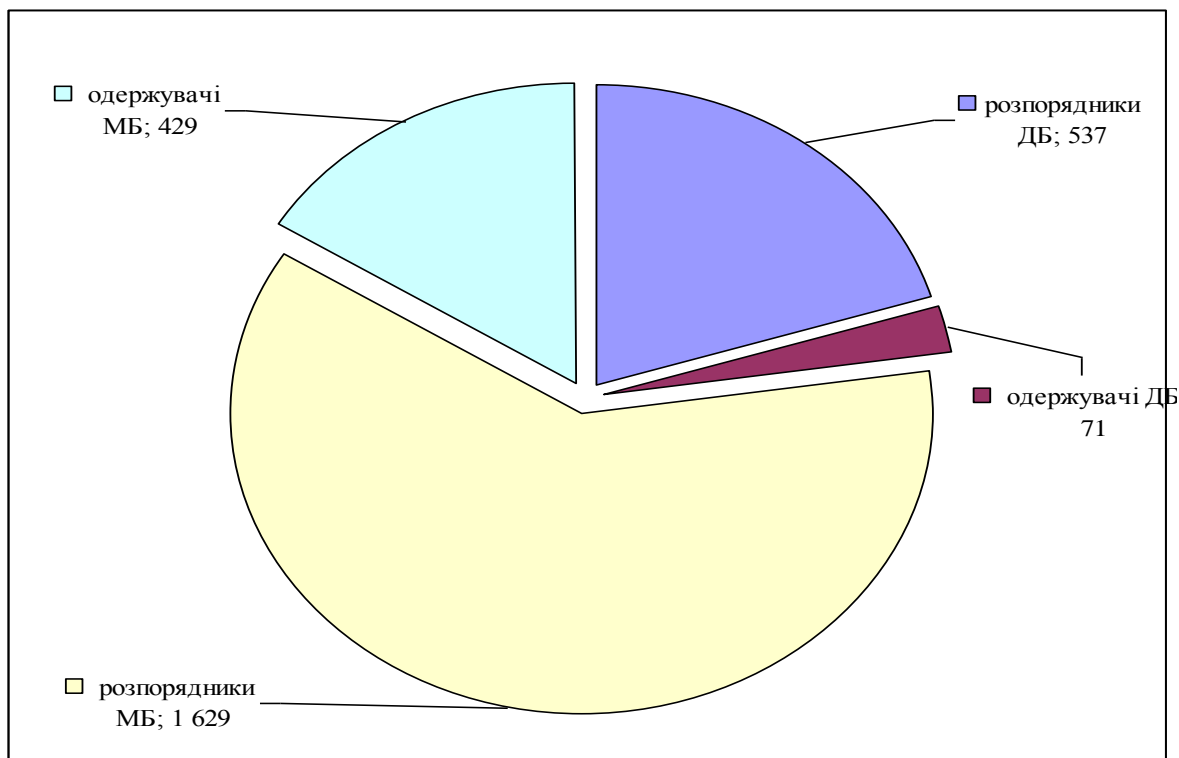


Рис.1.4. Структура розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, включених до ЄР

*\* Складено на основі даних ДКСУ [165]*

Представлена на рис.1.4. структура розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, включених до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів по Одеській області станом на 31.12.2014; по Україні Одеська область займає 7-ме місце по кількості обслуговуваних установ, при цьому має найбільшу територію та найбільшу відстань між крайніми точками області.

Важливою зміною 2010 року став прийнятий новий БКУ, яким була введена нова функція для ДКУ – погодження призначення на посади та звільнення з посад головних бухгалтерів бюджетних установ та здійснення оцінки їх

діяльності. Проте, редакцією БКУ від 28.12.2014 таке погодження було скасовано. БКУ було встановлено повноваження ДКУ щодо контролю за :

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;
- бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;
- відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням [10].

З метою оптимізації центральних органів виконавчої влади, наприкінці 2011 року ДКУ реорганізувалося в Державну казначейську службу України та отримало статус відповідального виконавця бюджетних програм за Кодом програмної класифікації видатків (далі – КПКВК) 3504 «Державна казначейська служба України».

У 2014 році ДКСУ введено автоматизовану систему (далі – АС) обліку казначейського виконання бюджетів АС «Казна» з підсистемою АС Є-Казна, яка створена на основі АС «Казна-Доходи» та системі віддаленого доступу ВЕБ «Клієнт казначейства». Використання головної книги АС «Казна-Доходи» забезпечує єдине середовище бухгалтерського обліку і дозволяє вести єдину облікову політику виконання як дохідної, так і видаткової частини бюджетів всіх рівнів. Архітектурно, облік видатків бюджетів заснований на веденні системи картотек первинних документів розпорядників бюджетних коштів (розписів планів асигнувань, кошторисів, зобов'язань, платіжних документів, та ін.), з наступним відображенням в головній книзі, згідно методик ДКСУ.

Завдяки інтегрованому обліковому середовищу в АС Є-Казна з'явилась можливість формування достовірних і оперативних звітів (оперативні звіти були не доступні у АС «Казна-Видатки»), для прийняття управлінських рішень по виконанню державного та місцевих бюджетів. Наприклад, станом на 31.12.2014 до мережі розпорядників та одержувачів коштів Державного та місцевих бюджетів включено 63 042 установи, з них по Одеській області – 2 808 установ, що складає 4% від загальної кількості установ (Дод.В). За кількістю установ, включених до мережі по ДБ, Одеська область також займає 7-ме місце серед областей України(Рис.1.5)

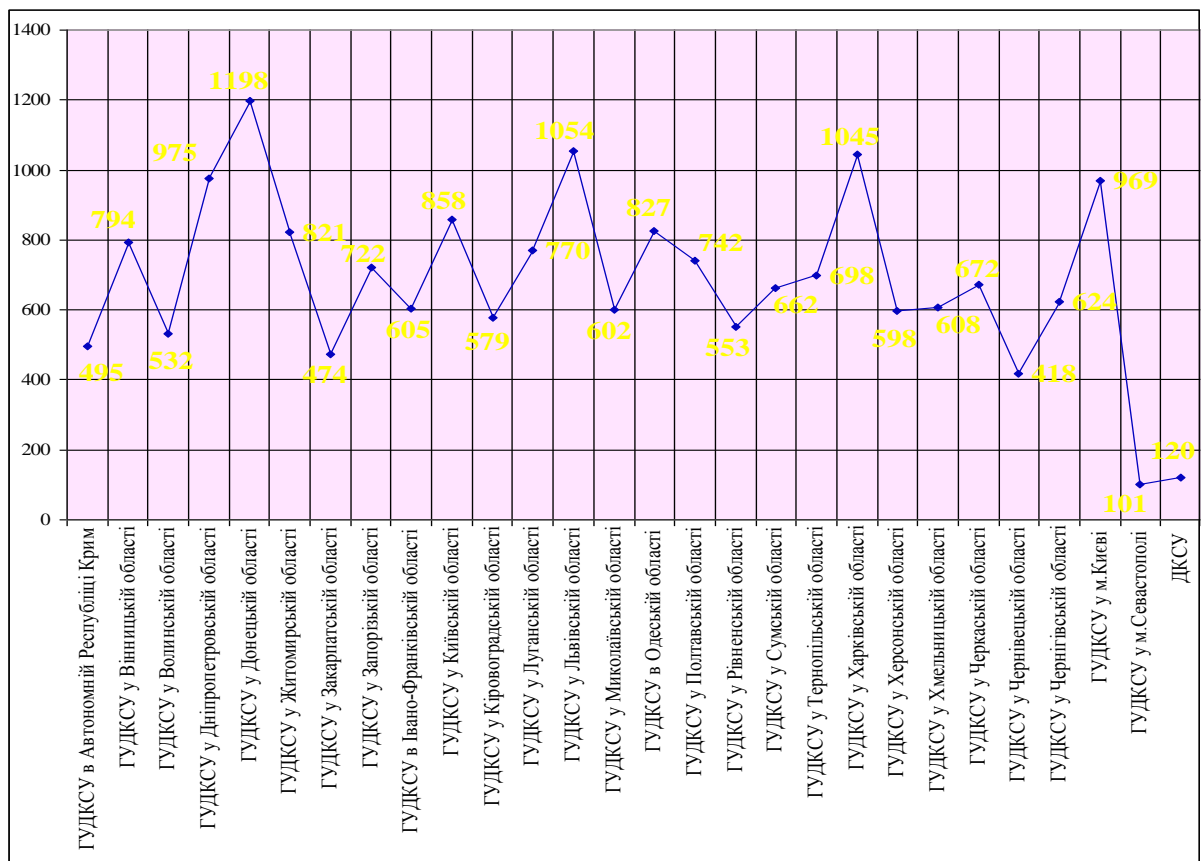


Рис.1.5. Кількість розпорядників та одержувачів коштів Державного бюджету по областям на 31.12.2014

\* Складено на основі даних ДКСУ [165]

Слід зазначити, що не всі установи, включені до ЄРР обов'язково включаються до ЄМ, виняток складають; одержувачі бюджетних коштів, які не кожного року отримують підтримку з ДБ, проте з ЄРР не вилучаються; та розпорядники бюджетних

коштів, що знаходяться у процесі ліквідації. Особливістю формування мережі є також той факт, що деякі розпорядники бюджетних коштів включаються до мережі за різними кодами відомчої класифікації, наприклад – Департамент соціального захисту населення Одеської обласної державної адміністрації, що отримує фінансування від 3-х головних розпорядників бюджетних коштів: Міністерства соціальної політики України за програмами соціального захисту населення, Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України за програмами ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій та Одеської обласної державної адміністрації на утримання та забезпечення діяльності Департаменту та його структурних одиниць.

#### **1.4. Системи казначейств зарубіжних країн**

Практика управління фінансовими ресурсами та організації контролю за бюджетними коштами дозволяє оперативно маневрувати обмеженими державними коштами, спрямовувати їх на першочергові соціально-економічні проблеми [36,46,68]. Реалізація функції управління бюджетними потоками держави стала можливою через консолідацію фінансових ресурсів держави на єдиному казначейському рахунку(ЄКР).

Запровадження ЄКР, на який зараховуються державні доходи і з якого здійснюються видатки, дозволяє органам казначейства мати вичерпну інформацію про стан державних фінансів, а отже, володіти фінансовим важелями макроекономічного регулювання.

Від того, яким чином буде організовано роботу казначейства, насамперед такої його функції, як управління фінансовими ресурсами, залежатимуть і виконання бюджету, і макроекономічні процеси в державі.

Роль системи казначейства в бюджетному процесі взагалі й у виконанні бюджету важко переоцінити, на сьогодні вона

набагато вища, порівняно з тими роками, коли діяльність системи казначейства тільки розпочиналась. Органи казначейства в цілому реалізували функцію казначейського обслуговування державного бюджету.

Разом з тим, проблеми які постійно виникають у процесі управління фінансовими ресурсами державного бюджету, обумовили існування різних підходів до їх вирішення, що знайшло свій вираз у формулювання концептуальних засад функціонування державної системи казначейства.

Досліджуючи системи управління державними коштами, проф. Юрій С.І. та Стоян В.І. виділяють три системи у сфері муніципального управління, за допомогою яких забезпечується касове виконання бюджетів, тобто функціонує система казначейства:

1. “Системи єдиного казначейства” - використовується у тих країнах, де організація касового виконання бюджетів в органах місцевого самоврядування перебуває під контролем державної влади і організовується державним казначейством. Як приклад можна навести Францію, де держава управляє муніципальними коштами;

2. “Системи автономного управління” - коли функцію касового виконання місцевих бюджетів та інших фондів фінансових ресурсів покладено на муніципалітет, як це організовано у Німеччині, Австрії, Польщі та ін.;

3. Змішаних систем (Італія, Португалія), при яких організація касової справи у великих муніципалітетах контролюється і забезпечується державним казначейством, а менші за чисельністю населення та територіально віддалені муніципалітети мають певну автономію в управлінні коштами. [159,157].

В кожній країні роль казначейства різна, що надає системі казначейства певних функцій і обумовлює їх (систем) відмінності [10,12,57,102,115,116,132,134].

Єдиної моделі управління фінансовими ресурсами та

організаційної структури казначейства не існує. Число його відділів і управлінь, їх конкретні функції визначаються в кожній країні по-різному.

Функції казначейства з часом можуть змінюватися, а їх розподіл між різними державними структурами не є однаковим у різних країнах.

У більшості країн головним органом, що відповідає за виконання бюджету і фінансовий контроль, є Міністерство фінансів або Казначейство.

Так, у Росії та Великобританії виконання бюджетів забезпечують органи казначейства, у США - Міністерство фінансів, Адміністративно-бюджетне управління та мережа федеральних агентств, у Швеції - відділ бюджету при Міністерстві фінансів, у Японії - бюджетне та фінансове бюро, що є підрозділом Міністерства фінансів, у Франції - Міністерство економіки і фінансів та Міністерство бюджету, державних рахунків та державної служби.

Зазвичай казначейство зображають як "скарбника" держави і в цьому плані воно сприяє постійній рівновазі державних коштів, забезпечує потреби держави у фінансуванні найважливіших заходів суспільного життя та управляє державним боргом.

У цілому з точки зору виконуваних функцій, які розкривають сутність казначейства, його можна розглядати у двох аспектах. Це:

- по-перше, касир держави; він здійснює зарахування надходжень та проведення видатків у межах єдиного казначейського рахунка;
- по-друге, державний бухгалтер, головними завданнями якого є:
  - попередження касових розривів між надходженням і використанням бюджетних коштів;
  - розподіл ліквідних засобів між державними установами для того, щоб вони могли у будь-який момент покрити витрати;
  - регулювання податкових пільг і виплат, закладених у бюджеті;
  - фінансування політики економічної та соціальної підтримки виробників і населення;

-забезпечення повернення зовнішнього державного боргу та погашення внутрішніх позик [9].

У США до органів управління фінансами належить, насамперед, Міністерство фінансів (Казначейство). Воно є представником уряду, розробляє фінансову і податкову політику, здійснює емісію грошових знаків і випуск монет, займається питаннями внутрішніх позик та управління державним боргом, контролює виконання фінансового законодавства, збір внутрішніх доходів, грошовий обіг.

Друге фінансове відомство в США – Адміністративно-бюджетне управління при президенті. Воно складає видаткову частину федерального бюджету і розробляє фінансові програми, організовує оперативний контроль з управління бюджетом і є провідним органом виконавчої влади.

Управління виконанням бюджету розділено в США між Міністерством фінансів, митною службою та Бюро з алкогольних напоїв, тютюнових виробів і вогнепальної зброї.

Міністерство фінансів проводить збір внутрішніх доходів, таких як платежі за індивідуальним прибутковим податком, соціальним страхуванням, податків з корпорацій, майна, податків з дарувань і непрямих податків, тобто близько 90% всіх податкових доходів, що входять у федеральний бюджет.

У США налагоджена чітка координація між казначейством і Адміністративно-бюджетним управлінням: Казначейство готує оцінку бюджетних надходжень та бере участь у виробленні макроекономічної основи, Адміністративно-бюджетне управління готує кошторис витрат і зводить воєдино бюджет, що представляється Президентом Конгресу, а також курирує питання обліку на рівні департаментів.

Основним фінансовим джерелом діяльності органів державного управління в регіонах (у США це штати, муніципалітети, графства та ін.) є на третину міжурядові надходження, здійснювані за допомогою розгалуженої системи територіальних органів Казначейства, іншу третину становлять

власні надходження, і частина, що залишилася, поповнюється за рахунок різних платежів і добровільних пожертвувань.

Регіональні та місцеві органи влади самостійно контролюють виконання своїх бюджетів. Однак ліміти на їх потреби в запозиченні встановлюються в рамках загальних потреб у запозиченні державного сектору.

Казначейство контролює всі надходження та виплати за своїм генеральним рахунком у Федеральному резервному банку в Нью-Йорку, а також контролює банківські рахунки уряду. Воно збирає всі податки і мита та забезпечує централізований збір плати за користування і послуги для деяких установ. Для збирання надходжень використовується банківська система.

Контроль за витратами коштів здійснюють галузеві департаменти. Витрати оплачуються казначейством на запит отримувача бюджетних коштів в межах бюджетних асигнувань і частки департаменту. Як платіжні засоби використовуються чеки або частіше електронні переведення.

Так само як і в більшості країн, Казначейство США контролює випуск та облік державних цінних паперів і вирішує питання обсягу, термінів та структури випусків, які розташовуються на аукціонах. Воно використовує федеральний резерв для підтримки в проведенні аукціонів. Казначейство також встановлює правила.

У Великобританії органом державного управління фінансами виступає Казначейство. Воно керує розробкою, складанням і виконанням державного бюджету, визначенням податкової політики, фінансово-економічним прогнозуванням, міжнародними фінансовими відносинами, здійснює контроль за витрачанням коштів державними підприємствами [94].

Великобританія має форму унітарної держави, але ця держава складається з істотно різних між собою, в рамках адміністративно-територіальних одиниць, історично сформованих територій. Так Англія та Уельс діляться на графства, Північна Ірландія – на округи, а Шотландія – на



області. Незважаючи на це, регіональне управління у Великобританії досить уніфіковано. Відмінною особливістю британського регіонального управління бюджетними коштами регіону є той факт, що місцеві органи влади є активними підприємцями – більше третини надходжень в регіональну і місцеву скарбницю припадає на оренду державної власності, а також на різні платні послуги з боку місцевих органів виконавчої влади. На регіональні та місцеві органи державного управління поширюються численні механізми контролю з боку центрального уряду в особі територіальних управлінь Казначейства, зокрема ліміти на запозичення і контроль над рівнем місцевих податків. Вони володіють обмеженою самостійністю у питаннях запозичення без чітких гарантій центрального уряду [94].

Казначейство Англії поєднує функції міністерства фінансів і міністерства економіки.

Основна функція Казначейства - надавати допомогу міністрам у формуванні та реалізації економічної політики. Працівники казначейства координують податкову стратегію держави, економічні та фінансові відносини з іншими країнами, ЄС та міжнародними фінансовими інститутами, політику відносно міжнародної заборгованості, експортних кредитів і допомоги іншим країнам. казначейство контролює загальні надходження в консолідований фонд, що виступає як єдиний рахунок казначейства.

Державна організаційна схема виконання казначейських функцій у Японії також має свої особливості. У цій країні казначейські функції покладені на: Казначейський відділ; Відділ управління боргом; Фінансовий відділ; Бюджетний відділ, Відділ виконання бюджету і Юридичний відділ. Ці відділи входять до складу Бюджетного і Фінансового бюро, яке є підрозділом Міністерства фінансів. Як видно з назв відділів, у Японії управління державними фінансами покладено на підрозділи, що мають вузьку спеціалізацію. Так, Казначейський відділ готує фінансовий план з розмежуванням по днях. Разом з Відділом

виконання бюджету він також контролює надходження і виплати по державному рахунку в Банку Японії.

За збір надходжень відповідають Національна податкова служба і Митний департамент (обидва — підрозділи Міністерства фінансів). Податки можуть бути сплачені в Банку Японії, уповноважених комерційних банках, за допомогою поштової системи і через місцеві відділення національної податкової служби та митного департаменту.

Питання випуску цінних паперів, обсягу, термінів, структури вирішує Відділ управління боргом, використовуючи як агента Банк Японії. Відділ виконання бюджету затверджує графік платежів, у межах якого бюджетні міністерства витрачають кошти. За деякими видатковими статтями на етапі взяття зобов'язань потрібна згода Міністерства фінансів. Банк Японії контролює виконання міністерствами бюджетних і наявних лімітів. Усі державні кошти акумулюються в Банку Японії на зведеному рахунку уряду. Однак для галузевих міністерств відкриті субрахунки.

У Німеччині органом державного управління фінансами є Міністерство фінансів, яке розробляє основи фінансової, податкової, валютної і кредитної політики. Воно складає проект бюджету та середньострокового фінансового плану, здійснює касове обслуговування бюджету, контроль за виконанням бюджету та розробку основ розподілу фінансових ресурсів між ланками бюджетної системи. В управлінні фінансами бере участь Федеральне відомство з фінансів і Федеральне управління державним боргом, підлеглі Федерального Міністерства фінансів. Перше відомство займається податковою перевіркою підприємств, оподаткуванням іноземних капіталовкладень, проблемами усунення подвійного оподаткування, друге — операціями з випуску та погашення позик і фінансуванням бюджетного дефіциту [94].

В основу регіонального управління в Німеччині покладено два принципи: з одного боку, обов'язки земель підтримувати

здатність територій, що входять до них до самоврядування та розвитку, з іншого – принципи вирівнювання та консолідації місцевих територіальних утворень – тобто те, що можна назвати принципами бюджетного федералізму. З огляду на те, що східні і західні землі Німеччини серйозно відрізняються за рівнем добробуту, велику роль для багатьох німецьких регіонів відіграють бюджетні субсидії і цільові трансферти, пропоновані їм федеральними органами влади [94].

У Франції управління фінансами здійснює Міністерство економіки, фінансів і бюджету. У його функції входять: розроблення державного бюджету та контроль за його виконанням, касове обслуговування бюджету; збір податків, мита та інших надходжень; контроль за фінансовими операціями; здійснення зв'язку держави з підприємствами як акціонера, кредитора або гаранта; громадський облік і контроль (розподілені між відповідними управліннями).

Сьогодні казначейство входить до складу Міністерства економіки та бюджету Республіки Франція як відокремлений Департамент і налічує близько 100 регіональних управлінь (за числом департаментів, включаючи заморські території), а також підпорядковані їм підрозділи відповідно до подальшого територіального поділу країни. Характерною особливістю казначейства Франції є той факт, що воно не тільки здійснює облік, розподіл і централізацію зібраних податковою службою податків і зборів, а й безпосередньо займається збором деяких з них, зокрема прибуткового податку, а також митних зборів на рівні комун або їх об'єднань.

Державне казначейство може одержувати позики Державного банку для забезпечення обіговими коштами уряду Французької Республіки, які призначені головним чином для фінансування поточних операцій (залучення позикових коштів здійснюється в межах, встановлених Парламентом).

Крім цього, казначейство, втручаючись в банківську систему країни, здійснює емісію платіжних засобів поряд з

уповноваженими комерційними банками та Емісійним банком Франції, випускає бони Уряду, здійснює їх передплату та облік. Директор Державного казначейства входить до складу Комітету кредитних установ, здійснює опіку деяких спеціальних кредитних установ, і відіграє важливу роль у прийнятті рішень, що стосуються діяльності комерційних банків. Директор Державного казначейства також входить до Банківської комісії, яка контролює операції комерційних банків, і стежить за тим, щоб банки дотримувалися банківського законодавства Франції [94].

Головною особливістю регіонального управління бюджетними коштами у Франції є їх тісна прив'язаність до центральних органів влади. Близько 95 % коштів регіональних бюджетів проходять через Генеральну Дирекцію державного обліку та територіальні управління Казначейства.

В Італії управлінням фінансами зайняті чотири державних органи: державними витратами і фінансовим контролем – Казначейство; доходами – Міністерство фінансів; складанням державного бюджету і координуванням фінансових ресурсів – Міністерство бюджету і планування; місцевими фінансами – Міністерство внутрішніх справ.

Таким чином, у певних країнах Казначейський департамент, відповідальний за макроекономічну політику і збір надходжень, має рівень міністерства, в США Міністерство Фінансів (Казначейство) має практично необмежений рівень влади і підпорядковується безпосередньо президенту країни, у Великобританії ж є дві казначейських служби – Казначейство і Відомство Генерального скарбника, які також виконують широке коло обов'язків, включаючи формування бюджетної політики та управління державним боргом. У Бразилії, Франції, Іспанії казначейства – всього лише підрозділи другого рівня в Міністерстві Фінансів, а в Японії навіть підрозділи третього рівня – відділи усередині різних бюро, які виконують різні казначейські функції [9].

В останні кілька років (починаючи з 1998 року), навіть у країнах з розвинутою стабільною економікою (Франція, Німеччина, Австралія), спостерігають тенденцію до розширення функцій казначейства і до надання казначейству ролі бюджетного адміністратора або "фінансового менеджера". У всіх трьох країнах функції "фінансового менеджера" виконує самостійне відомство. Ще одним спільним моментом для розглянутих країн є наявність єдиного рахунку, відкритого в державному банку. У Франції існує окремий департамент – Агентство "Франс Трезор" у складі міністерства економіки, фінансів і промисловості, підпорядкований безпосередньо міністру. Основними функціями Агентства є:

- забезпечення постійного позитивного сальдо єдиного казначейського рахунку, відкритого у банку Франції;
- фінансування потреб для проведення касових операцій з найменшими бюджетними витратами;
- розміщення надлишкових коштів на найбільш вигідних умовах;
- ефективне управління державним боргом Франції.

У Німеччині функція "фінансового менеджера" покладена на Фінансове агентство Німеччини, яке є акціонерним товариством зі 100 % участю в капіталі федерального уряду ФРН. Основною функцією Фінансового агентства є управління щоденною ліквідністю єдиного казначейського рахунку. Для виконання цього завдання агентством проводяться, зокрема, такі заходи, як: надання послуг з емісії федеральних цінних паперів шляхом залучення кредитів за допомогою позик під боргові зобов'язання, проведення операцій на ринку цінних паперів. Крім того, Фінансове агентство займається аналізом фінансових ринків і розробкою моделей управління портфелем цінних паперів, підготовкою альтернативних варіантів проведення економічної політики, зниженням фінансових ризиків, створенням позитивної кредитної історії та відповідних рейтингів ФРН як суб'єкта запозичення.

В Австралії функція "фінансового менеджера" покладена на Агентство з фінансового менеджменту, що входить до складу департаменту (міністерства) казначейства. Основною функцією Агентства з фінансового менеджменту є ефективне управління єдиним казначейським рахунком, відкритим у Резервному Банку Австралії, і його ліквідністю в таких формах: розміщення тимчасово вільних грошових коштів у комерційних банках; вкладення тимчасово вільних грошових коштів у цінні папери. Спільним для цих моделей є те, що всі вони виділилися із структур, що відповідають за касове виконання бюджету, і те, що вони з'явилися і почали інтенсивно розвиватися в останні роки (в Австралії – 1998 р., в Німеччині і у Франції – в 2001 р.).

Для реалізації функції "фінансового менеджера" всі ці відомства широко застосовують сучасні методи аналізу та прогнозування бюджетних потоків з великою кількістю мультиплікаторів, здійснюють операції з цінними паперами на первинному і вторинному ринках, а також на ринках банківських кредитів і депозитів не лише в своїх країнах, але і в інших державах. Відмінності ж полягають в тому, що, крім основної функції з управління ліквідністю, єдиним казначейським рахунком, наприклад у Франції, додається функція управління державним боргом. Тенденція до посилення ролі казначейських органів за кордоном може бути пов'язана з використанням новітніх технологій, зокрема створенням єдиного рахунку, на підставі показників якого можна також створювати єдину інформаційну систему – неоціненний внесок у підвищення ефективності прогнозування та планування бюджетних коштів, якими і займаються бюджетні адміністратори – працівники зарубіжних казначейств. Відносно фінансового планування, складання та виконання бюджету можна відзначити, що практично у всіх проаналізованих зарубіжних країнах саме казначейство займається короткостроковим фінансовим плануванням, при чому навіть у тих країнах, де роль казначейства

спочатку невелика (наприклад в Японії), тобто воно є пасивним виконавцем бюджету.

Так, в Австралії існує казначейський департамент, який має статус Міністерства і підкоряється Уряду. Основна його функція - макроекономічна політика і збір надходжень[10,12,57,132,134].

У складі Казначейського департаменту знаходиться податкове управління, через яке Казначейство контактує з платниками податків і отримує податкові платежі, за винятком зовнішніх надходжень, збором яких займається Митна служба. Виконання бюджету по видатках здійснюється по запитах бюджетотримувачів.

У країні (Австралії) встановлені юридичні норми, які застосовуються до тих, хто бере бюджетні зобов'язання (бюджетотримувач), а також способи перевірки цільового і раціонального використання наданих фінансових ресурсів, які реалізуються галузевими міністерствами. Казначейський департамент при цьому грає пасивну роль.

Казначейству Австралії доручено управління державним боргом. У цій частині воно контролює випуск цінних паперів, вирішує питання обсягу їх випуску, термінів погашення, структури і так далі.

Окрім казначейського департаменту, казначейські функції в Австралії виконує Фінансовий департамент[10,12,115,116,134].

До його компетенції входять контроль витрат, розробка бюджету, регулювання бухгалтерського обліку і ведення центральної реєстраційної системи. Державні кошти країни концентруються на єдиному рахунку Казначейства. Фінансовий департамент встановлює процедури і умови дії механізму єдиного банківського рахунку. Регіональні і місцеві органи влади в Австралії контролюють виконання своїх бюджетів самі. В той же час, ліміти на їх споживання в запозиченні встановлюються у рамках загальних потреб в запозиченні державного сектора.

У Бразилії організація управління державними фінансами дещо відрізняється від австралійської. Основні функції покладені

на Казначейський секретаріат(КС) - підрозділ другого рівня в Міністерстві фінансів. Крім того, в підпорядкуванні Міністерства фінансів знаходяться Секретаріат федеральних доходів і Секретаріат федерального контролю, які також виконують деякі казначейські функції.

Функції казначейського секретаріату включають контроль усіх надходжень і виплат по єдиному рахунку і встановлення касових лімітів по типах витрат кожного міністерства. Міністерства розподіляють ліміти серед своїх бюджетотримувачів через систему казначейського секретаріату, яка виконує усі адміністративні дії з зобов'язань, перевірки і оплаті за умови, що дотримуються бюджетні і фінансові ліміти[132,134].

Хоча бюджетотримувачі і здійснюють безпосередній контроль, казначейський секретаріат через свою інформаційну систему жорстко контролює ситуацію і має широкі повноваження по веденню готівкових лімітів.

Він також координує і контролює процес виплат. З цією метою Казначейський секретаріат готує ковзаючий фінансовий план з розбиттям по місяцях і по днях у поточному періоді.

Казначейський секретаріат контролює зовнішній і внутрішній борг.

Також секретаріатом визначаються терміни, об'єми і умови будь-якого запозичення в тісній координації з Центральним банком, який виступає агентом на аукціонах і в обслуговуванні боргу, здійснює контроль за позиками, що видаються урядом. Встановлення нормативів бухгалтерського обліку також відноситься до функцій КС. Казначейським секретаріатом визначаються процеси обліку, яким відповідає інформаційна система, заповнює неавтоматизовані облікові реєстри і координує підготовку урядових річних звітів. Збір податків координується Секретаріатом федеральних доходів.

У Бразилії діє державна інформаційна фінансова система. Вона дозволяє здійснювати обробку усіх державних операцій,



бюджетних або позабюджетних, усіх центральних органів державного управління, включаючи судові і законодавчі органи, установи соціального забезпечення, самостійні відомства, фонди і деякі державні підприємства. Система автоматично складає реєстри і готує всі види фінансової і облікової інформації.

Усі етапи бюджетних операцій реєструються і автоматично контролюються системою, яка не допускає проведення операцій, що виходять за рамки бюджетних і фінансових лімітів. Система працює в діалоговому режимі в реальному масштабі часу, детальна інформація представляється оперативно. Казначейство бере участь в обговоренні макроекономічних параметрів, прогнозів надходжень і фінансового боргу на початкових етапах складання бюджету.

Діяльність системи казначейства Російської Федерації спрямована на управління доходами та видатками в рублях та іноземній валюті, управління системи казначейства беруть участь в реалізації грошово-кредитної політики. Але є певний недолік у діяльності казначейства Російської федерації, воно не є учасником системи електронних платежів[10,12,134].

В системі казначейства Великобританії здійснюється контроль за видатками громадських фондів, але головною функцією є управління економікою країни для досягнення економічних цілей [10,12].

Специфіка системи казначейства Латвії проявляється у виконанні функцій в двох напрямках: в галузі звітів про виконання державного бюджету і бюджету місцевого самоврядування; в галузі банківських справ, інвестицій, кредитів та кредитування. Також, крім цих функцій, здійснюється короткостроковий інвестиційний депозит або депозит у вигляді латвійських державних цінних паперів для управління грошовими коштами[10,12,132,134].

Системі казначейства Австрії належить провідна роль у галузі планування, розподілу, складання, використання бюджету, а також контролю за використанням фінансових ресурсів.

Казначейські служби консультують керівників всіх міністерств з питань щодо обсягу ресурсів, виступають з пропозиціями стосовно розподілу загального обсягу ресурсів між програмами, які здійснюють міністерства, враховуючи політику та фінансові зобов'язання уряду [10]. Основним призначенням служб казначейства Сполучених Штатів Америки є сприяння оптимальному фінансовому управлінню державними ресурсами.

Служби казначейства забезпечують своєчасне отримання бюджетними установами необхідних ресурсів для функціонування державних установ при одночасному доведенні до мінімуму видатків на фінансування держави [10].

Розгляд специфіки функціонування системи казначейства Грузії, дозволив дійти до висновку, що це найбільш вдало організована система. Система казначейства Грузії забезпечує облік грошових коштів шляхом переходу на єдиний казначейський рахунок (з 2006 року), обслуговування клієнтів за принципом “одного вікна”, коли представники організацій мають справу лише з департаментами, які виконують функції фронт-офісу. Основними функціями є проведення розрахунків за системою RTGS (система валових платежів в режимі реального часу), контроль за ефективним використанням бюджетних коштів [12,115].

Система казначейства Франції здійснює збір державних податкових і неподаткових платежів, зарахування відрахувань до фондів соціального страхування, проводить виплати бюджетних коштів, здійснює контроль і оплату видатків місцевих колективів і публічних установ, надає допомогу службам префектур у дотриманні законності та бюджетного контролю діяльності місцевих колективів [115,132]. Також функціями системи казначейства Франції, які виконують відповідні організаційні структури, є:

- розробка і впровадження політики в галузі заощаджень, що сприяє їх спрямуванню на фінансування пріоритетних інвестицій та на підтримку експорту;

- сприяння визначенню основних напрямків державної політики щодо державних промислових чи фінансових підприємств, виконання функції утримувача акцій (розгляд фінансового стану, операції з капіталом, придбання і продаж активів, участь у роботі правління та загальних зборів);

- виконання особливих функцій щодо питань структурної перебудови підприємств, зокрема через Міжвідомчий комітет промислової реструктуризації, коли йдеться про підприємства, що переживають труднощі;

- участь у міжнародних економічних і фінансових відносинах, що відбуваються за багатосторонніми схемами (діяльність органів казначейства відображає інтернаціоналізацію економіки, розбудову європейської спільноти і стає дедалі значущою);

- консультування міністра економіки з питань валютної політики з питань співпраці з Банком Франції, і підготовка матеріалів для переговорів щодо впровадження економічного й валютного союзу, руху міжнародних грошових потоків;

- аналіз і ведення портфелів міжнародних ризиків держави, участь у прийнятті рішень щодо надання державних гарантій за контрактами та інвестиціями, які французькі підприємства здійснюють за кордоном;

- представництво Франції в організаціях, які надають допомогу в розвитку, управління інструментами фінансової допомоги та ведення контролю допомоги, що Франція надає країнам, які розвиваються, представлення Франції у відповідних організаціях;

- здійснення функцій секретаря або головуючого у деяких міжвідомчих та міжнародних органах (Паризький клуб).

Аналіз систем казначейства зарубіжних країн показав, що їх спільною рисою є концентрація на єдиному казначейському рахунку бюджетних коштів та контроль за їх цільовим використанням.

Порівняння структури казначейства Франції та України дає змогу зробити висновок, що державне казначейство Франції є

системою органів влади і діє при Міністерстві фінансів, промисловості і економіки, а Державна казначейська служба України створена при Міністерстві фінансів України, яке слід розглядати як самостійну організаційну одиницю, що формує власну кадрову, господарчу, інформаційно-технічну політику розвитку казначейської системи.

Державне казначейство Франції, як і України, має у своєму складі ряд відділень, які займаються різними видами діяльності і виконують фінансові операції за дорученням держави і місцевих органів влади.

Принципи побудови системи казначейства Франції регулюються бюджетним законодавством і залежать від її адміністративно-територіального поділу[10,12,134].

Взаємовідносини між різними складовими системи казначейства визначаються рівнем розвитку демократичних засад у державі.

Структурно Державна казначейська служба Франції, наприклад, складається з Головного управління та його територіальних органів - управлінь на місцевому рівні.

У масштабах департаменту операціями Державної казначейської служби управляє Генеральне казначейське управління. На місцевому рівні базовою ланкою є відділення казначейської системи.

Бюджетна система Франції є однією з найбільш централізованих. Біля 95 надходжень та витрат місцевих бюджетів проводиться через ГДГУ.

Крім того, широко розвинена система контролю при виконанні бюджетів. Адміністративний контроль побудований по строго ієрархічній структурі системи обліку. Головні бухгалтера вищестоящого рівня контролюють нижчестоящий рівень і підпорядковуються головному скарбникові.

У Японії державна організаційна схема виконання казначейських функцій також має свої особливості.

У цій країні казначейські функції покладені на

казначейський відділ, Відділ управління боргом, Фінансовий відділ, Відділ виконання бюджету і Юридичний відділ.

Ці відділи входять до складу Бюджетного і Фінансового бюро, які є підрозділами Міністерства фінансів. Таким чином, в Японії управління державними фінансами покладене на підрозділи, що мають вузьку спеціалізацію. Казначейський відділ готує фінансовий план з розбиттям по днях.

Спільно з відділом виконання бюджетів він також контролює надходження і виплати по державному рахунку у Банку Японії. За збір надходжень відповідають Національна податкова служба і Митний департамент(обоє - підрозділи Мінфіну).

Податки можуть сплачуватися у Банку Японії, уповноважених комерційних банках, поштової системі і місцевих відділеннях Національної податкової служби і митного департаменту.

Питання випуску цінних паперів, їх об'єму, термінів, структури вирішує Відділ управління боргом, використовуючи як агента банк Японії. Відділ виконання бюджету затверджує графік платежів, в межах якого бюджетні міністерства витрачають свої засоби.

По деяких витратних статтях потрібно згоду Міністерства фінансів на етапі того, що бере зобов'язань.

Банк Японії контролює виконання міністерствами бюджетних і касових лімітів. Усі державні кошти акумулюються у Банку Японії на звідному рахунку Уряду.

Проте, для галузевих міністерств відкриті субрахунки, які використовуються для кредитування і контролю їх лімітів на витрати.

Банк Японії не може видавати кредити Уряду на суми касового розриву, за винятком короткострокового фінансування.

Кредитування здійснюється за рахунок купівлі Банком непроданої частини фінансових зобов'язань держави, що зазвичай здійснюється з інтервалом в один день. Існує загальний ліміт у

бюджеті на випуск цих зобов'язань, і вони мають бути повністю погашені до кінця року.

У Іспанії казначейські функції ділять між собою Канцелярія заступника Секретаря по фінансах(СФ) і Генеральний директорат казначейства(ГДК); обоє є підрозділами другого рівня в Міністерстві фінансів.

У країні існує єдиний рахунок Казначейства в Центральному банку. Усі надходження і виплати по ньому контролює ГДК.

Попри те, що контроль за надходженнями на єдиний рахунок покладений на казначейство, прямої участі у зборі податків він не бере, за винятком деяких неподаткових доходів.

Податкове управління, яке є окремим підрозділом МФ, збирає податки через банківську систему і виступає в ролі податкової служби.

З формуванням в Україні ринкових відносин змінилась організаційна структура центрального апарату та територіальних органів Державного казначейства, а також їх юридичний статус.

Як приклад, у системі казначейства України казначейство (з точки зору оргструктури) є центральним органом виконавчої влади і діє як цілісна вертикально побудована організаційна система, його діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України, а організаційна структура Державної казначейської Служби України (ДКСУ) відтворює структуру адміністративно-територіального устрою України (рис.1.2). Відповідно до цього система казначейська України має трирівневу структуру і складається з Державної казначейської служби України, яка знаходиться у столиці держави і представляє його центральний рівень; Головного управління Державної казначейської служби України обласного значення (ГУ ДКСУ) розміщені таким чином: 1 адміністративне управління - в Автономній Республіці Крим; 2 адміністративні управління - у містах Києві та Севастополі; 24 адміністративні управління функціонують в областях. Районні

(міські, районні у містах) Головні управління Державної казначейської служби України (ГУ ДКСУ) зосереджені у найважливіших місцевих адміністративних центрах.

У межах системи казначейства Франції вся повнота фінансових повноважень покладається на старшого казначея, в Україні - на головного казначея.

Старший казначей відповідає за операції, що здійснює податкове та митне управління, також контролює різні організації, що фінансуються за рахунок державних фондів.

Головний казначей несе відповідальність за розробку банківських документів по рахункам та контроль за обігом грошових коштів, здійснює підготовку документів для видачі готівки, перевіряє звітність про використання коштів державного бюджету розпорядниками коштів, аналізує залишки коштів на реєстраційних рахунках.

Виходячи з досвіду Франції, можливе було б застосування в Україні певних аспектів в його роботі, виконанні певних функцій, застосуванні досвіду Франції в умовах адаптації до українських реалій.

Так, наприклад, на нашу думку, слід запропонувати і ввести, виходячи з досвіду системи казначейства Франції, виконання функції юридичних і фізичних радників при мерах і головах генеральних або регіональних рад, виконання функцій бухгалтерів в організаціях та установах публічно-правового сектора, праця за кордоном в адміністративних органах, що надало б можливості казначейству України виявити додаткові можливості реалізації певних функцій, казначейство мало б змогу інтенсивного розвитку та безпосереднього перейняття зарубіжного досвіду.

За завданням депутатів місцевих органів влади головні казначеї повинні були б складати фінансові звіти і проводити аналіз фінансового стану.

В Україні вищевказані функції не застосовуються, але частково, у вигляді експерименту, проводилась організація

виносного робочого місця, яка дала позитивні результати роботи казначейства, але за недостатністю кадрового резерву та фінансування процес було припинено [36].

У Франції і в Україні, держава як юридична особа має один банківський рахунок, на який вона зараховує всі свої доходи та здійснює видатки, це, відповідно, банківський рахунок казначейства відкритий у Банк де Франс, який (рахунок) ведеться головним бухгалтером казначейства в Парижі і одночасно — в головному представництві Банк де Франс.

Особливістю цього рахунку є те, що ним може користуватися не тільки головний бухгалтер казначейства, а й бухгалтери, що знаходяться в інших місцях, де розташовані філії Банк де Франс.

Рух грошових коштів на цьому рахунку часто сягає дуже великих сум, як за доходами, так і за видатками. Вони складають в середньому до 15 млрд. франків за день. Закон від 4 серпня 1993 р. стосовно статусу Банк де Франс і контролю за діяльністю кредитних установ вимагає, щоб цей рахунок постійно знаходився у стані платоспроможності. Тому два рази на день Банк де Франс повідомляє казначейство про стан державного рахунку.

Державна казначейська служба України здійснює платежі за видатками державного бюджету через систему своїх органів шляхом безготівкового перерахування коштів.

З цією метою в органах Державної казначейської служби України відкрито бюджетний рахунок, який називається «Єдиний казначейський рахунок». Ведення Єдиного казначейського рахунку, на який зараховуються згідно з новою бюджетною класифікацією усі державні доходи і з якого здійснюються всі наступні видатки державного бюджету, дозволяє зосередити державні кошти. Уряд матиме вичерпну інформацію про стан державних фінансів у режимі реального часу і здійснювати контроль за дотриманням встановленого розміру дефіциту державного бюджету, тобто володітиме фінансовими важелями



регулювання економічної ситуації[159]. Відкриття єдиного казначейського рахунку в Національному банку України – стало вагомим кроком у розвитку системи казначейства, так як позбавила комерційні банки можливості користуватися вільними бюджетними ресурсами. Це виважений крок, який дає можливість використати переваги статусу учасника СЕП і поліпшити процес управління державними коштами.

За наявності своєчасної і достовірної інформації про надходження до бюджету, здійснені видатки та наявні зобов'язання можна оперативно ухвалювати рішення щодо розміщення тимчасово вільних залишків або здійснення запозичень. Рух грошових коштів на єдиному казначейському рахунку становить близько 10 млрд. грн. щоденно [48,49,57,164]. Якщо взяти до уваги казначейське управління фінансовими ресурсами США, то окрім функцій, вказаних в табл.1.2., всі функції з обслуговування військових баз від міністерства фінансів перейшли до системи казначейства. Це, в свою чергу, зумовило ряд додаткових проблем: відкриття рахунків військових баз, видача та прийом готівки тощо, але позитивним моментом можна відзначити те, що служби системи казначейства США не лише обслуговує військові бази, на відміну від казначейства України, а й має свої власні кошти, власний аеропорт зі своїми літаками та гелікоптерами.

Казначейство Франції приймає комунальні платежі, має радників в усіх державних структурах. В Росії через систему казначейства обслуговуються місцеві бюджети, в т.ч. областей і міст, окрім міста Москви, що викликає певні запитання та зауваження.

В кожній країні застосовуються свої методи та важелі, впливають специфічні чинники розвитку.

Але основними для всіх є метод автоматизації управління фінансовими ресурсами, автоматичного відшкодування ПДВ, метод консолідації коштів на єдиному казначейському рахунку та метод касового виконання бюджету за доходами та видатками.

Набутий позитивний досвід функціонування систем казначейства зарубіжних країн потребує певної адаптації для української моделі системи казначейства.

Основною проблемою у застосуванні такого досвіду стає необхідність вдосконалення механізму функціонування системи казначейства. Аналіз державного фінансового устрою різних країн показав, казначейство різних держав, як правило, активно бере участь у функціонуванні фінансової системи і управлінні бюджетними потоками. Очевидно, що немає принципової відмінності в методах організації національних казначейств. Ця відмінність виражається в основному в їх структурі. У одній країні функції казначейства виконуються одними державними установами, в іншій - іншими, але ці функції завжди є присутніми. Позитивний досвід, який можна застосувати вже сьогодні, - це організація єдиної інформаційної фінансової системи з використанням новітніх засобів зв'язку, який допоможе органам влади і управління отримувати оперативну і достовірну інформацію про стан державних фінансів, і забезпечити ефективне управління ними. Нині багато країн, незалежно від принципів бюджетного устрою, проводять політику децентралізації системи державних фінансів. Серед спонукаючих до цього причин можна виділити наступні:

- така система краще враховує громадські потреби, оскільки в даному випадку рішення приймаються на місцевому рівні, що дозволяє брати в розрахунок усі економічні і соціальні особливості регіону;
- децентралізація надає діяльності державних органів велику відкритість;
- посилюється реальний вплив громадян на прийняття рішень.

Аналіз управління фінансовими ресурсами в системі казначейства в різних країнах показав, що казначейства виконують переважно активну роль. Проте механічне перенесення зарубіжної практики в українські умови навряд чи забезпечить успіх. В той же час досвід функціонування і розвитку

казначейства інших країн показує, що в Україні потрібне створення державної фінансової інформаційної системи, яка дозволить забезпечити ефективне управління. Завданням Державної казначейської служби України є казначейське обслуговування державного та місцевих бюджетів шляхом обліку надходжень до бюджету і проведення видатків відповідного бюджету через оплату рахунків суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи розпорядникам бюджетних коштів, з метою їх подальшого контролю за цільовим використанням бюджетних коштів. Органи Державної казначейської служби України здійснюють свою діяльність переважно через надання казначейських послуг, які є безоплатними для місцевих бюджетів, розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. Частково платними вони є для державного бюджету України, який фінансує діяльність органів Державної казначейської служби України. Стратегія розвитку державного органу виконавчої влади, яким є Державна казначейська служба України, має відповідати меті його створення й політичній та економічній ситуації в країні [159].

## **РОЗДІЛ II ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

### **2.1. Роль казначейства в акумуляції бюджетних коштів**

Центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики є Міністерство фінансів України (далі – МФУ), центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів є Державна казначейська служба України (далі – ДКСУ).

Управління коштами Державного бюджету України у здійснюється за програмно-цільовим методом, що дозволяє досягати конкретних результатів за рахунок коштів державного бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу. Основою програмно-цільового методу є бюджетні програми, які відповідно до БКУ визначаються головними розпорядниками бюджетних коштів – бюджетними установами в особі їх керівників, які відповідно до ст.22 БКУ отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень.

Протягом 45 днів з дня набрання чинності законом про Державний бюджет України головні розпорядники бюджетних коштів державного бюджету повинні розробити та затвердити спільно з МФУ паспорт бюджетної програми. Характерною ознакою програмно-цільового методу у бюджетному процесі є те, що прогноз ДБ складається на наступні за плановим два бюджетні періоди. Бюджетною програмою визначається сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Стадіями виконання ДБ за видатками є:

1) встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;

2) затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм, а також порядків використання бюджетних коштів;

3) взяття бюджетних зобов'язань;

4) отримання товарів, робіт і послуг;

5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;

б) використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм.

Законом про Державний бюджет України надаються бюджетні повноваження головним розпорядникам бюджетних коштів, які мають кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяють надавати розпорядникам бюджетних коштів бюджетні асигнування – тобто повноваження на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке також має кількісні, часові та цільові обмеження.

Розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету. В свою чергу БКУ визначено, що бюджетні установи – це органи влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими та мають право здійснювати запозичення у будь-якій формі або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету, якщо їм не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету.

Законом про Державний бюджет України визначаються головні розпорядники коштів державного бюджету - установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їх керівників; міністерства, Конституційний Суд України,

Верховний Суд України, вищі спеціалізовані суди та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їх керівників, а також Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників.

В свою чергу головні розпорядники бюджетних коштів визначають відповідальних виконавців бюджетних програм за погодженням з МФУ. Відповідальним виконавцем бюджетних програм може бути як сам головний розпорядник бюджетних коштів за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом, та/або розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, який виконує бюджетні програми у системі головного розпорядника.

Відповідальний виконавець бюджетних програм у процесі їх виконання забезпечує цільове та ефективне використання бюджетних коштів протягом усього строку реалізації відповідних бюджетних програм у межах визначених бюджетних призначень. Встановлені законом про Державний бюджет України бюджетні призначення деталізуються за кодами економічної класифікації видатків, розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, за помісячним планом асигнувань загального та спеціального (в частині інших надходжень), за кодами доходів по власним надходженням бюджетним установам у розписі Державного бюджету України, який затверджується міністром фінансів України у місячний термін з дня прийняття закону про ДБ.

Саме відповідно до затвердженого розпису бюджету розпорядники бюджетних коштів одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів.

Органи ДКСУ здійснюють контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису Державного бюджету України.

В свою чергу розпорядники бюджетних коштів забезпечують управління бюджетними асигнуваннями і здійснення контролю за виконанням процедур та вимог, встановлених БКУ. Вони беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами ДКСУ.

Бюджетним зобов'язанням є будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладання договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з яким необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

Розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, за якими розпорядником бюджетних коштів взято зобов'язання без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БКУ та законом про Державний бюджет України, є недійсними та за такими операціями не виникають бюджетні зобов'язання та не утворюється бюджетна заборгованість. Зобов'язання, взяті учасником бюджетного процесу без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БКУ та законом про Державний бюджет України, не вважаються бюджетними зобов'язаннями і не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів - взяття таких зобов'язань є порушенням бюджетного законодавства, витрати бюджету на покриття таких зобов'язань не здійснюються. Виключення становлять витрати 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, які обліковуються органами ДКСУ незалежно від визначених на цю мету бюджетних призначень.

Розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання приймає рішення про їх оплату та надає доручення на здійснення платежу органам Державної казначейської служби, які здійснюють платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів у разі:

- 1) наявності відповідного бюджетного зобов'язання для платежу у бухгалтерському обліку виконання бюджету;
- 2) наявності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми;
- 3) наявності у розпорядників бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань.

При визначенні черговості проведення видатків органами ДКСУ обов'язково першочергово здійснюється оплата за захищеними видатками бюджету – це видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень.

Ст.55 БКУ захищеними видатками бюджету визначаються видатки загального фонду на:

- оплату праці працівників бюджетних установ;
- нарахування на заробітну плату;
- придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів;
- забезпечення продуктами харчування;
- оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
- обслуговування державного боргу;
- поточні трансферти населенню;
- поточні трансферти місцевим бюджетам;
- підготовку кадрів вищими навчальними закладами I-IV рівнів акредитації;



- забезпечення інвалідів технічними та іншими засобами реабілітації, виробами медичного призначення для індивідуального користування;

- фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки;

- роботи та заходи, що здійснюються на виконання Загальнодержавної програми зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему, та роботи з посилення бар'єрних функцій зони відчуження;

- компенсацію процентів, сплачених банкам та/або іншим фінансовим установам за кредитами, отриманими громадянами на будівництво (реконструкцію) чи придбання житла;

- заходи, пов'язані з обороноздатністю держави, що здійснюються за рахунок коштів резервного фонду державного бюджету;

- здійснення розвідувальної діяльності.

Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи ДКСУ.

Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому МФУ.

Зведення, складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України здійснюються органами ДКСУ, які забезпечують достовірність інформації про виконання Державного бюджету України. В свою чергу головний бухгалтер бюджетної установи забезпечує складання та подання фінансової і бюджетної звітності відповідно до встановлених вимог.

Ст.87 БКУ визначено, що до видатків, що здійснюються з Державного бюджету України, належать видатки на:

1)державне управління:

а) законодавчу владу;

б) виконавчу владу;

- в) Президента України;
- 2) судову владу;
- 3) міжнародну діяльність;
- 4) фундаментальні та прикладні дослідження і сприяння науково-технічному прогресу державного значення, міжнародні наукові та інформаційні зв'язки державного значення, оплата послуг з підготовки наукових кадрів у наукових установах на умовах державного замовлення;
- 5) національну оборону (крім заходів та робіт з мобілізаційної підготовки місцевого значення);
- б) правоохоронну діяльність, забезпечення безпеки держави та цивільний захист населення і територій;
- б<sup>1</sup>) забезпечення функціонування установ та закладів Збройних Сил України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів, органів цивільного захисту, які перебувають у державній власності;
- 7) освіту:
  - а) загальну середню освіту:
    - мистецькі (художні, музичні, хореографічні) загальноосвітні школи (школи-інтернати) державної власності;
    - загальноосвітні школи соціальної реабілітації;
    - ліцей (гімназія)-інтернат з посиленою військово-фізичною підготовкою державної власності;
  - б) професійно-технічну освіту (на оплату послуг з підготовки кваліфікованих робітників на умовах державного замовлення у професійно-технічних навчальних закладах соціальної реабілітації та адаптації державної власності);
  - в) вищу освіту (на оплату послуг з підготовки фахівців, наукових та науково-педагогічних кадрів на умовах державного замовлення у вищих навчальних закладах державної власності);
  - г) післядипломну освіту (на оплату послуг з підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів на умовах державного замовлення у навчальних закладах державної власності);

г) позашкільні навчальні заклади та заходи з позашкільної роботи з дітьми згідно з переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України (далі – КМУ);

д) інші заклади та заходи в галузі освіти, що забезпечують виконання загальнодержавних функцій, згідно з переліком, затвердженим КМУ;

8) охорону здоров'я:

а) первинну медико-санітарну, амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу (багатопрофільні лікарні та поліклініки, що виконують специфічні загальнодержавні функції, згідно з переліком, затвердженим КМУ);

б) спеціалізовану, високоспеціалізовану амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу (клініки науково-дослідних інститутів, спеціалізовані лікарні, центри, лепрозорії, госпіталі для інвалідів Великої Вітчизняної війни, спеціалізовані поліклініки, спеціалізовані стоматологічні поліклініки згідно з переліком, затвердженим КМУ);

в) санаторно-реабілітаційну допомогу (загальнодержавні санаторії для хворих на туберкульоз, загальнодержавні спеціалізовані санаторії для дітей та підлітків, спеціалізовані санаторії для ветеранів війни, осіб, на яких поширюється чинність законів України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту", "Про жертви нацистських переслідувань", та інвалідів, загальнодержавні реабілітаційні установи та комплекси для інвалідів згідно з переліком, затвердженим КМУ);

г) санітарно-епідеміологічний нагляд (санітарно-епідеміологічні станції, дезінфекційні станції, заходи боротьби з епідеміями);

г) інші програми в галузі охорони здоров'я, що забезпечують виконання загальнодержавних функцій, згідно з переліком, затвердженим КМУ;

9) соціальний захист та соціальне забезпечення:

а) виплату пенсій військовослужбовцям рядового, сержантського та старшинського складу строкової служби та членам їхніх сімей, пенсій військовослужбовцям та особам начальницького і

рядового складу органів внутрішніх справ, іншим особам, визначеним законом; сплату до Пенсійного фонду України страхових внесків за окремі категорії осіб, передбачені законом; виплату доплат, надбавок, підвищень до пенсій, додаткових пенсій, пенсій за особливі заслуги перед Україною, встановлених законом;

б) державні програми соціальної допомоги (грошова допомога особам, яких визнано біженцями або особами, які потребують додаткового захисту, та особам, яким надано тимчасовий захист; компенсації на медикаменти; програма протезування; програми і заходи із соціального захисту інвалідів, у тому числі програми і заходи Фонду соціального захисту інвалідів; відшкодування збитків, заподіяних громадянам; заходи, пов'язані з поверненням в Україну кримськотатарського народу та осіб інших національностей, які були незаконно депортовані з України, та розміщенням іноземців і осіб без громадянства, які незаконно перебувають на території України; щорічна разова грошова допомога ветеранам війни та жертвам нацистських переслідувань; довічні державні стипендії; кошти, що передаються до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; програми соціального захисту громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, державна соціальна допомога особам, які не мають права на пенсію, та інвалідам, інші види цільової грошової допомоги, встановлені законом);

в) державну підтримку громадських організацій інвалідів і ветеранів, які мають статус всеукраїнських;

г) державні програми і заходи стосовно дітей, молоді, жінок, сім'ї;

г) державну підтримку молодіжних та дитячих громадських організацій на виконання загальнодержавних програм і заходів стосовно дітей, молоді, жінок, сім'ї згідно з переліком, затвердженим КМУ;

- д) державні програми підтримки будівництва (реконструкції) житла для окремих категорій громадян;
  - е) забезпечення функціонування всеукраїнських, державних, міжрегіональних центрів професійної реабілітації інвалідів і державних центрів соціальної реабілітації дітей-інвалідів у порядку, визначеному КМУ;
  - є) інші програми в галузі соціального захисту та соціального забезпечення, що забезпечують виконання загальнодержавних функцій, згідно з переліком, затвердженим КМУ;
  - ж) компенсацію дефіциту коштів Пенсійного фонду України для фінансування виплати пенсій у солідарній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування у зв'язку з перерахуванням страхових внесків до накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;
- 10) культуру і мистецтво:
- а) державні культурно-освітні програми (національні музеї, національні та державні бібліотеки, заповідники, міжнародні культурні зв'язки, державні культурно-освітні заходи, державна підтримка національних театрів, художніх колективів та їх дирекцій, концертних, національних та державних циркових організацій державної форми власності, культурно-мистецькі заходи національних творчих спілок) згідно з переліком, затвердженим КМУ;
  - г) створення та розповсюдження національних фільмів;
  - г) державну архівну справу та страховий фонд документації;
- 11) програми підтримки національних і державних телерадіокомпаній, суспільного телебачення і радіомовлення, преси, книговидання, державних інформаційних агентств;
- 12) фізичну культуру і спорт:
- а) державні програми з розвитку фізичної культури і спорту (забезпечення діяльності національних збірних команд, проведення спортивних заходів державного і міжнародного рівня, підготовка і участь національних збірних команд у міжнародних

змаганнях з олімпійських та неолімпійських видів спорту, у тому числі в Олімпійських іграх, Європейських іграх, Юнацьких Олімпійських іграх, Всесвітніх іграх з неолімпійських видів спорту, забезпечення діяльності закладів фізичної культури і спорту всеукраїнського рівня, фінансова підтримка баз олімпійської підготовки та всеукраїнських громадських організацій фізкультурно-спортивного спрямування згідно з переліками, затвердженими КМУ);

б) державні програми з розвитку фізичної культури, спорту, фізкультурно-спортивної реабілітації інвалідів (центри державного значення з фізичної культури і спорту інвалідів, проведення навчально-тренувальних зборів, всеукраїнських змагань з видів спорту для інвалідів, заходів з фізкультурно-спортивної реабілітації інвалідів, утримання національних збірних команд з видів спорту для інвалідів, забезпечення їх підготовки та участі в міжнародних змаганнях (включаючи Паралімпійські та Дефлімпійські ігри), фінансова підтримка паралімпійського руху та баз паралімпійської і дефлімпійської підготовки згідно з переліком, затвердженим КМУ);

13) державні програми підтримки регіонального розвитку та пріоритетних галузей економіки;

14) програми реставрації пам'яток архітектури, спорудження (створення) пам'ятників і монументів державного значення;

15) державні програми розвитку транспорту, дорожнього господарства, зв'язку, телекомунікацій та інформатики;

16) державні інвестиційні програми (проекти);

17) державні програми з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки, запобігання виникненню та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха;

18) створення та поповнення державних запасів і резервів;

19) обслуговування державного боргу;

20) проведення виборів у випадках, передбачених законом, та всеукраїнських референдумів;

21) інші програми, які мають виключно державне значення.

Виконання Державного бюджету України забезпечує КМУ.

МФУ здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету.

При виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів в Україні застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. ДКСУ забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого у Національному банку України.

Казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає:

- 1) розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;
- 2) контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;
- 3) ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України;
- 4) здійснення інших операцій з бюджетними коштами.

В органах ДКСУ бюджетним установам відкриваються рахунки у встановленому законодавством порядку.

Державна казначейська служба України за погодженням з МФУ має право залучати на поворотній основі кошти єдиного казначейського рахунку для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України.

Обсяги тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, пов'язаних із забезпеченням захищених видатків загального фонду, покриваються ДКСУ в межах поточного бюджетного періоду, а тимчасові касові розриви Пенсійного фонду України,

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.

У разі розміщення коштів місцевого бюджету на депозитах та/або обслуговування коштів місцевого бюджету в частині бюджету розвитку та власних надходжень бюджетних установ в установах банків обсяги тимчасових касових розривів за загальним фондом такого місцевого бюджету не покриваються за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку.

## **2.2. Механізм управління фінансовими ресурсами**

Важливою складовою системи казначейства стає її механізм, так як саме завдяки йому відбувається скоординоване функціонування всієї системи казначейства. Основним завданням механізму системи казначейства є управління наявними фінансовими ресурсами, тобто казначейського обслуговування бюджету для подальшої синхронізації фінансових потоків. Виходячи з існуючих визначень економічного механізму та фінансового механізму як його складової [74,134,3,135], можливим є надання поняття механізму системи казначейства.

Під механізмом функціонування системи казначейства розуміємо сукупність законодавчо встановлених методів, прийомів і важелів, які спираються на існуюче інформаційне, законодавче та організаційне забезпечення та забезпечують узгодженість дій та задоволення інтересів суб'єктів щодо отримання й перерозподілу наявних фінансових ресурсів.

Успішна реалізація завдань системи казначейства можлива лише за умови оптимального управління інформаційними потоками. «Інформація і знання – це основа розвитку; індивіди і суспільство, які мають найменші можливості отримувати й обробляти інформацію, як правило, є найбільш бідними», -



стверджував американський економіст Р. Клітгаард [100, с.623]. Вхідні інформаційні потоки під впливом певних методів, прийомів та важелів в процесі обробки, опрацювання, застосування в інформаційному середовищі перетворюються на вихідні інформаційні потоки. Схематично механізм функціонування системи казначейства в інформаційному середовищі можна представити на рис.2.1.

Інформаційні потоки, які використовуються у механізмі системи казначейства (МСК), пов'язані з даними щодо планування надходжень та витрат, фактичного руху та ін. грошових ресурсів держави.

Тому з метою забезпечення отримання достовірної інформації на стадії складання проектів бюджетів задля забезпечення їх балансування здійснюється зведене бюджетне планування. Територіальне бюджетне планування передбачає складання та забезпечення виконання представницькими та виконавчими органами влади на локальному рівні відповідних місцевих бюджетів. Адресне полягає в узгодженні та ув'язці конкретних показників бюджетів.

Основними методами, які використовуються у механізмі системи казначейства, є:

- метод екстраполяції;
- нормативний;
- балансовий;
- програмування або математичного моделювання - запозичені з бюджетного планування;
- метод експертної оцінки;
- економетричного моделювання;
- побудова імітаційних моделей та складання сценарію - з бюджетного прогнозування;
- економіко-математичні методи;
- програмно-цільовий метод;
- касовий метод;
- метод консолідації коштів на єдиному казначейському рахунку.

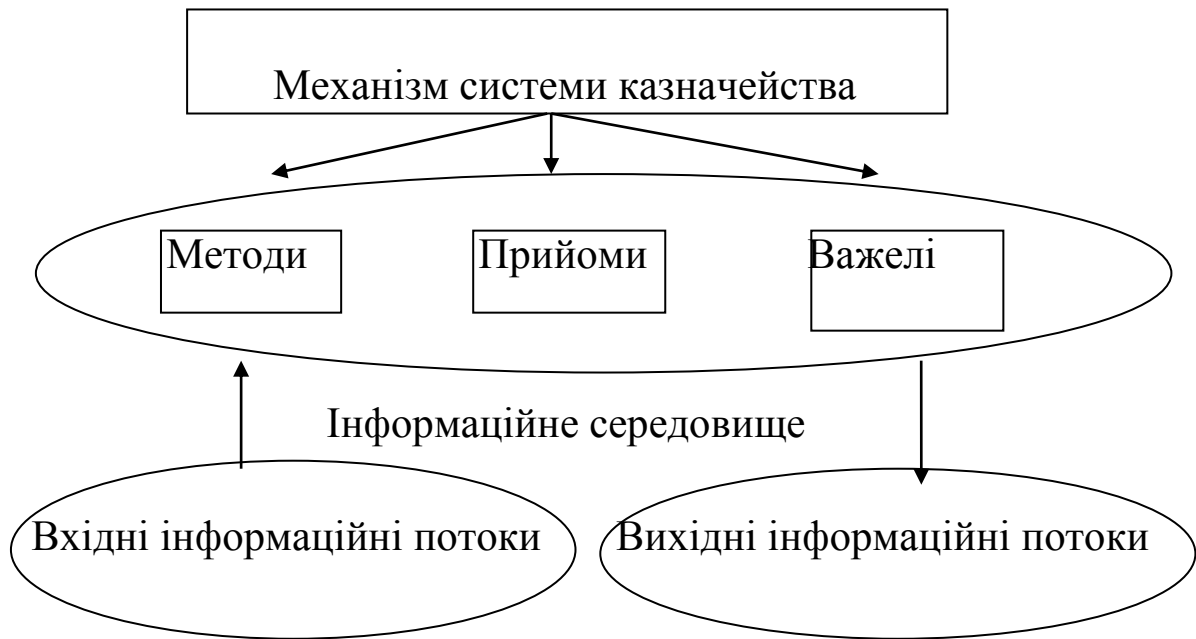


Рис.2.1. Функціонування системи казначейства в інформаційному середовищі (Складено самостійно)

Методи планування та прогнозування забезпечують визначення загальної потреби у грошових коштах. Планування, яке полягає у забезпеченні формування бюджету за програмами, зосереджені на результатах, прозорості у витрачанні бюджетних коштів та аналізі прийнятих рішень. Планування тісно пов'язане з програмно-цільовим методом. Він забезпечує безперервне фінансування і мобілізацію фінансових ресурсів до бюджету. Це є одним з важливих методів.

Завдяки балансовому досягається рівність між доходами та видатками та узгодження фінансових ресурсів за їх потребою, тобто встановлюється необхідна пропорція розподілу бюджетних коштів між державним та місцевим бюджетом. Нормативний метод передбачає використання взаємопов'язаних норм та нормативів. Метод екстраполяції базується на вивченні економічної кон'юнктури в минулих періодах із застосуванням коефіцієнтів. Метод програмування або математичного моделювання дозволяє імітувати рух реальних економічних процесів, передбачає побудову фінансових моделей. Метод

експертної оцінки використовують як спосіб попередньої оцінки наслідків різних варіантів формування бюджету; побудова імітаційних моделей дозволяє сформувати аналітичні таблиці; написання сценарію - базується на вивченні логіки розвитку бюджетної системи. За допомогою методів економічного аналізу визначається рівень виконання бюджетних показників за попередній період (шляхом зіставлення планових та фактичних показників), виявляються причини неповноти акумуляції грошових коштів та рівень їх ефективного використання. Одним з найважливіших ми вважаємо економіко-математичних метод, який дозволяє на основі лінії тренду відслідковувати зміни в часі.

Слід відзначити, що касовий метод та метод консолідації коштів на єдиному казначейському рахунку – є найважливішими в системі казначейства, адже саме ці методи – є основою казначейського виконання бюджету в системі казначейства.

Для підвищення дієвості механізму системи казначейства часто застосовують такі прийоми як дублювання, додаткова перевірка, тимчасові залишки коштів, затримка коштів і т.і.

Штрафи, санкції, відмови, пеня – це ті важелі, які найчастіше використовують в системі казначейства України, Франції, Грузії, Латвії, Німеччини та ін. [74,100,135]. Застосування тих чи інших методів, прийомів та важелів залежить від завдань системи казначейства, які реалізуються через її механізм.

В сукупності всі ці методи, прийоми, важелі забезпечують ефективне функціонування системи казначейства.

Ракитський В. І. вважає питання розробки ефективних механізмів управління попереднім і поточним контролем управління державного казначейства, що функціонує у складі загальнодержавної системи казначейства, розробленими недостатньо [124,125]. Розглянуті механізми покладені в основу розробки економіко-математичних моделей реалізації контролю та системи підтримки прийняття рішень регіонального управління державної казначейської служби. Ракитський В. І.

розглядає проблему ефективних механізмів в двох напрямках: у напрямку прогнозування тимчасово вільних залишків та у напрямку визначення оптимального значення нарощеної суми грошей при наданні контрагентам кредитів. Однак існуюче нормативно-правове забезпечення не передбачає можливості надання кредитів. Це не є функцією казначейської служби, а прерогатива банківських систем. Тому можемо сказати, що лише в частині розробки прогнозування залишків тимчасово вільних коштів механізм може бути ефективним при наявності певних умов, для забезпечення яких потрібно внести коригування в законодавчо-нормативні акти та положення. Тобто, на основі прогнозних показників залишків фінансових ресурсів на єдиному казначейському рахунку можливим буде використання його надлишку для покриття майбутніх касових розривів.

Невід'ємним елементом фінансових операцій, які пов'язані з передачею інформації й переказом бюджетних коштів, є платіжна система. Платіжна система забезпечує єдність, централізованість та комплексність у підході до розв'язання відповідних завдань, цілеспрямованість дій та концентрацію зусиль для досягнення поставленої мети. Прикладом є платіжна система (Національного банку України) розроблена у межах загальної стратегії Національного банку України у сфері інформатизації, яка:

- є централізованою, комплексною і єдиною для всього комплексу завдань інформатизації банківської справи ;
- передбачає інтеграцію всіх ключових напрямів завдань інформатизації та автоматизації банківської діяльності;
- заснована на кращих зразках світового досвіду, на сучасному технічному обладнанні та засобах розроблення програмного забезпечення;
- передбачає постійну реструктуризацію та ускладнення інформаційної моделі банківської справи, кількісне та якісне зростання та зміну семантичного навантаження інформаційних потоків у ній;

— розрахована на досить тривалий період часу [85, с .117 ].

Через казначейське обслуговування здійснюється розрахунково-касове обслуговування розпорядників шляхом проведення платежів з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та рахунків одержувачів бюджетних коштів, відкритих в органах Державного казначейства, відповідно до кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету або планів використання бюджетних коштів [14]. Однак, недосконалість системи управління коштами бюджету комерційними банками особливо виявилась у період економічної кризи, спаду виробництва, кризи платежів, що призвело до відсутності коштів на рахунках підприємств, організацій, бюджетних установ. Реформування економічних відносин у напрямку ринкових перетворень в Україні охоплює тією чи іншою мірою всі сфери діяльності суспільства, зокрема й державний контроль як найважливішу ланку і невід’ємну його складову – фінансовий контроль. Система казначейства, виконуючи функцію обслуговування державного і місцевих бюджетів, здійснює попередній і поточний контроль, що по суті є запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих порушень при використанні ними бюджетних коштів і кроком до реалізації аудиту як форми фінансового контролю у державі [159]. У процесі розвитку системи казначейства створені досить сучасні контрольні засоби, які закладені у програмне забезпечення, що дозволяє здійснювати в автоматизованому режимі більшість контрольних повноважень. Основним завданням механізму системи казначейства є управління наявними фінансовими ресурсами, тобто виконання функцій і завдань казначейського обслуговування бюджету та подальший вибір рівноважних станів вхідних та вихідних потоків фінансових ресурсів. Саме останнє є специфічним завданням механізму системи казначейства. Застосування казначейського обслуговування бюджетних коштів повинно істотно знизити

ймовірність нецільового використання бюджетних коштів, оскільки усі доходи і видатки бюджету здійснюватимуться з єдиного казначейського рахунка, а не з декількох рахунків, відкритих у різних банках. При казначейському виконанні державного бюджету реєстрація надходжень, регулювання обсягів і термінів прийняття бюджетних зобов'язань, здійснення дозвільного напису на право здійснення витрат у рамках виділених лімітів бюджетних зобов'язань, здійснення платежів від імені одержувачів коштів держбюджету покладаються на державне казначейство (як організаційну структуру). Завданнями управління фінансовими ресурсами є:

- організація виконання бюджетів;
- управління рахунками бюджетів і бюджетних коштів;
- управління ризиками нецільового використання бюджетних коштів;
- відбір рівноважних станів вхідних та вихідних потоків грошових ресурсів;
- управління залишками на ЄКР.

Теорія управління розглядає власне управління як процес планування, організації, мотивації і контролю, необхідний для того, щоб сформулювати і досягти цілей організації [135]. Процес управління передбачає як найменше, наявність двох елементів: об'єкта управління і суб'єкта управління. Об'єктами управління є фінансові ресурси. Фонди фінансових ресурсів є об'єктивно необхідною умовою здійснення процесу розширеного відтворення на всіх його стадіях і у всіх формах. Джерелом фінансових ресурсів є валовий внутрішній продукт. Створення й використання фінансових ресурсів одночасно передбачає їхній рух. При переміщенні фінансові ресурси відокремлюються від матеріальних цінностей. Проте рухові матеріальних цінностей завжди передують рух фінансових ресурсів.

Сучасна парадигма теорії фінансів визнає, що фінансові ресурси — це грошові фонди, які створюються в процесі розподілу, перерозподілу й використання валового внутрішнього

продукту, що створюється упродовж певного часу в державі. Фінансові ресурси держави включають ті з них, що перебувають у розпорядженні органів державного управління, всіх видів і форм підприємницьких структур і населення в розпорядженні держави перебувають ресурси бюджетної системи й різних видів централізованих та децентралізованих фондів, а також державних фінансових інститутів (національного банку, державних страхових органів, державних кредитних установ).

Інша частина фінансових ресурсів у державі знаходиться в розпорядженні господарських підприємств, установ і організацій різних форм власності та видів діяльності. Третя частина - у розпорядженні населення в формі вкладів, заощаджень і депозитів у банківській системі та в інших фінансових установах. З трансформацією вартості валового внутрішнього продукту у відповідні фонди фінансових ресурсів фінанси починають впливати на процес розширеного відтворення й працювати як складова економічного механізму. Усе це виражає суть та склад фінансових ресурсів, їхню специфіку у відтворювальному процесі.

Фінансові ресурси є матеріальними носіями фінансових відносин, що дає змогу виокремити фінанси із сукупності інших економічних категорій. Ця особливість характерна для фінансів будь-якої економічної системи, проте в кожній із них застосовуються різні форми й методи створення та використання фінансових ресурсів.

Незважаючи на тривалі дослідження щодо сутності категорії «фінансові ресурси» й досі немає єдиної думки щодо визначення фінансових ресурсів, їхнього змісту, методів впливу на ефективність господарювання. Економічна природа й роль фінансових ресурсів визначається структурою форм утворення й напрямків їх використання.

За формою утворення фінансові ресурси — це, по-перше, накопичення завдяки господарській діяльності, що відображають первинний розподіл новоствореної вартості. До їх числа належать

прибуток, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування. По-друге, це ресурси вторинного розподілу й перерозподілу новоствореної вартості. Розгляд фінансових ресурсів щодо джерел створення у тісному зв'язку з напрямками використання має важливе значення для правильного визначення межі їх функціонування.

В економічній літературі зустрічаються різні визначення межі фінансових ресурсів. Вважається, що не всі грошові засоби є фінансовими ресурсами. Поняття «грошові засоби» значно ширше, але фінансові ресурси виступають завжди у грошовій формі. Грошові засоби стають фінансовими ресурсами тоді, коли вони концентруються у відповідні фонди, для яких встановлено порядок створення й використання. Важливою характерною рисою фінансових ресурсів є те, що вони, на відміну від грошових коштів, виражають не зміну форм вартості, а фінансовий результат процесу відтворення.

Для науково обґрунтованого визначення поняття фінансових ресурсів, зокрема «фінансових ресурсів системи казначейства» необхідним є визначення критеріїв, яким воно повинно відповідати. До них належать: джерела створення, форми виявлення, цільове призначення.

Із загальнонаукових позицій, фінансові ресурси — це грошові накопичення і доходи, що створюються в процесі розподілу й перерозподілу валового внутрішнього продукту й зосереджуються у відповідних фондах для забезпечення безперервності розширеного відтворення та задоволення інших суспільних потреб.

Таке визначення фінансових ресурсів дає змогу пов'язати їхній обсяг і склад із вартісною структурою валового внутрішнього продукту й закладає основу для забезпечення єдності прогнозування динаміки валового внутрішнього продукту й фінансових ресурсів.

Особливістю фінансових ресурсів у системі казначейства є:  
1. Фінансові ресурси казначейства утворюються в результаті



вторинного (третинного і так далі) перерозподілу ВВП. За нинішніх умов господарювання в процесі забезпечення соціально-економічного розвитку особлива увага приділяється своєчасності та повноті мобілізації фінансових ресурсів і напрямам витрачання їх у різних ланках фінансової сфери.

2. Система казначейства здебільшого оперує з грошовими коштами.

Але фінансові ресурси можуть приймати й інші форми. (Фінансові ресурси починають свій рух у формі видатків, далі в сукупності з доходами, перетворюються в форму бюджетних ресурсів, після чого видозмінюються у формі видатків)

3. Фінансування з ЄКР здійснюється тільки відповідно до бюджетного розпису й не передбачає ніякого відхилення (Фінансування з ЄКР відбувається лише в межах відкритих асигнувань, підтверджувальних документів, фінансових зобов'язань та лімітних довідок)

Управління охоплює весь процес формування та використання фінансових ресурсів стосовно доцільності та обґрунтованості здійснення фінансових операцій на всіх рівнях: від державного бюджету до місцевих.

Реалізація ефективного процесу управління здебільшого залежить від фінансового забезпечення. Наприклад, в Україні на сьогодні органи місцевих бюджетів не повною мірою забезпечені фінансовими ресурсами для виконання повноважень. Частка доходів і видатків місцевих бюджетів у ВВП скоротилася, проте розширилося коло питань, які є у компетенції органів місцевого самоврядування [1,с.36].

Недостатність фінансового забезпечення (нестача фінансових ресурсів) позначається на недофінансуванні низки державних програм й у західних країнах. Так, наприклад, у США не у повному обсязі фінансуються програми із соціального захисту населення. У проблемних країнах Євросоюзу відбувається скорочення фінансування державного сектора й державних програм, що у, свою чергу, тягне погіршення рівня

життя населення та загострює соціальну напругу. Тому питанням управління фінансовими ресурсами приділяється увага не тільки науковцями, але й на державному рівні, де йде активний пошук ефективних шляхів управління ними.

Значний внесок у розвиток теорії та практики управління фінансовими ресурсами в Україні, зміцнення фінансових засад державного й місцевих бюджетів, функціонування окремих елементів системи управління фінансами зробили такі науковці, як І. Чугунов, В. Зайчикова, О. Василик, О. Кириленко, В. Кравченко, К. Павлюк та ін. Сучасні положення теорії фінансів доводять, що формування фінансових ресурсів значним чином залежить від масштабів та ефективності економічного комплексу країни і регіонів.

Другим елементом управління є суб'єкт управління, який здійснює певні дії з метою отримання відповідного ефекту від управлінських заходів. Ефективне наповнення та використання коштів державного і місцевих бюджетів не можливе без залучення органів казначейства, які наділенні бюджетними повноваженнями по обслуговуванню місцевих бюджетів за доходами та видатками.

Таким чином, управління фінансовими ресурсами в системі казначейства здійснює: управління бюджетними коштами в межах своєї компетенції; контроль за цільовим використанням коштів; розподіл асигнувань; затвердження лімітних довідок; управління видатками в розрізі кодів економічної класифікації.

Запровадження казначейського обслуговування бюджетних коштів органів місцевої влади та самоврядування внесло суттєві новації та якісно нові підходи до управління регіональними фінансовими ресурсами на місцевому рівні. З огляду на це, змінились і правові взаємовідносини між усіма учасниками бюджетного процесу, що задіяні на кожній його стадії.

В умовах економічної й фінансової кризи гостро постає питання ефективного управління наявними фінансовими ресурсами на всіх рівнях, тому особливої уваги заслуговує

питання можливостей та стану використання грошових ресурсів, що концентруються на Єдиному казначейському рахунку [3,с.57].

Аналіз еволюції розвитку системи казначейства в Україні, її механізму показав, що, враховуючи об'єктивні обставини на етапі становлення Державного казначейства, поступовість охоплення казначейським виконанням бюджетних видатків, розвивалася і функція управління коштами. Так, на центральному рівні операції з управління коштами почали проводити ще 1998 році, коли на поточні видатки спрямовувалися цільові кошти, які тривалий час не використовувалися, з подальшим їх відновленням. Тоді ж було започатковано складання ресурсного балансу та його щоденне коригування. Відсутність на рівні управлінь Державного казначейства єдиного казначейського рахунку не дозволяло збільшувати кількість операцій, пов'язаних з управлінням коштами. Цикл проходження коштів через систему багатьох рахунків не давав можливості оперативно ними маневрувати, інформація була поділена у численних банках, оперативна база була практично відсутня.

Передумови для докладнішого аналізу схем проходження ресурсів було створено запровадженням обслуговування доходів державного бюджету управліннями Держказначейства. Це дало можливість започаткувати найпростіші операції з управління коштами. Управління коштами загального фонду державного бюджету розпочалося з так званих безгрошових реєстрів. Надалі було реалізовано набагато ширший інструментарій управління коштами. Зокрема з'явилася можливість уникнення зустрічних грошових потоків шляхом спрямування доходів для перерахування на центральний рівень, на погашення зобов'язань Державного казначейства України перед територіальними управліннями.

Запровадження єдиного рахунку на рівні обласних управлінь Державного казначейства забезпечило передумови для процедур з управління наявними грошовими коштами.

З 2001 року Державним казначейством започатковано управління наявними грошовими коштами на підставі кількох принципів, таких як:

- доступність для центрального апарату Державного казначейства ресурсів, які обліковуються на 28 кореспондентських рахунках обласних управлінь Державного казначейства;
- можливість вільного перерозподілу ресурсів між усіма 28 кореспондентськими рахунками управлінь Державного казначейства в межах ЄКР державного бюджету;
- можливість уникнення зустрічних грошових потоків між доходами державного бюджету, які акумулюються на відповідній території, та видатками розпорядників бюджетних коштів, що здійснюються на цій же території;
- можливість тимчасового залучення для видатків загального фонду державного бюджету всіх наявних (бюджетних і не бюджетних) ресурсів, які обліковуються на кореспондентських рахунках управлінь Державного казначейства (наприклад, кошти суб'єктів господарювання, фондів, які обслуговуються Держказначейством);
- виділення асигнувань розпорядниками бюджетних коштів обласного рівня розпорядникам бюджетних коштів районного рівня на підставі інформації про прийняті зобов'язання.

На центральному рівні Державного казначейства складання місячних касових прогнозів здійснюється на регулярній основі із щоденним їх оновленням залежно від стану виконання дохідної частини державного бюджету та динаміки ресурсів на ЄКР. З урахуванням цього здійснюється управління наявними ресурсами в системі Державного казначейства. Можна стверджувати, що, незалежно від моделі доступу до системи електронних платежів Національного банку України та організації ЄКР, Держказначейство запровадило механізми управління коштами в межах власної системи.

Запровадження розрахунків через систему електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ) і Єдиного

казначейського рахунку (ЄКР) дало широкі можливості значно прискорити розрахунки та виконання державного та місцевих бюджетів, акумулювати бюджетні кошти із наступним їх розподілом та перерозподілом, вести контроль та оперативне управління ресурсами на всіх рівнях.

Функціонування ЄКР забезпечує [4, 46,48,49]:

- можливість швидкої мобілізації коштів, які протягом дня надходять на рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби, та використання їх для проведення бюджетних видатків і здійснення інших операцій, що не суперечать законодавству України;
- надання інформації органам законодавчої та виконавчої влади за здійсненими на ЄКР операціями;
- оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо забезпечення ефективного використання коштів бюджетів всіх рівнів.

Входження Державної казначейської служби України до системи електронних платежів НБУ значно скоротило терміни проходження бюджетних коштів до розпорядників. Зазначена динаміка характерна не тільки для стану ресурсів держави в цілому, але й для стану наповнення місцевих бюджетів. У 2009 році, відповідно до ст. 51 Закону України «Про Державний бюджет України на 2009 рік» (зі змінами та доповненнями), було надано місцевим бюджетам короткотермінові позички загальним обсягом 20749,7 млн. грн., які станом на 01.01.2010 були повністю погашені. Місцевим бюджетам Вінницької, Волинської, Дніпропетровської, Донецької, Житомирської, Запорізької, Івано-Франківської, Київської, Кіровоградської, Луганської, Львівської, Одеської, Полтавської, Рівненської, Сумської, Харківської, Хмельницької, Черкаської, Чернігівської областей та м. Києва за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку було надано 166 безвідсоткових позичок загальним обсягом 1657,0 млн. грн., які

станом на 01.01.2010 погашені на суму 8,0 млн. гривень [48,51,164].

Дані фінансові ресурси використовувалися відповідно до статті 70 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та статтею 73 Бюджетного кодексу України про надання позичок на покриття тимчасових касових розривів, пов'язаних із забезпеченням видатків загального фонду в першу чергу на оплату праці працівників бюджетних установ та нарахування на заробітну плату, придбання продуктів харчування та медикаментів, оплату комунальних послуг та енергоносіїв, шляхом надання органами Державної казначейської служби України короткотермінових позичок місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на договірних умовах без нарахування відсотків за користування цими позичками, що виникли під час виконання загального фонду місцевих бюджетів.

На сьогодні практика свідчить, що в сучасних умовах органи Державного казначейства постають одним із найактивніших учасників в процесі управлінні регіональними фінансовими ресурсами через реалізацію законодавчо прийнятих механізмів та процедур виконання місцевих бюджетів відповідно до вимог бюджетного законодавства. Вітчизняна практика та світовий досвід доводять, що найефективнішим є управління фінансовими ресурсами з використанням касового виконання бюджетів в системі казначейства.

Фінансові ресурси в системі казначейства характеризують дві особливості: по-перше, їх концентрація; по-друге, обіговість. Лише в системі казначейства фінансові ресурси зосереджені в такій кількості (в Україні - 8-10 млрд. грн. на добу) та обертаються з такою оперативністю. Це надає певних важелів в управлінні бюджетними коштами. Рух фінансових ресурсів в системі казначейства при реєстрації зобов'язань (1), наявність та реєстрація фінансових зобов'язань (2) та рух платіжних доручень(3) продемонстровано на рис.2.2.

Основним завданням Державного казначейства є оперативне управління фінансовими ресурсами в системі казначейства з метою підвищення ефективності використання. Від організації роботи Державного казначейства, насамперед такої його функції, як управління фінансовими ресурсами в системі казначейства, залежатимуть і виконання бюджету, і макроекономічні процеси в державі.

Роль казначейської служби в бюджетному процесі та у виконанні бюджету сьогодні вища порівняно з початком його діяльності.

Органи Державної казначейської служби України в цілому реалізували функцію управління фінансовими ресурсами в системі казначейства.

Проте нині однією з проблем, які потребують вирішення, є наявність залишків на рахунках розпорядників коштів бюджету.

Проблема браку фінансових ресурсів, що забезпечує здійснення видатків у межах асигнувань, передбачених реальним бюджетом, постала перед державою в результаті застосування їх перерозподілу у «ручному режимі» замість загальноприйнятого у світі.

Крім того, видатки, які здійснюють бюджетні установи, повинні здійснюватись на підставі прийнятих ними в межах бюджетних асигнувань зобов'язань. Усі ресурси держави повинні працювати максимально ефективно з дотриманням принципу наявності мінімально необхідної суми залишків коштів на рахунках Державного казначейства.



Рис.2.2.Схема реєстрації зобов'язань та рух фінансових ресурсів

\* Складено на основі даних ДКСУ [164, 166,172]

З цієї точки зору найбільш прийнятним є використання ЄКР, який дозволяє використати переваги статусу учасника СБП і поліпшити процес управління державними коштами.

Володіючи своєчасною і достовірною інформацією про надходження до бюджету, здійснені видатки та наявні зобов'язання, можна оперативнo ухвалювати рішення щодо розміщення тимчасово вільних залишків або здійснення запозичень.

Одним із механізмів управління ресурсами, що застосовується багатьма казначействами різних країн, є злиття залишків коштів наприкінці дня на єдиному рахунку, з метою



залучення коштів для інвестування у відповідні інструменти на фінансовому ринку або у визначенні обсягів коштів, які необхідно залучити.

Однак сьогодні зазначений механізм управління коштами державного бюджету поки що не працює. Акумуляція у бюджеті значних грошових ресурсів створює можливість для забезпечення рівномірного розвитку економіки в цілому на всій території держави. Бюджетні кошти у сукупності з іншими джерелами фінансових ресурсів є основою для здійснення соціальних перетворень.

Окрім того, бюджет має нівелювати соціальні наслідки розшарування громадян за матеріальним станом, спричинене переходом до ринкових умов господарювання. За цих умов особливого значення набуває контроль за кругообігом бюджетних коштів для досягнення економічних цілей згідно з чинними законодавчими актами.

Нова фінансова структура, стрижнем якої стало Державне казначейство України із завданням касового виконання державного бюджету, спонукала запровадити сучасні підходи до управління бюджетними коштами.

Метою фінансового управління стає оптимізація розподілу і використання доходів, а у результаті - підвищення ефективності діяльності кожної бюджетної установи.

За наявною схемою здійснення видатків, процес проведення платежів триває 2-3 тижні, за умови, що розпорядник коштів не нагромаджує їх на своїх реєстраційних рахунках, а одразу здійснює необхідні видатки.

Разом з тим, на рахунках органів Державного казначейства України є досить великі постійні залишки коштів.

Основними причинами утворення значних залишків фінансових ресурсів є:

- грошові кошти залишаються на рахунках, доки здійснюється їх розподіл між головними розпорядниками, розпорядниками коштів нижчого рівня, одержувачами коштів;

- грошові кошти залишаються на реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів в очікуванні розподілу, надходження платіжних доручень і підтверджувальних документів;
- кошти спеціального фонду розпорядників коштів нагромаджуються на спеціальних реєстраційних рахунках для здійснення платежів наступних періодів.

Незважаючи на значний розмір залишків коштів, Державна казначейська служба може безпосередньо оперувати лише залишками коштів на рахунках, відкритих на рівні центрального апарату.

Залишки коштів на рахунках обласних управлінь практично недоступні для управління коштами і можуть бути задіяні лише після перерахування на рахунки, відкриті на рівні центрального апарату.

Така ситуація призводить до зниження ефективності управління коштами. Виходом з неї може бути проведення на фінансових ринках операцій з розміщення тимчасово вільних бюджетних коштів на депозитних рахунках у Національному банку України та установах комерційних банків, що забезпечить додаткове джерело доходів та дозволить зменшити навантаження на видаткову частину державного бюджету.

Разом з тим, механізм з управління залишками грошових коштів на сучасному етапі не розроблений.

В умовах незначних дохідних джерел і нерівномірності надходження коштів до державного бюджету це негативно позначається на виділенні асигнувань на здійснення видатків на соціальні виплати; не відповідає потребам держави і призводить до того, що за умови постійної нестачі грошових коштів для здійснення видатків державного бюджету значні кошти, наявні в залишках на рахунках, практично вилучено з грошового обігу і не використовуються тривалий час.

Тому одним з основних завдань системи казначейства є забезпечення політики управління бюджетними коштами,

спрямованої на створення такого механізму оперативного управління державними фінансовими ресурсами, який забезпечить своєчасні розрахунки за зобов'язаннями держави і сприятиме вирішенню проблеми незбалансованості в часі надходжень і видатків державного бюджету.

Система казначейства України пройшла певний шлях у своєму становленні і функціонуванні. Ми виділяємо чотири етапи її розвитку:

- 1) становлення – створення трирівневої структури органів казначейства та перехід на нову систему виконання видаткової частини бюджету;
- 2) розвиток - переведення на казначейське обслуговування позабюджетних коштів бюджетних установ і організацій, здійснюється обслуговування місцевих бюджетів; входження в систему електронних платежів НБУ;
- 3) удосконалення – облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, перерахування трансфертів, перехід на 8-му модель обслуговування коррахунку;
- 4) реформування – інформаційне та організаційні зміни системи казначейства. Подана періодизація дозволила визначити основні проблеми, які виникли у процесі розвитку системи казначейства та оцінити заходи щодо їх подолання.

В період становлення системи казначейства дуже гостро стояли проблеми цільового використання бюджетних коштів та контроль за управлінням фінансовими ресурсами.

Розпорошеність по безлічі рахунків бюджетних коштів негативно відображалась на здійсненні контролю за ними та була дуже низька обіговість.

Відсутність на державному рівні органу, який може виконувати функції щодо касового виконання бюджету та контроль за цільовим використанням бюджетних коштів.

Тому створення трирівневої структури органів казначейства забезпечило контроль за цільовим використанням коштів.

### **2.3. Аналіз сучасного стану управління фінансовими ресурсами через систему казначейства**

Механізм реалізації функції управління бюджетними коштами став можливим через консолідацію фінансових ресурсів на єдиному казначейському рахунку.

Запровадження ЄКР надало можливість мати інформацію щодо бюджетних коштів, тобто володіти фінансовими важелями макроекономічного регулювання, у тому числі здійснювання вирівнювання фінансового потенціалу територій [25].

У сучасних умовах ЄКР стає інструментом розподілу доходів між державними рівнями влади, адже без належного розподілу функцій між цими рівнями щодо надання суспільних благ не може бути ефективного розподілу фінансових ресурсів.

Акумуляція грошових фондів у державному бюджету (як централізованому фонду держави) відбувається завдяки податковим та неподатковим надходженням.

Чим більша сума цих надходжень концентрується, тим складніше стає управління цими коштами.

Аналіз динаміки податкових та неподаткових надходжень у доходну частину Державного бюджету, наведені на рис. 2.4., вказує на стабільну позитивну тенденцію.

Податкові надходження у державному бюджеті України займають найбільший обсяг серед усіх надходжень бюджету.

Найбільший дохід від податкових надходжень бюджет отримує у першу чергу, завдяки ПДВ - в середньому 40%, податку на прибуток підприємств – 16%, та акцизному податку, який складає в середньому 11%.

Біля третини доходів бюджетів формується за допомогою неподаткових надходжень, основна відмінність яких від податкових полягає у відсутності при використанні механізмів їхньої мобілізації більшості принципів та підходів, зокрема, рівнозначності, стабільності, обов'язковості, всеохоплюючого характеру тощо.

Разом з тим, неподаткові платежі характеризуються певними особливостями, зокрема, мають у більшості випадків цільове призначення, їм притаманний необов'язковий характер, частково зараховуються до доходів бюджетів тих рівнів, державні органи яких проводять їх збирання.

Протягом останніх років простежується тенденція до зростання частки доходів від власності та підприємницької діяльності із закріпленням її домінуючої ролі (за 2008-2012 роки частка зросла від 40,5 % до 47,2%).

Другою за важливістю групою серед НБД є власні надходження бюджетних установ, яка забезпечує в середньому третину неподаткових доходів.

Визначений порядок призвів до збільшення сум, які обертаються на рахунках казначейства, швидкості їх обігу та ускладнив контроль за їх проходженням.

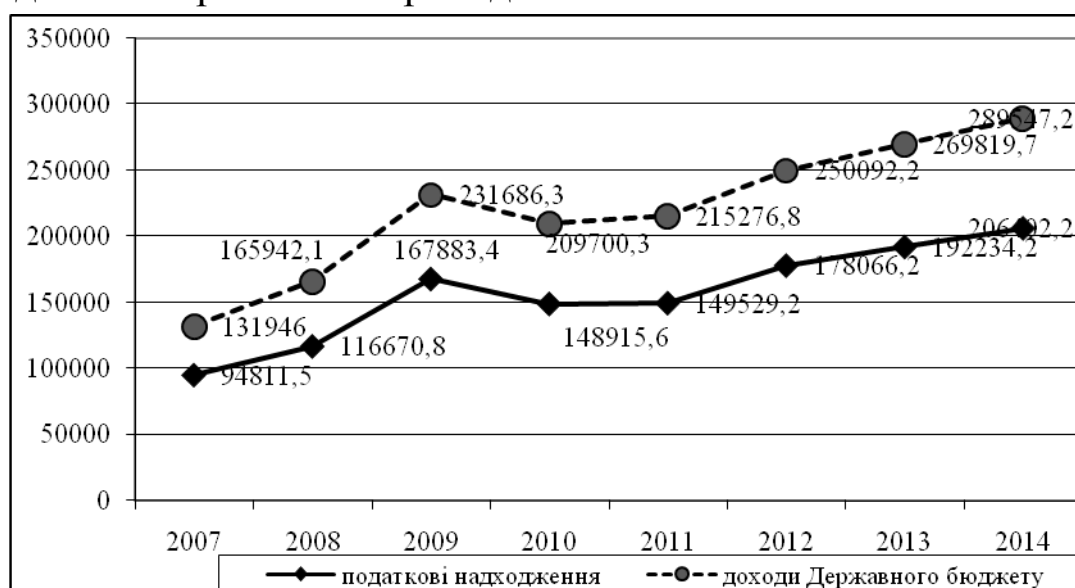


Рис.2.3. Динаміка податкових надходжень, доходів ДБ за 2007-2014рр.

\* Складено на основі даних МФУ [165, 166,172,176]

Розподіл доходів Зведеного бюджету між Державним та місцевими бюджетами представлено у таблиці 2. 1.

Податкові надходження у державному бюджеті України займають найбільший обсяг серед усіх надходжень бюджету.

Найбільший дохід від податкових надходжень бюджет отримує у першу чергу, завдяки ПДВ - в середньому 40%, податку на прибуток підприємств – 16%, та акцизному податку, який складає в середньому 11%.

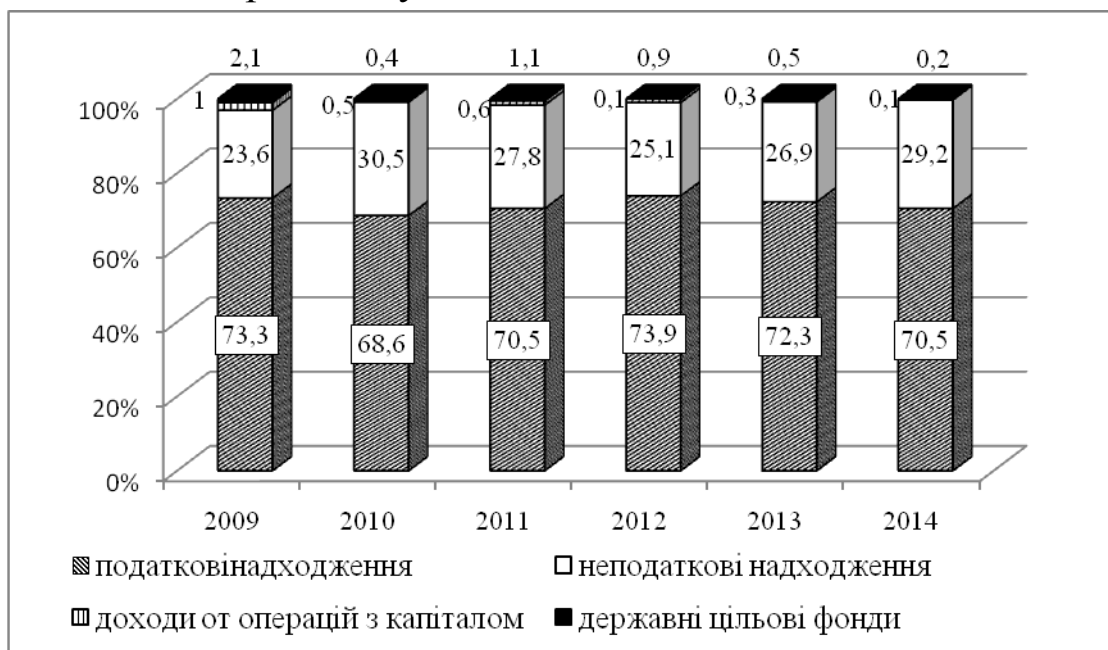


Рис. 2.4. Структура доходів Державного бюджету України за 2008 — 2014 рр. (%)

\* Складено на основі даних ДКСУ, МФУ [164, 165, 176]

Біля третини доходів бюджетів формується за допомогою неподаткових надходжень, основна відмінність яких від податкових полягає у відсутності при використанні механізмів їхньої мобілізації більшості принципів та підходів, зокрема, рівнозначності, стабільності, обов'язковості, всеохоплюючого характеру тощо.

Разом з тим, неподаткові платежі характеризуються певними особливостями, зокрема, мають у більшості випадків цільове призначення, їм притаманний необов'язковий характер, частково зараховуються до доходів бюджетів тих рівнів, державні органи яких проводять їх збирання.

Таблиця 2. 1.

Розподіл доходів Зведеного бюджету між Державним та місцевими бюджетами за період 2004-2013 роки

Роки	Питома вага у доходах Зведеного бюджету (%)		Роки	Питома вага у доходах Зведеного бюджету (%)	
	доходів Державного бюджету	доходів місцевих бюджетів		доходів Державного бюджету	доходів місцевих бюджетів
2004	75,1	24,9	2009	74,0	26,0
2005	77,4	22,6	2010	74,4	25,6
2006	76,8	23,2	2011	78,3	21,7
2007	73,5	26,5	2012	77,4	22,6
2008	75,2	24,8	2013	76,2	23,8

Склад і структуру доходів Зведеного бюджету згідно бюджетної класифікації представлено у таблиці 2. 2.

*\* Розраховано на основі даних ДКСУ [164, 166, 172]*

Рівень централізації доходів бюджету з роками збільшується, що підтверджується збільшенням питомої ваги доходів Державного бюджету в структурі доходів Зведеного бюджету.

Визначений порядок призвів до збільшення сум, які обертаються на рахунках казначейства, швидкості їх обігу та ускладнив контроль за їх проходженням.

За 2008-2009 роки до Державного бюджету надійшло 52,8 та 66,3 млрд. грн. неподаткових надходжень або на 25,5% більше за показник відповідного періоду попереднього року.

Зокрема, за два роки суттєво виросла частка доходів від власності та підприємницької діяльності в середньому на 9,05 в.п. або на 8,05 млрд. грн. Але в той же час, у 2008 році частка власних надходжень до бюджетних установ зменшилася на 10,5 в.п., у 2009 році частка інших неподаткових надходжень – на 8,4 в. п.

Таблиця 2. 2.

Склад і структура доходів Зведеного бюджету України за період 2009-2013 роки

Показники (%)	Роки					Відхилення (+/-)	
	2009	2010	2011	2012	2013	2013/2009	2013/2012
1.Податкові надходження, в т. ч:	76,2	74,5	84,0	80,9	79,9	+3,7	-1,0
1.1. Податок на прибуток підприємств	12,1	12,8	13,8	12,5	13,2	+1,1	+0,7
1.2. Податок на доходи фізичних осіб	16,3	16,2	15,1	15,3	16,3	0,0	+1,0
1.3. Податок на додану вартість	31,0	27,4	32,6	31,2	29,0	-2,0	-2,2
1.4. Акцизний податок	7,9	9,0	8,5	8,6	8,3	+0,4	-0,3
1.5. Інші податки та збори	8,9	9,1	14,0	13,3	13,1	+4,2	-0,2
2.Неподаткові надходження	21,4	23,5	15,1	18,2	19,2	-2,2	+1,0
3. Доходи від операцій з капіталом	1,3	1,0	0,6	0,7	0,4	-0,9	-0,3
4. Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних операцій	0,2	0,1	0,1	0,1	0,3	+0,1	+0,2
5. Цільові фонди	0,8	0,9	0,3	0,2	0,2	-0,6	0,0
Всього доходів Зведеного бюджету	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	–	–

У 2010 році до Державного бюджету надійшло 65,1 млрд. грн. неподаткових надходжень, що на 1,2 млрд. грн. менше попереднього року. У 2011 році – 49,0 млрд. грн. або на 26,4 % показника минулого року.

Абсолютні суми податкових та неподаткових надходжень зростають (табл.2.3), що автоматично приводить до зростання обігу бюджетних коштів через систему казначейства.

Це ускладнює роботу органів казначейства, підвищує вимоги до оперативності, швидкості проходження платежів, контролю за надходженням та витрачанням коштів.



Так, наприклад, обсяг надходжень податку на додану вартість у 2004 р. становив 16,7 млрд. грн., а у 2008 р. – 92,1 млрд. грн., що у 4,5 рази більше порівняно з 2005 р.

У 2009 р. обсяг надходжень від податку на додану вартість зменшився на 7,5 млрд. грн., що спричинено фінансово-економічною кризою, яка почалась у вересні 2008 р.; у 2010 р. зріс на 1,7 млрд. грн., у 2011 р. – на 43,8 млрд. грн., а у 2012 – на 8,7 млрд. грн.

В цілому, за досліджуваний період обсяг надходжень від податку на додану вартість до Державного бюджету зріс у 8 рази.

За підсумками 2012 року податок на додану вартість складає 40,12% доходів Державного бюджету та 10,5 % ВВП країни (рис. 2.2).

Прийняття Податкового кодексу суттєво змінило порядок відшкодування ПДВ, що також ускладнило роботу системи казначейства.

Так, наприклад, до відшкодування ПДВ по Одеській області у 2009 р. було заявлене 726,6 млн. грн., у 2010 р. - 447,6 млн. грн., у 2011 р. - 1650,7 млн. грн., що більш, ніж у два рази порівняно з 2009 р. та у чотири рази, ніж у 2011 р. (рис. 2.4.). За результатами роботи в 2011 р. по Україні в цілому станом на 1 січня 2012 року відшкодований ПДВ на поточний рахунок у банку по Україні в сумі 42,8 млрд. грн., що перевищує відшкодування податку за відповідний період минулого року в 1,8 рази.

Станом на 1 січня 2012 року залишок прострочених сум ПДВ до відшкодування відсутній.

Згідно з вимогами Податкового Кодексу з березня 2011 року в заявлених до відшкодування сум ПДВ в податковій звітності за перший звітний період 2011 року застосовується процедура автоматичного бюджетного відшкодування податку.

Так, в грудні 2011 року відшкодований ПДВ в автоматичному режимі у розмірі 1,97 млрд. грн. що складає 59 % від відшкодованої суми ПДВ грошовими коштами в звітному періоді [105].

З метою вдосконалення критеріїв автоматичного відшкодування ПДВ був встановлений квартальний проміжок для зіставлення розбіжностей між податковим кредитом платника податків і податковими зобов'язаннями контрагентів (замість трирічного), визначена питома вага операцій по нульовій ставці, який має бути сукупно за попередніх 12 місяців не менше 40%, замість діючих 50 %.

Таблиця 2.3.

Податкові та неподаткові надходження до Державного бюджету України за 2008-2012рр.

Показник, рр.	2008		2009		2010		2011		2012	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Доходи	224	100	217,6	100	233,9	100	314,6	100	346,1	100
Податкові надходження	167,8	75	148,8	68	167	71	261,6	84	269	78
Податок на прибуток підприємств	47,5	21	32,4	15	39,9	17	54,7	18	55,3	16
ПДВ	92,1	41	84,6	39	86,3	37	169,3	54	182,9	53
Акцизний податок	12,8	5,7	21,3	9,8	27,6	12	21,6	6,9	23,3	6,7
Неподаткові надходження	52,85	22,8	50,68	24,2	65,07	27,0	49,09	15,6	68,29	19,7

\* Розраховано на основі даних Міністерства фінансів України[165]

Визначений порядок привів до збільшення сум, які обертаються на рахунках казначейства, швидкості їх обігу та ускладнив контроль за їх проходженням.

Вивчення наукових досліджень зарубіжних та українських вчених надало можливість дійти висновку, що, зазвичай, діяльність органів Державної казначейської служби України розглядають лише як суто технічну: ведення бухгалтерського

обліку, складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів.

Разом з тим, зі збільшенням надходжень збільшується і видаткова частина бюджету, що призводить до ускладнення роботи казначейства та вимагає застосування нових методів та підходів до управління грошовими коштами та вдосконалення механізму системи казначейства.

Відповідно, повинен підвищуватися і контроль за цільовим використанням бюджетних коштів, контроль за управлінням фінансових ресурсів в системі казначейства.

Все це спонукає до винаходу певних нововведень в законодавче забезпечення, нових підходів до управління фінансовими ресурсами, удосконалення методів та правил механізму управління бюджетними коштами.

Згідно даних річних звітів органів ДКСУ по Одеській області у 2014 році, до ДБ перераховано коштів у сумі 21189,6 млн.грн., з них по загальному фонду – 18264,5 млн.грн., по спеціальному 2925,1 млн.грн. (Табл.2.1), що на 4436,2 млн.грн. (або на 26%) більше ніж у 2013 році та на 15841,6 млн.грн. (або у 4 рази) більше ніж у 2005 році.

За останні 10 років спостерігається позитивна динаміка зростання доходів загального та спеціального фонду Державного бюджету по Одеській області.

Так значний ріст доходів загального фонду ДБ відбувся у 2008 році - 11 759,7 млн.грн., що на 5404,6 млн.грн. більше ніж у 2007 році ( або на 85%).

В зв'язку зі світовою економічною кризою, у 2009 році доходи ДБ –зменшилися на 2624,0 млн.грн. (або на 22%).

Наступне зниження доходів припало на 2013 рік – 16 040,9 млн.грн., що на 784,7 млн.грн. (або на 5%) менше ніж у 2012 році. Проте, приріст доходів не являється показником покращення економічної ситуації, перш за все, такий зріст викликаний інфляційними процесами в економіці країни.

Щодо відшкодування ПДВ, то найбільша сума відшкодування з ДБ була у 2011 році – 1650,7 млн.грн., у 2014 – 628,6 млн.грн. грошовими коштами та 16,1 млн.грн. облігаціями.

Дані щодо доходів до ДБ та МБ по Одеській області протягом 2010-2014 років наведено у Табл.2.4.

Ріст надходжень підвищує роль системи казначейства в управлінні грошовими ресурсами.

Забезпечення управління фінансовими ресурсами повинно опиратися на зміни в організаційному забезпеченні, системи інформаційного забезпечення, сучасного розвитку інформаційно-технічного забезпечення.

Незважаючи на значний обсяг грошових коштів, який акумулюється в системі казначейства, основним методом, що застосовувався в механізмі управління фінансовими ресурсами довгий час, був так званий «метод ручного управління», який не дозволяв оперативно маневрувати фінансовими ресурсами.

Це виявлялося у вигляді неефективного контролю використання коштів, помилками суб'єктивного характеру, що в сукупності призводило до затримки платежів.

На сучасному етапі основними методами механізму управління грошовими коштами є: метод касового виконання; метод цільового використання; метод щоденного підйому.

Ефективним є метод щоденного «підйому» залишків на кореновому рахунку ЄКР позабюджетних коштів, які перебувають у тимчасовому розпорядженні.

Залежно від співвідношення касових надходжень і видатків стан платоспроможності єдиного казначейського рахунку в конкретний момент може бути охарактеризований як недостатністю фінансових ресурсів, так і його умовним надлишком.

За недостачі коштів виникає ситуація тимчасового касового розриву, для усунення якого використовується залучення позичкових коштів. Саме в періоди касових розривів необхідним є підкріплення коренового рахунку ЄКР.

Для вирішення цього питання може бути сформований додатковий резерв тимчасово вільних коштів для його подальшої активізації в періоди потреби в підкріпленні ЄКР.

Табл.2.4.

Відшкодування ПДВ через систему казначейства, доходи до ДБ та МБ за 2005-2014рр. (ГУ ДКСУ в Одеській області), млн. грн.

Роки	Державний бюджет			Місцевий бюджет			Відшкодування ПДВ	
	ЗФ	СФ	ВСЬОГО	ЗФ	СФ	ВСЬОГО	грошовими коштами	облігаціями
2005	5 057,1	290,9	5 348,0	1 165,8	284,4	1 450,2	420,6	***
2006	5 428,4	559,4	5 987,8	1 579,9	485,2	2 065,1	337,3	***
2007	6 355,1	1 167,5	7 522,6	2 143,5	352,4	2 495,9	475,0	***
2008	11 759,7	1 382,4	13 142,1	2 933,7	456,9	3 390,6	677,4	***
2009	9 135,7	787,4	9 923,1	2 942,4	403,6	3 346,0	726,6	***
2010	11 882,5	835,7	12 718,2	3 385,5	426,6	3 812,1	447,6	***
2011	13 674,2	799,5	14 473,7	3 723,1	325,6	4 048,7	1 650,7	***
2012	16 825,6	868,2	17 693,8	4 000,5	539,3	4 539,7	344,5	***
2013	16 040,9	712,5	16 753,4	4 188,6	635,7	4 824,3	1 047,3	***
2014	18 264,5	2 925,1	21 189,6	4 378,7	677,0	5 055,7	628,6	16,1

\* Розраховано на основі даних ДКСУ [164, 166,172]

Дослідження показало, що на ЄКР ДКСУ щорічно обертається від 341млн. грн.(08.2003) до 47128млн. грн.(10.2015р). Встановлено, що граничний обсяг грошових коштів повинен становити близько11млрд. грн. на добу (Дод.Ч,Табл.1), що повністю задовольняє потребу у фінансуванні. Наприклад, коли показники вище граничного обсягу залишків коштів на єдиному казначейському рахунку, то фінансові ресурси можуть бути залучені з метою отримання резервних коштів.

Разом з тим, існує певна низка недоліків функціонування такого механізму управління фінансовими ресурсами, а саме:

- нестабільність розміру залишків;
- наявність невикористаних залишків;
- надання позик (наприклад, Пенсійному фонду) з підвищеним ризиком неповернення в повному обсязі всієї суми обмеженість фінансових ресурсів;
- недосконалість діючого механізму управління ними;
- неможливість використання тимчасово вільних залишків коштів для забезпечення покриття касових розривів;
- недосконалість законодавчого забезпечення;
- порядок реєстрації зобов'язань (потребує вдосконалення всіх етапів, починаючи з реєстрації асигнувань, кошторисів, змін до них, контролю за прийняттям зобов'язань, закінчуючи розрахунками згідно платіжних вимог, доручень та іншої документації);
- наявність залишків на рахунках розпорядників бюджетних коштів і т.і.

Вказане викликає необхідність розробки низки заходів щодо прогнозування залишків ЄКР та їх ефективного використання.

За допомогою ЄКР (як інструменту управління фінансовими ресурсами в системі казначейства) фіксується надходження та здійснюються видатки відповідно бюджетного розпису та відкритих асигнувань, за кодами економічної класифікації видатків.

Дослідники Булгакова С. та Микитюк І. виділяють видатки за кількісною та якісною характеристикою.

Причому, кількісне значення пов'язане з обсягом виділених бюджетних коштів, а якісна характеристика дає уявлення про економічну природу та суспільне призначення кожного виду бюджетних видатків.

Кількісна і якісна сторони бюджетних видатків можуть вступати у суперечність, причому гострота таких суперечностей може бути суттєвою[11].

Чітко відслідковується роль системи казначейства в управлінні фінансовими ресурсами та контролю за їх цільовим спрямуванням.

Абсолютна величина залишків коштів на ЄКР зображена в динаміці на рис.2.5.в розрізі місяців та рис.2.6. в розрізі років помісячно.

Якщо до 2007 року фіксувалися стабільні показники залишків коштів на ЄКР, то з 2009 року відзначаємо значні коливання та основну тенденцію до їх зниження.

Рис.2.5 демонструє динаміку абсолютних показників ЄКР в системі казначейства.

Дослідження дозволяє зробити висновок, що залишки коштів на ЄКР в розрізі років та щомісяця поведуть себе однаково, тобто в січні – зростають, лютому – спадають (за винятком 2004 р. та 2007 р.), в березні основна тенденція до зниження і т.д.

На сучасному етапі висока концентрація фінансових ресурсів та їх обіговість спонукають до більш ефективного управління бюджетними коштами та підвищенню контролю за їх цільовим спрямуванням через систему казначейства.

Так, аналіз динаміки залишків коштів на єдиному казначейському рахунку в абсолютному значенні, а також по відношенню до попередніх років показав, що темпи росту у відсотках у 2005 р. у відношенні до 2004 р. становили 52,4%, 2005 р. до 2004 р. – 108%, 2006 р. до 2005 р. – 182%, 2007 р. до 2006 р.- 88%, 2008 р. до 2007 р. – 99%, 2009 р. до 2008 р. – 35%, 2010 р. до 2009 р. – 130,3%, 2011р. до 2010 р. – 123%, 2012 р. до 2011 р. – 63% , 2013 до 2012 рр. - 61%, 2014 до 2013 – 208% та аналогічні розрахунки по Головному управлінню ДКСУ в Одеській області (рис.2.6.)

Таким чином, системі казначейства належить провідна роль у галузі системи планування, розподілу, складання і виконання бюджету, а також контролю за використанням

грошових ресурсів, з якої видно, наскільки повно виконуються функції казначейства.

Принциповими відмінностями від казначейського обслуговування бюджету є здійснення видатків шляхом оплати рахунків та відкриття рахунків розпорядниками бюджетних коштів в органах казначейства.

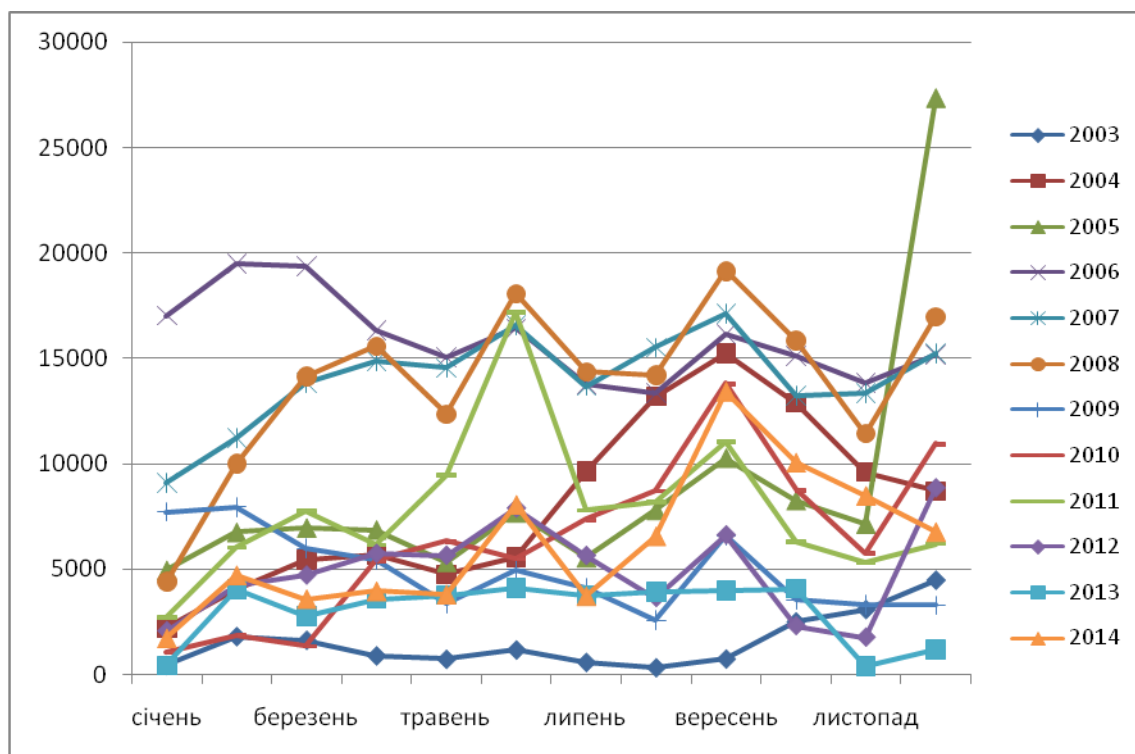


Рис. 2.5. Динаміка вхідного середньомісячного сальдо ЄКР в Україні у 2008-2014 рр., (станом на початок місяця)

\* Побудовано за даними Державної казначейської служби України [164,166,172].

Це, в свою чергу, розширило функції казначейства, адже воно стало для розпорядників та отримувачів бюджетних коштів безготівковим банком.

Нині затвердилася тенденція до збільшення залишків бюджетних коштів в установах банків, які не використовуються бюджетними установами і організаціями, що фінансуються з бюджету.

Такий стан справ пояснюють тим, що з вини Головних розпорядників коштів державного бюджету значні суми



безпідставно затримуються на рахунках Державної казначейської служби через несвоєчасний розподіл їх, відсутність належно оформленої кошторисної документації, угод на поставку матеріальних цінностей, обладнання тощо та недосконалість системи видатків державного бюджету.

Результати аналізу свідчать про необхідність запровадження комплексних заходів для вирішення проблем, пов'язаних з недостатньо ефективним управлінням наявними коштами Державного бюджету України та недосконалістю існуючої системи видатків.

З розширенням бюджетних повноважень збільшенням обсягів робіт щодо виконання бюджету, зі зростанням ролі казначейства в управлінні фінансовими ресурсами змінилася організаційна структура, яка у 1996 році набула вигляду трирівневої структури органів Державної казначейської служби.

Реалізувалася класична казначейська функція: виконання державного бюджету за видатками, ведення обліку операцій дохідної частини бюджету, здійснення обліку операцій, які не проходять на рахунках, відкритих в установах банків.

Виділяємо також перехід на програму «Казна», перевід на обслуговування місцевих бюджетів та перехід на систему «Клієнт-банк». Труднощі в переведенні на казначейське обслуговування державного бюджету в розрізі розпорядників та отримувачів бюджетних коштів супроводжувалися незадовільним технічним забезпеченням АРМ, неохочим переходом розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, адже всі бюджетні кошти та здійснення видатків здійснювалося лише за цільовим призначенням, що унеможливило зловживання та безконтрольного використання бюджетних коштів.

Але результатом позитивного процесу можна вважати той факт, що на 1 січня 2000 року до органів казначейства було переведено 80% позабюджетних рахунків бюджетних установ і

організацій, чим було створено необхідні передумови для включення цих коштів до держбюджету.

Згідно ЗУ «Про Державний бюджет України на 2000 рік» було прийнято рішення щодо консолідації бюджетних коштів в установах Національного банку України, що дало змогу ефективніше здійснювати управління загальним залишком грошових ресурсів і створило б передумови для розміщення тимчасово вільних коштів на фінансовому ринку.

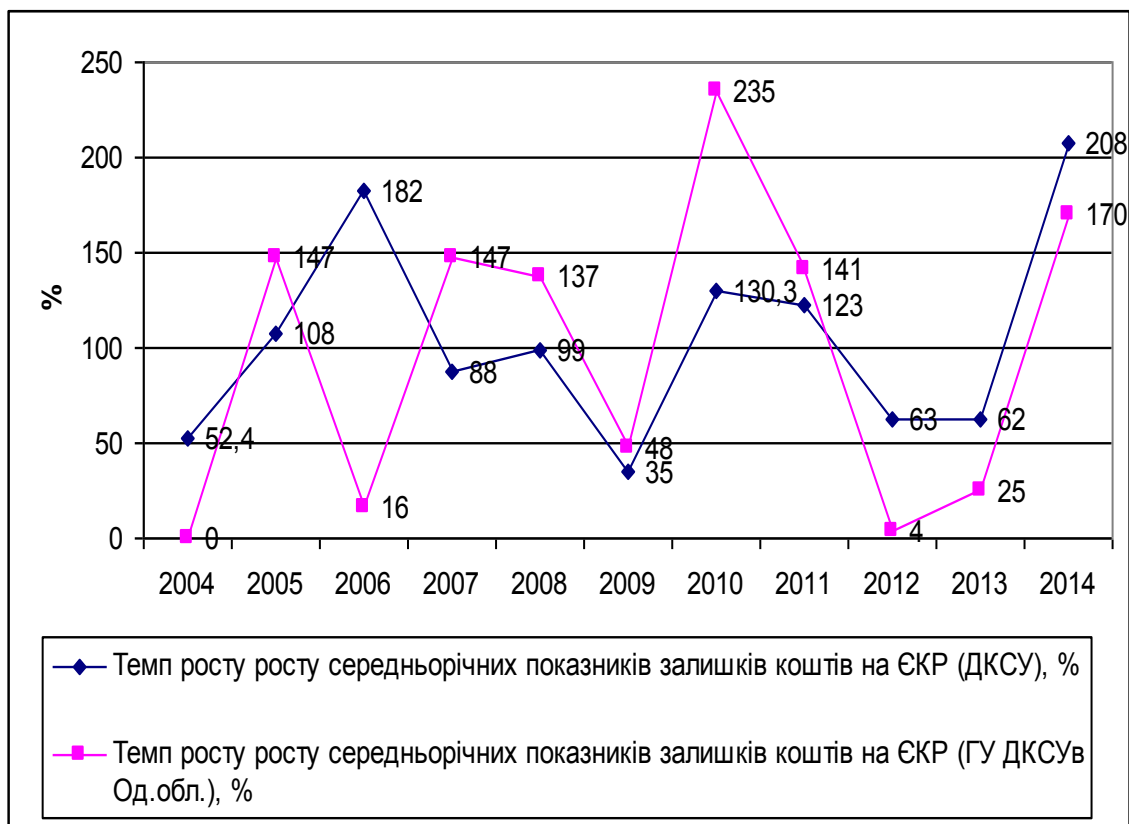


Рис. 2.6. Динаміка росту середньорічних показників залишків коштів на ЄКР

При цьому органи Державного казначейства залишалися клієнтами Національного банку України.

Однак, слід відмітити, що на цей момент залишалися невирішеними проблеми отримання в оперативному режимі інформації про наявність залишків бюджетних коштів і складання фінансової звітності.

У 2001 році відбулася зміна статусу Держказначейства: із клієнта банку Казначейство фактично стало учасником системи електронних платежів Національного банку України. Починає діяти механізм системи електронних платежів, в основу якого покладено бухгалтерську модель.

Учасники цієї системи мають можливість здійснювати багатоступеневий контроль за достовірністю даних на всіх стадіях і рівнях розрахунків, отримувати в автоматизованому режимі щоденну інформацію у форматі бюджету, затвердженого щорічним законом.

Зміст переходу в систему електронних платежів (СЕП) полягає в тому, що будь-яка операція (платежі чи зіставлення планових показників) в автоматичному режимі відображається бухгалтерськими проведеннями в системі в розгорнутому вигляді.

Цьому передують попередня методична робота з відображення у визначеній послідовності операцій чи їхніх складників з обов'язковим проведенням необхідного контролю, що в майбутньому виключає втручання в роботу системи її користувачів і гарантує єдність підходу і достовірність відображення операцій з виконання бюджету.

Було проведено експеримент із запровадженням обслуговування розпорядників коштів державного бюджету, який передбачав відпрацювання механізму переходу від виділення асигнувань до запровадження погашення зобов'язань розпорядників коштів державного бюджету [30], і завершення переходу органів державного казначейства на 8-му модель обслуговування кореспондентського рахунку, яка поєднала переваги діючої системи електронних платежів та можливості системи термінових переказів для управління єдиним казначейським рахунком, і становлення органів державного казначейства урядовим органом, і було започатковано реформи системи бухгалтерського обліку в секторі державного управління, підтвердженням якої стало прийняття у січні 2007 р.

постанови КМУ «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр.» Слід зазначити, що дуже багато нововведень, перетворень, змін відбулось, що свідчить про інтенсивний розвиток казначейської системи виконання бюджету. Державна казначейська служба у своїй діяльності взаємодіє з органами законодавчої і виконавчої влади, НБУ та банками України, іншими учасниками бюджетного процесу та фінансовими інституціями. Воно виступає з'єднувальним ланцюгом у бюджетному процесі між органами виконавчої влади та установами банківської системи. Проте, процес розпочинається з контролю за плановими показниками, що надходять від Міністерства фінансів та розпорядників бюджетних коштів (розпис доходів та видатків державного бюджету, кошториси та плани асигнувань), та закінчується складанням звітності після проведення процедур попереднього контролю перед здійсненням платежу. Дослідник Амантуров Е. виявив недоліки «доказначейської системи»: контроль фінансових ресурсів закінчувався зразу ж після перерахування коштів бюджетотримувачам; зона оперативного бачення грошових коштів була обмеженою; відсутня можливість попередити нецільове використання бюджетних коштів; відсутня інформація про наявність залишків коштів на рахунках[3].

Разом з тим, існує низка першочергових проблем, серед яких:

- обмеженість фінансовими ресурсами та недосконалість діючого механізму їх управління;
- неможливість використання тимчасом вільних залишків коштів для забезпечення покриття касових розривів;
- недосконалість законодавчого забезпечення;
- порядок реєстрації зобов'язань (потребує вдосконалення всіх етапів, починаючи з реєстрації асигнувань, кошторисів, змін до них, контролю за прийняттям зобов'язань, закінчуючи

розрахунками згідно платіжних вимог, доручень та іншої документації);

- є необхідність подальшого розвитку – немає юридичних підстав;

- недосконалість організаційного забезпечення( оргструктура- відсутні розрахунки навантаження на одного працівника, яке постійно збільшується, в періоди пікових навантажень створює підґрунтя для нервових зривів та підриву психоемоційного стану казначеїв, що не може не мати впливу на подальшу роботу та відобразитися на їх результатах, оперативності і т.і.

- реструктуризація, зміни в структурі(вже втретє змінюється назва органів казначейства, змінюються посадові інструкції та самі посади, печатки, бланки, штампи, картки підписів всіх розпорядників коштів, таблички та ін., що має на увазі додаткові не завжди виправдані статті видатків коштів державного бюджету

- наявність залишків на рахунках розпорядників бюджетних коштів;

- вразливість фінансового сектору до впливу факторів ризику.

Відмітимо, що це лише основні проблеми, з якими сьогодні зіткнулися в системі казначейства при управління фінансовими ресурсами.

Ще однією проблемою є зменшення кількості обслуговуваних бюджетних організацій, при збільшенні кількості рахунків, що демонструють рис.2.7. Це пов'язано з різними економічними явищами в країні: реформування та реорганізації установ та організацій, перепідпорядкованість, наприклад, створення міністерства доходів спричинило реорганізаційні зміни в структурі митних служб та управлінь міністерства доходів. Але, з однієї сторони зменшилась кількість обслуговуваних в казначейській службі організацій, з іншої, кількість рахунків не зменшилася, а, навпаки, з 2011 року зросла. Як демонструє рис.2.8., в Державній казначейській службі України в Одеській області показники кількості

організацій, реєстраційних та особових рахунків по загальному, спеціальному фондах та іншим клієнтам державного та місцевих бюджетам та суми річних видатків загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів (млн.грн.) мають різну тенденцію: кількість реєстраційних та особових рахунків по загальному, спеціальному фондах та іншим клієнтам державного та місцевих бюджетам збільшується з 32148 (2010р.) до 44782 (2014 р.), кількість установ, які знаходились на казначейському обслуговуванні за останні 2 роки збільшується з 2699 до 2827, а сума річних видатків загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів при цьому зменшилася за період 2013-2014 рр з 24065,2 млн.грн. до 20630,2 млн.грн.

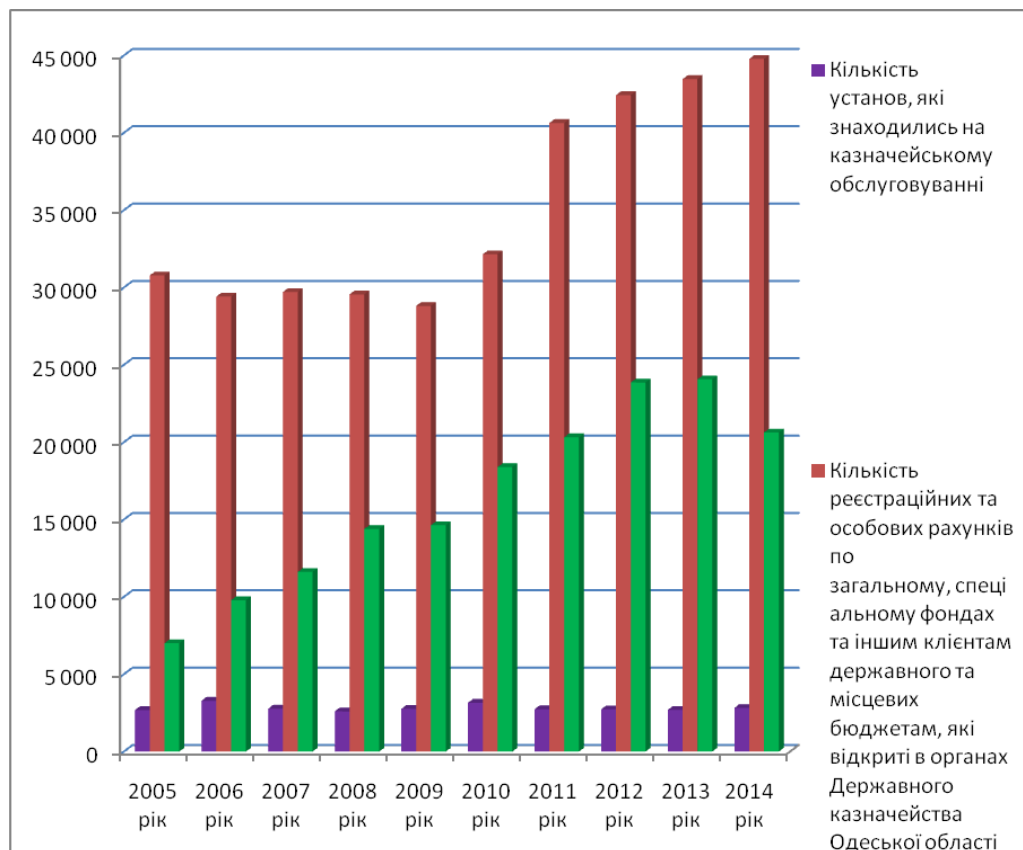


Рис.2.7. Кількість організацій, р/р та о/р по ЗФ та СФ, іншим клієнтам ДБ та МБ, та сума річних видатків ЗФ та СФ ДБ та МБ (млн.грн.)

(Складено самостійно)[164,166,172]

Дослідження залишків коштів на єдиному казначейському рахунку та аналіз темпів росту ЄКР ДКСУ та ГУ ДКСУ показує на їх різкі коливання. Такі показники темпів росту динаміки залишків коштів на ЄКР пояснюються нестабільністю цих залишків.

На сьогодні не розроблена стратегія щодо методів мобілізації, перерозподілу та ефективного використання тимчасово вільних коштів, яка повинна спиратися на відповідну нормативно-правову базу.

Вилучення резервних коштів дозволило б не лише покривати тимчасово вільні кошти, але й інвестувати у вигідні проекти, здійснювати пільгове кредитування тощо. Існують проблеми своєчасності реагування на внесення змін.

Так, ведення бухгалтерського обліку та здійснення операцій на рахунках розпорядників виконується своєчасно і заздалегідь. Але щодо складання звітності, то в деяких випадках не співпадають показники при порівнянні зі звітами розпорядників, які несвоєчасно враховують зміни і коригування. На наш погляд, морально та фізично застарілі автоматизовані робочі місця не дають можливості працювати в повну силу.

Адже в моменти пікових навантажень технічне забезпечення дає збої. Слід зазначити, що на казначейське обслуговування видаткової частини бюджету, принциповою ознакою якого є здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів шляхом оплати рахунків органами Державної казначейської служби України, переведено близько 70 тисяч розпорядників та одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів, яким відкрито понад 660 тисяч клієнтських рахунків.



Рис.2.8. Кількість рахунків, відкритих в органах ДКСУ в Одеській області.

*\* Побудовано самостійно за даними ДКСУ [164,166,172]*

Як вже згадувалося раніше, є певна невідповідність навантажень на казначеїв. Адже, згідно штатного розпису, на одного казначея виділяється більше 30 обслуговуючих організацій, що призводить до перенавантаження працівників та є чинниками помилок.

Організація роботи органів Державної казначейської служби України щодо обслуговування видаткової частини бюджетів (тобто управління грошовими ресурсами) здійснюється у такій послідовності:

- формування бази даних мережі розпорядників коштів;
- відображення в системі обліку державного казначейства бюджетних розписів;
- доведення розпорядником коштів планових показників бюджетних асигнувань забезпечення їх обліку та контролю;
- внесення змін до планових показників, що виникають у процесі виконання державного бюджету;



- відображення в обліку затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду, спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів, планів використання бюджетних коштів одержувачів, а також внесених до зазначених документів змін;
- облік та консолідація інформації за зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та погашення зареєстрованих зобов'язань;
- проведення операцій щодо відкриття асигнувань за загальним і спеціальним фондами державного бюджету;
- перерахування міжбюджетних трансфертів та проведення операцій за взаємними розрахунками між державним та місцевими бюджетами;
- проведення платежів з обслуговування боргових зобов'язань держави.

Для виконання своїх функцій казначейство має право:

- бути учасником системи електронних платежів Національного банку України;
- відкривати, використовувати та закривати в установах банків кореспондентські рахунки в національній та іноземній валютах;
- отримувати безоплатно від Національного та комерційних банків інформацію про наявність та рух коштів за поточними, депозитними, бюджетними та іншими рахунками розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- отримувати безоплатно від міністерств, інших центральних і місцевих органів інформацію про статистичні дані щодо виконання державного бюджету та бюджетів самоврядування;
- вимагати від посадових осіб міністерств, інших центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ, організацій та банків дотримання встановленого порядку виконання бюджетів;
- призупиняти або обмежувати за рішенням Голови Державної казначейської служби та його заступників, а також керівників територіальних органів Державної казначейської

служби України здійснення операцій за рахунками розпорядників бюджетних коштів у разі порушення ними встановленого порядку використання бюджетних коштів, а також неподання кошторисів та звітності про їх надходження та використання;

- вживати заходи щодо усунення виявлених порушень при проведенні розрахунків (взаєморозрахунків) за доходами та видатками державного бюджету та бюджетів самоврядування за повідомленням контролюючих та правоохоронних органів, а також вимагати усунення виявлених порушень від усіх учасників зазначених розрахунків;

- укладати з установами, організаціями та підприємствами усіх форм власності угоди, що забезпечують виконання функцій, покладених на Держказначейство;

- відмовляти розпорядникам бюджетних коштів у відкритті рахунків без укладання відповідної угоди;

- видавати разом з Національним банком України, іншими центральними і місцевими органами виконавчої влади спільні нормативні акти [68 ].

Процес розвитку системи казначейства продовжується. З плином часу він набуває більш розвинених форм і державної значимості. Напрямки подальшого розвитку та шляхи комплексного реформування системи державного казначейства окреслені у проекті стратегії розвитку Державної казначейської служби України на 2011-2020 роки. Зі створенням ДКУ( згідно наказу №335) [103] вирішилися основні функції: забезпечення виконання державного бюджету і управління державними коштами.

З формуванням в Україні ринкових відносин змінюється організаційна структура центрального апарату та територіальних органів Державного казначейства, а також їх юридичний статус.

Державна казначейська служба України є центральним органом виконавчої влади і керується у своїй діяльності Конституцією України, законами України, постановами

Верховної Ради України, указами і розпорядженнями Президента України.

Діяльність Державної казначейської служби України фінансується за рахунок державного бюджету України.

Державна казначейська служба України та її підрозділи є юридичними особами, мають самостійні баланси, рахунки в установах банків [25]. Удосконалення організаційних форм функціонування органів Державної казначейської служби України, впровадження й вдосконалення нових казначейських процедур і методології бухгалтерського обліку та контролю були пов'язані з передусім зі зміною статусу Державної казначейської служби України у зв'язку зі входженням до системи електронних платежів Національного банку України. Подальший розвиток Державної казначейської служби України може бути прогнозований за умови чіткого розуміння його статусу щодо платіжної системи виконання бюджету[36, с.84].

Реформування економічних відносин у напрямі ринкових перетворень в Україні охоплює тією чи іншою мірою всі сфери діяльності суспільства, зокрема й державний контроль і найважливішу ланку і невід'ємний його складник – фінансовий контроль.

Таким чином, державна казначейська служба, виконуючи функцію обслуговування державного і місцевих бюджетів, здійснює попередній і поточний фінансовий контроль, що по суті є запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих порушень при використанні ними бюджетних коштів і кроком до реалізації аудиту як форми фінансового контролю у державі[189].

Осипчук Л. проаналізував схеми проходження фінансових ресурсів від платника податків до доходної частини, від державного бюджету до конкретного отримувача [48].

Дослідження дозволяє дійти висновку, що основні функції, які виконує казначейство, в цілому розширились та деталізувались з розвитком системи казначейства.

Так, наприклад, з 2011 р. казначейство в особі керівника може затверджувати головних розпорядників бюджетів, що надає додаткових повноважень та переваг перед іншими розпорядниками коштами. В (сполученні) з недосконалою законодавчою базою, яка стосується безпосередньо касового виконання бюджету в системі казначейства, ця функція може стати вибуховою в протилежному від очікуваного результату сенсі.

Осипчук Л.Л. вважає, що на сьогодні необхідно вже остаточно скасувати практику бюджетного фінансування за відомчою структурою, оскільки вона надає необґрунтовані привілеї певному переліку розпорядників бюджетних коштів, що були наведені нами вище. Це відбувається внаслідок того, що фінансування бюджетних видатків за відомчою структурою дає можливість не надавати органам Державної казначейської служби всієї необхідної документації, що підтверджувала б реальність, доцільність та обґрунтованість проведених витрат.

#### **2.4. Методичні підходи щодо розрахунку ефективності функціонування ЄКР**

Проблеми цільового використання бюджетних коштів та контроль за управлінням фінансовими ресурсами завжди були актуальними, а в період «доказначейського» обслуговування бюджету постали надто гостро.

Починаючи з 2005 р. до 2008 р., а також у 2011 р., як демонструє графік лінії тренду, залишки перевищують граничний обсяг на ЄКР. Саме в цей час можливим було б розміщення тимчасово вільних коштів на депозитах фінансових установ та банків.

Сьогодні не вистачає методик прогнозування залишків на ЄКР та використання тимчасово вільних коштів. Відсутні підходи до оцінювання ефективності їх використання.

Розрахунок показників ефективності функціонування ЄКР повинен здійснюватися у чотири кроки:

$$1) \text{ ПВ: } \kappa_1 = \frac{З}{ОФ}, \quad (2.1.)$$

де  $\kappa_1$  - показник витрачання залишків коштів на ЄКР;  
 $З$  – залишок коштів на єдиному казначейському рахунку;  
 $ОФ$  – обсяг фінансування;

$$2) \text{ ПЗС: } \kappa_2 = \frac{З_{\text{на} \text{ЄКР}}}{\Phi_{\text{ЗС}}}, \quad (2.2.)$$

де  $\kappa_2$  - показник захищених статей;  
 $З$  на ЄКР – залишок коштів на єдиному казначейському рахунку;  
 $\Phi_{\text{ЗС}}$  – фінансування захищених статей;

$$3) \text{ ПЕ: } \kappa_3 = \frac{\Pi}{З - В}, \quad (2.3.)$$

де  $\kappa_3$  - показник ефективності;  
 $\Pi$  – прибуток(дохід);  
 $З$  – залишок на єдиному казначейському рахунку;  
 $В$  – видатки на єдиному казначейському рахунку.

Розрахуємо показник витрачання  $\kappa_1$  за період 2011, 2012 рр. для Державної казначейської служби України:

$$\kappa_1 = \frac{7997}{8000} = 0,999 = 1 \quad - \text{ показник витрачання за 2011 рік для}$$

ДКСУ рівний 1. Визначимо аналогічний показник за 2012 рік:

$$\kappa_1 = \frac{4921}{8000} = 0,615 < 1, \text{ оскільки } \kappa_1 < 1, \text{ то переходимо до розрахунку для}$$

підтвердження необхідності фінансування видатків по захищеним статтям.

$$\kappa_2 = \frac{4921(\text{млрд})}{160181,2(\text{млн})} = 0,031 = 31 > 1$$

Розрахуємо показник витрачання  $k_1$  за період 2011, 2012 рр. для ГУ ДКСУ в Одеській області[164]:

$$k_1 = \frac{143,7}{450} = 0,32 < 1, \text{ оскільки } k_1 < 1, \text{ то потрібно підтвердити}$$

необхідність фінансування видатків по захищеним статтям, переходимо до розрахунку  $k_2 = \frac{65(\text{млн})}{4188,1(\text{млн})} = 0,0163 = 16,313 > 1$

Визначимо аналогічний показник за 2012 рік:

$$k_1 = \frac{65}{450} = 0,144 < 1, \text{ оскільки } k_1 < 1, \text{ то переходимо до розрахунку}$$

$$k_2 = \frac{65(\text{млн})}{4188,1(\text{млн})} = 0,0163 = 16,313 > 1.$$

Розрахунки показали, що в даних випадках звертатися до банку за позикою немає необхідності.

У роботі запропоновано методичні підходи щодо управління тимчасово вільними коштами на єдиному казначейському рахунку.

Дані підходи передбачають виконання низки кроків:

1. Розрахунки  $k_{\text{бал}}$  з метою визначення ступеня покриття фактичних витрат  $k_{\text{бал}} = \frac{\text{вхЗ(ЭКР)}\phi + \text{Надх} - \text{Впл}}{\text{Вфакт}}$  (2.4.)

Якщо  $k_1 \geq 1$ , то надлишок ( $L$ ) можна спрямувати на короткострокову позику  $L = F - P$ . Отримані відсотки за позикою будуть складати дохід системи казначейства.

Визначимо  $k_{\text{бал}}$  для ДКСУ станом на 2012 рік:

$$k_{\text{бал}} = \frac{4921 + 445,4 - 358,05}{395,7} = 12,656$$

В даному випадку, надлишок не розраховуємо. При умові, що вхідний залишок на ЄКР становив би не 4921, а більше 8624 млрд.грн, то можна було б визначити надлишок  $L$  на короткострокову позику, яку могла б надати ДКСУ, в даному

випадку  $L = F - P = 4921 - 8624 = -3703$  млн.грн., при перевищенні граничного обсягу ЄКР, наприклад, 10000 млрд.грн  $L = F - P = 10000 - 8624 = 1376$  млрд.грн.

Отже, 1376 млрд.грн. - це була б сума, яку можна залучати для розміщення на депозитних рахунках. Відсотки становили б дохід, яким можна було покривати касові розриви.

1. Якщо  $\kappa_1 < 1$ , то проводиться перевірка фінансування по захищеним статтям:  $\kappa_2 = \frac{ЗКнаЭКР}{ФЗС}$ .

Якщо  $\kappa_2 < 1$ , то служба казначейства звертається до банку для отримання короткострокової позики. Розрахунок ефективності використання тимчасово вільних коштів здійснюється за формулою:  $\kappa_3 = \frac{П}{З - В}$ .

В нашому випадку, розрахунок для ДКСУ станом на 2012 рік становить  $\kappa_2 = \frac{4921(млрд)}{160181,2(млн)} = 0,031 = 31 > 1$

Отже, проплати здійснюються лише по захищеним видаткам.

Нами було розроблено алгоритм (рис.2.9) для розрахунку ефекту від залучення тимчасово вільних коштів на єдиному казначейському рахунку та їх прогнозування (табл.2.13):

крок1: якщо  $\kappa_{бал1} < 1$ , то розраховуємо  $\kappa_{бал2}$ ;

- крок2 (порівняння):  $L = ФЗ(ЄКР) - ПЗ(ЄКР)$ , (2.5.)

- якщо  $L > 0$ , то переходимо до

наступного кроку; крок 3:  $L_1 = C - ПЗ \cdot t + 1 > 0$ , (2.6.)

то надаємо в кредит, якщо  $L_1 = C - ПЗ \cdot t + 1 < 0$ , то не надаємо кредит.

Алгоритм дозволяє визначити ефективність використання коштів на ЄКР. Для прогнозування залишків коштів на ЄКР на період 2012-2014рр. побудуємо рівняння регресії

$$y = 4104,375 + 0,058x_1 - 0,035x_3 \quad (2.7.)$$

(див. Додаток М).

Значення множинного коефіцієнту кореляції 0,879 показує, що побудована модель достатньо якісно відображає залежність.

Рівень значущості  $F$ -критерію показує, що з ймовірністю 0,962 модель можливо вважати адекватною дійсності.

Доведемо адекватність моделі, обчисливши теоретичне значення середнього залишку на ЄКР у 2012 році.

Згідно звіту про виконання бюджету 2012 року, доходи державного бюджету ( $x_1$ ) склали 346025 млн. грн., державний та гарантований борг ( $x_3$ ) склали близько 527452 млн. грн.

За побудованою моделлю середній розмір залишку на ЄКР у 2012р складає

$$y = 4104,375 + 0,058 \cdot 346025 - 0,035 \cdot 527452 = 5013,01 \text{ млн. грн.}$$

Це значення близьке до середнього залишку на ЄКР у 2012 році, який дорівнює 4921,13 млн. грн., що доводить адекватність побудованої моделі.

Вищевказані методичні підходи, які були запропоновані для впровадження у практику функціонування системи казначейства, вимагають внесення відповідних змін у законодавче забезпечення.

Для аналізу впливу факторів на обсяг залишків на ЄКР побудуємо математично - статистичну модель, що описує залежність обсягу залишків на ЄКР від основних чинників впливу на ці обсяги.

У роботах Л.Є. Дейкало та А.Ю. Чубак проведено дослідження ЄКР та встановлені чинники впливу на структуру його залишків[27]:

- стан виконання доходів та видатків бюджетів;
- дефіцит бюджетів;
- частка доходів і видатків державного і місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України;
- зміни оборотів внутрішніх запозичень;
- надходження коштів від приватизації державного майна;



- операції із закупівлі іноземної валюти з метою погашення зобов'язань за зовнішніми борговими зобов'язаннями держави;
- розміщення коштів державного і місцевих бюджетів на депозитах або придбання цінних паперів;
- надання позик Пенсійному фонду України та їх повернення.

Якщо останні чинники є сезонними складовими і показують коливання залишку у межах року, то такі чинники як доходи та видатки державного бюджету, стан державного та гарантованого боргу безпосередньо впливають на стан залишку на ЄКР і показують середньорічний залишок на ЄКР.

За допомогою графічного обстеження та кластерного аналізу доведемо однорідність зміни залишку на ЄКР протягом 10 останніх років та доцільність застосування методу ковзаних середніх – переходу від щомісячних залишків по рокам до середніх за рік залишках.

Для цього побудуємо за допомогою «Мастер діаграмм» MS Excel графіки щомісячних залишків за 2003 – 2012 роки та графік середньорічного залишку (рис.2.9).

Із графіків видно, що тенденція зміни залишків у кожному місяці та середньорічних залишків мало відрізняється, тобто можливо для дослідження замінити річні залишки їх середнім значенням.

Доведемо застосування методу ковзаних середніх за допомогою кластерного аналізу.

Для цього скористуємось модулем «Generalized Cluster Analysys» («Узагальнені методи кластерного аналізу») пакету STATISTICA.

На рис. 2.10. наведено основні функції, за допомогою яких проведено розбиття залишків на рахунку ЄКР на кластери: метод К-середніх, кількість кластерів від 2 до 25, помилка у дослідженні кластерів не перевищує 1%.

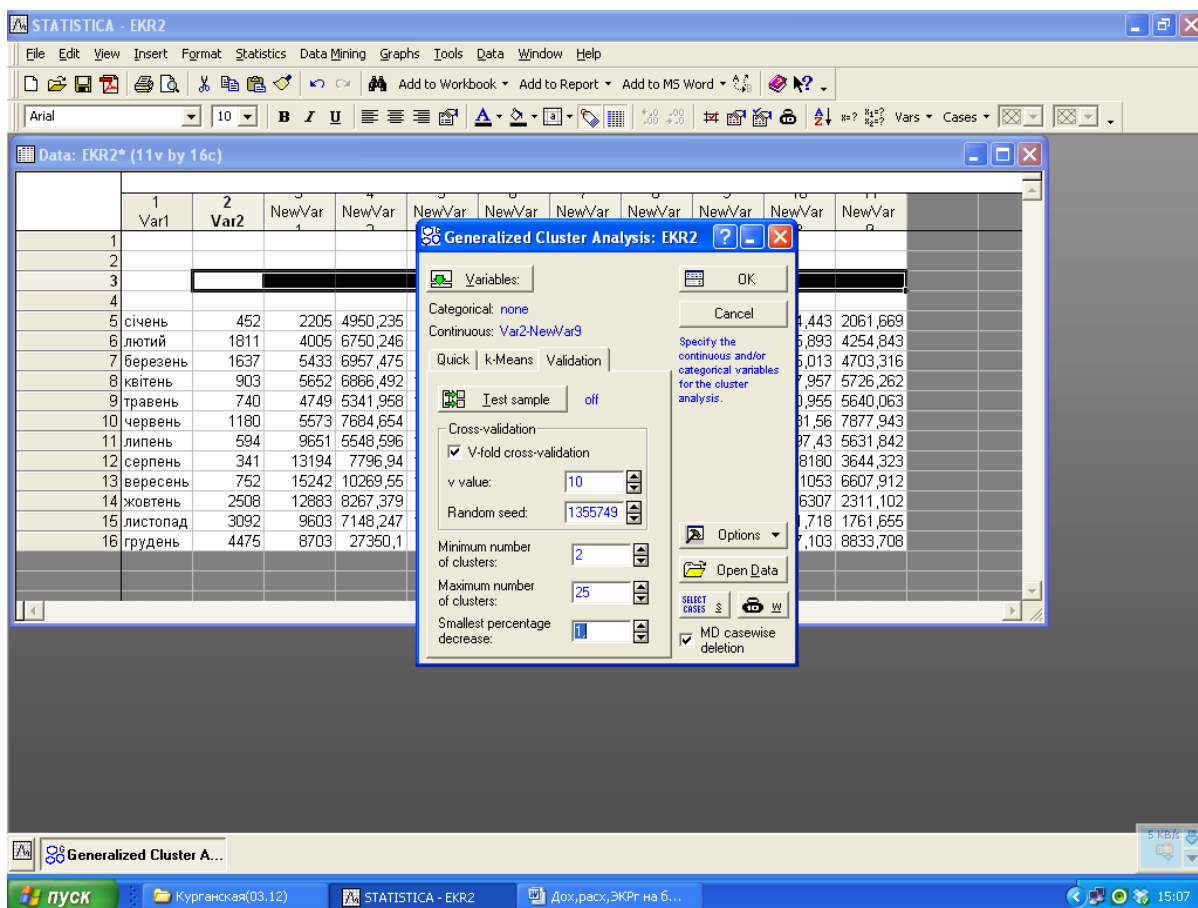


Рис. 2.10. Дослідження залишків на ЄКР модулем «Generalized Cluster Analysis» пакету STATISTICA.

\* Розраховано самостійно за даними ДКСУ [164,166,172]

На рис. 2.11. наведено результати, отримані у результаті розбиття на кластери методом К-середніх: кількість кластерів складає 10, у кожному кластері 12 значень, помилка у дослідженні кластерів на рівні 0,17%.

Згідно методу ковзаних середніх, замінюємо значення залишків на ЄКР у кожному році середнім значенням.

У таблиці 2.5. наведено за даними Державної казначейської служби України доходи державного бюджету, видатки державного бюджету, стан державного боргу та середні значення залишків на ЄКР за період 2003 – 2014 років.

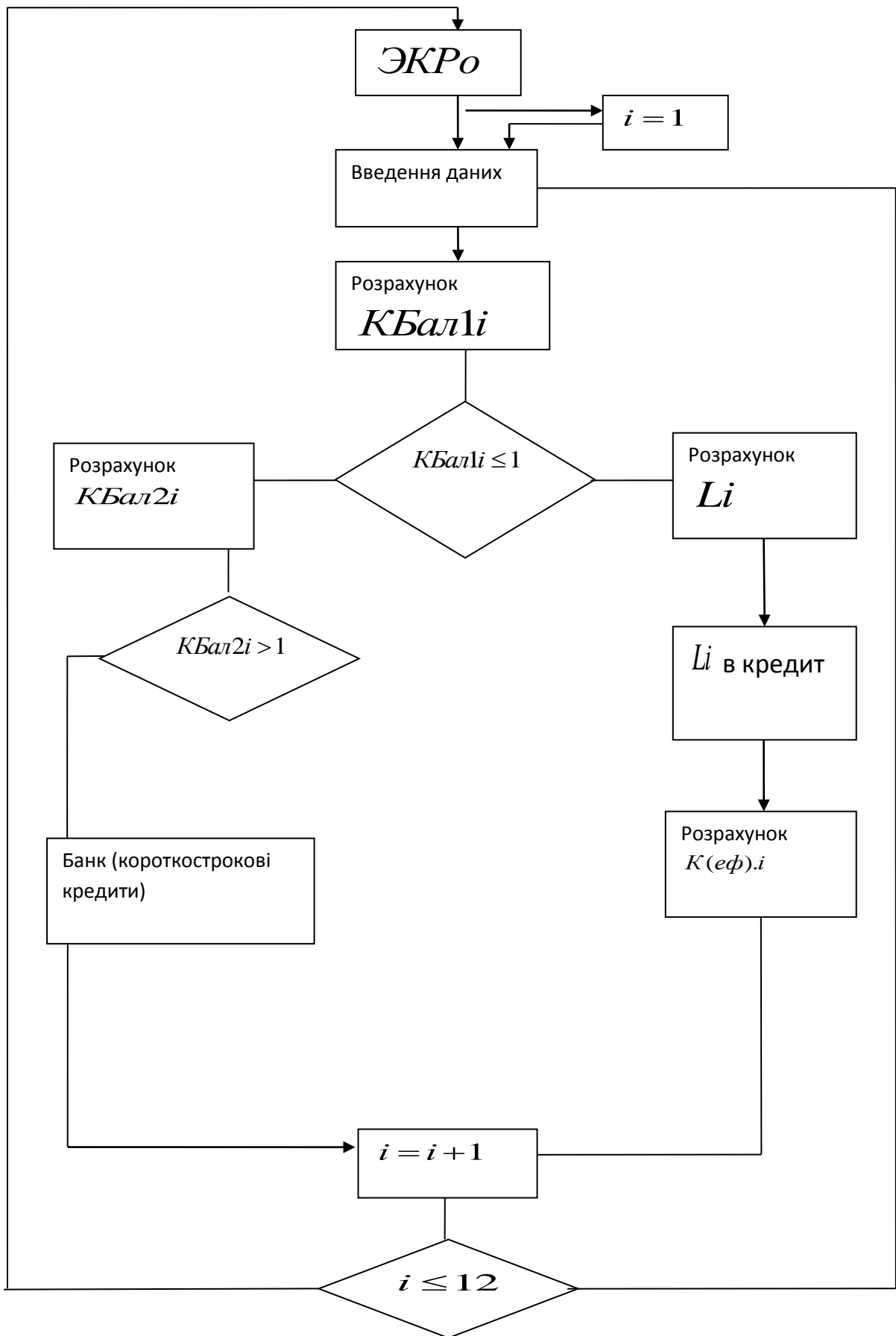


Рис.2.9. Алгоритм використання тимчасово вільних коштів. Розраховано самостійно)

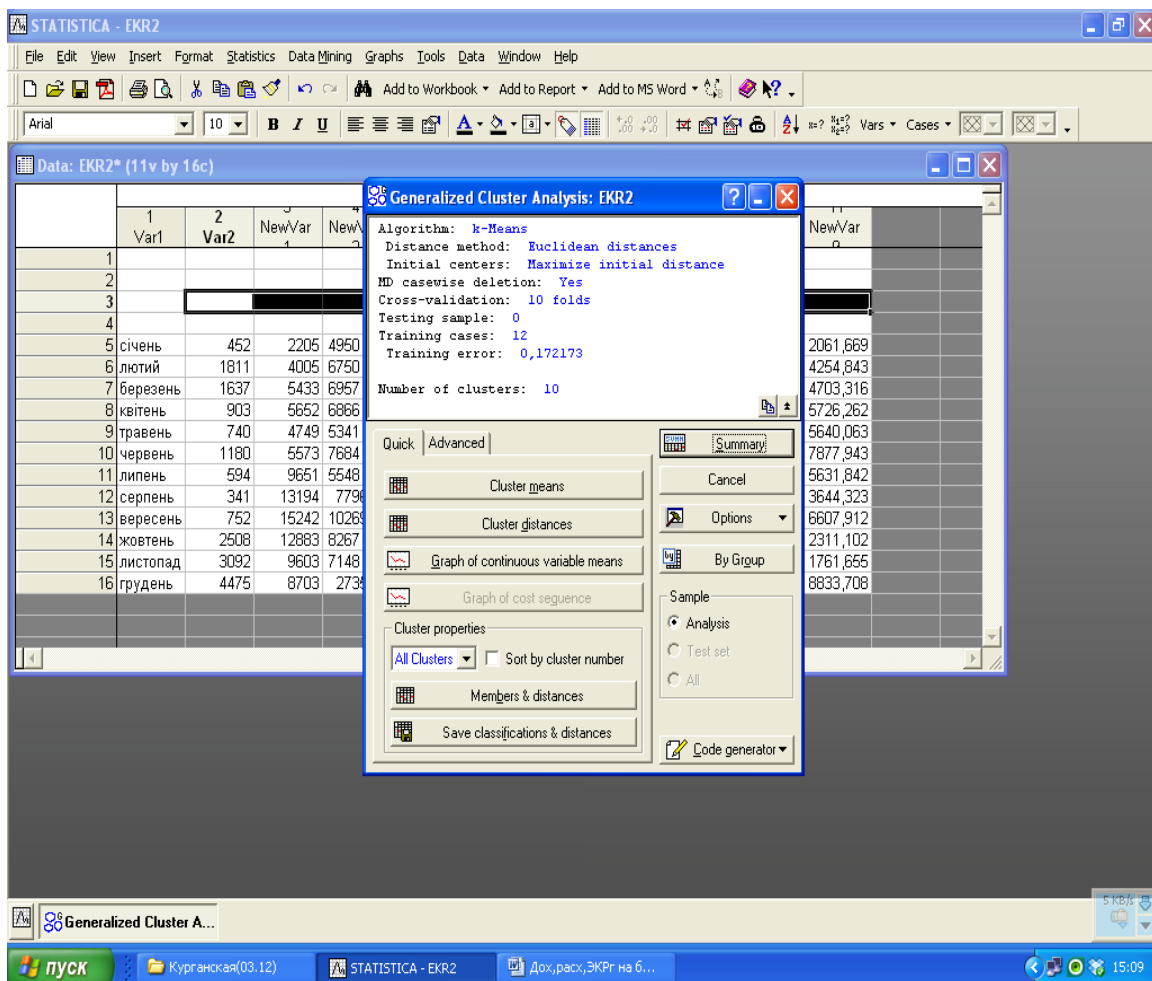


Рис. 2.11. Результати дослідження залишків на ЄКР модулем «Generalized Cluster Analysis» пакету STATISTICA.

\* Розраховано самостійно за даними ДКСУ [164,166,172]

Побудуємо на їх основі економіко-математичну модель залежності обсягу залишків на ЄКР від доходів державного бюджету, витатків державного бюджету та стану державного боргу.

Таблиця 2.5.

Середні значення показників доходу та витатків зведеного бюджету України, державного та гарантованого боргу та ЄКР

Роки	Доходи, млн грн	Видатки, млн грн	Залишок на ЄКР, млн грн	Держ. та гар. борг, млн грн
2003	75286	75793	1540,4	77421,6
2004	91529	101416	8 074	85312,3

2005	134183	141699	8 744	78126,4
2006	171812	175284	15 912	80536,6
2007	219939	226036	14 016	88696,8
2008	297845	309216	13 882	190658,5
2009	272967	307399	4 906	303093,8
2010	257051	303589	6 394	432321,5
2011	314617	333459	7848,5	473121,6
2012	345450	365138	4921	502433,8
2013	337600	403500	3006,7	584400
2014	372932	436762	6240,2	1100564

\* Розраховано самостійно за даними ДКСУ [164]

Статистично-математична модель впливу на середній залишок на ЄКР ( $y$ ) доходів державного бюджету ( $x_1$ ), видатків державного бюджету ( $x_2$ ) та стану державного та гарантованого боргу ( $x_3$ ) побудовано за допомогою команди «Регрессия» пакету «Анализ данных» MS EXCEL.

Отримані результати відображено [див. Дод.Б].

Побудовано рівняння регресії  $y = 3820,1 + 0,11x_1 - 0,05x_2 - 0,03x_3$  (2.8.) [див. Додаток В].

Значення множинного коефіцієнту кореляції 0,778 показує, що побудована модель достатньо якісно відображає залежність.

Проте досить впливовими є і невраховані фактори.

Рівень значущості  $F$ -критерію показує, що з ймовірністю 0,83 модель можливо вважати адекватною дійсності.

Проте значення  $F$ -критерію досить низьке для прогнозування за допомогою побудованої моделі, тому необхідно проаналізувати змінні, що входять до моделі.

З економічної точки зору зрозуміло, що доходи державного бюджету та видатки державного бюджету є залежними та скорельованими змінними: видатки безпосередньо залежать від доходів. Доводе таке припущення і обчислення коефіцієнту кореляції між зазначеними факторами  $r_{x_1, x_2} = 0,987$ . Тому розглянемо вплив на середній залишок на ЄКР ( $y$ ) доходів державного бюджету ( $x_1$ ) та стану державного та гарантованого боргу ( $x_3$ ). Статистично-математична модель впливу на середній залишок на ЄКР ( $y$ ) доходів державного бюджету ( $x_1$ ) та стану державного та гарантованого боргу ( $x_3$ ) побудовано за допомогою команди «Регрессия» пакету «Анализ данных» MS EXCEL. Отримані результати відображено (див. Дод. В).

Побудовано рівняння регресії  $y = 4104,375 + 0,058x_1 - 0,035x_3$  (2.9.) (Додаток Г). Значення множинного коефіцієнту кореляції 0,879 показує, що побудована модель достатньо якісно відображає залежність.

Рівень значущості  $F$ -критерію показує, що з ймовірністю 0,962 модель можливо вважати адекватною дійсності.

Для аналізу впливу факторів на обсяг залишків на ЄКР було побудовано математично-статистичні моделі, які дозволили дослідити вплив факторів у різних комбінаціях на залишки ЄКР:

$$1. y = 3954,03 + 0,28x_1 - 0,21x_2 - 0,04x_3; \quad (2.10.)$$

$$2. y = 4104,375 + 0,058x_1 - 0,035x_3;$$

$$3. y = 18170,42 + 1,45x_2 - 15x_3, \quad (2.11.)$$

де  $y$  - обсяг середніх залишків на ЄКР,  $x_1$  - доходи державного бюджету,  $x_2$  - видатки державного бюджету,  $x_3$  - видатки державного та гарантованого боргу (Додаток Д, Є). Нами також було побудовано рівняння регресії за даними показниками доходів, видатків, які можуть впливати на стан залишків коштів на ЄКР:  $y = 217,99 + 0,07x_1 - 0,04x_2$ , (2.12.)

(Додаток Є)

де  $y$  - залишок коштів на єдиному казначейському рахунку,  $x_1$  - доходи бюджету,  $x_2$  - видатки бюджету. Значення критерію Фішера  $F$  являється дуже низькою, що показує слабку адекватність побудованої моделі.

Це пов'язано з нестабільністю залишків коштів в розрізі місяців.

Найбільш адекватною є друга модель.

Статистично-математична модель впливу на середній залишок на ЄКР ( $y$ ) доходів державного бюджету ( $x_1$ ), видатків державного бюджету ( $x_2$ ) та стану державного та гарантованого боргу ( $x_3$ ) побудовано за допомогою команди «Регрессия» пакету «Анализ данных» MS EXCEL. Отримані результати відображено у додатку 1. Побудовано рівняння регресії  $y = 81426,8 + 4,808x_1 - 6,202x_2 - 8,827x_3$ .

Значення множинного коефіцієнту кореляції 0,901 показує, що побудована модель достатньо якісно відображає залежність. Невраховані фактори мало впливають на стан залишків.

Рівень значущості  $F$ -критерію показує, що з ймовірністю 0,997 модель можливо вважати адекватною дійсності.

Здійснимо прогноз середнього залишку на ЄКР на 2015 рік. Згідно бюджету 2015 року доходи державного бюджету ( $x_1$ ) складуть 475939 млн. грн., видатки державного бюджету ( $x_2$ ) складуть 527894 млн. грн., державний та гарантований борг ( $x_3$ ) складе близько 1176060 млн. грн. Середній розмір залишків на ЄКР складе  $y = 81426,8 + 4,808 \cdot 475939 - 6,202 \cdot 527894 - 8,827 \cdot 1176060 = -8324$  млн. грн. (Дод К.). Від'ємне значення залишку на ЄКР показує, що державний бюджет України на 2015 рік не є збалансованим.

Задані у ньому показники можуть привести до дефолту, що ми і спостерігаємо в останній час.

## **РОЗДІЛ III ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ**

### **3.1. Особливості контролю у системі казначейства України**

Механізм взаємовідносин користувачів коштів з системою казначейства є елементом платіжної системи виконання державного бюджету. Відносини, які виникають з приводу виконання державного бюджету, реалізуються через операції обміну інформацією (інформаційна складова) і оформлюються у вигляді документів, файлів і т.і. за встановленими Національним банком формами та вимогами щодо їх заповнення. Такий обмін інформацією регламентується законодавчими і нормативними актами. При цьому на систему казначейства покладається завдання контролю за таким інформаційним потоком.

Впровадження касового виконання державного бюджету за доходами в системі казначейства стало якісно новим етапом у здійсненні державою контролю за проходженням коштів держбюджету. Виконання функції контролю ускладнюється тим, що у цьому процесі приймають участь понад мільйон платників податків, органи Державної казначейської служби України та Державної податкової служби України, установи Національного та комерційних банків.

Крім того, кожна із зазначених вище структур має своє організаційне, законодавче, інформаційно-технічне забезпечення, телекомунікаційні засоби передачі інформації, а банки до того ж ще й різні бухгалтерські моделі обслуговування кореспондентських рахунків, механізми розрахунку, стандарти, процедури контролю, безпеки тощо.

Слід зазначити, що одним із головних завдань держави у формуванні Державної казначейської служби України було створення такого органу виконавчої влади, який був би не зацікавлений ні у викривленні даних обліку і звітності, ні в затримці платежів. Тому покладення в системі казначейства на



органи Державної казначейської служби України функцій касового виконання бюджету за доходами на сьогодні є найбільш оптимальним варіантом, за якого: - органи Державної податкової адміністрації розраховують платникам суму до сплати податків та інших платежів;

- органи Державної казначейської служби ведуть облік і складають звітність;

- установи банків здійснюють перерахування коштів на підставі поданих їм розрахункових документів.

Розмір державного бюджету України та можливості основних джерел його наповнення не гарантують своєчасне виконання основних функцій держави. Саме тому, в низці ринкових перетворень, що відбуваються в Україні, важлива роль належить пошукам такої системи виконання бюджетів, яка б забезпечувала ефективне управління державним і місцевими бюджетами, аналіз і надання інформації про стан бюджетів, а також запобігала нецільовому використанню бюджетних коштів.

Саме в зв'язку з цим, особлива увага приділяється питанням виконання державного бюджету за видатками. Державна казначейська служба України займає в цьому процесі визначальне місце. Саме вона є тим головним фінансовим інститутом держави, завдяки якому особливо суттєвих змін зазнав процес управління видатками державного бюджету та контролю за цільовим використанням.

Важливим етапом підвищення ефективності управління доходами та видатками бюджету стало входження Державної казначейської служби України до Системи електронних платежів Національного банку України. Вона створила передумови для впровадження нових механізмів виконання бюджету за доходами і видатками.

Належність до учасників системи електронних платежів Національного банку України передбачає та потребує перевірки до того ж всіх банківських реквізитів, а також дотримання інших вимог щодо оформлення платіжних доручень.

Удосконалення організаційних форм функціонування органів Державного казначейства, впровадження або вдосконалення нових казначейських процедур і методології бухгалтерського обліку та контролю були пов'язані передусім зі зміною статусу Державного казначейства України у зв'язку із входженням у 2001 році до системи електронних платежів Національного банку України.

На 1 січня 1994 року практично всі філії комерційних банків були підключені до системи електронних міжбанківських платежів. Це дало змогу відмовитися від використання поштових і телеграфних авізо та значно підвищити швидкість, якість і надійність проведення платежів, безпеку і конфіденційність банківської інформації [174]. На сучасному етапі в Україні діє система електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ), тобто платіжна система, яка забезпечує розрахунки в електронній формі між банками і за дорученням клієнтів, і за зобов'язаннями банків.

Процес здійснення платіжних трансакцій між органами казначейства, банківськими установами та іншими учасниками бюджетного процесу забезпечується системою електронних міжбанківських переказів.

Водночас вона включає в себе систему електронних платежів, яка працює у файловому режимі обміну інформацією (СЕП) та системи термінових переказів (СТП), яка працює в онлайн-режимі.

Відмітимо, що для управлінь казначейства участь в СЕП є необхідною, в той час, як підключення до СТП є добровільним, адже виконується з урахуванням ступеня готовності банку до роботи з онлайн-технологіями.

Слід зазначити, що банківські установи мають постійно доопрацьовувати програмне забезпечення власних систем автоматизації для забезпечення інтерфейсу з СТП. Система електронних міжбанківських розрахунків Національного банку

України(СЕП) експлуатується з 1993 р. і на сьогодні в цілому задовольняє вимоги та потреби банківської системи України.

Однак ця система розроблена на основі технічного та системного програмного забезпечення, що не відповідає сучасним світовим стандартам для систем подібного класу, а відтак вона не може забезпечити в майбутньому достатню надійність, гнучкість, продуктивність та належний рівень захисту інформації [60, с 115].

З огляду на це невідкладним завданням є розробка проекту нового покоління платіжної системи України, який має враховувати потреби банківської сфери країни, кількісні та якісні перспективи розвитку міжбанківських розрахунків, світовий досвід створення таких систем тощо.

На першому етапі розвитку системи казначейства головною проблемою функціонування механізму управління бюджетними коштами було приховування прибутків від оподаткування, порушення комерційними банками нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів між державним і місцевими бюджетами, які встановлені Верховною Радою України, безпідставного затримання перерахування комерційними банками доходів бюджету. Державний бюджет недоотримував належні йому кошти.

Слід зазначити, що у різних комерційних банках та Національному банку України було відкрито безліч поточних рахунків бюджетних установ по державному бюджету і позабюджетних коштах, що не давало змоги комплексно застосовувати механізми контролю за витрачанням бюджетних коштів. Розпорощення бюджетних коштів по безлічі поточних рахунків міністерств, відомств, бюджетних установ та комерційних банків і "блукання" їх по заплутаних каналах через систему комерційних банків призводило до того, що мільйони гривень, призначених заборгованість з виплати для виплати

заробітної плати, пенсій, фінансування окремих державних програм, своєчасно не надходили до своїх адресатів [12,55].

Розвиток системи казначейства забезпечив: акумулювання державних коштів на ЄКР, ефективність управління фінансовими ресурсами, контроль, прозорість та цільове використання бюджетних коштів за видатками.

Входження в СЕП дозволило скоротити терміни проходження платежів, збільшило обіговість бюджетних коштів, забезпечило прозорість бюджетного процесу та цілісність системи контролю за рухом грошових 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 платежу.

Запровадження розрахунків через систему електронних платежів Національного банку України (СЕН НБУ) і Єдиного казначейського рахунку (ЄКР) надало широких можливостей і значно прискорило розрахунки та виконання державного бюджету на всіх рівнях, починаючи з рівня району. Водночас дозволило акумулювати на ЄКР бюджетні кошти із наступним розподілом та перерозподілом на регіональному рівні, а також дало змогу вести безпосередній контроль за проходженням розрахунків із бюджетом та здійснювати оперативне управління доходами на всіх рівнях.

Однак, залишились невирішеними наступні проблеми: діюча схема здійснення видатків сприяє оперативності проходження платежів, але в меншому ступені, ніж при переході на ВРМ; обмеженість фінансових ресурсів і відсутність ефективних механізмів їх управління у процесі поточного касового виконання державного бюджету, привели до необхідності здійснення нераціональних запозичень для покриття касових розривів, що виникають у процесі виконання бюджету, і втрат від невикористання тимчасово вільних державних фінансових ресурсів.

Державна казначейська служба організовує, контролює і забезпечує роботу Єдиного казначейського рахунку через центральний офіс, об'єднуючи інформацію, отриману із зовнішнього середовища платіжної системи Національного банку та внутрішньої інформаційної системи територіальних органів Державного казначейства.

Територіальні органи Державної казначейської служби забезпечують контроль під час здійснення операцій з рахунків, відкритих у системі ЄКР на відповідній території в межах коштів, що надходять з Державного казначейства для розпорядників коштів відповідного рівня або за рахунок надходжень на підставі розподілу, затвердженого його головним розпорядником.

З моменту створення органів Державної казначейської служби України в 1995 році їх діяльність розглядають як суто технічну – ведення бухгалтерського обліку, складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, управління ресурсами.

При цьому, поза увагою залишається одна з головних казначейських функцій - контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень і здійсненні витрат, який передбачає здійснення певних контрольних дій з боку органів казначейства [1, с.64].

Метою цього контролю є зменшення кількості та обсягів порушень бюджетного законодавства, а саме - контроль за порушенням використання бюджетних коштів не за призначенням та у межах бюджетних асигнувань.

За змістом та етапами проведення контрольних заходів щодо використання бюджетних коштів їх можна поділити на попередні та поточні.

Спочатку перевіряються такі документи як бюджетні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів з метою визначення їх відповідності вимогам законодавчо-нормативних актів.

Рішенням або підтвердженням їх легітимності є реєстрація перевірених зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в обліку системи органів Державного казначейства по виконанню бюджетів, що по суті є контролем повноважень розпорядників бюджетних коштів.

На етапі розвитку та становлення системи казначейства в Україні ефективність здійснення попереднього та поточного контролю значно зростала. Контроль за використанням фінансових ресурсів умовно можна поділити на 4 етапи.

На першому етапі проводиться робота щодо забезпечення обліку бюджетних асигнувань і контролю за їх дотриманням.

На другому етапі здійснюється робота стосовно обліку та консолідації інформації за зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів та отримувачів.

На третьому етапі відбувається здійснення бюджетних асигнувань та перевірка органами казначейства отриманих розподілів виділених асигнувань.

На четвертому етапі проводиться попередній контроль перед здійсненням операцій з видатків розпорядниками та отримувачами коштів загального і спеціального фондів державного бюджету.

Саме на останньому етапі перевіряються накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт з договорами з метою визначення їх відповідності встановлених вимог (зареєстрованих зобов'язань та/або фінансових зобов'язань розпорядникам та одержувачам коштів різних рівнів, залишків коштів на рахунках розпорядників коштів в розрізі кодів економічної класифікації видатків за загальним та спеціальним фондом, відповідність змісту операцій і т.і.)

Саме на цьому етапі вдається виявити причини відмов, до яких відносимо: відсутність затверджених та взятих на облік кошторисів; планів асигнувань; змін до них; відсутність у бухгалтерському обліку виконання бюджетів взятих розпорядниками зобов'язань; відсутність та/або недостатність

невикористаних відкритих асигнувань; неподання необхідних підтверджуючих документів для оплати рахунків і щодо проведення закупівель; недотримання або порушення законодавчо встановлених норм щодо порядку використання коштів загального та спеціального фондів, терміну подання звітності використання коштів одержувачами; неправильне оформлення документів на оплату видатків; не підтвердження ними цільового характеру спрямування та ін.

На жаль, з 2004 року по 2006 рік реєструвались порушення в розрізі причин, з 2007 року по 2009 рік в розрізі показників, а з 2010 року дещо змінилися підходи щодо реєстрації відмов, що не дає можливості здійснити поглиблений аналіз ефективності функції контролю.

Значна оборотність грошових коштів, що перерозподіляється через систему казначейства, вимагає здійснення постійного контролю за їх ефективним використанням.

Ефективний контроль та підвищення рівня оперативного управління фінансовими ресурсами спрямований на зменшення необґрунтованої кількості відмов у реєстрації фінансових зобов'язань та у прийнятті платіжних доручень.

На сучасному етапі розпорядникам бюджетних коштів виноситься попередження про бюджетне правопорушення.

В разі невиконання попередження протягом одного місяця головними казначеями складається протокол про бюджетні правопорушення, які далі передаються в органи прокуратури, фінансові інспекції, службу безпеки України, управління по боротьбі з економічними злочинами.

В таблиці 2.6 наведені показники відмов.

При порівнянні вищезазначених показників 2007-2009 років показники кількості порушень мають тенденцію до зменшення, тобто відмов у прийнятті зобов'язань та/або фінансових зобов'язань розпорядникам та одержувачам коштів різних рівнів та відмов у прийнятті до виконання платіжних доручень

розпорядникам бюджетних коштів зменшилось з 12486 шт. до 10131шт. (2007 та 2008 рр.), з 10131шт. до 6657шт. (2008 та 2009 рр.).

Відмови у реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань розпорядникам та одержувачам коштів різних рівнів зменшились з 12486шт. до 6657шт., а в абсолютній величині, навпаки, збільшилися з 1013346,6 тис.грн. до 1346418,0 тис.грн.

Щодо відмов у прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядникам бюджетних коштів -з 7840 шт. до 7154 шт., та з 161082,4 тис.грн. до 166071,6 тис.

В 2009 році майже вдвічі менше відмов в кількісному відношенні відмов, що говорить про підвищення дисциплінованості та дотримання законодавчого забезпечення з боку розпорядників бюджетних коштів.

З 2009 року, на жаль, важко порівняти дані показників відмов у прийнятті зобов'язань та прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядникам бюджетних коштів, оскільки змінився механізм реєстрації правопорушень.

Відмови у прийнятті до виконання платіжних доручень одержувачам бюджетних коштів – з 324шт. до 322 шт., та з 26168,7 тис.грн. до 66071,3 тис.грн.

В основному, спостерігається загальна тенденція щодо кількості відмов до зменшення, а їх сума - до збільшення.

По місцевим бюджетам відповідні показники за аналогічний період також мають тенденцію до зниження (табл. 2.7).

У табл.. 2.8. наведені показники правопорушень у грошовому виразі.

Так, сума порушень зменшилась з 380,7 млн.грн. у 2008 році до 229,2 млн.грн. у 2010 році.

При цьому, поза увагою залишається одна із головних казначейських функцій – контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень і здійсненні витрат.



Таблиця 3.1

Показники відмов Державного бюджету в Державній  
казначейській службі України, млн.грн.

Державний бюджет						
Показники	2007		2008		2009	
	Кіл- кість, шт.	сума,ти с грн.	Кіл- кість, шт.	сума,ти сгрн.	Кіл- кість , шт	сума,ти с.грн.
Відмови у реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань розпорядникам та одержувачам коштів різних рівнів	12486	1013346	10131	1927798	6657	1346418
Відмови у прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядникам бюджетних коштів	7840	161082	10783	231218	7154	166071
Відмови у прийнятті до виконання платіжних доручень одержувачам бюджетних коштів	324	26168	954	219606	322	66071

\* Розраховано самостійно за даними ДКСУ  
[47,58,60,164,166,172]

Але зазначена норма відома всім розпорядникам бюджетних коштів і передбачає здійснення певних контрольних дій з боку органів Державної казначейської служби України.

Цей контроль має різні зовнішні прояви і може здійснюватися за різними формами і критеріями.

У процесі розвитку казначейства застосовуються сучасні контрольні прийоми та методи, які закладені у програмне забезпечення, що дозволяє здійснювати в автоматизованому режимі більшість контрольних повноважень.

Законодавче забезпечення, що використовується, передбачає застосування попереднього і поточного видів контролю.

Попередній контроль передбачає розробку відповідних алгоритмів, які чітко встановлюють належність того чи іншого виду надходжень, а саме:

- до конкретного бюджету та/або фонду, їх розподіл між ними;
- до адміністраторів податків і зборів, території тощо.

Відповідно до встановленого алгоритму, тобто за параметрами, що дозволяють проконтролювати правильність зарахування надходжень, щорічно централізовано відкриваються рахунки в системі органів Державного казначейства.

Попередній та поточний контроль бюджетних повноважень здійснюється органами Державної казначейської служби України також і при проведенні надходжень та відшкодуванні податків згідно із законодавством.

Підставою для здійснення платежів є висновки органів адміністрування податків, зборів та інших платежів, судових органів, які перевіряються органами Державної казначейської служби України.

Перевірки здійснюються щодо законності повноважень тих, хто приймає рішення, так і щодо правильності оформлення зазначених документів.

Такий механізм контролю діє для загального фонду державного бюджету, а також частково для спеціального – надходжень, що мають цільовий характер використання[47,58,60,164,166].

Для органів Державної казначейської служби зовнішніми базовими критеріями є як планові бюджетні показники, на що орієнтуються органи Державної казначейської служби при здійсненні аналізу та прийнятті управлінських рішень по виконанню бюджетів і кошторисів, так і норми, встановлені законодавчо-нормативними актами.

Таблиця 3.2.

Показники відмов місцевих бюджетів в Державній казначейській службі України, млн.грн.

Місцеві бюджети						
Показники/пр.	2007		2008		2009	
	Кіль- сть, шт..	сума, тис. грн.	Кіль- сть, шт..	сума, тис. грн.	Кіль- сть, шт..	сума, ти с. грн.
Відмови у реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань розпорядникам та одержувачам коштів різних рівнів	23656	1051135,5	2274 4	1626534, 1	1637 5	891290, 4
Відмови у прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядникам бюджетних коштів	35377	329876,2	2893 9	348629,1	1909 5	237042, 6
Відмови у прийнятті до виконання платіжних доручень одержувачам бюджетних коштів	1214	79270,1	1051	32103,3	687	16420,1

\* Розраховано самостійно за даними ДКСУ [47,58,62,164,166,172]

Внутрішніми факторами у системі казначейства, що приймаються за основу при здійсненні контролю, є регламенти функціонування рахунків, норми ведення бухгалтерського обліку, складання та консолідації фінансової звітності, що встановлюються Державною казначейською службою України [164,166,172].

Реалізація казначейського контролю в повному обсязі можлива лише при дотриманні загальних принципів фінансового контролю, а саме: законності, об'єктивності, поєднання державних, регіональних і приватних інтересів, розподілу контрольних повноважень, повноти охоплення об'єктів

контролем, достовірності фактичної інформації, збалансованості контрольних дій, превентивності контрольних дій, самодостатності системи контролю, ефективності та відповідальності.

Табл.3.3.

Показники відмов державного та місцевих бюджетів в Державній казначейській службі України за період 2008-2010рр., млн.грн.

Показник	2008	2009	2010
Кількість відмов у реєстрації зобов'язань ДБ, шт.	10131	6671	5375
Сума, млн.грн.	1927,8	1346,2	706,1
Кількість відмов у прийнятті до виконання ПД ДБ, шт.	11737	7476	6448
Сума, млн.грн.	450,8	232,2	157,4
Кількість відмов у реєстрації зобов'язань МБ,шт.	22744	16353	12645
Сума, млн.грн.	1626,5	891,2	760,2
Кількість відмов у прийнятті до виконання ПД МБ, шт.	29990	19782	16810
Сума, млн.грн.	380,7	253,4	229,2

*\* Розраховано самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]*

Тільки за таких умов Державна казначейська служба України забезпечить дієвий попередній та поточний контроль за використанням бюджетних коштів і недопущення їх нецільового використання.

Все це тільки підтверджує особливий характер та необхідність здійснення казначейського контролю та складність його структури.

Аналіз даних результатів попереднього та поточного контролю Державної казначейської служби України показав, що станом на 11.2010 року було попереджено 34860 правопорушень на суму 1276,1 млн. грн.(табл.3.4.).

Разом з тим, таблиця 3.5. демонструє темпи росту середньорічних показників залишків коштів на ЄКР

Таблиця 3.4

Динаміка показників попереджених правопорушень контролюючими органами Державної казначейської служби України станом на 2010 – 2012 рр.(без грудня)

Показники	2010	2011	2012	2013	Абсолютний приріст			Темп приросту, %		
					2011-2010р.	2012-2011 р.	2013-2012р.	2011/2010	2011/2012	2013/2012
Кіл-сть порушень, шт.	34860	13353	8939	13 477	-21507	-4414	12578	-61,7	-33,1	50,7
Заг.сума, млн. грн.	1276,1	2517,7	1616,8	3 311,0	1241,6	-900,9	1694,2	97,3	-35,8	104

\* Розраховано самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]

Станом на 11.2011 року порівняно з попереднім роком кількість попереджених правопорушень контролюючим органом була меншою на 21507 випадків і становила 13353 шт., проте загальна сума по цим правопорушенням зросла на 1241,6 млн. грн. і склала 2517,7 млн. грн., у тому числі відповідно до звітів:

- при виконанні державного бюджету у процесі взяття або реєстрації зобов'язань надано 2671 попереджень та відмов на загальну суму 851,5 млн. грн., у прийнятті до виконання платіжних доручень – 970 попереджень та відмов на 599,9 млн. грн.;

- при виконанні місцевих бюджетів у процесі взяття або реєстрації фінансових зобов'язань оформлено 7578 попередження та відмови на загальну суму 1028,6 млн. грн., у прийнятті до виконання платіжних доручень – 2134 попереджень та відмов на 37,7 млн. грн..

За відповідний період 2012 року кількість виявлених і попереджених правопорушень зменшилася на 4414 випадків або 33,1 %, ніж у попередньому році і склала 8939 од. загальною вартістю 1616,8 млн. грн., у тому числі відповідно до звітів казначейства:

- при виконанні державного бюджету у процесі взяття або реєстрації фінансових зобов'язань надано 2015 попереджень на загальну суму 686,4 млн. грн., у прийнятті до виконання платіжних доручень – 564 попередження на 41,1 млн. грн.;

- при виконанні місцевих бюджетів у процесі взяття або реєстрації фінансових зобов'язань надано 5166 попереджень на загальну суму 837,3 млн. грн., у прийнятті до виконання платіжних доручень – 1187 попереджень на 52,0 млн. грн. [5].

Так, на виконання статей 112 та 117 Бюджетного кодексу України органами Державної казначейської служби України у січні – квітні 2013 року за оперативними даними оформлено 5166 порушень бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 1004,1 млн. грн., у тому числі:

державний бюджет:

- в процесі взяття або реєстрації фінансових зобов'язань надано 1229 попереджень на загальну суму 335,0 млн. грн.;

- при прийнятті до виконання платіжних доручень – 426 попереджень на 9,1 млн. грн.;

місцеві бюджети:

- в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 3157 попереджень на загальну суму 656,6 млн. грн.;

- при прийнятті до виконання платіжних доручень – 354 попередження на 3,4 млн. грн. [174].

Крім цього, в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні бюджету, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках

порушення бюджетного законодавства по державному та місцевим бюджетам надано 967 попереджень на суму 36 959,5 млн. грн. Наведені дані аналізу підтверджують особливу роль Державної казначейської служби, оскільки саме діяльність цього органу дозволяє не тільки мінімізувати втрати бюджетів, а й взагалі попереджувати настання таких випадків.

Сучасна наукова думка виділяє наступні напрями підвищення ефективності контролю в системі казначейства, зокрема:

- своєчасне доведення інформації, отриманої органами казначейства при здійсненні превентивного контролю, до органів, які здійснюють наступний контроль, що буде сприяти реалізації одного з пріоритетних завдань Державної казначейської служби України, а саме, координації роботи казначейства з Державною фінансовою інспекцією в частині своєчасної кваліфікації та упередження порушень у процесі виконання бюджету;

- залучення відповідальних фахівців казначейської служби до здійснення попереднього фінансового контролю на стадії планування бюджету;

- запровадження аудиту в органах казначейства, що буде сприяти підвищенню ефективності й результативності діяльності органів казначейства та якості звітності;

- розробка відомчого класифікатора порушень, у якому будуть уніфіковані та систематизовані порушення, які встановлені в результаті контрольних заходів органами казначейства, що сприятиме зменшенню порушень у бюджетній сфері, підвищенню попереднього контролю з недопущення причин їх виникнення;

- систематичне проведення казначейством семінарів-нарад з відповідальними працівниками бухгалтерських служб розпорядників і одержувачів бюджетних коштів щодо вивчення і роз'яснення законодавчих актів з питань управління бюджетними коштами в системі казначейства;

– розміщення в засобах масової інформації публікацій фахівців органів казначейства з актуальних питань управління фінансовими ресурсами в системі казначейства [6].

Реалізація намічених цілей повинна забезпечити підвищення контролю в системі казначейства, а також покращення бюджетної дисципліни в цілому.

Здійснення вищевказаних контрольних дій дозволить запобігти виникненню різного роду помилок, а також зловживань у використанні бюджетних коштів.

### **3.2. Економічний зміст єдиного казначейського рахунку**

Визначення «Єдиного казначейського рахунку» в кожній конкретній країні має свою специфіку і залежить від багатьох факторів, адже система казначейства різних країн створюється і розвивається індивідуально, має відповідні політичні, економічні умови та нормативно-законодавчу базу.

Існує багато тлумачень щодо визначення поняття єдиний казначейський рахунок.

Завдяки єдиному казначейському рахунку і вступу до системи електронних платежів казначейство має значні переваги перед іншими учасниками бюджетного процесу.

Механізм здійснення видатків через рахунки органів казначейства, що були відкриті в різних банках гальмував процес отримання оперативних даних про рух коштів на цих рахунках.

Фінансування установ та організацій здійснювалось без наявності інформації про фактичні зобов'язання цих установ, що призводило до накопичення значних залишків коштів в установах банків та свідчило про недостатність контролю за використанням бюджетних коштів.



## Визначення поняття єдиного казначейського рахунку

Ф.І.П. вчених	Дефініція ЄКР
Даневич О.С.	«ЄКР - це рахунок, відкритий Державному казначейству у Національному банку для обліку коштів та здійснення розрахунків у системі електронних міжбанківських переказів НБУ»[24].
Іванський А.Й.	«ЄКР - це рахунок, який відкрито Державним казначейством України в Національному банку України для ведення обліку коштів та проведення розрахунків у Системі електронних платежів НБУ [34].
Курганська Е.І.	«ЄКР - це інструмент реалізації фінансових відносин в процесі розподілу, перерозподілу фінансових ресурсів через систему казначейства між учасниками бюджетного процесу, що дозволяє обґрунтувати взаємозв'язок та взаємозалежність елементів платіжної системи країни» [49].
Наказ ДКУ від 26 червня 2002року №122, який був зареєстрований у Міністерстві юстиції 18 липня 2002 року за №595/6882	«Положення про єдиний казначейський рахунок», згідно з яким ЄКР - це рахунок, який об'єднує кошти субрахунків, що відкриті у ДКУ (центральний рівень) управлінням Державного казначейства в АРК, областях, містах Києві та Севастополі[88].
Мороз А.М., Пуховкіна М.Ф.	«Єдиний казначейський рахунок - це сукупність бюджетних рахунків, відкритих Головному управлінню державного казначейства та його територіальним органам за балансовими рахунками №2513, 3513 «Кошти Державного казначейства України» в установах Національного банку та уповноважених комерційних банках»[72].

Петрашко П.Г.; Чечуліна О.О.	«ЄКР – це система бюджетних рахунків органів Держказначейства, відкритих в установах банків за відповідними балансовими рахунками, на які зараховуються податки, збори, інші обов'язкові платежі державного бюджету та надходження з інших джерел, встановлених законодавством України, і з яких органами Державної казначейської служби здійснюються платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи та/або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів»[108,113].
Юрій С.І.	«Єдиний казначейський рахунок - це система бюджетних рахунків органів державного казначейства, що відкриті в органах казначейства за відповідними балансовими рахунками, на які зараховуються податки, збори, інші обов'язкові платежі державного та місцевих бюджетів та надходження з інших джерел, і з яких органами Державної казначейської служби здійснюються платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів.» [161].

*\* Складено самостійно [24,34,49,72,88,108,113,161]*

Відкриття Єдиного казначейського рахунку (далі – ЄКР) в НБУ стало тим кроком, який позбавив комерційні банки можливості користуватися вільними бюджетними коштами та надав ДКСУ можливість формування своєчасної та достовірної

інформації про надходження до бюджету, здійсненні видатки та наявні зобов'язання для прийняття урядом рішень щодо розміщення ТВК або здійснення запозичень.

На сьогодні ДКСУ використовує 8-му модель системи електронних платежів (далі – СЕП), при якій система електронних розрахунків складатиметься з двох підсистем: СЕП, що працює у файловому режимі обміну інформацією та систему термінових переказів, що працює в он-лайнному режимі. Технологічні, програмно-технологічні та організаційні рішення передбачають тісний взаємозв'язок СЕП та системи термінових переказів. Розрахунки банків, проведені через обидві системи, відображаються на їхніх кореспондентських рахунках в НБУ.

Запровадження ЄКР дозволяє зосередити державні кошти в руках однієї юридичної особи і забезпечити:

- формування Єдиної бази даних всіх бюджетних показників;
- щоденне перерахування коштів, що надходять до ДБ та місцевих бюджетів (далі – МБ), за призначенням;
- здійснювати розподіл загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів між ДБ та МБ;
- здійснювати перерахування коштів МБ відповідно до нормативів і результатів взаєморозрахунків;
- здійснювати попередній контроль за цільовим використанням бюджетних коштів;
- надання оперативної інформації органам законодавчої та виконавчої влади щодо виконання бюджетів для прийняття управлінських рішень;
- незалежність фінансової системи держави від банківської системи при здійсненні контролю та обліку доходів і платежів.

Останньою редакцією БКУ введено поняття ЄКР - це рахунок, відкритий ДКСУ у НБУ для обліку коштів та здійснення розрахунків у СЕП НБУ, на якому консолідуються кошти державного та місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового

державного соціального і пенсійного страхування та кошти інших клієнтів, які відповідно до законодавства знаходяться на казначейському обслуговуванні [3].

Також БКУ визначено, що тимчасово вільні кошти Єдиного казначейського рахунку та валютних рахунків бюджету – це обсяг коштів, що обліковуються на рахунках у ДКСУ, отримані як надходження бюджетів, відволікання яких не призведе до втрати платоспроможності бюджетів (спроможність своєчасно і в повному обсязі здійснювати платежі та розраховуватися за всіма зобов'язаннями) та виникнення заборгованості протягом періоду, на який передбачається розміщення таких коштів на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів і спрямування на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів та Пенсійного фонду України з подальшим їх поверненням до кінця поточного бюджетного періоду.

Функціонування Єдиного казначейського рахунку регламентовано Положенням про ЄКР, затвердженим наказом ДКСУ від 26.06.2002 року № 122, зі змінами.

Учасниками СЕП є ДКСУ та Головні управління ДКСУ в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Для відображення операцій, проведених через СЕП протягом банківського дня, у центрі оброблення СЕП ДКСУ та Головним управлінням ДКСУ відкрито технічні рахунки.

З метою відображення у режимі реального часу інформації про стан ЄКР, відкритого в НБУ, на балансі ДКСУ відкритий відповідний Єдиний казначейський рахунок за відповідним балансовим рахунком Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, затвердженого наказом ДКСУ від 28.11.2000 року № 119.

На ЄКР, відкритому на балансі ДКСУ, відображаються операції про рух коштів на рахунках, що відкриті в ДКСУ та Головних управліннях ДКСУ. На ЄКР, відкритому на балансі

ДКСУ об'єднуються кошти субрахунків, що відкриті на балансі Головних управлінь ДКСУ [31].

У ДКСУ відкриваються та ведуться програмними засобами рахунки в розрізі Головних управлінь Державного казначейства України, які відображають рух коштів на субрахунках ЄКР та несуть аналогічний інформаційний зміст.

На субрахунках ЄКР ведеться аналітичний облік коштів державного та місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, коштів інших клієнтів, обслуговування яких здійснюється органами Державного казначейства України та регламентується законодавством.

З метою ведення бухгалтерського обліку операцій по виконанню державного та місцевих бюджетів, а також інших операцій з коштами клієнтів, передбачених законодавством, в органах ДКСУ відкрито:

- 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 ДКСУ.

Зазначені рахунки відкриваються на балансі ДКСУ та Головних управлінь ДКСУ відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та Інструкції про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Державного казначейства, затверджених наказом ДКСУ від 28.11.2000 року №119, зі змінами.

ДКСУ управляє коштами, що обліковуються на рахунках, відкритих у Головних управліннях ДКСУ, і проводяться через СЕП, шляхом встановлення ліміту технічного рахунку, ліміту початкових оборотів у СЕП та підкріплень субрахунків ЄКР з урахуванням дотримання необхідного рівня платоспроможності, який визначається ДКСУ.

Для прийняття управлінських рішень та проведення операцій органи ДКСУ формують щоденний оборотно-сальдовий баланс рахунків.

Операції за рахунками, відкритими в органах ДКСУ, здійснюються із застосуванням засобів програмного забезпечення ДКСУ.

Схема виконання бухгалтерських проведення за рахунками визначається технологією обробки платіжних документів у платіжній системі ДКСУ.

Функціонування ЄКР забезпечує:

- казначейське обслуговування бюджетних коштів;
- зарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень, передбачених законодавством, до державного та місцевих бюджетів;
- швидку мобілізацію коштів, які протягом дня надходять на рахунки, відкриті в органах ДКСУ, та використання їх для проведення бюджетних видатків і здійснення інших операцій, що не суперечать законодавству;
- отримання в режимі реального часу інформації про обсяг коштів на ЄКР;
- прискорення розрахунків за коштами, що обліковуються на ЄКР;
- оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо забезпечення виконання бюджетів, ефективного управління державним боргом;
- розміщення на конкурсних засадах та/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;

- залучення на поворотній основі коштів ЄКР для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України та для надання середньострокових позик місцевим бюджетам.

Для управління наявними фінансовими ресурсами, що обліковуються ДКСУ, у тому числі в іноземній валюті, у випадках, передбачених законодавством, здійснення операцій запозичення ТВК ЄКР на покриття ТКР загального фонду (далі – ЗФ) ДБ, відповідальні працівники ДКСУ щоденно здійснюють моніторинг фінансового стану ДКСУ, динаміки ЄКР та його складових, моніторинг виконання ЗФ ДБ за видатками.

В щоденному режимі відповідальними працівниками ДКСУ формуються довідки та графіки щодо прогнозного та фактичного виконання ЗФ ДБ, на їх підставі складаються наступні інформаційні довідки:

Прогнозний ресурсний баланс ЗФ ДБ (скоригований з урахуванням фактичного виконання);

Довідка про показники виконання ЗФ ДБ;

Додаткові показники: Структура активів та пасивів ДКСУ та відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ).

Поденний Прогнозний ресурсний баланс ЗФ ДБ баланс на наступний місяць (з терміном подання кожного 1-го числа звітного місяця) складається на підставі графіків, довідок щодо планових і прогнозних показників виконання ЗФ ДБ на наступний місяць, які формуються до 25 числа місяця, що передує звітному.

Уточнення Прогнозного ресурсного балансу ЗФ ДБ, Показників виконання ЗФ ДБ та Додаткових показників: Структура активів та пасивів ДКСУ та відшкодування ПДВ проводиться щоденно, роздруковується та надається керівництву ДКСУ для прийняття управлінських рішень.

Прогнозний ресурсний баланс ЗФ ДБ використовується для складання Прогнозу динаміки ЄКР та передається засобами електронної пошти до МФУ.

Прогноз динаміки ЄКР ґрунтується на підставі даних історичних рядів складових ЄКР за попередні роки. З цією метою щоденно ДКСУ проводиться робота з агрегації та створення електронних БД на підставі звітних/оперативних даних щодо виконання ДБ та МБ. План-графік руху коштів на валютних рахунках ДКСУ формується на підставі графіку витрат з погашення та обслуговування державного боргу.

Для складання таблиці Прогнозу динаміки ЄКР (у розрізі днів місяця) на кожне 1-е число місяця використовується Прогнозний ресурсний баланс ЗФ ДБ, частина якого складають: прогноз доходів, фінансування, закупівля/продаж валюти, обслуговування внутрішнього боргу, трансферти.

З урахуванням проведеного аналізу розраховується прогнозна місячна динаміка показників, що впливають на стан ЄКР на кінець місяця та за кожний робочий день місяця.

Однією з вагомих складових, що впливає на стан залишку коштів на ЄКР є витрати в частині надання позик Пенсійному фонду України (далі – ПФУ) для покриття тимчасових касових рахунків (далі – ТКР) для виплат пенсій. Зазначені дані вносяться з Графіку поденного фінансування пенсій та видатків на утримання апарату управління ПФУ на місяць, який надсилається ПФУ за два дні до кінця місяця, що передує.

У щоденному режимі ДКСУ проводиться уточнення прогнозних показників динаміки ЄКР та Плану-графіку з урахуванням даних фактичного виконання складових ЄКР та надходжень і витрат з рахунків відкритих ДКСУ в іноземній валюті для прийняття управлінських рішень, та послідуною передаючою електронною поштою в НБУ.

Щоденно ДКСУ здійснюється контроль даних виписок по субрахунках ГУДКСУ з даними субрахунків ДКСУ, аналіз заборгованості ДКСУ перед ГУДКСУ за внутрісистемними



розрахунками, а також здійснюється аналіз платоспроможності технічних рахунків ГУДКСУ з урахуванням прогнозних показників руху грошових коштів ЄКР.

Після проведеного аналізу готується розпорядження щодо підкріплення коштами ЗФ ДБ (СФ ДБ) на рахунки, відкриті у ГУДКСУ з метою поновлення коштів, які були запозичені на рівні ГУДКСУ в процесі виконання ДБ за видатками. Запозичені до СФ ДБ кошти поновлюються за рахунок визначених законодавством джерел.

На підставі аналізу залишків коштів ДБ та прогнозних показників виконання ДБ, у разі недостатності залишків коштів для здійснення поточних операцій з виконання ЗФ ДБ, ДКСУ здійснюється запозичення коштів ЄКР до ЗФ ДБ. При достатності залишків коштів на рахунках ЗФ ДБ, ДКСУ здійснюється поновлення запозичень коштів з ЄКР.

Щоденно ДКСУ формує БД (історичні ряди) щодо залишків коштів складових ЄКР (у розрізі балансових рахунків згрупованих по ЗФ ДБ та СФ ДБ, МБ, позабюджетних фондів, коштів інших клієнтів, позик наданих за рахунок коштів ЄКР) та готує довідки Активи ДКСУ та Пасиви ДКСУ.

За даними довідок Активи ДКСУ та Пасиви ДКСУ складається довідка Фактори змін ЄКР, яка використовується при виконанні операції з ЄКР, готується графічна довідка Структура коштів бюджетів та інших клієнтів ДКСУ, позики надані з ЄКР для прийняття управлінських рішень керівництвом ДКСУ з одночасним направленням її електронною поштою в КМУ.

Щоденно ДКСУ формує довідку про моніторинг виконання ЗФДБ (узагальнену по виділених асигнуваннях та касових видатках у розрізі днів місяця).

У разі встановлення факту невиконання планових показників надходжень до ЗФ ДБ за результатами квартального звіту про виконання ДБ більше ніж на 15 відсотків, відповідальним працівником ДКСУ у 1-ших числах місяця,

наступного за звітним, опрацьовуються наступні інформаційні документи:

- Довідка про надходження коштів до ЗФ ДБ від державних запозичень, витрати по державному боргу і кредитуванню в частині витрат за гарантійними зобов'язаннями;
- Довідка по доходах;
- Основні показники розпису ЗФ ДБ.

На підставі опрацьованих документів готується довідка Основні показники очікуваного виконання ЗФ ДБ за звітний період.

Для забезпечення виконання ДБ України в частині дотримання показника помісячного розпису фінансування ЗФ ДБ у частині виконання планових показників щодо залучення залишку коштів на початок періоду та коштів ЄКР на покриття ТКР ЗФ ДБ працівником ДКСУ робиться розрахунок: Прогноз виконання ЗФ ДБ (контроль межі фінансування за рахунок коштів ЄКР).

За допомогою вказаного розрахунку (за умови виникнення запозичення з ЄКР) відслідковується поточний стан запозичення коштів з ЄКР на покриття тимчасових касових розривів ЗФ ДБ та межа допустимого запозичення, яка визначена помісячним розписом витрат ЗФ ДБ. Розрахунок складається на підставі ресурсного балансу та оперативного балансу казначейських операцій і відображає фактори, що призвели до фінансування за рахунок коштів ЄКР при виконанні ЗФ ДБ. Розрахунок надається керівництву з метою оперативного прийняття управлінських рішень.

Постановою КМУ від 01.03.2014 року №65 «Про економію державних коштів та недопущення втрат бюджету» визначено, що ДКСУ здійснює платежі[116]:

- у першочерговому порядку в повному обсязі - за видатками ЗФ ДБ на оплату праці працівників бюджетних установ; нарахування на заробітну плату; придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів; забезпечення

продуктами харчування; оплати комунальних послуг та енергоносіїв, оплати видатків, пов'язаних з реалізацією проектів цільових екологічних (зелених) інвестицій і виконанням зобов'язань сторін Кіотського протоколу до Рамкової конвенції ООН про зміну клімату; забезпечення роботи спеціалізованих санітарних автомобілів екстреної медичної допомоги (забезпечення пально-мастильними матеріалами, запасними частинами, послугами зв'язку); обслуговування державного боргу; поточні трансферти населенню; поточні трансферти місцевим бюджетам; оплати послуг та відшкодування витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу; дослідження і розробки, окремі заходи з виконання державних (регіональних) програм, субсидії та трансферти підприємствам, установам та організаціям в частині оплати праці з нарахуваннями, стипендій, оплати комунальних послуг та енергоносіїв; видатками за рахунок коштів резервного фонду бюджету; видатками спеціального фонду державного бюджету на оплату праці працівників бюджетних установ та нарахування на заробітну плату, оплати комунальних послуг та енергоносіїв, реалізацію проектів у рамках програм прикордонного співробітництва Європейського інструменту сусідства та партнерства, оплати видатків, пов'язаних з реалізацією проектів цільових екологічних (зелених) інвестицій і виконанням зобов'язань сторін Кіотського протоколу до Рамкової конвенції ООН про зміну клімату;

- за іншими видатками та наданням кредитів державного бюджету - з урахуванням ресурсної забезпеченості загального фонду державного бюджету, наявних та прогнозних залишків коштів на ЄКР, зареєстрованих бюджетних зобов'язань та пріоритетності проведення видатків і надання кредитів [48,164,172].

Операції з погашення зареєстрованої в органах ДКСУ станом на 1 березня 2014 р. кредиторської заборгованості за капітальними видатками, розмір якої за окремим розпорядником

та одержувачем бюджетних коштів перевищує 300 тис. гривень, здійснюється органами ДКСУ виключно в обсягах, що відповідають обсягам, установленим за результатами контрольних заходів Державної фінансової інспекції.

Вищезазначеною постановою КМУ затверджено Заходи щодо економного та раціонального використання державних коштів, передбачених для утримання органів державної влади та інших державних органів, утворених органами державної влади підприємств, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету, якими:

- припинено придбання автотранспортних засобів (крім спеціалізованих санітарних автомобілів екстреної медичної допомоги, пожежних та спеціальних аварійно-рятувальних машин, а також вантажних автомобілів, причепів, напівпричепів, які використовуються для перевезення деревини або виконання інших виробничих функцій у лісовій галузі, автомобілів для охорони та патрулювання в лісових масивах), меблів, мобільних телефонів, ноутбуків, побутової техніки (крім бензопил, бензокущорізів, моторубів та мотопомп для виконання лісогосподарських робіт) та проведення ремонту приміщень (крім приміщень, що перебувають в аварійному стані, приміщень навчальних, оздоровчих, санаторно-курортних закладів та реабілітаційних установ, ремонт яких здійснюється за рахунок коштів спеціального фонду з метою дотримання вимог санітарних норм та норм пожежної безпеки для забезпечення навчально-виховного процесу, оздоровлення дітей, санаторно-курортного лікування ветеранів війни, інвалідів та реабілітації дітей-інвалідів);

- припинено придбання форменого одягу (крім форменого одягу для військовослужбовців, військовозобов'язаних, резервістів, осіб рядового і начальницького складу, що згідно із законом зобов'язані виконувати обов'язки військової служби і служби у сфері цивільного захисту, щодо організації спеціального зв'язку та захисту інформації, провадження

правоохоронної та охоронної діяльності у форменому одязі, державних виконавців, кадетів, ліцеїстів ліцею цивільного захисту та курсантів навчальних закладів);

- припинено здійснення витрат на оплату послуг мобільного зв'язку (крім переліку встановленому постановою);

- заборонено використання для обслуговування органів державної влади та інших державних органів, утворених органами державної влади підприємств, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету, більше одного легкового автомобіля, якщо інше не передбачено законом або актом КМУ (крім автотранспортних засобів, що згідно з навчальними планами використовуються у навчальному процесі для підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації учнів, студентів та осіб, що навчаються, для виїздів журналістів до місць подій з метою збирання інформації). Недопущення залучення легкових автомобілів для транспортного обслуговування посадових осіб понад кількість автомобілів, визначену КМУ;

- припинено оплату чартерних рейсів;

- припинено утворення без дозволу КМУ нових бюджетних установ;

- припинено виплату грошової винагороди державним службовцям за сумлінну безперервну працю в органах державної влади, зразкове виконання трудових обов'язків;

- тимчасово припинено встановлення доплат за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників (крім переліку встановленому постановою);

- та інші заходи [48,60,116,164].

ТВК ЄКР відповідно до Порядку розміщення ТВК ЄКР та коштів валютних рахунків ДБ на депозитних рахунках, затвердженого постановою КМУ від 19.01.2011 року №65 можуть розміщуватися на депозитних рахунках з подальшим поверненням бюджетних коштів до кінця року[116,164].

ТВК - це обсяг коштів ДБ, які обліковуються на рахунках у ДКСУ і відволікання яких не призведе до втрати платоспроможності (спроможність своєчасно і в повному обсязі здійснювати платежі та розраховуватися за всіма зобов'язаннями) ДБ та виникнення заборгованості за ЗФ або СФ ДБ протягом періоду, на який передбачається розміщення таких коштів на депозитних рахунках у банку або в НБУ [54,60,62,164].

Розміщення ТВК здійснюється на депозитних рахунках НБУ та банків, статутний капітал яких перевищує 10 млрд. гривень та до яких не застосовувалися протягом останнього року заходи впливу згідно з вимогами нормативно-правових актів НБУ, за умови дотримання такими банками економічних нормативів капіталу та ліквідності, обов'язкового резервування коштів на кореспондентському рахунку в НБУ і своєчасного виконання зобов'язань перед клієнтами.

Міністр фінансів за погодженням з НБУ приймає рішення про розміщення ТВК на депозитних рахунках за результатами аналізу графіків платежів за державним боргом, ситуації, що склалася на ринку державних цінних паперів, інформації ДКСУ про прогнозу динаміку руху коштів ЄКР, оперативної інформації про стан виконання ДБ, а також з урахуванням ситуації, що склалася на грошово-кредитному ринку, та зобов'язань України, визначених у Меморандумі про економічну та фінансову політику (в рамках спільної з Міжнародним валютним фондом програми «Стенд-бай»).

З банками укладаються договори про розміщення ТВК на депозитних рахунках, у яких визначається обсяг коштів, що може бути розміщений, та встановлюється обов'язок банків утримувати облігації внутрішніх державних позик в обсязі, що за балансовою вартістю становитиме не менш як 120 відсотків розміщених у них коштів, протягом усього часу розміщення бюджетних коштів у них на депозитних рахунках, а також здійснити продаж таких облігацій для забезпечення виконання зобов'язань за договором. Дія договорів про розміщення ТВК на

депозитних рахунках закінчується не пізніше 25 грудня року, в якому їх укладено. Розмір процентної ставки за користування банками ТВК, розміщеними на депозитних рахунках, визначається договором з урахуванням вимог законодавства, зокрема нормативно-правових актів НБУ, що регулюють питання здійснення банками депозитних операцій з юридичними і фізичними особами. Мінфін формує заявку про розміщення ТВК у національній валюті на депозитних рахунках, в якій зазначає обсяг коштів для розміщення, умови розміщення, місце та дату прийняття пропозицій банків (не більш як п'ять робочих днів з дня оприлюднення заявки), а також дату розгляду пропозицій, і оприлюднює на власному офіційному веб-сайті. Для проведення конкурсу утворюється комісія з числа працівників МФУ у складі не менш як шість, яка визначає переможця або переможців, що запропонували найвищу процентну ставку. Міністр фінансів або уповноважена ним особа на підставі рішення комісії надає ДКСУ доручення на укладення договору банківського депозиту з відповідним банком.

Кошти за користування депозитом (проценти) належать до доходів ЗФ ДБ і перераховуються банком у строк, передбачений умовами договору банківського депозиту, на зазначений у ньому рахунок для обліку надходжень ЗФ ДБ.

Відображення операцій з розміщення бюджетних коштів на депозитних рахунках та їх повернення у бухгалтерському обліку та звітності про виконання ДБ здійснюється ДКСУ в установленому нею порядку.

Відкриття єдиного казначейського рахунку в Національному банку України – це не лише позбавлення комерційних банків можливості користуватися вільними бюджетними ресурсами, а виважений крок, що надав можливість використати переваги статусу учасника СЕП і поліпшити процес управління фінансовими ресурсами.

### 3.3. Аналіз залишків коштів на рахунках, відкритих на балансі Головного управління Державної казначейської служби України в Одеській області

Аналіз стану залишків коштів на ЄКР на регіональному рівні підтверджує загальні тенденції динаміки змін показників на ЄКР ДКСУ.

Розпочнемо з аналізу залишку коштів на ЄКР ГУДКСУ в Одеській області на початок кожного місяця за останні 10-ть років, який демонструє основні тенденції стану фінансової системи країни за ці роки (Табл. 3.6.).

Таблиця 3.6.

Залишок коштів на ЄКР за період 2005-2014 рр. по Одеській області,  
(млн. грн)

Місяць	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
січень	118,6	257,3	396,5	504,7	384,2	33,5	33,3	25,6	7,2	4,4
лютий	195,8	465,3	455,3	779,5	467,0	41,3	81,8	8,3	3,3	9,4
березень	178,2	459,4	487,4	870,3	406,0	118,7	73,7	25,3	7,4	43,2
квітень	310,4	393,2	524,2	1569,1	530,3	15,1	103,5	75,8	4,8	8,9
травень	330,1	488,2	601,8	787,5	226,4	6,7	173,7	101,0	12,2	45,3
червень	403,0	483,0	619,0	882,5	347,9	3,8	150,0	136,6	9,1	12,1
липень	409,9	467,6	647,6	757,4	317,3	146,7	126,7	136,7	15,3	3,7
серпень	448,7	438,9	704,6	810,1	291,6	90,4	219,1	56,0	25,6	3,0
вересень	499,7	494,6	819,9	1047,4	457,6	154,6	205,6	81,2	8,0	193,6
жовтень	388,9	556,2	876,6	1104,2	587,9	145,2	260,3	46,2	30,3	5,4
листопад	289,2	457,8	938,9	952,0	641,2	232,3	166,7	62,6	35,8	0,6
грудень	435,6	464,4	882,1	849,7	527,1	231,5	130,4	25,0	41,5	5,3

Значні залишки коштів на субрахунку ЄКР ГУДКСУ в Одеській області у 2005-2008 роках демонструють, що економічна ситуація в країні була більш-менш стабільною - на



ЄКР накопичувались значні залишки коштів. У 2009-2014 рр. має місце значне зменшення коштів – залишки кожного року постійно зменшуються – з, у середньому, 900,0 млн.грн щомісячно на протязі 2008 року, 130,0 млн. грн –2009 року, 100,0 млн.грн –2010 року, 140 млн. грн –2011 року, 65,0 млн.грн –2012 року, 16,0 –2013 року та у середньому 27,0 млн.грн –2014 року (Рис.3.2.). Дослідження показало, що на ЄКР ГУ ДКСУ в Одеській обл. щорічно обертається від 0,7млн. грн.(06.2015) до 1569,1млрд. грн.(04.2008р). Встановлено, що граничний обсяг грошових коштів повинен становити близько 290млн. грн. на добу (Дод.Ч,Табл.2), що задовольняє потребу у фінансуванні. Зменшення залишку коштів на субрахунку ЄКР ГУДКСУ в Одеській області не в останню чергу викликано заходами з економії бюджетних коштів на виконання Постанови КМУ від 22.10.2008 року № 943 «Про економію державних коштів», що втратила чинність з прийняттям постанови КМУ від 01.03.2014 року №65 «Про економію державних коштів та недопущення втрат бюджету». Введені заходи були направлені на економне та раціональне використання коштів бюджетів всіх рівнів та на корелювання засобами ЄКР фінансової спроможності держави й органів місцевого самоврядування. З введенням у 2008р. економії бюджетних ресурсів, кошти для здійснення видатків на субрахунку ЄКР територіальних органів ДКСУ не накопичуються, а витрачаються в день отримання підкріплення ЄКР, крім випадків, коли за технічними/організаційними причинами такі видатки неможливо провести протягом одного операційного дня. Тобто, кожного дня територіальні органи ДКСУ подають до ДКСУ дані щодо потреби в підкріпленні ЄКР на здійснення видатків бюджетів і проведення платежів інших клієнтів. Цей процес підготування даних щодо потреби у підкріпленні ЄКР, на жаль, не автоматизований та забирає багато робочого часу – в ручному режимі підрахувати всі надані до оплати ПД, за напрямками видатків – захищеними, незахищеними, терміновими, з резервного фонду, тощо.

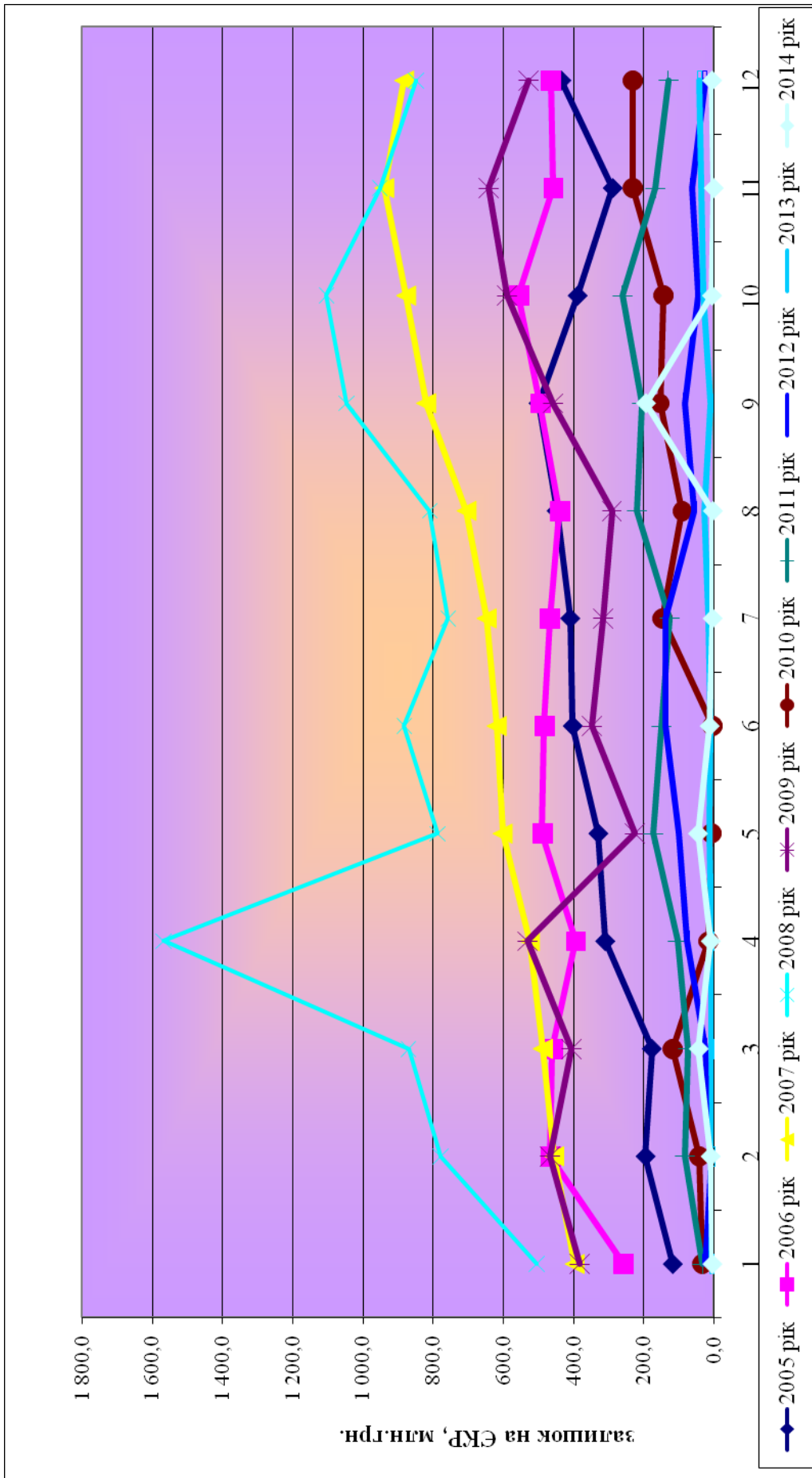


Рис.3.1. Динаміка змін залишків коштів на СКР ГУ ДКСУ за період 2005-2014 рр. Одеської області, млн.грн

Ситуація має тимчасовий характер та зміниться зі стабілізацією економічної ситуації в країні. Найбільше вхідне сальдо ЄКР ГУДКСУ в Одеській області у 2014 році мало місце 01.09.2014 року. Це викликано тим, що при отриманні підкріплення субрахунку, після великої кількості накоплених неоплачених платіжних доручень, органи ДКСУ Одеської області не встигли повністю здійснити оплату наданих до виконання платіжних доручень розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, оплата яких була завершена на початку вересня 2014 року. Надходження у 2014 році до ДБ по Одеській області склали 21189,6 млн.грн, по місцевих бюджетах – 5 055,7 млн.грн, що перевищує аналогічні показники 2005 року відповідно у 4 та 3,5 рази. Залишок коштів на ЄКР є досить показовим на фоні фактичних надходжень до ДБ та МБ по Одеській області у 2005-2014 роках. У сенсі відповіді на питання, чи достатньо надходжень до бюджетів по Одеській області для покриття власних видатків, показовими є дані Табл. 3.7.– співвідношення надходжень та видатків ДБ та МБ – у 2014 році видатки по бюджетах всіх рівнів по Одеській області перевищували суму надходжень до цих бюджетів на 15%..

При загальній сумі надходжень до бюджетів всіх рівнів у 2014 році по Одеській області - 26,3 млрд.грн, видатки цих бюджетів склали – 30,1 млрд.грн. Протягом всіх чотирьох кварталів доходів місцевих бюджетів не вистачало для покриття видатків цих бюджетів(Дод.Т).

Серед видатків бюджетів всіх рівнів, найбільшу питому вагу складають видатки по загальному фонду місцевих бюджетів – 13540,4 млн.грн., на другому місці видатки по загальному фонду Державного бюджету – 12509,4 млн.грн.

Таблиця 3.7.

Доходи державного та місцевих бюджетів, акумульовані на ЄКР та видатки, здійснені ГУДКСУ в Одеській області у 2014 році, (млн.грн)

	I кв.		II кв.		III кв.		IV кв.		Всього за рік	
	доходи	видатки	доходи	видатки	доходи	видатки	доходи	видатки	доходи	видатки
ЗФ ДБ	3593,8	2684,1	4247,1	3136,3	4748,5	3077,4	5675,1	3611,6	18264,5	12509,4
СФ ДБ	644,0	305,6	533,0	456,6	876,2	381,7	871,9	850,5	2925,1	1994,4
Всього ДБ	4237,8	2989,7	4780,1	3592,9	5624,7	3459,1	6547,0	4462,1	21189,6	14503,8
ЗФ МБ	971,2	3170,9	1112,5	3678,1	1089,3	3007,7	1205,7	3683,7	4378,7	13540,4
СФ МБ	170,7	158,3	169,8	323,7	151,4	582,5	185,1	1035,3	677,0	2099,8
Всього МБ	1141,9	3329,2	1282,3	4001,8	1240,7	3590,2	1390,8	4719,0	5055,7	15640,2
	5379,7	6318,9	6062,4	7594,7	6865,4	7049,3	7937,8	9181,1	26245,3	30144,0

Розраховано самостійно за даними ДКСУ [60,62,164,166,172]

Найменший обсяг у 2014 році склали видатки по спеціальному фонду Державного бюджету – 1994,4 млн.грн., при надходженнях до цього фонду – 2925,1 млн.грн.

Напротязі 2014 року надходження до бюджетів всіх рівнів по Одеській області мали тенденцію до зростання та склали на кінець 2014 року 26245,3 млн.грн – найбільше надходжень було акумульовано у IV квартал 2014 року – 7937,8 млн. грн.:

Щодо видатків з бюджетів всіх рівнів – у 2014 році по Одеській області видатки вони склали 30144,0 млн.грн, з них найбільша сума видатків приходиться на IV квартал 2014 року – 9181,1 млн.грн.

Видатки здійснювались нерівномірно протягом всіх 4-х кварталів: так найбільше видатків проведено у IV та II кварталах – це пов'язано насамперед саме з підкріплення ЄКР, тобто у цих кварталах була найбільш сприятлива ситуація з погашення державного боргу та надання позичок ПФУ, що й дозволило здійснити ці видатки:

Одеська області витрачає більше бюджетних коштів ніж складають її надходження до бюджетів всіх рівнів.

Ця диспропорція урівнюється за рахунок міжбюджетних трансфертів. Як видно з Рис.2.5. у 2014 році видатки ЗФ МБ значно більші за доходи до ЗФ МБ, різниця покривається за рахунок субвенцій та дотацій вирівнювання з ДБ. Вирівнювання таких диспропорцій й досягається не в останню чергу завдяки функціонування ЄКР – коли кошти сконцентровані в одному місці їх скоріше можна перерозподілити та направити на ті ланки, де в них найбільш є потреба

Тобто при надходженнях у 2014 році до ЗФ МБ по Одеській області (Рис.3.5.) у сумі 4378,7 млн.грн, видатки по МБ Одеської області всіх рівнів склали 13540,4 млн.грн, тобто більше у 3 рази. Ці видатки були проведені за рахунок субвенцій з ДБ та дотацій вирівнювання з ДБ.

З ЄКР на покриття ТКР МБ Одеської області у 2014 році було надано 279 позичок на суму 447,1 млн.грн, які повернуті до

ЄКР у повному обсязі. За обсягом отриманих позичок з ЄКР Одеська область на 20-му місці серед областей України, причому обсяг цих позичок склав лише 1,6% від загальної суми запозичень з ЄКР на покриття ТКР МБ.

Слід зазначити, що у 2013 році з загальної суми позичок на покриття ТКР з ЄКР 43106,3 млн.грн позички по Одеській області склали 1056,4 млн.грн У 2013 році Одеська область за цим показником була на 16 місці, й обсяг позичок склав 2,5 % всіх позичок по МБ України.

Заборгованість по позичкам на покриття ТКР МБ має місце лише по МБ АР Крим, Луганській та Донецькій областях.

Факт надання 279 позичок МБ по Одеській області свідчить про підтримку МБ та допомогу коштів ЄКР для забезпечення соціальних виплат та оплати комунальних видатків, а, тобто, про своєчасну оплату захищених статей видатків та недопущення соціальної напруги.

Найбільшу кількість позичок на покриття ТКР надано у 2014 році МБ Березівського району Одеської області – 55 позичок (на суму 42,8 млн.грн), хоча найбільшу суму позичок надано МБ Білгород-Дністровського району – 105,9 млн.грн, при загальній кількості цих позичок - 27 позичок.

Згідно довідки щодо обсягів позик на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів за рахунок коштів Єдиного казначейського рахунку станом на 01.01.2015 року по Одеській області (Додаток А) МБ міст обласного значення надано 52 позички на суму 175,5 млн.грн, сільським/селищним бюджетам надано у 2014 році 92 позики на 5,5 млн.грн, районним бюджетам – 135 позичок на суму 266,1 млн.грн (Дод. Р,С).

Як очевидно, обсяг позичок напряму залежить від обсягу самих бюджетів та від адміністративної одиниці, яку цей бюджет представляє. Так найбільша кількість МБ, що отримали позички на покриття ТКР по Одеській області була у Березівському, Болградському та Роздільнянському районах, що також

сигналізує про поганий стан наповнення бюджетів територіальних одиниць цих районів.

У Біляївському районі позички на покриття ТКР отримували МБ лише м.Теплодар, жодний інший МБ цього району Одеської області у 2014 році позички з ЄКР не отримували, що також красномовно наголошує про більш позитивну тенденцію наповнення цих бюджетів(Дод. Р,С).

Слід наголосити, що у 2014 році бюджет міста Одеси позичок на покриття ТКР не отримували, хоча у минулі роки саме за цим бюджетом такі позички мали найбільший обсяг.

Найменшу суму позичок на покриття ТКР з ЄКР по Одеській області отримали у 2014 році МБ Комінтернівського району – лише на 1,9 млн.грн

Розподіл позичок за місяцями 2014 року (Додаток Р, С) свідчить, що найбільшу суму позичок на покриття ТКР МБ Одеської області отримали у червні місяці – 192,8 млн.грн, у липні – 64,9 млн.грн.

Найменшу суму позичок отримали МБ Одеської області у січні – 7,9 млн.грн, у жовтні – 9,0 млн.грн та у листопаді – 6,2 млн.грн(Дод. Р,С).

У грудні місяці позички на покриття ТКР з ЄКР не надаються, якщо не приймається окреме рішення КМУ.

Це пов'язано з тим, що повернення цих позичок повинно відбутися протягом цього ж бюджетного року, у якому ці позички надані.

Найбільшу суму позичок протягом 2005-2014 років по Одеській області надано з ЄКР у 2011 році на суму 1485,6 млн.грн – кількість позичок склала 255.

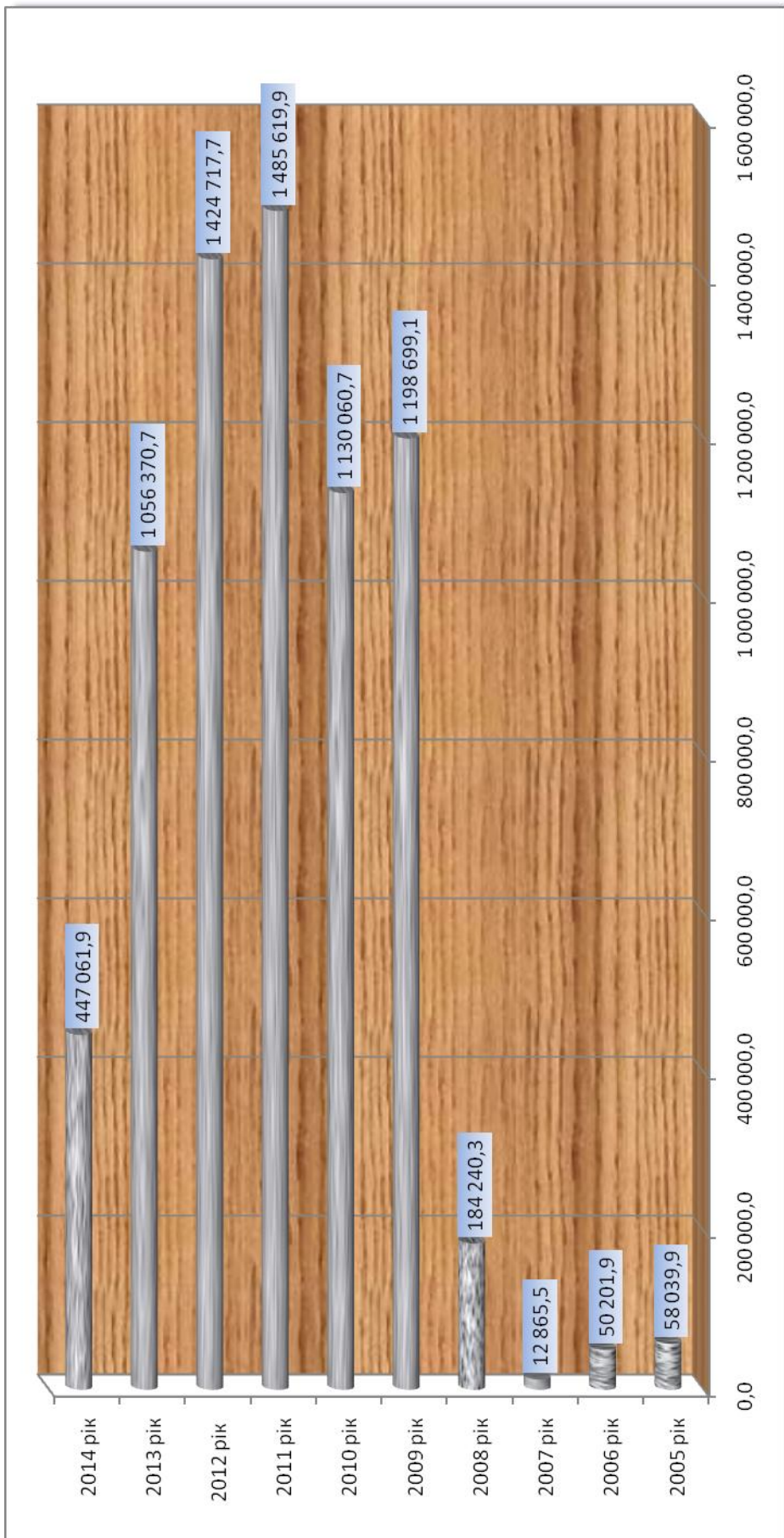


Рис. 3.7. Дінаміка позичок з ЄКР на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів Одеської області за 2005-2014 роки, тис.грн.

Складено самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]



За кількістю наданих позичок найбільш тяжким був 2013 рік – 697 позичок на суму 1056,4 млн.грн

Дані щодо наданих з ЄКР позичок на покриття ТКР МБ по Одеській області за десять років наведені у (Дод. Е, Р, С.).

Динаміку позичок, наданих з ЄКР місцевим бюджетам Одеської області наглядно демонструє Рис.3.7.:

Мінімальна сума позичок 12,9 млн.грн серед позичок на покриття ТКР по Одеській області була надана з ЄКР у 2007 році. Це свідчить про найбільш позитивний момент в економіці країни., коли наповнення МБ було таким, що не викликало ТКР та не потребувало додаткових фінансових підкріплень.

Протягом 2005-2014 років найбільшу питому вагу по Одеській області серед позичок МБ склали позички на покриття ТКР по міським та районним бюджетам як у кількісному так й у якісному показниках. Значний обсяг наданих з ЄКР позичок у 2009-2013 році пояснюється здійсненням запозичень на покриття ТКР бюджету міста Одеси, тому суми позичок у ці роки перевищують 1,0 млрд.грн.

За середньостроковими позичками наданими з ЄКР протягом 2009-2014 років ситуація не така оптимістична. У 2014 році по Одеській області середньострокові позички не надавались.

Загальна сума середньострокових позичок з ЄКР по Одеській області протягом 2009-2013 років (Додаток Б, Р, С.) склала 363,7 млн.грн, з них не погашено станом на 01.01.2015 року позичок на суму 290,5 млн.грн (Рис.3.8.)

За обсягом непогашених середньострокових позичок Одеська область на 8 місці серед областей України.

У 2009 році по Одеській області з наданих 69,6 млн.грн середньострокових позичок з ЄКР повернуто 34,4 млн.грн, у 2010 році з 62,9 млн.грн повернуто 2,0 млн.грн, у 2011 році з 17,2 млн.грн повернуто 13,2 млн.грн, у 2012 році з 37,3 млн.грн повернуто 9,0 млн.грн, у 2013 році надано найбільшу суму

середньострокових позичок на суму 176,7 млн.грн, з яких повернуто на 14,7 млн.грн

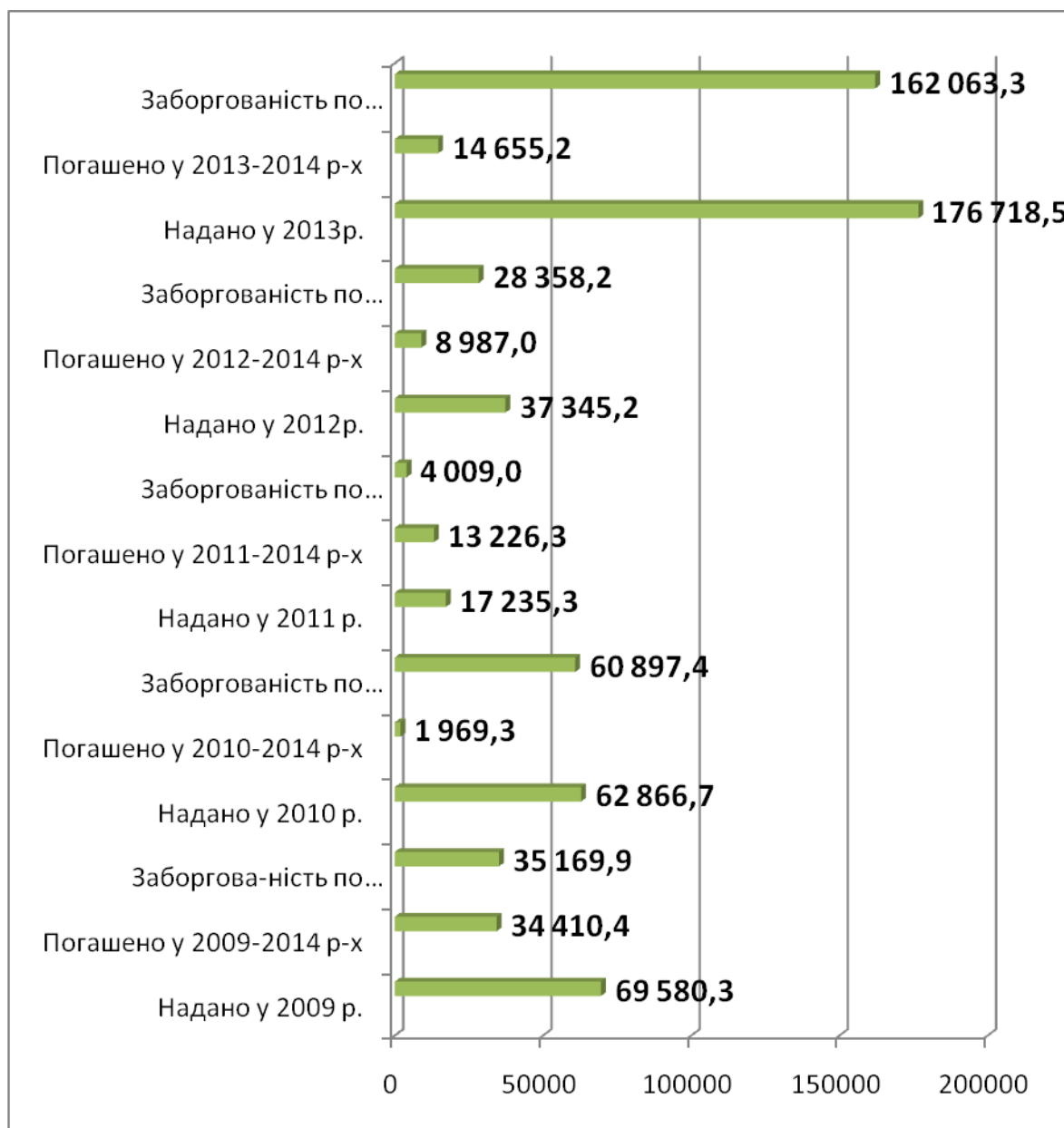


Рис.3.8. Надані та погашені середньострокові позички з ЄКР по Одеській області, тис.грн.

\*Розраховано самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]

Однією зі складових, що має вплив на ліквідність ЄКР, є стан залишків коштів на рахунках розпорядників та одержувачів коштів ДБ та МБ.

Слід зазначити, що по ЗФ та СФ в частині інших надходжень ДБ в Україні застосовується практика відкриття асигнувань.

Бюджетне асигнування відповідно до БКУ – це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [3]. Тобто кошти на реєстраційні рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів не зараховуються, а замість цього їм відкриваються асигнування. В межах цих відкритих асигнувань розпорядники та одержувачі бюджетних коштів й здійснюють реєстрацію зобов'язань та проводять свої касові видатки.

Технічно на реєстраційних рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів по ЗФ та СФ в частині інших надходжень залишок коштів відсутній, за винятком незначних сум, які надійшли як відновлення касових видатків або помилково перераховані. У момент подання до органу ДКСУ платіжних доручень та після їх перевірки й отримання підкріплення коштів на здійснення цих видатків, при обробці платіжного доручення засобами автоматизованої системи казначейства, кошти з субрахунку ЄКР зараховуються на реєстраційний чи спеціальний реєстраційний рахунок розпорядника/ одержувача бюджетних коштів.

Таким чином забезпечується не накопичення коштів на субрахунках ЄКР у територіальних органах ДКСУ, а ресурс ЄКР використовується за фактичною потребою. Станом на 01.01.2015 року на рахунках розпорядників та одержувачів коштів ДБ залишки коштів склали 605,9 млн.грн, також залишилися невикористаними відкриті асигнування з ЗФ та СФ в частині інших надходжень у сумі 187,0 млн.грн. (Дод. К, Ф)

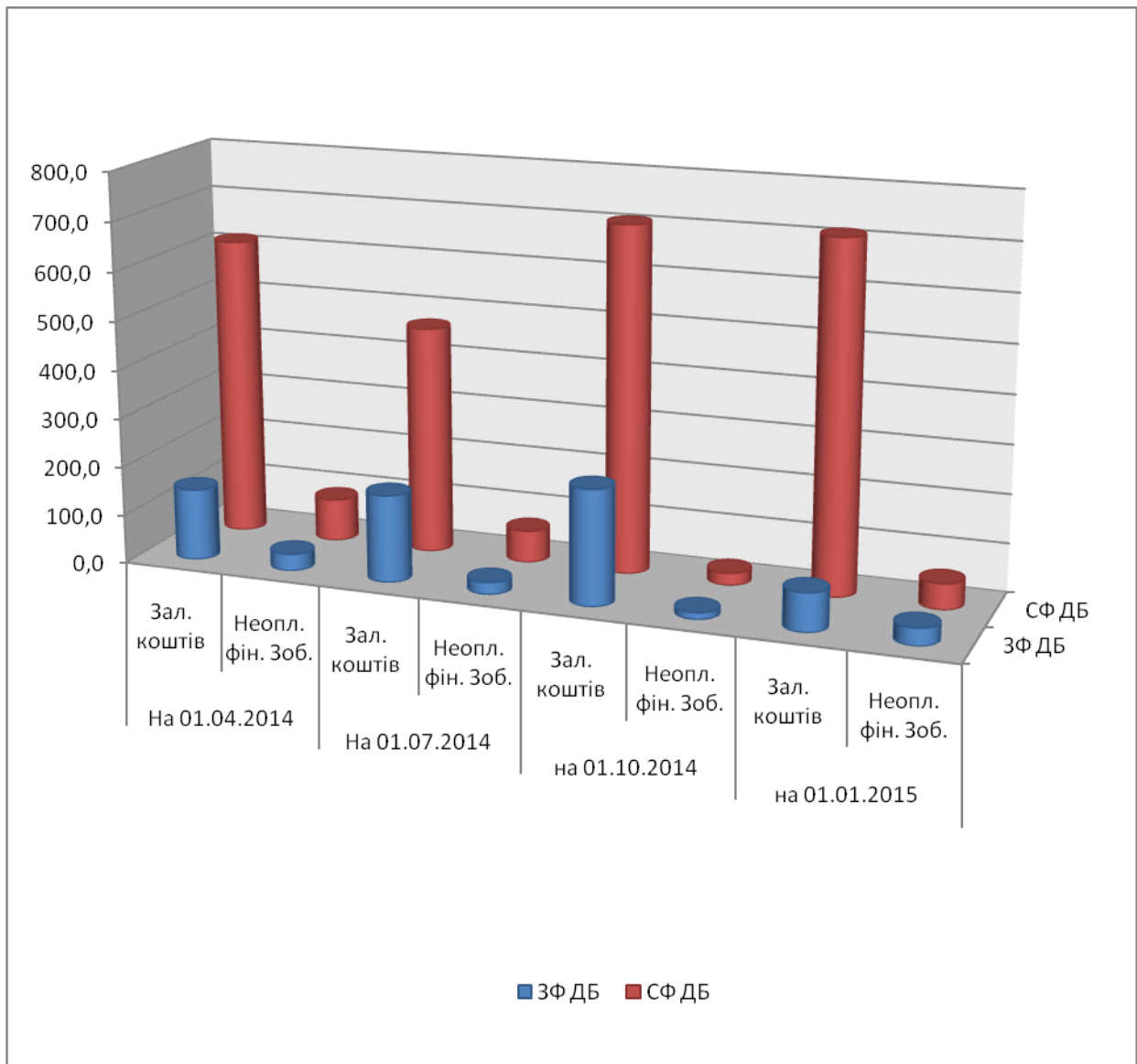


Рис.3.9. Діаграма співвідношення залишку коштів та неоплачених фінансових зобов'язань по ЗФ та СФ ДБ по Одеській області, млн.грн

\*Розраховано самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]

Співвідношення залишків коштів на реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів наглядно демонструє наступний Рис.3.9.

Як свідчать дані Табл.3.7 не дивлячись на те, що по ЗФ ДБ використовується відкриття асигнувань замість перерахування фінансування, актуальним на сьогодні, особливо в період

економії бюджетних коштів, є перехід від відкриття асигнувань за помісячним розписом ДБ до погашення зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. При застосуванні цього методу, наприклад, станом на 01.04.2014 року асигнування мали би відкриватись у розмірі 34,6 млн.грн, при тому як фактичний залишок відкритих асигнувань склав – 146,9 млн.грн, тобто більше потреби у 4,2 рази, станом на 01.07.2014 року більше потребу у 7,2 рази, на 01.10.2014р. – у 16,8 разів. На кінець року асигнування по ЗФ ДБ по Одеській області без зареєстрованих фінансових зобов'язань склали 43,4 млн.грн.

Цей приклад демонструє, як неекономно відволікаються кошти від обігу.

Разом з тим, якщо розглядати тенденцію по ДБ в Одеській області в цілому за 2014 рік, то ми бачимо, що надходження до ДБ (відкриті асигнування та власні надходження бюджетних установ) завжди перевищують зобов'язання за ЗФ та СФ ДБ. Проте, як зазначалося раніше, ці «вільні» кошти не зосереджуються на рахунках територіальних органів ДКСУ, а акумулюються на ЄКР центрального апарату для оперативного користування ними. Територіальні органи ДКСУ отримують з центрального ЄКР підкріплення на здійснення видатків у щоденному он-лайн режимі. Кожного дня територіальні органи ДКСУ направляють до ДКСУ оперативні звіти щодо потреби у коштах та звіти про використання коштів ЄКР.

Станом на 01.01.2015 року по МБ Одеської області залишок коштів на рахунках МБ склав 1405,6 млн.грн, з них сума неоплачених фінансових зобов'язань була 349,5 млн.грн (або 25% від залишку). З них по ЗФ МБ залишки коштів по Одеській області склали 550,0 млн.грн, неоплачені фінансові зобов'язання на суму 93,9 млн.грн (або 17% від залишку), по СФ МБ залишки коштів склали по Одеській області - 855,6 млн.грн, з них неоплачені фінансові зобов'язання – 255,6 млн.грн (або 30% від залишку).

Як вже розглядалось раніше надходжень безпосередньо до ЗФ та СФ МБ не вистачає для покриття потреби у здійсненні видатків МБ Одеської області, що покривається за рахунок субвенцій та дотації вирівнювання. Проте вільні залишки коштів за власними надходженнями бюджетних установ, тобто не покриті зобов'язаннями на кінець 20014 року склали 96,5 млн.грн. Обсяги залишків коштів та неоплачених фінансових зобов'язань на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів по МБ Одеської області за 2014 рік в розрізі кварталів наведено у (Дод.К)

За даним Табл3.8. можна зробити висновок, що протягом 2014 року залишки коштів переважно не покривались зареєстрованими фінансовими зобов'язаннями. Це факт доводить, що застосування принципу відкриття асигнувань по МБ за аналогією ДБ дозволило б зменшити залишки коштів на раунках – станом на 01.04.2014року на 1754,9 млн.грн, станом на 01.07.2014 року на 1234,8 млн.грн, на кінець 2014 року на 1056,1 млн.грн

Як видно з Табл.3.8. станом на 01.10.2014 року сума неоплачених фінансових зобов'язань по ЗФ МБ склала 1948,3 млн.грн, а забезпечено надходженнями до ЗФ МБ Одеської області у сумі 858,9 млн.грн.. Цей випадок й характеризує касовий розрив місцевих бюджетів – тобто надходжень до бюджету на конкретну дату не вистачає для покриття зобов'язань бюджету. Для стабілізації ситуації та недопущення соціальної напруги МБ тимчасово позичають кошти з ЄКР.

Співвідношення залишку коштів та неоплачених фінансових зобов'язань по ЗФ та СФ МБ по Одеській області протям 2014 року за кварталами наведено на Рис.3.3.

Запозичення коштів з ЄКР для виплати захищених статей видатків МБ відтермінує виплати за незахищеними статтями бюджетів всіх рівнів, що й призводить до виникнення бюджетної заборгованості.

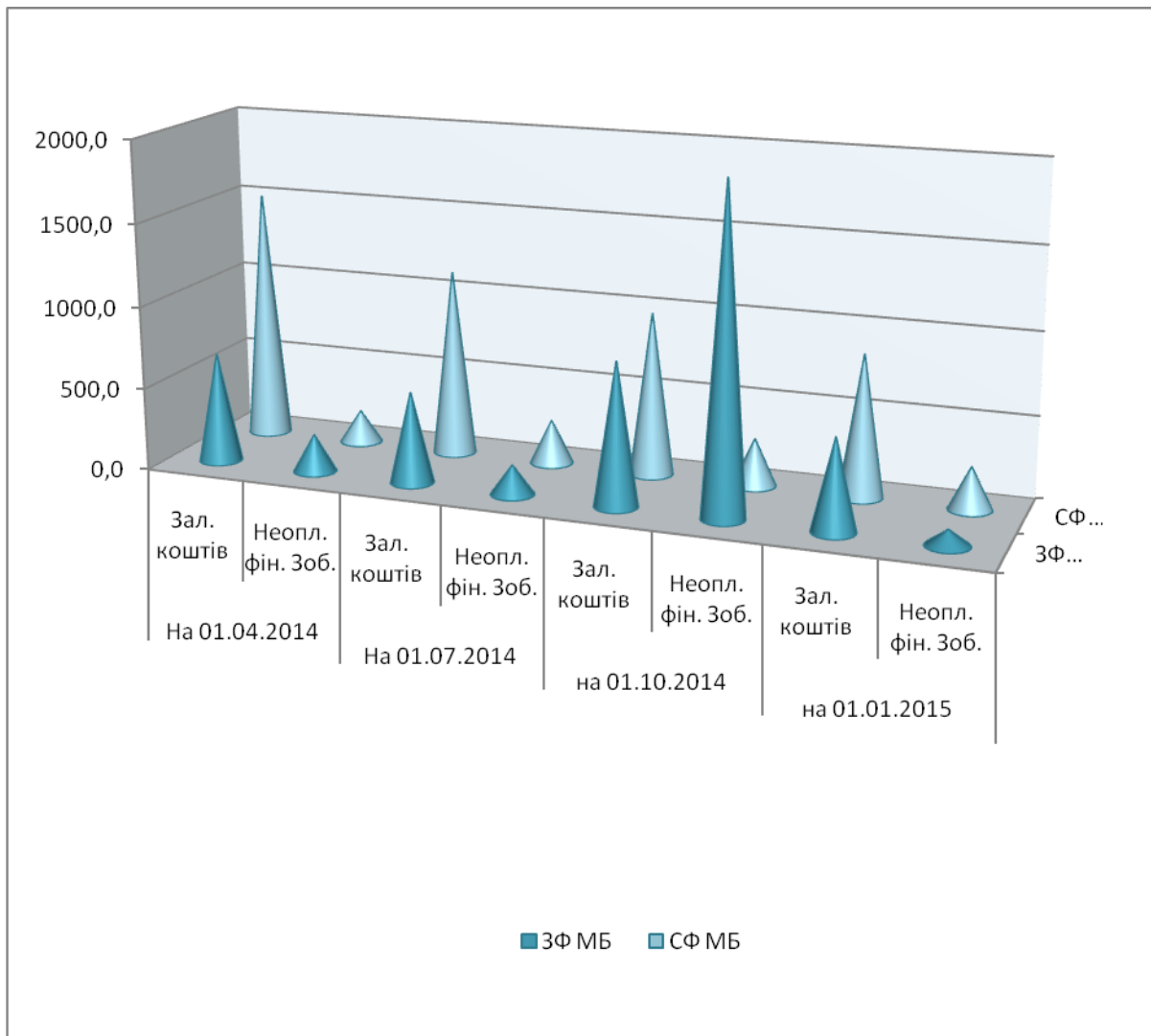


Рис.3.3. Діаграма співвідношення залишку коштів та неоплачених фінансових зобов'язань по ЗФ та СФ МБ по Одеській області, млн.грн

\* Розраховано самостійно за даними ДКСУ [164,166,172]

Для покриття касових розривів також використовуються кошти інших клієнтів органів ДКСУ.

Залишки коштів на рахунках інших клієнтів органів ДКСУ по Одеській області станом на 01.01.2015 року склали 120,4 млн.грн, з них найбільша сума залишку склалася по депозитних рахунках розпорядників коштів ДБ – 66,3 млн.грн, по рахункам державних позабюджетних фондів сума залишку склала 39,2 млн.грн. (Табл.3.10.).

Таблиця 3.10

Аналіз залишку коштів та рахунках інших клієнтів, відкритих у ГУДКСУ в Одеській області у 2014 році, (млн.грн)

	Рахунки інших клієнтів	Залишок на 01.04.2014	Залишок на 01.07.2014	Залишок на 01.10.2014	Залишок на 01.01.2015
3711	Інші рахунки розпорядників коштів ДБ та МБ, що не віднесені до виконання бюджетів	7,2	4,5	4,9	6,4
3712	Рахунки інших клієнтів	0,3	0,3	0,1	0,9
3717	Рахунки державних позабюджетних фондів	26,4	39,3	17,8	39,2
3718	Рахунки для обліку коштів від приватизації майна	0,9	0,8	0,6	0,6
3719	Рахунки по загальнообов'язковому держ.соц.страх-ню	1,6	0,4	1,7	0,0
3731	Депозитні рахунки розпорядників коштів ДБ	93,7	50,0	42,7	66,3
3732	Депозитні рахунки розпорядників коштів МБ	6,6	6,1	4,4	7,0
	Всього	136,7	101,4	72,2	120,4

Розраховано самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]



Мінімальні залишки на рахунках інших клієнтів ГУКДСУ в Одеській області станом на 01.01.2015 були на рахунках інших клієнтів – 0,9 млн.грн. та рахунках з обліку коштів від приватизації майна – 0,6 млн.грн. На рахунках для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов’язкового державного соціального страхування станом на 01.01.2015 кошти відсутні, так як закінчилися розрахунки між бюджетами по закінченні бюджетного року.

Протягом чотирьох кварталів 2014 року відслідкувати динаміку змін залишків коштів на рахунках інших клієнтів територіальних органів ДКСУ на прикладі ГУДКСУ в Одеській області можна за допомогою Рис.3.4.

Депозитні рахунки відкриваються в територіальних органах ДКСУ Одеської області структурам судової адміністрації та виконавчої служби, на цих рахунках також обліковуються кошти засуджених та тендерне забезпечення, що надається підприємствами, установами та організаціями для участі останніх в тендерах по наданню послуг за бюджетні кошти.

В органах ДКСУ відкриваються рахунки державним позабюджетним фондам, обсяг оборотів за якими найбільший серед всіх рахунків інших клієнтів. Такими фондами на сьогодні в Одеській області є виконавча дирекція Фонду соціального страхування від нещасних випадків та професійних захворювань в Одеській області, Одеське обласне відділення Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Одеська виконавча дирекція Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування в Україні на випадок безробіття.

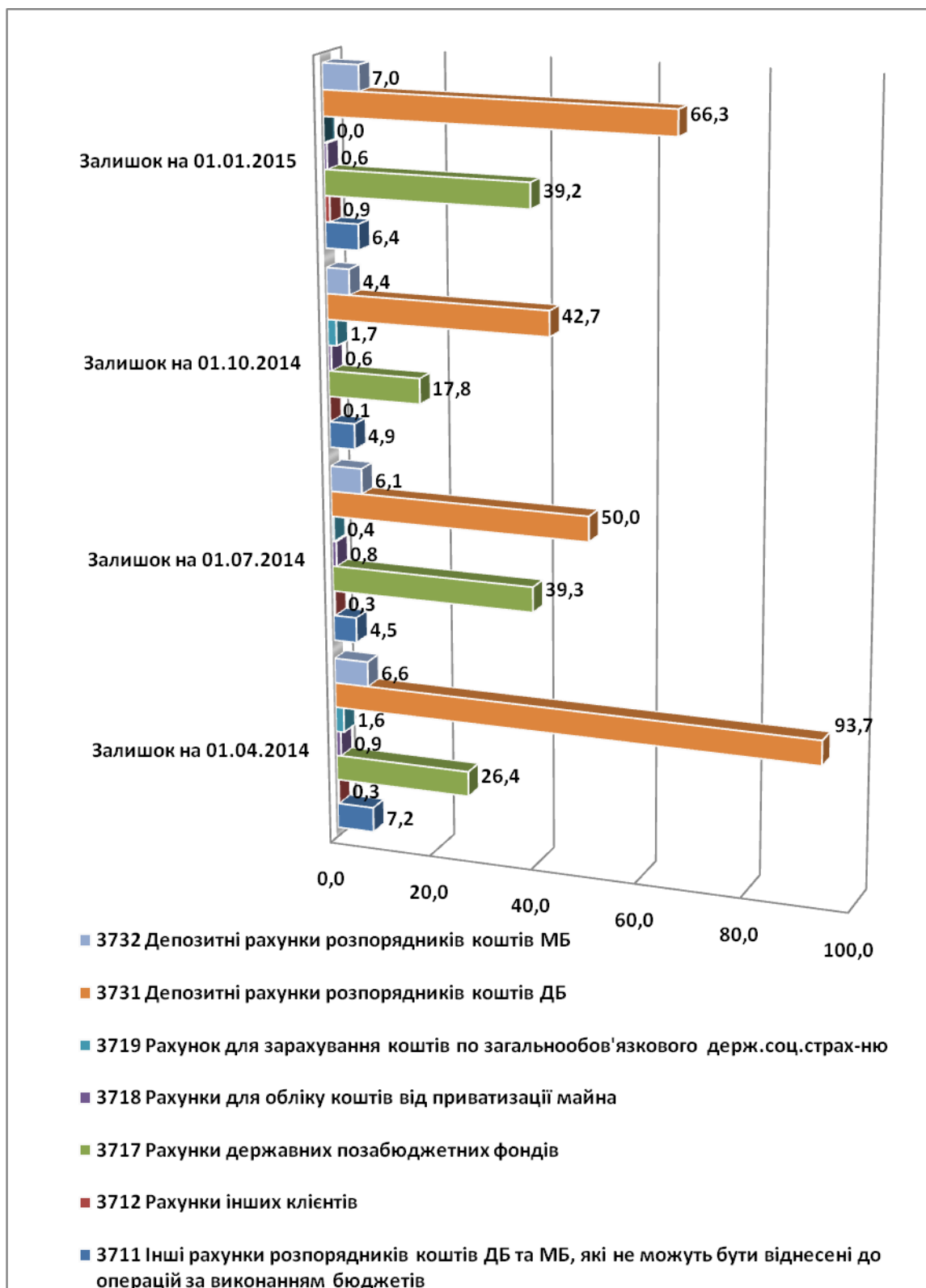


Рис3.4. Динаміка змін залишків коштів у 2014 році на рахунках інших клієнтів ГУДКСУ в Одеській області, млн.грн.

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]

Відмінність обслуговування позабюджетних фондів органами ДКСУ від обслуговування коштів бюджетів всіх рівнів є те, використання коштів позабюджетних фондів регулюється не тільки законодавством а й виконавчими дирекціями самих фондів, що дозволяє оперативно використовувати кошти позабюджетних фондів, та контроль за діяльністю позабюджетних фондів не здійснюється з боку законодавчих органів, а лише Державною фіскальною службою, фінансовими відділами і виконавчими дирекціями фондів.

При цьому органи ДКСУ не здійснюють контроль за правильністю підтвердних документів, на підставі яких позабюджетні фонди здійснюють перерахування, не реєструє зобов'язання цих фондів та не обліковує заборгованість.

Тобто при обслуговування позабюджетних фондів органи ДКСУ виступають як звичайні комерційні банки, проте не отримують за свою роботу комісійної винагороди, чим хоча й в малому але є економія коштів фондів.

Обслуговування позабюджетних фондів в органах ДКСУ також дозволяє залучати вільні кошти цих фондів для забезпечення ліквідності ЄКР.

### **3.4. Аналіз структури видатків загального фонду Державного бюджету по Одеській області**

#### **3.4.1. Аналіз видатків загального фонду Державного бюджету по Одеській області за відомчою ознакою**

Склад доходів ДБ України визначено ст.29 БКУ, при цьому законом України про ДБ України можуть відноситися у відповідному бюджетному періоді окремі види доходів загального (спеціального) фонду ДБ України або частину доходів загального (спеціального) фондів до відповідно спеціального (загального) фондів ДБ України.

Відповідно до даних річних звітів органів ДКСУ по Одеській області у 2014 році до ДБ перераховано коштів у сумі 21189,6 млн.грн., з них по загальному фонду – 18264,5 млн.грн., по спеціальному 2925,1 млн.грн. (Табл.3.1), що на 4436,2 млн.грн. (або на 26%) більше ніж у 2013 році та на 15841,6 млн.грн. (або у 4 рази) більше ніж у 2005 році.

Відображення даних щодо доходів ДБ та МБ по Одеській області графічно дозволило побудувати лінію тренда (Рис.3.12) та визначити рівняння діаграми:

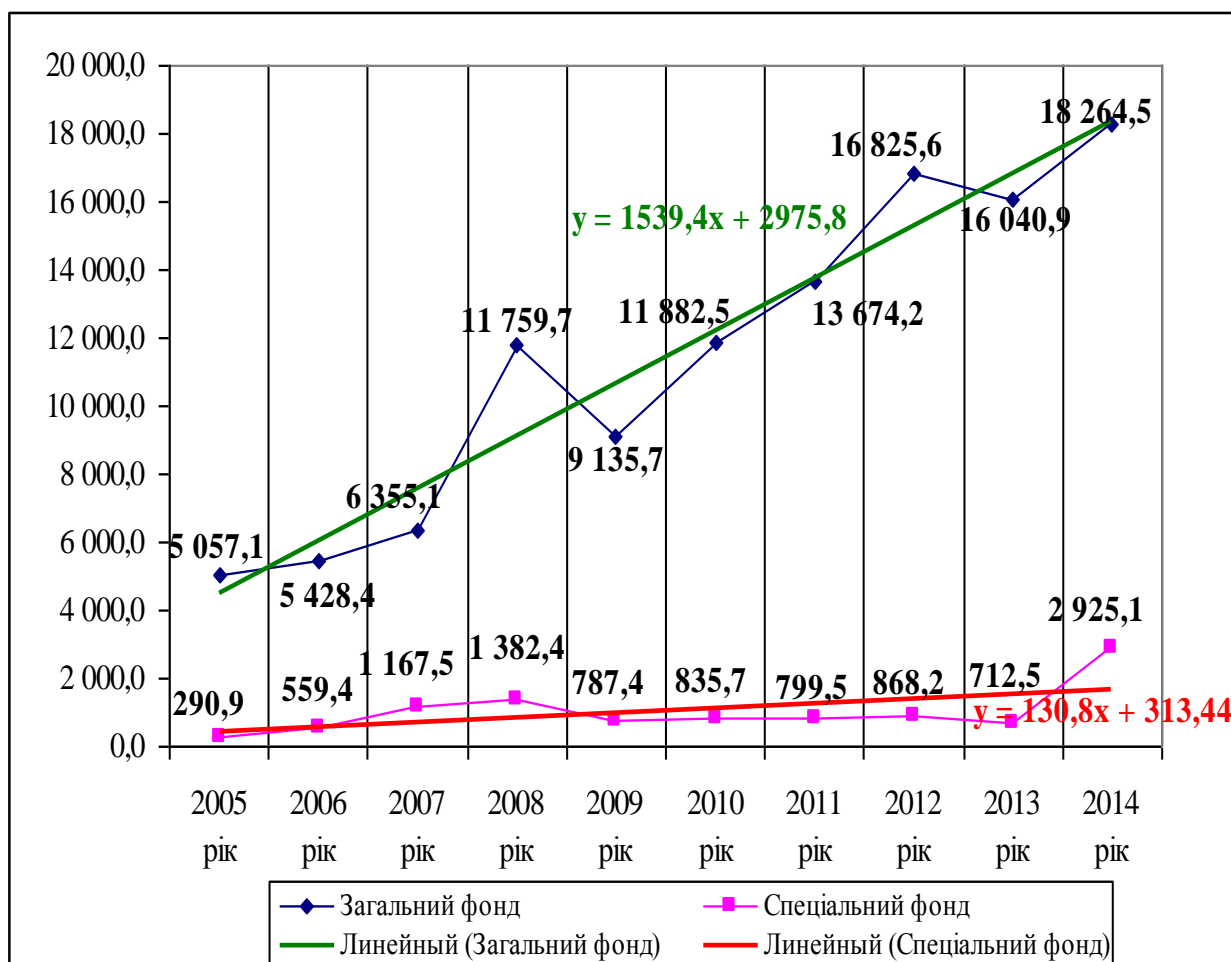


Рис.3.5. Динаміка доходів Державного бюджету по Одеській області у 2005-2014 роках, млн.грн.

- Складено самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]

З отриманих рівнянь трендів можна припустити що, якщо економічні тенденції залишаться на рівні останніх 10 років, то у 2015 році доходи по Одеській області до загального фонду ДБ

мають скласти біля 19909,2 млн.грн., по спеціальному фонду ДБ - 1752,2 млн.грн.

Видатки ЗФ та СФ ДБ по Одеській області у 2010-2014 роках наведені у Дод. М:

У 2014 році з 18 264,5 млн.грн. доходів, перерахованих до загального фонду ДБ повернулося асигнуваннями загального фонду ДБ по Одеській області 12 588,5 млн.грн., або 69% від доходів, з них на виконання програм ДБ – 6 287,4 млн.грн., трансфертними перерахуваннями місцевим бюджетам – 6 301,4 млн.грн., по спеціальному фонду ДБ в частині інших надходжень з 2 925,1 млн.грн. доходів повернулося до Одеської області у вигляді асигнувань 922,2 млн.грн., що складає 32% від доходів. В цілому за останні 5 років з доходів загального фонду ДБ, зібраних по Одеській області, асигнуваннями на здійснення видатків по Одеській області повертається у середньому біля 70%, по спеціальному фонду – біля 65%.

Протягом 2010-2014 років видатки з загального фонду ДБ поступово збільшувалися (Рис.3.6.) з 7978,1 млн.грн. у 2010 році до 12509,5 млн.грн. у 2014 році (або на 57%). З запланованих розписом ДБ на 2014 році 12655,3 млн.грн. було відкрито асигнувань у сумі 12588,5 млн.грн. (або 99% від запланованого), касові видатки проведено на 12509,5 млн.грн. (або 99% від відкритих асигнувань).

На забезпечення програм загального фонду ДБ по Одеській області у 2014 році було заплановано призначень на суму 6300,6 млн.грн., фактично профінансовано – 6287,4 млн.грн., касові видатки склали 6226,9 млн.грн. (або 99% від асигнувань), на здійснення міжбюджетних трансфертів МБ у 2014 році було передбачено 6354,7 млн.грн., фактично профінансовано – 6301,1 млн.грн., касові видатки склали – 6282,6 млн.грн.

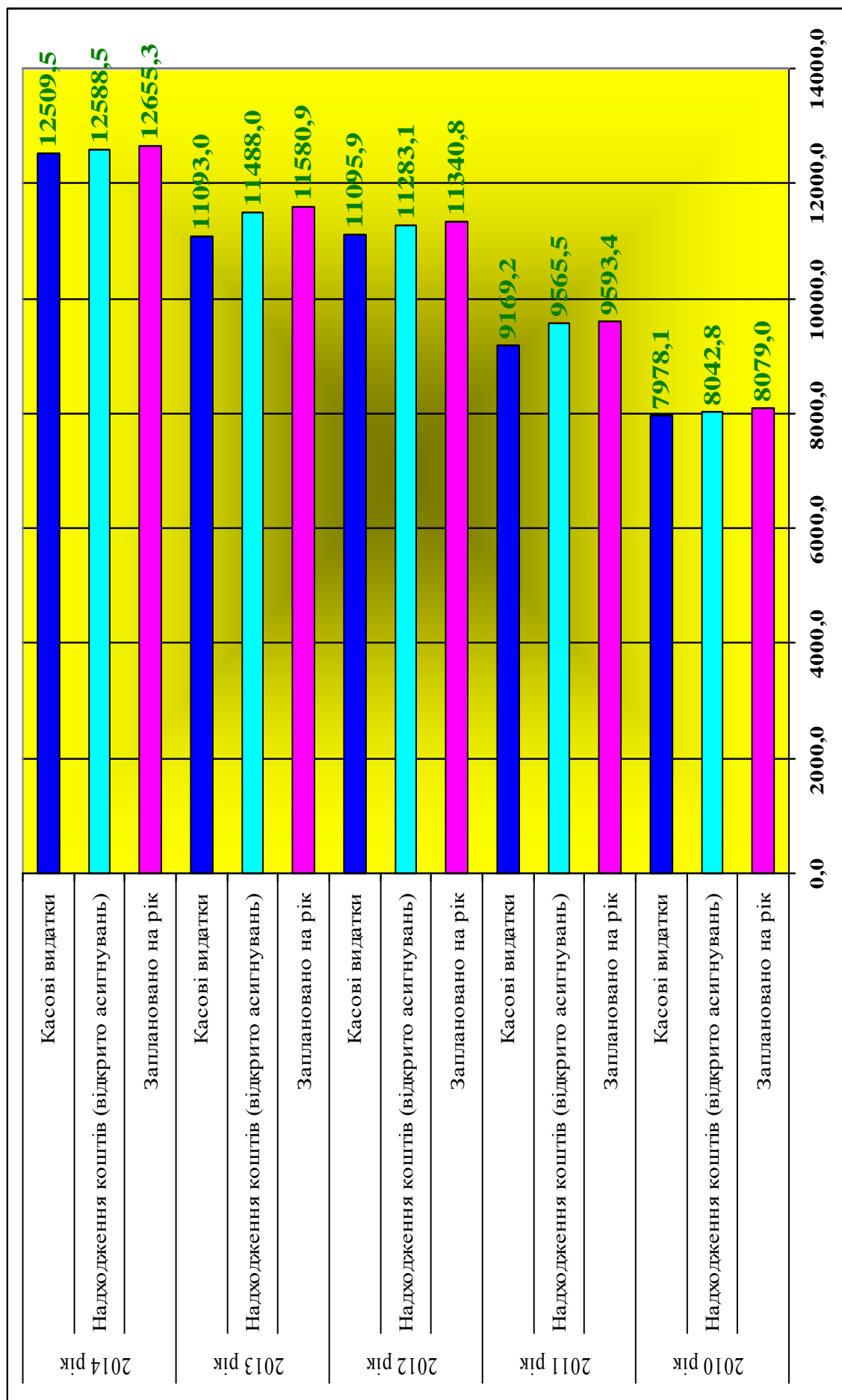


Рис.3.6. Динаміка видатків загального фонду Державного бюджету по Одеській області у 2010-2014 роках, млн.грн.

- Складено самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]

Таким чином, з загального фонду ДБ у 2014 році на фінансування програм ДБ та на здійснення міжбюджетних трансфертів МБ виділявся рівний за обсягом об'єм коштів, проте у 2010 році на виконання програм ДБ виділялося 55% всіх коштів загального фонду ДБ по області та 45 % на міжбюджетні трансфери. Зазначені зміни в співвідношення програм ДБ та трансфертів МБ викликані змінами в бюджетній політиці, а саме реорганізацією органів виконавчої влади та розширенням повноважень місцевих бюджетів.

Аналіз динаміки видатків спеціального фонду ДБ по Одеській області за 2010-2014 роки показує, що у 2014 році надходження по спеціальному фонду ДБ склали 2720,0 млн.грн., з запланованих 2570,2 млн.грн., що на 516,2 млн.грн. (або на 23%) більше ніж у 2010 році. Слід наголосити, що протягом 2010-2013 років надходження по спеціальному фонду ДБ були в межах 2200 млн.грн. й лише у 2014 році відбулося збільшення надходжень(Дод. Т).

Зміни в обсягах видатків СФ ДБ по Одеській області за 2010-2014 роки наочно демонструє діаграма на Рис.3.7.

Найбільш показовим в аналізі структури надходжень спеціального фонду ДБ є співвідношення власних надходжень бюджетних установ та надходжень спеціального фонду (в частині інших надходжень).

Згідно ст.13 БКУ складові частини спеціального фонду бюджету це:

1) доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування;

2) видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ);

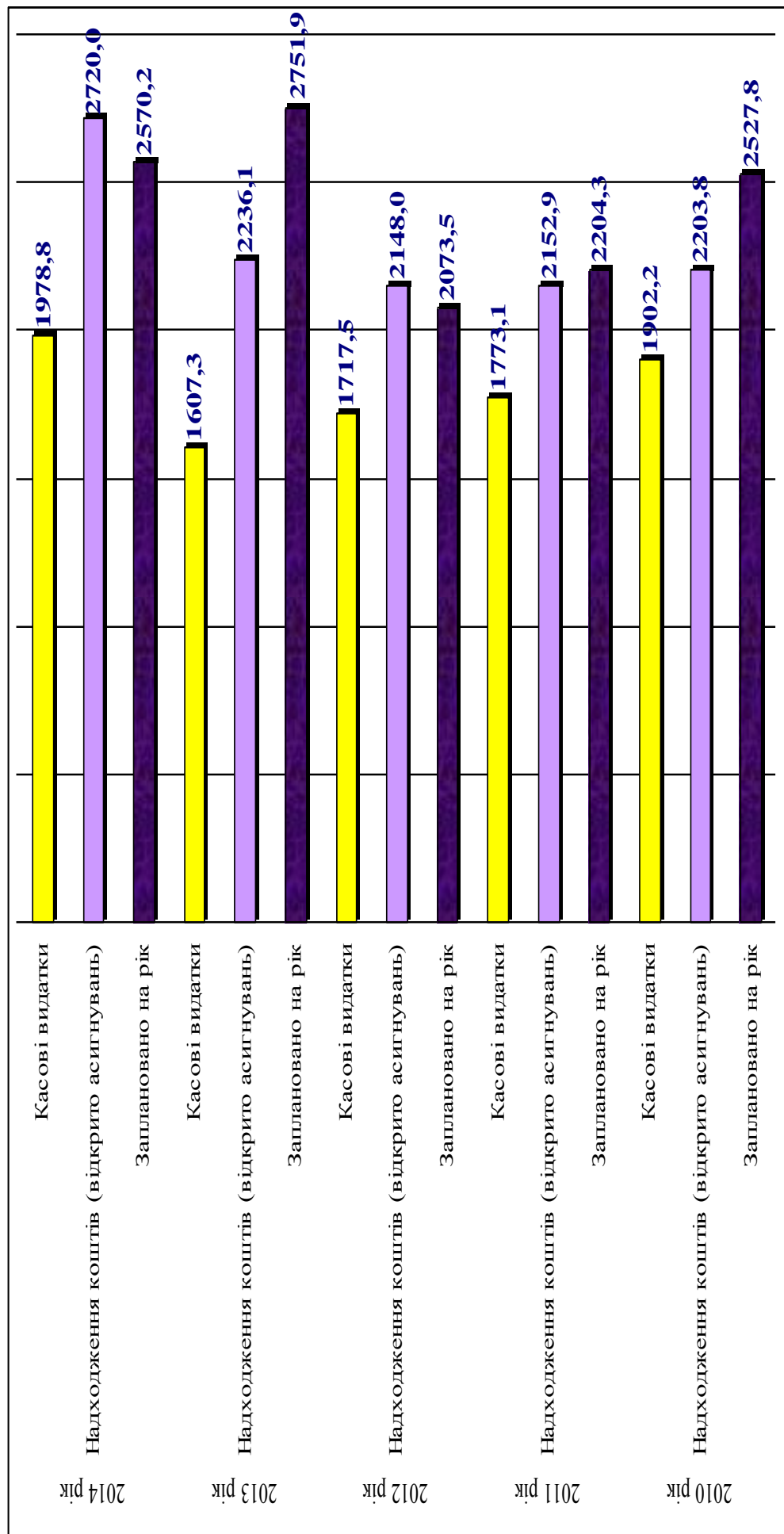


Рис. 3.7. Динаміка видатків спеціального фонду Державного бюджету по Одеській області у 2010-2014 роках, млн.грн.

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]



3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету);

4) фінансування спеціального фонду бюджету.

Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету, та поділяються на такі групи:

- перша група - надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством:

- підгрупа 1 - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;

- підгрупа 2 - надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;

- підгрупа 3 - плата за оренду майна бюджетних установ;

- підгрупа 4 - надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

- друга група - інші джерела власних надходжень бюджетних установ:

- підгрупа 1 - благодійні внески, гранти та дарунки;

- підгрупа 2 - кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб;

- підгрупа 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 законом надано відповідне право;

- підгрупа 4 - кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти за державним замовленням або на умовах фінансової підтримки.

Власні надходження бюджетних установ використовуються 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 (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);

- організацію основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1, 3 і 4 другої групи);

- виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи).

У 2014 році відкриті асигнування зі СФ ДБ по Одеській області склали 318,4 млн.грн., або 12%, відкриті асигнування по міжбюджетним трансфертам МБ – 603,8 млн.грн., або 22%, найбільшу питому вагу серед надходжень СФ ДБ по Одеській області склали власні надходження бюджетних установ – 1797,8 млн.грн., або 66% всіх надходжень, з них по платі за послуги, що

надаються бюджетними установами згідно законодавства – 1641,0 млн.грн., або 60%, з інших джерел власних надходжень – 156,8 млн.грн., або 6%.

Графічно структура надходжень до СФ ДБ на здійснення видатків по Одеській області у 2014 році наведено на Рис.3.8.

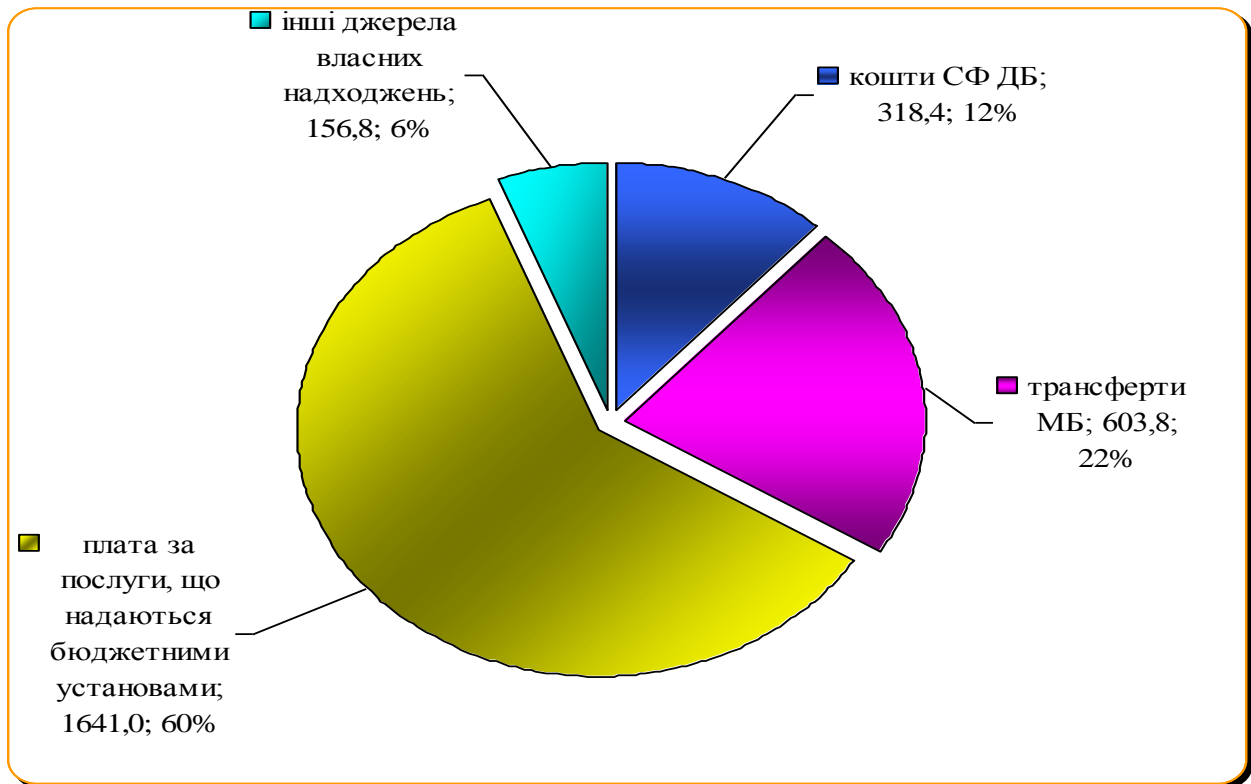


Рис. 3.8. Структура надходжень до СФ ДБ на здійснення видатків по Одеській області у 2014 році, млн.грн.

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [47,164,166,172]

Динаміка зростання надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно законодавства по установам ДБ по Одеській області протягом 2010-2014 років демонструє, що у 2014 році ці надходження склали 1641,0 млн.грн., що на 427,3 млн.грн. більше ніж у 2010 році, або на 35,2%, та на 101,9 млн.грн. більше ніж у 2013 році, або на 6,6%.

Наочно видно, що зростання надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно законодавства по установам ДБ по Одеській області у 2011-2014 роках дуже не значне 3-6%. Тенденцію в динаміці надходжень від

плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно законодавства по установам ДБ по Одеській області у 2011-2014 роках графічно зображено на Рис.3.9.:

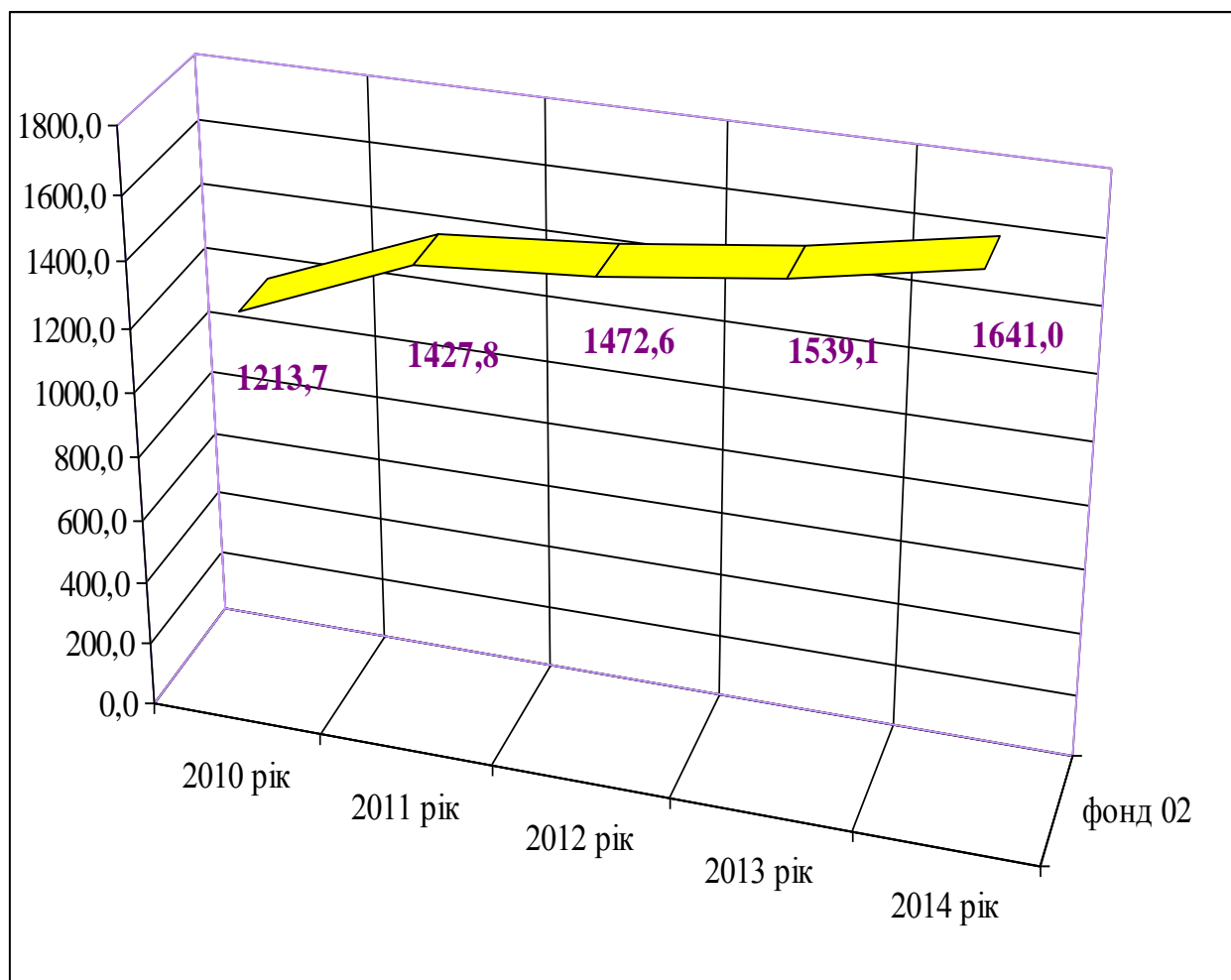


Рис. 3.9. Динаміка надходжень до спеціального фонду Державного бюджету від плати за послуги по Одеській області у 2010-2014 роках, млн.грн.

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [61,164,166,172]

При розгляді структури надходжень до СФ ДБ слід акцентувати увагу на власні надходження державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійних внесків та грантів. Ці надходження в структурі видатків складають біля половини всіх надходжень до СФ ДБ за власними надходженнями.

Проте, в світлі змін до БКУ від 28.12.2014 року дозволено розміщення власних надходжень державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійних внесків та грантів, на спеціальних рахунках в органах ДКСУ або на поточних рахунках в банках державного сектору.

Не важко порахувати, якщо по Одеській області ці кошти складають біля половини власних надходжень до СФ ДБ, то по всіх областях сума виходить досить вагома.

Такий вихід з-під контролю органів ДКСУ може призвести лише до нівелювання контрольних функцій казначейства, до послаблення фінансової дисципліни та, насамперед, до послаблення управління ЄКР.

До цього слід додати такі ж самі повноваження на обслуговування коштів місцевих бюджетів в частині бюджету розвитку та власних надходжень бюджетних установ в установах банків державного сектору, й сума коштів, що зменшать надходження до ЄКР зростає.

#### **3.4.2. Аналіз видатків загального фонду державного бюджету за економічною ознакою**

Крім відомчої класифікації видатків бюджету, видатки бюджету класифікуються ще й за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні. За економічною класифікацією видатки бюджету поділяються на поточні та капітальні. Важливим є й поділ видатків на захищені та незахищені. Також у складі видатків бюджету виділяються видатки споживання і видатки розвитку відповідно до бюджетної класифікації.

Видатки споживання – це частина видатків бюджету, які забезпечують поточне функціонування органів державної влади, бюджетних установ, поточні міжбюджетні трансферти та видатки

на фінансове забезпечення заходів соціального захисту населення та соціально-культурної сфери, а також інші видатки, не віднесені до видатків розвитку та нерозподілених видатків.

Видатки споживання відповідно до економічної класифікації видатків формуються за рахунок:

поточних видатків за КЕКВ 2110 - 2250, 2270, 2282, 2400; КЕКВ 2620, 2630, 2700, 2800;

субсидій та поточних трансфертів підприємствам, установам, організаціям (КЕКВ 2610), які відповідно до функціональної класифікації видатків та кредитування відносяться до:

загальнодержавних функцій (КФКВК 0100, крім КФКВК 0150);

оборони (КФКВК 0200, крім КФКВК 0250);

громадського порядку, безпеки та судової влади (КФКВК 0300, крім КФКВК 0370);

охорони навколишнього природного середовища (КФКВК 0500, крім КФКВК 0530);

охорони здоров'я (КФКВК 0700, крім КФКВК 0750);

духовного і фізичного розвитку (КФКВК 0800, крім КФКВК 0840);

освіти (КФКВК 0900, крім КФКВК 0980);

соціального захисту та соціального забезпечення (КФКВК 1000, крім КФКВК 1080).

Видатки розвитку - це видатки бюджету на фінансове забезпечення наукової, інвестиційної та інноваційної діяльності, зокрема: фінансове забезпечення капітальних вкладень виробничого і невиробничого призначення; фінансове забезпечення структурної перебудови економіки; інші видатки, пов'язані з розширеним відтворенням.

Видатки розвитку відповідно до економічної класифікації видатків бюджету формуються за рахунок:

- капітальних видатків (КЕКВ 3000);

- (досліджень і розробок, окремих заходів розвитку по реалізації державних (регіональних) програм (КЕКВ 2281);

- (матеріалів, інвентарю, будівництва, капітального ремонту та заходів спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення (КЕКВ 2260);

- субсидій та поточних трансфертів підприємствам, установам, організаціям (КЕКВ 2610), які відповідно до функціональної класифікації видатків бюджету та кредитування відносяться до:

- наукових досліджень (КФКВК 0150 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері державного управління", КФКВК 0250 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері оборони", КФКВК 0370 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері громадського порядку, безпеки та судової влади", КФКВК 0480 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки в галузях економіки", КФКВК 0530 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері охорони навколишнього природного середовища", КФКВК 0630 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері житлово-комунального господарства", КФКВК 0750 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері охорони здоров'я", КФКВК 0840 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері духовного та фізичного розвитку", КФКВК 0980 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері освіти", КФКВК 1080 "Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері соціального захисту");

- економічної діяльності (КФКВК 0400), зокрема: сільське господарство, паливно-енергетичний комплекс, транспорт, будівництво, зв'язок, тощо; житлово-комунального господарства (КФКВК 0600).

Обсяг відкритих асигнувань по захищеним видаткам ЗФ ДБ по Одеській області у 2014 році склав 5934,3 млн.грн., або 94,4%, що на 884,7 млн.грн., або на 18%, більше ніж у 2013 році та на

1867,5 млн.грн., або на 46%, більше ніж у 2010 році. В цілому за 5 років спостерігається тенденція збільшення обсягу захищених витратків та значне зменшення незахищених витратків по ЗФ ДБ по Одеській області.

Найбільший обсяг незахищених витратків у структурі відкритих асигнувань по ЗФ ДБ по Одеській області спостерігався у 2011 році – незахищені витратки склали – 1266,5 млн.грн., а суму захищених витратків у цьому році була найменшою за останні 5-ть років - 3737,4 млн.грн(Дод. Т,Ф,Х). Структура відкритих асигнувань по ЗФ ДБ у 2010-2014 роках в розрізі захищених та незахищених витратків наведено на Рис3.10.:

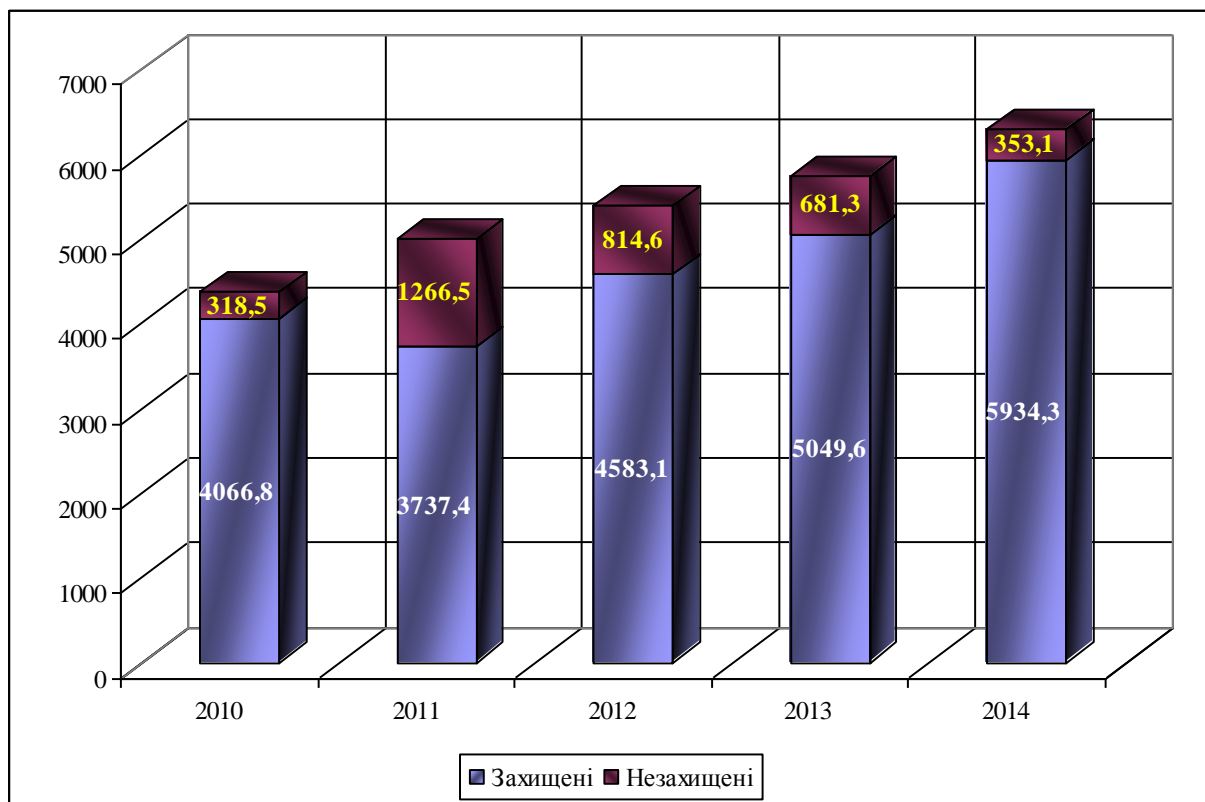


Рис.3.10. Структура відкритих асигнувань по ЗФ ДБ у 2010-2014 роках в розрізі захищених та незахищених витратків(млн.грн.)

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [164]

Динаміка захищених витратків ЗФ ДБ по Одеській області у 2010-2014 роках в розрізі складових наведено на Рис.3.11.:



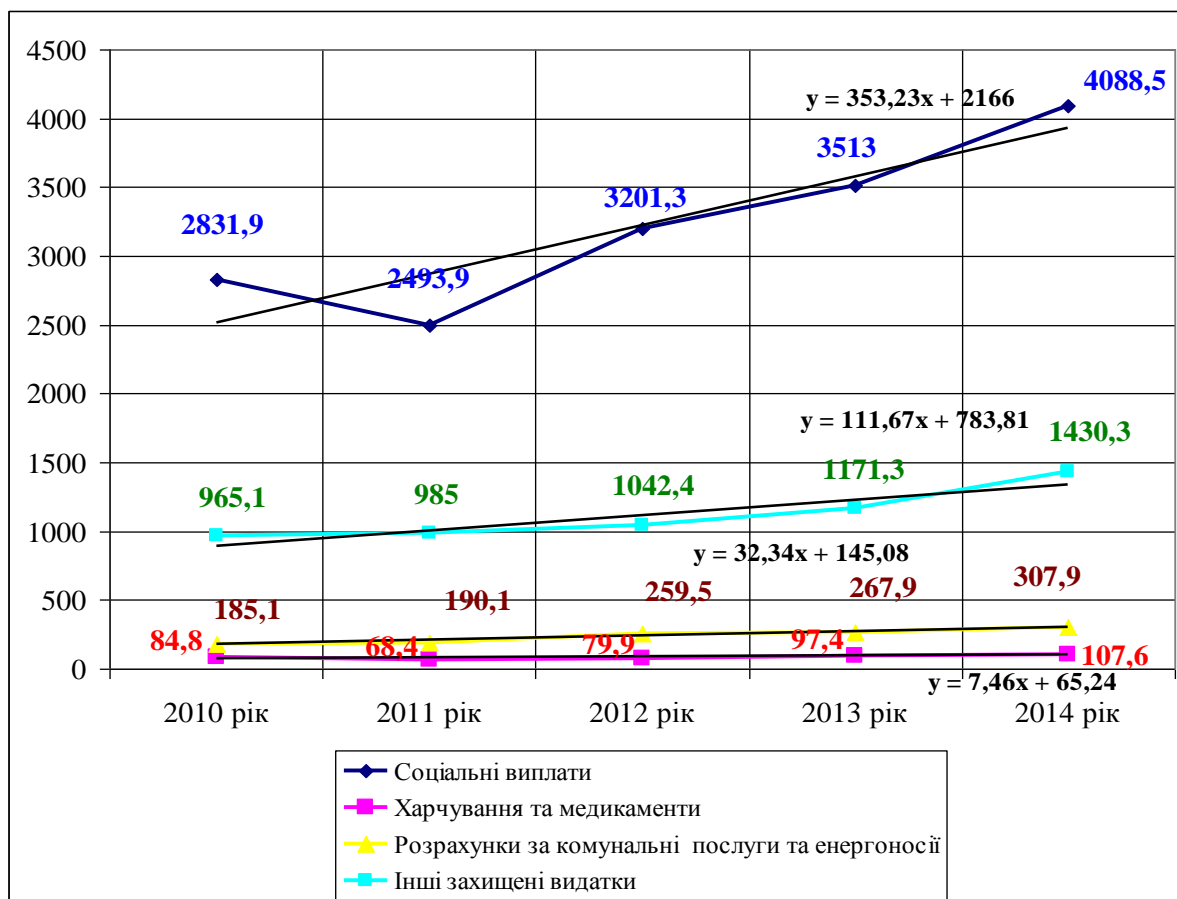


Рис.3.11. Структура захищених видатків по загальному фонду Державного бюджету по Одеській області у 2010-2014 роках, млн.грн.

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [164]

В розрізі напрямів захищених видатків ЗФ ДБ по Одеській області тенденція до збільшення зберігається по кожній групі: по соціальних виплатах – заробітна плата з нарахуваннями, інші трансферти населенню – асигнування збільшилися з 2831,9 млн.грн. у 2010 році до 4088,5 млн.грн. у 2014 році, або на 44%; по іншим захищеним видаткам – підготовка кадрів вищими навчальними закладами I-IV рівнів акредитації, фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки - асигнування збільшилися з 965,1 млн.грн. у 2010 році до 1430,3 млн.грн. у 2014 році, або на 48%; по розрахункам за комунальні послуги та енергоносії - з 185,1 млн.грн. у 2010 році до 307,9 млн.грн. у 2014 році, або на 66%; по харчуванням та

медикаментам - з 84,8 млн.грн. у 2010 році до 107,6 млн.грн. у 2014 році, або на 27%.

Графічно структуру видатків ЗФ ДБ в розрізі напрямків видатків по Одеській області у 2014 році наведено на Рис.3.12.:

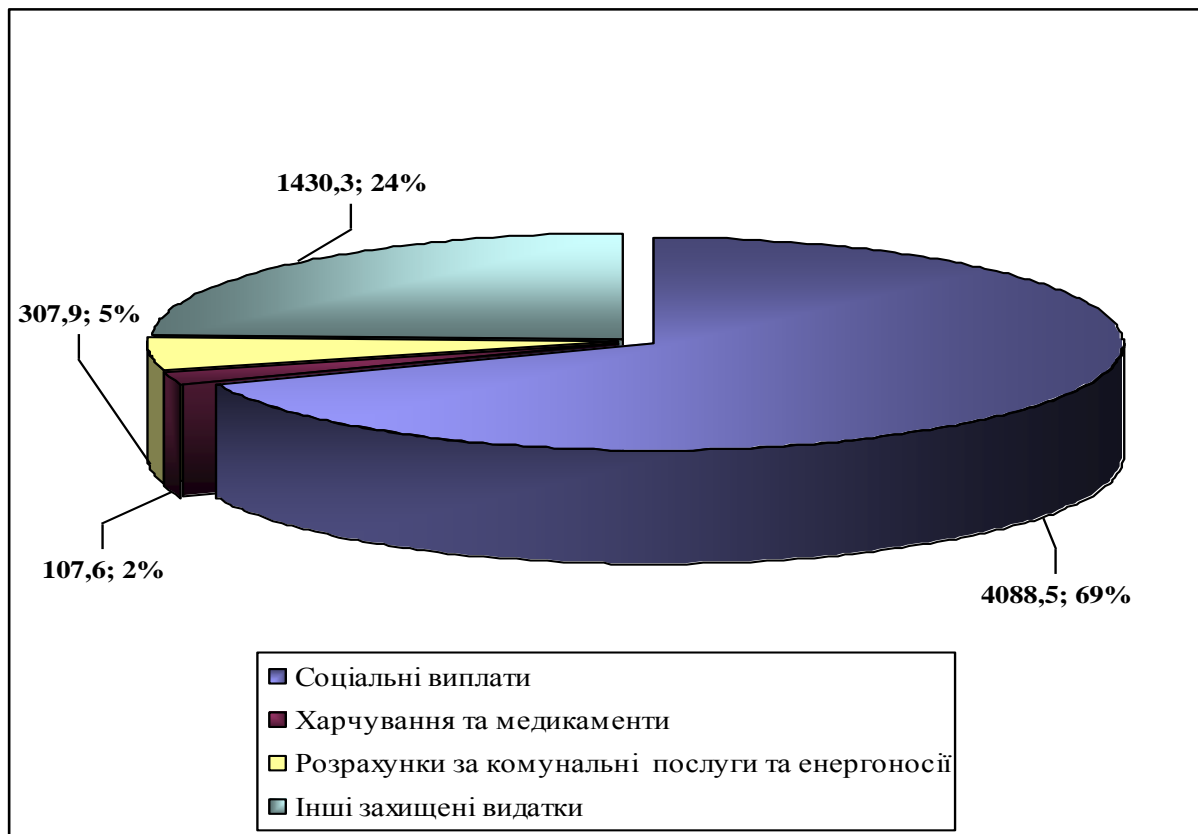


Рис. 3.12. Структура захищених видатків загального фонду Державного бюджету по Одеській області у 2014 році, млн.грн.  
\*Складено самостійно за даними ДКСУ [164]

Побудувавши лінію тренда за напрямками захищених видатків ЗФ ДБ по Одеській області та встановивши рівняння тренду можна зробити висновок, що у 2015 році асигнування на соціальні видатки мають скласти біля 4285,4 млн.грн., по іншим захищеним – 1453,8 млн.грн., по розрахункам за комунальні послуги та енергоносії – 339,1 млн.грн., по харчуванню та медикаментам – 110,0 млн.грн.

Найбільшу питому вагу серед захищених видатків ЗФ ДБ по Одеській області у 2014 році мають соціальні видатки – 69%, тобто оплата праці працівників бюджетних установ, нарахування

на заробітну плату, інші трансферти населенню – виплата стипендій та допомоги. По іншим соціальним видаткам, що складають 24% загальної суми захищених видатків, це видатки по вищим навчальним закладам I-IV рівнів акредитації, фундаментальним дослідженням, прикладним науковим та науково-технічним розробкам також найбільшу вагу мають видатки на заробітну плату, стипендії.

### **3.4.3. Аналіз капітальних видатків Державного бюджету**

Фінансування капітальних видатків з ЗФ ДБ по Одеській області у 2010-2014 роках значною мірою зменшилося як у номінальному обсязі так й у співвідношенні до поточних видатків: у 2010 році капітальні видатки склали 98,1 млн.грн., або 2,2%, у 2011 році – 498,1 млн.грн., або 10%, у наступних роках знову знизився до 118,9 млн.грн., або 1,9% у 2014 році (Рис.3.13). У 2014 році на розвиток мережі та утримання автомобільних доріг з ДБ по Одеській області було виділено 226,5 млн.грн. (100% від запланованого, касові видатки склали – 178,7 млн.грн.), що на 25,2 млн.грн. менше ніж у 2013 році. На соціальний захист та соціальне забезпечення у 2014 році виділено 64,8 млн.грн. (100% від запланованого), що на 5,5 млн.грн. менше ніж у 2013 році. На державну підтримку агропромислового комплексу у 2014 році виділено 20,1 млн.грн. (100% від запланованого), що на 50,2 млн.грн. менше ніж у 2013 році, при цьому слід зазначити що сума кредиторської заборгованості минулих років на 01.01.2015 року складає 17,5 млн.грн. На забезпечення житлом з ДБ по Одеській області у 2014 році виділено асигнувань у сумі 9,1 млн.грн. (100 % від запланованого), що на 12,9 млн.грн. менше ніж у 2013 році.

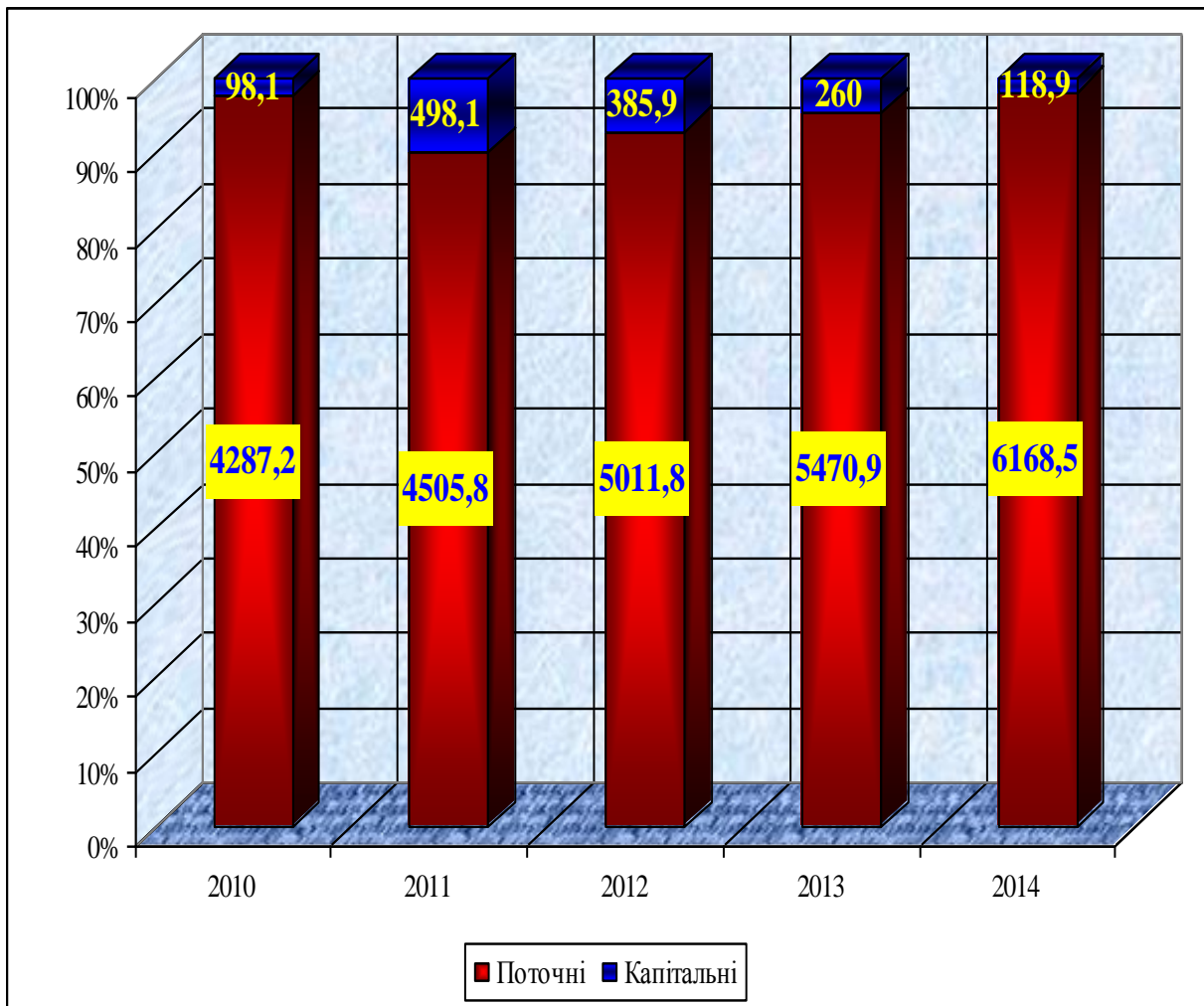


Рис. 3.13. Структура відкритих асигнувань по загальному фонду Державного бюджету у 2010-2014 роках в розрізі поточних та капітальних видатків, млн. грн.

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [164]

Інформація щодо обсягу асигнувань на проведення деяких найбільш значущих цільових програм у 2013-2014 роках по Одеській області наведено у Табл.3.11. та Табл.3.12.:

Таблиця 3.11.  
Асигнування з Державного бюджету на проведення деяких цільових програм по Одеській області у 2014 році,  
(тис.грн.)

Цільове призначення	Затверджено асигнувань на 2014 рік	Виділено асигнувань	% виконання	Використано	Залишок	Кредиторська заборгованість
Розвиток мережі і утримання автомобільних доріг	226 472,2	226 486,4	100,0%	178 745,7	45 719,1	0,0
Соціальний захист та соціальне забезпечення	64 797,3	64 797,3	100,0%	64 651,1	146,2	0,0
Державна підтримка агропромислового комплексу	20 075,0	20 075,0	100,0%	19 118,0	957,0	452,6
Забезпечення житлом	9 160,8	9 160,8	100,0%	8 208,3	952,4	0,0
Резервний фонд Державного бюджету	579 782,1	573 060,4	98,8%	563 354,1	9 706,2	230,9
Державні капітальні видатки	4 700,0	4 700,0	100,0%	0,0	4 700,0	0,0
<b>РАЗОМ</b>	<b>904 987,4</b>	<b>898 279,9</b>	<b>99,26%</b>	<b>834 077,3</b>	<b>62 180,9</b>	<b>683,5</b>

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [164]

Таблиця 3.12.  
Асигнування з Державного бюджету на проведення деяких цільових програм по Одеській області у 2013 році,  
(тис.грн.)

Цільове призначення	Затверджено асигнувань на 2013 рік	Виділено асигнувань	% виконання	Використано	Залишок	Кредиторська заборгованість
Розвиток мережі і утримання автомобільних доріг	467 454,4	251 663,6	38,3%	233 102,8	18 560,8	0,0
Здійснення природоохоронних заходів	254,2	254,2	100,0%	0,0	254,2	254,2
Капітальні вкладення	15 901,0	8 634,3	54,3%	7 734,3	900,0	900,0
Державна підтримка агропромислового комплексу	80 542,0	80 542,0	100,0%	24 609,7	55 932,3	15 517,9
Соціальний захист та соціальне забезпечення	70 307,3	70 307,3	100,0%	70 170,0	137,3	1 184,6
Забезпечення житлом	24 402,2	22 127,3	90,7%	6 485,6	15 641,8	8 817,9
Державні капітальні видатки	312 685,4	312 685,4	100,0%	4 395,9	308 289,5	2 480,3
Державний фонд регіонального розвитку	36 178,8	22 359,5	61,8%	8 646,0	13 713,5	8 936,6
Резервний фонд Державного бюджету	149 743,2	149 743,2	100,0%	67 001,0	82 742,2	2 133,3
<b>РАЗОМ</b>	<b>1 157 468,6</b>	<b>918 316,8</b>	<b>79,3%</b>	<b>422 145,3</b>	<b>496 171,5</b>	<b>40 224,8</b>

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [164]

По державним капітальним видаткам у 2014 році було виділено 4,7 млн.грн. для будівництва очисних споруд Фрунзівської центральної районної лікарні в смт.Фрунзівка, проте навіть зареєструвати кредиторську заборгованість розпорядники бюджетних коштів не мали можливості – асигнування відкриті наприкінці дня 30.12.2014 року – останнього дня бюджетного року.

При цьому, у 2013 році відкриті асигнування за капітальними вкладеннями з ДБ склали 312,7 млн.грн. (касові видатки на суму 4,4 млн.грн.), тому що 30.12.2013 року було відкрито асигнувань на суму 205,6 млн.грн. на погашення кредиторської заборгованості, яка виникла у 2011 році за об'єктом "Першочергові роботи з будівництва системи відводу стічних вод від станції біологічної очистки "Північна".

Глибоководний випуск", на суму 46,3 млн.грн.- на оплату фактично виконаних робіт у попередні роки за об'єктом "Реконструкція будівель комунальної установи "Міська клінічна інфекційна лікарня" з інженерними мережами за адресою м.Одеса, вул.Пастера", на суму 31,8 млн.грн. - на погашення кредиторської заборгованості, що виникла у 2011 році за об'єктом "Реконструкція системи водовідведення та очистки господарсько-побутових стоків м.Біляївка Одеської області".

Ці кошти у суму 283,7 млн.грн. за браком часу не були освоєні.

З резервного фонду ДБ у 2014 році відкрито асигнувань на суму 573,1 млн.грн. – з них 29,9 млн.грн. на проведення позачергових виборів народних депутатів, решта - видатки на проведення операцій та заходів по забезпеченню національної оборони (рис. 3.14.):

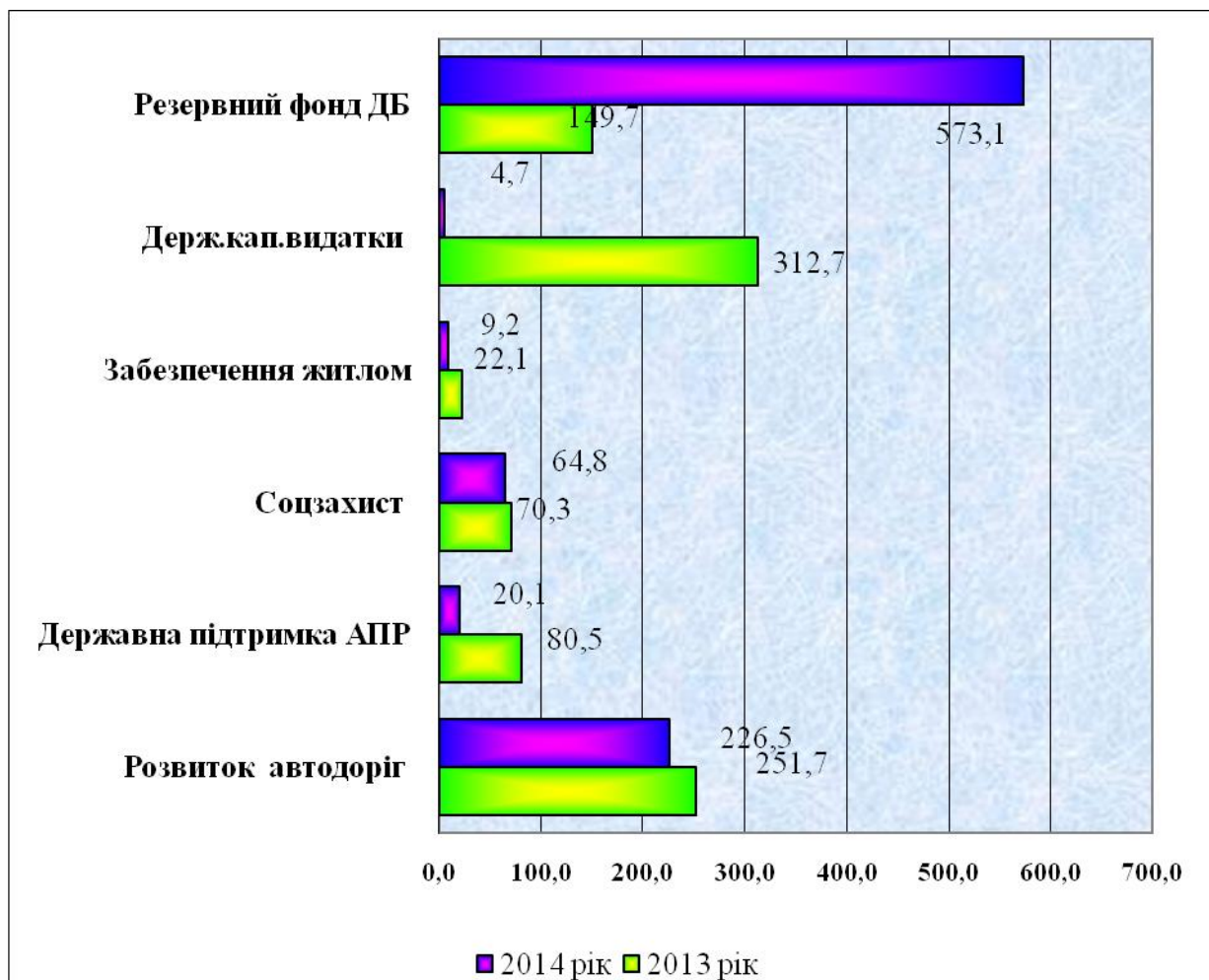


Рис. 3.14. Асигнування на здійснення цільових програм у 2013-2014 роках по Одеській області, млн.грн.

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [164,172]

Відповідно до БКУ резервний фонд бюджету формується для здійснення непередбачених видатків, що не мають постійного характеру і не могли бути передбачені під час складання проекту бюджету. КМУ приймає рішення про виділення коштів з резервного фонду ДБ. Резервний фонд не може перевищувати 1% видатків ЗФ ДБ.

У 2013 році з резервного фонду ДБ виділено асигнувань у сумі 149,7 млн.грн. – це видатки на:

- надання допомоги постраждалим і сім'ям осіб, які загинули внаслідок катастрофи літака Ан-24 в міжнародному аеропорту "Донецьк";



- погашення кредиторської заборгованості з відшкодування витрат, пов'язаних із здійсненням заходів з ліквідації наслідків надзвичайної ситуації, що склалася 19 та 29 травня 2013р. на території Ренійського району Одеської області;

- здійснення першочергових заходів з ліквідації наслідків надзвичайної ситуації, що склалася 31 травня - 1 червня 2013 р. в м. Одесі;

- відновлення доріг і дамб, пошкоджених і зруйнованих внаслідок стихійного лиха, що сталося 12-15 вересня 2013 року в Одеській області;

- компенсація збитків постраждалому населенню внаслідок стихійного лиха, що сталося 12-15 вересня 2013 року в Одеській області;

- здійснення заходів із запобігання виникненню надзвичайних ситуацій в осінньо-зимовий період;

- проведення першочергових робіт у вищих навчальних закладах, пошкодження унаслідок стихійного лиха, що сталося 31 травня та 1 червня 2013 р. в м.Одесі.

У 2013 році також виділялися асигнування на здійснення природоохоронних заходів – 0,3 млн.грн., на капітальні вкладення – 8,6 млн.грн. з запланованих 15,9 млн.грн. (54,3%) та по державному фонду регіонального розвитку – 149,7 млн.грн. – на будівництво шкіл, поліклінік, дитячих садків. У 2014 році асигнування на зазначені вище заходи навіть не планувалися.

Такі тенденції співвідношення захищених та незахищених видатків, поточних та капітальних видатків мають негативний вплив на розширене відтворення у країні, що гальмує розвиток наукової, інвестиційної та інноваційної діяльності, та не дозволяє здійснювати структурну перебудову економіки.

За останні 10 років спостерігається позитивна динаміка зростання доходів загального та спеціального фонду ДБ по Одеській області. У 2014 році до ДБ перераховано коштів у сумі 21189,6 млн.грн., з них по загальному фонду – 18264,5 млн.грн., по спеціальному 2925,1 млн.грн., що на 4436,2 млн.грн. (або на

26%) більше ніж у 2013 році та на 15841,6 млн.грн. (або у 4 рази) більше ніж у 2005 році.

В цілому за останні 5 років з доходів загального фонду ДБ, зібраних по Одеській області, асигнуваннями на здійснення видатків по Одеській області повертається у середньому біля 70%, по спеціальному фонду – біля 65%

У 2014 році з 18 264,5 млн.грн. доходів, перерахованих до загального фонду ДБ повернулося асигнуваннями загального фонду ДБ по Одеській області 12 588,5 млн.грн., або 69% від доходів, з них на виконання програм ДБ – 6 287,4 млн.грн., трансфертними перерахуваннями місцевим бюджетам – 6 301,4 млн.грн., по спеціальному фонду ДБ в частині інших надходжень з 2 925,1 млн.грн. доходів повернулося до Одеської області у вигляді асигнувань 922,2 млн.грн., що складає 32% від доходів.

Протягом 2010-2014 років видатки з загального фонду ДБ поступово збільшувалися з 7978,1 млн.грн. у 2010 році до 12509,5 млн.грн. у 2014 році (або на 57%).

У 2014 році відкриті асигнування зі СФ ДБ по Одеській області склали 318,4 млн.грн., або 12%, відкриті асигнування по міжбюджетним трансфертам МБ – 603,8 млн.грн., або 22%, найбільшу питому вагу серед надходжень СФ ДБ по Одеській області склали власні надходження бюджетних установ – 1797,8 млн.грн., або 66% всіх надходжень, з них по платі за послуги, що надаються бюджетними установами згідно законодавства – 1641,0 млн.грн., або 60%, з інших джерел власних надходжень – 156,8 млн.грн., або 6%.

Майже половину надходжень до СФ ДБ в частині власних надходжень по Одеській області займають власні надходження державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійних внесків та грантів, які з 2015 року дозволено розміщати на спеціальних рахунках в органах ДКСУ або на поточних рахунках в банках державного сектору.

Серед видатків ЗФ ДБ у 2014 році найбільший обсяг мали видатки по установам Міністерства внутрішніх справ України – у сумі 1306,2 млн.грн., по Міністерству оборони України – у сумі 1178,1 млн.грн. та по Міністерству освіти України – у сумі 1034,7 млн.грн.

Обсяг відкритих асигнувань по захищеним видаткам ЗФ ДБ по Одеській області у 2014 році склав 5934,3 млн.грн., або 94,4%, що на 884,7 млн.грн., або на 18%, більше ніж у 2013 році та на 1867,5 млн.грн., або на 46%, більше ніж у 2010 році. В цілому за 5 років спостерігається тенденція збільшення обсягу захищених видатків та значне зменшення незахищених видатків по ЗФ ДБ по Одеській області.

Фінансування капітальних видатків з ЗФ ДБ по Одеській області у 2010-2014 роках значною мірою зменшилося як у номінальному обсязі так й у співвідношенні до поточних видатків – у 2010 році капітальні видатки склали 98,1 млн.грн., або 2,2%, у 2011 році – 498,1 млн.грн., або 10%, у наступних роках знову знизився до 118,9 млн.грн., або 1,9% у 2014 році.

З резервного фонду ДБ у 2014 році відкрито асигнувань на суму 573,1 млн.грн. – найбільша сума на забезпечення обороноздатності країни, а у 2013 році з резервного фонду ДБ виділено асигнувань у сумі 149,7 млн.грн. – видатки на проведення невідкладних робіт пов'язаних зі стихійним лихом та надзвичайними ситуаціями.

По державним капітальним видаткам у 2014 році було виділено 4,7 млн.грн. (касові видатки не проводилися), у 2013 році відкриті асигнування за капітальними вкладеннями з ДБ склали 312,7 млн.грн. (касові видатки на суму 4,4 млн.грн.), не освоєння коштів викликано браком часу – кошти були виділені 30.12.2013 та 30.12.2014.

## **РОЗДІЛ IV НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СИСТЕМИ ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТІВ**

### **4.1. Шляхи вдосконалення організаційно-інформаційного забезпечення функціонування механізму управління фінансовими ресурсами**

Сьогодні стан управління фінансовими ресурсами через систему казначейства не можна назвати найкращим. Існує безліч проблем, основними з яких є відсутність пошуку нових підходів та методів механізму покриття касових розривів шляхом розміщення тимчасово вільних коштів на депозитних рахунках з метою отримання резервних коштів, спрощення механізму обслуговування бюджетів в системі казначейства, отримання більш якісного прогнозу показників залишків коштів на ЄКР, посилення і розширення методів контролю за доходами та видатками розпорядників коштів, необхідність удосконалення законодавчого забезпечення (за доходами – в частині спрощення підходів та методів обслуговування бюджету, за видатками – в напрямі спрощення процесу обслуговування видаткової частини бюджету).

Саме останній потребує невідкладного втілення нових методів організаційного забезпечення системи казначейства шляхом розподілу функціональних повноважень між підрозділами системи казначейства, що, на відміну від існуючого стану, дозволить підвищити обіговість фінансових ресурсів та контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

Одним з таких із заходів підвищення ефективності функціонування організаційного забезпечення є впровадження структурної одиниці в систему забезпечення, а саме «державний казначей – бухгалтер».

Введення даної посади дозволить вирішити низку проблем. Серед них такі як скорочення часу обслуговування установ та організацій завдяки територіальному розміщенню державних

казначей – бухгалтерів; скорочення часу обслуговування розпорядників коштів (адже відсутні черги); прискорення процесу поточного контролю та безпосередньої оплати платіжних доручень та платіжних вимог. Зменшення навантаження на одного державного казначея – бухгалтера шляхом зміни його функціональних обов'язків та зменшення кількості обслуговуваних ним установ та організацій має своїм наслідком зменшення кількості відкритих рахунків і зменшення кількості оброблених платіжних документів на день. Це повинно сприяти позитивному психологічному клімату та більшій концентрації уваги. Але цей експеримент мав також недоліки. Основним було припинення фінансування. Однак, віддаленість від основного АРМ (автоматизованого робочого місця) та необхідність у звітності щодо обсягів проведеного фінансування періодичністю 4 рази на місяць викликає певні незручності в такому порядку обслуговування розпорядників бюджетних коштів. Також накладення на державного казначея – бухгалтера таких функцій як контроль за обігом фінансових ресурсів, обробка та відповіді на запити клієнтів, консультування, внесення відміток про бюджетні правопорушення в казначейський паспорт розпорядника бюджетних коштів та відповідно головного управління ДКСУ, в якому він обслуговується, щотижневе звітування головному управлінню ДКСУ щодо руху фінансових ресурсів унеможливають двох етапний контроль при здійсненні ним видатків. Це означає, що функції управління обслуговування кошторисів розпорядників коштів та інших клієнтів МБ та управління обслуговування розпорядників коштів та інших клієнтів ДБ (на обласному рівні) узагальнюють та об'єднують основні функції цих управлінь. Визначені повноваження зафіксовані у відповідних законодавчо-нормативних актах, тому їх змінення може відбуватися тільки при внесенні відповідних змін у законодавство.

Віддаленість від центрального офісу казначейської служби не давала змоги приймати повноцінну участь в засіданнях та зборах,

але нинішні технології дозволяють проводити їх в режимі он-лайн. Ще одним недоліком можна назвати й те, що на протязі робо тижня потрібно відсканові копії платіжних документів відсилати в управління та в кінці робочого тижня потрібно казначею доставити всі платіжні документи в паперовому варіанті в управління казначейської служби, якому він підпорядковується.

Проте переваги значно вагоміші. Зміна в організаційному забезпеченні в напрямі введення посади державного казначея-бухгалтера мала лише позитивні результати. Завдяки змінам в організаційній структурі була досягнута основна мета - оптимізація процедур казначейського обслуговування розпорядників бюджетних коштів в частині їх розрахунково-касового обслуговування, покращення прозорості при виконанні бюджетів, веденні бухгалтерського обліку та складання звітності.

Тому вважаємо необхідним розробку та прийняття Закону «Про Державну казначейську службу України», а саме щодо:

- 1) забезпечення функціонування багаторівневої інформаційно-обчислювальної системи, внутрішньої платіжної системи, вжиття заходів щодо захисту інформації, яка обробляється органами Казначейської служби України;
- 2) встановлення систематичного обміну інформацією між усіма фінансовими і контролюючими органами, які забезпечують виконання бюджету;
- 3) закріплення повноважень щодо організації документообігу ДКСУ за операційним відділом;
- 4) закріплення повноважень щодо фінансування розпорядників бюджетних коштів та встановлення обсягу лімітних довідок і дозволу на виконання платіжних вимог та доручень за лімітним відділом;
- 5) закріплення наступних функцій за державним казначеєм - бухгалтером відповідної територіальної одиниці: контроль за обігом фінансових ресурсів, обробка та відповіді на запити клієнтів, консультування, внесення відміток про бюджетні правопорушення в казначейський паспорт розпорядника

бюджетних коштів та відповідно головного управління ДКСУ, в якому він обслуговується, щотижневе звітування головному управлінню ДКСУ щодо руху фінансових ресурсів.

Необхідним є також внесення зміни у Постанову КМУ №475 від 23.05.2012 р. у п. 3, а саме:

1) дозвіл щодо розміщення тимчасово вільних коштів державного та місцевих бюджетів з ЄКР на депозитних рахунках банків на тендерних засадах; 2) розрахунки прогнозних показників залишків на ЄКР та ефективність їх використання.

Внесення змін та доповнень у відповідні законодавчо-нормативні акти надасть можливість:

1) підвищити обіговість грошових ресурсів за рахунок скорочення шляху документообігу;

2) забезпечити прозорість і контроль операцій за рахунок поєднання деяких функціональних повноважень;

3) здійснити моніторинг фінансових операцій клієнтів.

У світовій практиці мають місце два підходи до організації казначейського виконання місцевих бюджетів.

Перший передбачає використання організаційної структури і нормативно-методичної бази органів Державної казначейської служби. Усі без винятку функції казначейського виконання місцевого бюджету покладаються на ці органи управління і відділення Державної казначейської служби.

Другий підхід полягає у створенні власної регіональної системи казначейства, що входить до складу органів виконавчої влади чи до складу органів місцевого самоврядування.

Мінфін України має свій власний підхід, який дозволяє істотно скоротити капітальні вкладення і витрати по реорганізації Державної казначейської служби завдяки перерозподілу функцій казначейського виконання бюджету між фінансовими органами регіону і органами Державної казначейської служби. При цьому Державна казначейська служба здійснює касові видатки з відображенням відповідних операцій на реєстраційних рахунках бюджетних організацій і на рахунках отримувачів бюджетних

коштів, а фінансовий орган проводить усі платіжні операції, включаючи попередній контроль витрат бюджетних установ та інших одержувачів бюджетних коштів.

При всіх перевагах і незворотності процесу запровадження саме першого варіанта, тобто казначейської системи обслуговування бюджетів, слід зважати, що органи казначейства найбільш ефективно виконують лише касове обслуговування бюджету, інші елементи бюджетного процесу - планування і складання бюджету, стратегічне й оперативне планування його виконання - залишатимуться у компетенції фінансових органів.

Структура організаційно-інформаційного забезпечення системи казначейства залежить від ряду чинників: характеру виконуваних функцій і завдань, інструктивно-нормативної бази, внутрішньої організаційної структури і т.і. Кожен з цих чинників істотним чином впливає на організацію інформаційно-обчислювальної мережі Державної казначейської служби України. Нинішній стан охоплення казначейськими функціями, враховуючи інформаційну насиченість системи, її багаторівневу ієрархічну структуру, функціональну складність і необхідність роботи практично в реальному режимі часу синхронно з банківською системою, став можливим завдяки проведеній значній роботі по автоматизації інформаційного забезпечення. Але є низка важливих проблем щодо організаційного забезпечення системи казначейства. Однією з таких є нерівномірність розподілення навантаження на одного працівника в день. Це проблема організаційної структури. Потрібно переглянути розподіл навантаження в кожному підрозділі: в дні пікових навантажень заохочувати або залучати позаштатних працівників.

На основі вибіркової інформації [165] було розглянуто навантаження на одного працівника казначейської служби по Одеській області в розрізі районів(Дод. Н). Аналіз показав, що середньоденна навантаженість по платіжним дорученням складає від 54 од.(Теплодарська казначейська служба) до 1253 од.



(Одеська казначейська служба), в середньому в сукупності по області цей показник складає 8605 од(Дод.Н)

Побудовані графіки-діаграми зміни чисельності працівників ДКСУ за 1997-2012 р. та рівняння тренда у вигляді полінома другого ступеню показують, що після 2008 року штатна та фактична кількість працівників зменшується (рис.4.1).

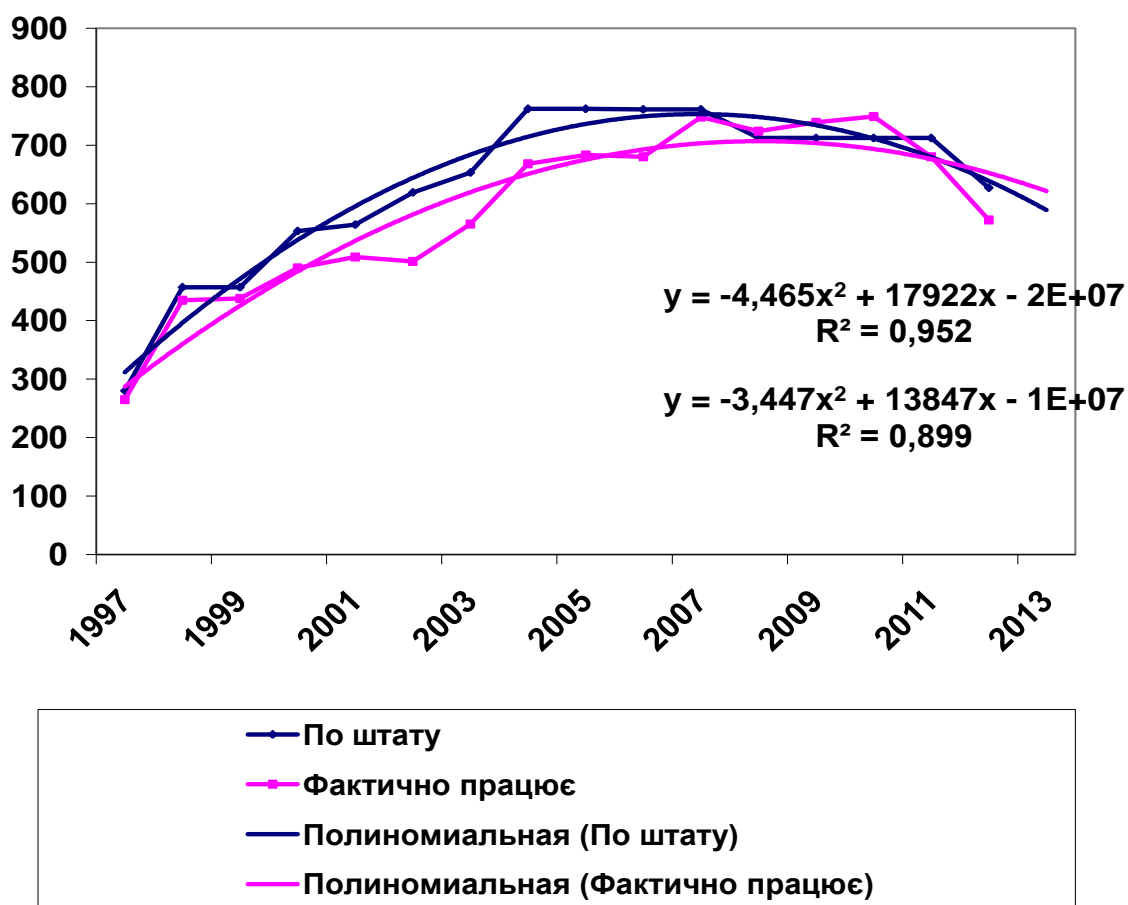


Рис 4.1. Діаграма чисельності працівників ДКСУ за 1997-2012р.

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [60,164]

З більшою швидкістю зменшується кількість штатних працівників. Це вказує на те, що потрібно оптимізувати фактичну та штатну чисельність працівників. А при наявності таких нагальних проблем як високий рівень завантаженості, зменшення

фінансування, в т.ч. зарплатних проектів, морально та фізично застарілі автоматизовані робочі місця, неможливість своєчасного використання тимчасово вільних коштів, необхідність спрощення процедур казначейського управління бюджетними коштами за доходами та видатками завдає негативного впливу на механізм управління фінансовими ресурсами в системі казначейства.

Покращення результатів можна досягти забезпеченням наступних заходів:

- подальша централізація фінансових ресурсів у системи казначейства на єдиному казначейському рахунку;
- отримання більш якісного прогнозу показників залишків коштів на єдиному казначейському рахунку;
- посилення та розширення методів контролю за виконанням бюджету за доходами та видатками розпорядників бюджетних коштів;
- посилення контрольних функцій з боку держави за своєчасним касовим виконанням бюджету та контролю за цільовим використанням фінансових ресурсів;
- необхідність удосконалення нормативного забезпечення в напрямі спрощення та оптимізації процедур казначейського виконання бюджету: за доходами - в частині самих процедур, за видатками - в частині спрощення процесу здійснення видатків.

Розвиток системи казначейства, її зростаючі вимоги та фінансові можливості породжують як кількісні зміни інформаційного середовища - збільшення обсягу оброблюваної інформації, виконуваних функцій, так і якісні - розширення функціонального спектру розв'язувальних задач, зміни їх характеру тощо. Різноманітність та складність виконуваних органами Державної казначейської служби України задач визначили його орієнтацію на використання у своїй діяльності сучасних автоматизованих інформаційних технологій.

Використання автоматизованих систем забезпечує створення єдиного інформаційного простору, що охоплює всі ділянки та всіх учасників бюджетної сфери. Повна автоматизація

процесу управління фінансовими ресурсами в системі казначейства забезпечує оптимізацію комплексного бюджетного обліку, фінансового контролю і ефективне управління бюджетними коштами.

Основним призначенням автоматизованої інформаційної системи (АІС) казначейства є узгодження та забезпечення взаємодії казначейських органів усіх рівнів між собою та з іншими учасниками бюджетного процесу, їх оперативне інформаційне забезпечення, автоматизація основних процесів, організація систем зв'язку та передачі даних.

Структура інформаційно-обчислювальної системи казначейства (як організаційного забезпечення) залежить від низки факторів:

1. Напрямку виконуваних функцій та завдань, що вирішуються

2. Законодавчо – нормативної та інструктивної бази

3. Внутрішньої організаційної структури, тощо

Всі ці фактори суттєвим чином впливають на організацію інформаційного забезпечення мережі системи казначейства.

Певною мірою на організацію АІС Державної казначейської служби та її територіальних органів, а також на технологію обробки даних спричиняє структура системи казначейства. АІС казначейства має ієрархічну організацію, за якої централізована обробка інформації та єдине управління ресурсами системи на верхньому рівні поєднується з відповідною обробкою даних на нижніх ланках. Таку організацію АІС називають централізованою мережею.

Організація та функціонування інформаційних систем казначейства суттєвою мірою залежить від завдань і функцій, які виконують органи казначейства. Основна діяльність органів казначейства пов'язана із забезпеченням касового виконання державного та місцевих бюджетів, обслуговування державних цільових фондів і боргу, ефективним управлінням фінансовими ресурсами держави. А тому, об'єкт управління органів

казначейства, пов'язаний з формуванням та обробкою інформації про рух фінансових ресурсів.

Створення АІС в органах казначейства означає автоматизацію інформаційних потоків. Це пояснюється тим, що основою діяльності органів казначейства є робота з інформацією про наявність і рух фінансових ресурсів держави. До того ж, понад 90% від загальної суми грошового обігу операцій з бюджетними коштами і коштами позабюджетних цільових фондів здійснюється у безготівковій формі. У наявності є лише записи про фінансові ресурси і операції з ними на відповідних носіях, тобто є інформація, яка за певних умов може матеріалізуватися. Отже, в органах казначейства автоматизація зводиться до обробки інформації.

У процесі касового виконання бюджетів усіх рівнів в АІС органів казначейства відображаються реальні грошові потоки про надходження доходів і здійснення видатків. Інформація про рух фінансових ресурсів подається до відповідних органів казначейства, а також до інших учасників бюджетного процесу.

Разом з тим, формується інформація про, так звані, негрошові потоки, такі як: доведення планових показників, взяття зобов'язань, формування та подання звітів про стан виконання бюджетів, які існують тільки у вигляді відповідних звітних даних і відповідної нормативно-довідкової інформації [118].

В автоматизованих інформаційних системах казначейства окремо формується інформація, пов'язана з рухом грошових і не грошових потоків. Відображення в інформаційній системі казначейства зазначених інформаційних потоків, їх автоматизована обробка є вирішальним фактором підвищення оперативності, аналітичності та достовірності інформації про стан і рух бюджетних коштів.

Нинішній стан охоплення казначейськими функціями, враховуючи інформаційну насиченість системи, її багаторівневу ієрархічну структуру, функціональну складність та необхідність роботи практично в реальному режимі часу синхронно з

банківською системою, стало можливим завдяки проведеній значній роботі з автоматизації обчислювальних процесів. Практика переконує, що від надійної роботи інформаційної системи великою мірою залежить успішність виконання органами Державної казначейської служби своїх функціональних повноважень.

Автоматизовані інформаційні системи, що використовуються у системі казначейства, постійно модернізуються, що пов'язано з появою досконаліших апаратних і програмних засобів. Це дозволяє адекватно реагувати на вплив змінного внутрішнього і зовнішнього середовища, забезпечувати ефективне управління фінансовими ресурсами держави [118].

Впровадження транзакційної автоматизованої системи казначейства (ТАСК) з 2001 року, яка базується на електронних засобах телекомунікації, інтегрований в СЕП НБУ використовує системи «Клієнт Банк», що дозволяє суттєво удосконалити всю роботу казначейства.

В Україні робота такого масштабу виконується вперше. Внутрішня інструкція казначейства дає таке визначення: «ТАСК - це система реєстрації, обліку, організації платіжного документообігу, генерації звітності щодо фінансових операцій, які здійснюються учасниками бюджетного процесу в ході їхньої діяльності та виконання державного бюджету, місцевих бюджетів, а також спеціальних та інших власних коштів установ та організацій, що утримуються за рахунок цих коштів» [51].

Проте, навіть нові програми не забезпечують в повній мірі тих потреб, які продиктовані навантаженнями окремих управлінь сьогодні. Так, наприклад, управління обслуговування кошторисів розпорядників коштів та інших клієнтів МБ та управління обслуговування розпорядників коштів та інших клієнтів ДБ проводить до 750 платіжних доручень в періоди пікових навантажень з розрахунку на одного казначея. Фізично та морально застаріле комп'ютерне обладнання на АРМ уповільнює роботу вказаних управлінь (зависання програмного забезпечення

перевантажує сервери, таким чином уповільнює втягування та набір платіжних документів в програму «АС- Казна» та «Клієнт-Банк»). Це пояснюється тим, що вказані програмні продукти не задовольняють обсягів навантаження та не розраховані на таку кількість проведених документів періодичністю одна доба. Починаючи з січня 2013 року залишок коштів на ЄКР становить менше граничного обсягу, тому на даному етапі програмне забезпечення повністю задовольняє потреби в проведених платіжних документах. Але визнати таку ситуацію задовільною не можна.

Розвиток системи казначейства породжує нові зростаючі вимоги, які відповідно породжують нові фінансові можливості, з одного боку, та кількісні зміни інформаційного забезпечення, тобто збільшення обсягу оброблюваної інформації, виконуваних казначейською службою функцій. З іншого - якісні: розширення задач, покладених на казначейство, зміни їх направленості тощо.

З огляду на пріоритетне місце й роль Державної казначейської служби у системі фінансових органів держави, потребує подальшого вдосконалення нормативно-законодавча база для ефективного його функціонування. Оптимальним із цієї точки зору було б вдосконалення Закону України «Про Державне казначейство України». Це дасть можливість закріпити специфіку роботи ДКСУ, наголосити на його відмінності від інших органів виконавчої влади, яка полягає у поєднанні функцій органу виконавчої влади та системного банку, а також стане підставою для подальшого розвитку, вдосконалення його діяльності.

Для встановлення дієвого контролю за всіма напрямками витрачання фінансових ресурсів від видатків на утримання установ і організацій до їх витрачання на соціально важливі цілі вкрай необхідним є встановлення систематичного обміну інформацією між усіма фінансовими і контролюючими органами, які забезпечують виконання бюджету. Тобто необхідна єдина інформаційна база. Рішення цієї проблеми може бути в комп'ютеризації системи фінансового контролю в Україні з

доступом до локальних і глобальних мереж передачі інформації, що дає змогу зекономити робочий час і не турбувати зазначені органи постійними письмовими запитами.

Трансакційна автоматизована система казначейства забезпечує процедури накопичення, обробки та зберігання в електронному вигляді як клієнтської, так і внутрішньо-казначейської інформації, забезпечуючи реалізацію функцій виконання бюджету, контролю, обліку і звітності.

Для досягнення цієї мети у системі реалізовано такі принципи роботи з інформацією:

- інформація зберігається і обробляється у табличному вигляді;
  - при побудові таблиць застосовано правило подвійного запису;
  - інформація може вводиться не більше одного разу;
  - запроваджена автоматична система перевірки даних;
  - введено інформацію неможливо вилучити безслідно;
  - використана спеціальна система виправлень сторнування.
- Відповідно, система має високий рівень вимог щодо самої інформації.

Остання повинна бути, насамперед, повною, достовірною і достатньо деталізованою. Деталізація забезпечується відповідною кодифікацією операцій, рахунків та напрямків використання коштів, що дозволяє однозначно відображати інформацію в облікових регістрах. Вся щоденна інформація обробляється того ж дня і зводиться у щоденному балансі. Таким чином, режим роботи Казначейства максимально наближений до режиму, за яким працюють банки. У трансакційній автоматизованій системі казначейства умовно виділено підсистеми (рис.3.2).

З моменту входження в Систему електронних платежів Національного банку України органи Державного казначейства використовували у своїй роботі різні програмні продукти: «ТАСК», «ІСАОД», «УНІТІ БАРС» та АС «Казна». Такий стан справ призводив до певних ускладнень у роботі всієї системи казначейства. У процесі випробовування та тестування цих програмних продуктів виявились їх недоліки та неможливість

адаптувати для розв'язання назрілих проблем та нових функцій щодо казначейського виконання державного бюджету.

Оскільки програмний продукт АС «Казна» найповнішою мірою забезпечував функціональність системи, було прийнято рішення про використання єдиного прикладного програмного забезпечення, розробленого Дніпропетровським управлінням ДКУ, по всій країні. На сьогодні розроблено «Типову схему КТЗ УДК областей, АР Крим, мм. Києва та Севастополя і центрального апарату Державної казначейської служби України», яка забезпечує підконтрольний вихід в Інтернет, захист комп'ютерних систем від несанкціонованого доступу, викривлення і знищення інформації, а також зараження комп'ютерів вірусами.

Згідно листа Державної казначейської служби України від 17.05.2002 08-06/142 до управлінь було доведено «План робіт по впровадженню АС «КАЗНА» в казначействі України для обслуговування державного бюджету за видатками». Він передбачає календарний план підготовчих робіт, що включає системно-технічне, фінансове та організаційне забезпечення, а також етапи переходу управлінь на застосування АС «КАЗНА».

Таким чином, у системі казначейства створена і функціонує Автоматизована система казначейського виконання бюджету АС «Казна», яка об'єднує в собі такі системи і підсистеми:

- 1) операційний день;
- 2) доходи;
- 3) видатки;
- 4) звітність;
- 5) бухгалтерський облік бюджетних організацій;
- 6) формування і подача податкової звітності;
- 7) процесинговий центр обробки комунальних та інших платежів.

Дана система забезпечує уніфікацію програмно-технічних засобів на різних рівнях управління, тобто на центральному і регіональному, і надає можливість доступу до неї центральному рівню.



Такий підхід повністю виключає можливість умисного викривлення інформації. Всі системи працюють в єдиному інформаційному просторі з реєстрацією всіх операцій на банківських рахунках.

Реалізація операційного дня банку може бути налаштована на використання будь-якої банківської операції, а не тільки розрахункової палати казначейства.

Підсистема «Доходи» налаштовується щоденно на планові показники виконання бюджету після прийняття і затвердження його відповідними радами різного рівня.

Підсистема «Видатки» здійснює повний автоматизований контроль планових і фактичних показників з реєстрацією їх на банківських рахунках з використанням всіх класів плану рахунків.

Підсистема «Звітність» забезпечує щосекундне формування підсумкових звітів за єдиною уніфікованою формою, формуючи при цьому підсумкові показники реалізації бюджетного процесу на всіх рівнях його виконання, починаючи від сільського і закінчуючи Державним.

При цьому щоденна операційна діяльність за усіма напрямками фіксується таким чином, що дає можливість оперативно аналізувати, керувати і контролювати бюджетний процес на всіх стадіях його виконання.

Підсистема «Звітність» дає можливість динамічно формувати звітність за різними формами як за поданням, так і за змістом.

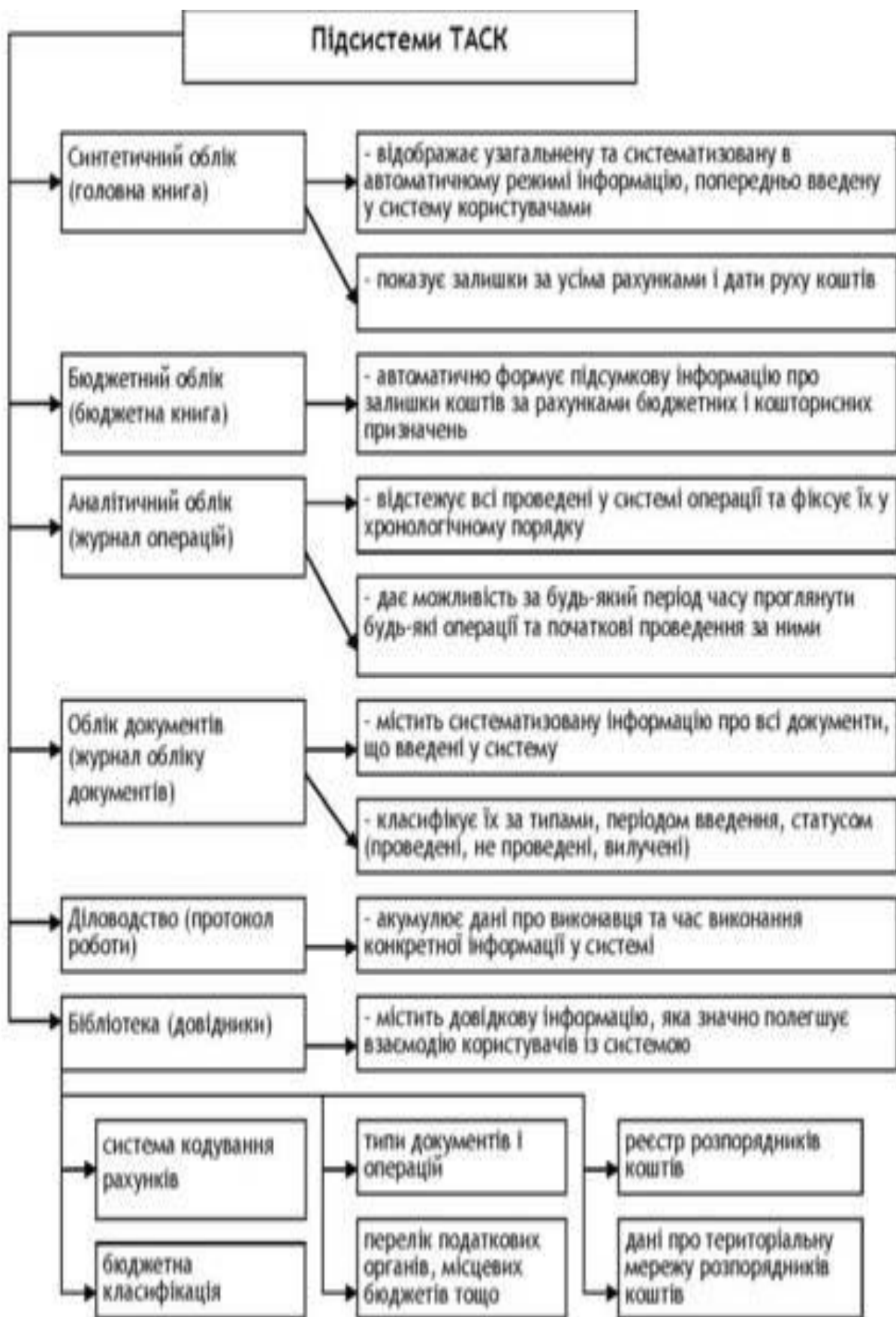


Рис.4.2 Підсистеми ТАСК[164]

Автоматизована система внутрішнього бухгалтерського обліку ґрунтується на сучасних міжнародних стандартах та Плані рахунків бюджетного обліку та в повному обсязі забезпечує відображення всіх бюджетних операцій бухгалтерського обліку.

За допомогою цієї системи здійснюється:

- облік надходжень до бюджету;
- облік операцій з фінансування у розрізі всіх споживачів;
- бухгалтерський облік всіх господарських операцій;
- перевірка, консолідація і аналіз підсумкової бухгалтерської звітності;
- підготовка звітності (систематичної, бухгалтерської, податкової та іншої).

Розширення функцій Державної казначейської служби і її повне інтегрування із банківською системою вимагає безумовного підвищення рівня захисту на всіх ділянках бюджетного процесу.

З цією метою АС «Казна» використовує як технічні засоби, так і програмні продукти внутрішнього захисту, які забезпечують лише санкціонований доступ до інформації у всій системі.

При цьому захист інформації від несанкціонованого доступу або її викривлення організований таким чином, що кожний із учасників має доступ до тієї інформації, яка передбачена його функціональними обов'язками.

Таким чином, програма АС «Казна» вже сьогодні дозволяє ефективно виконувати функції управління бюджетом у рамках казначейської системи його виконання.

При цьому оперативно здійснюються всі операції з виконання бюджету, забезпечується їх автоматизація, максимально виключається й імовірність помилок при обробці інформації.

Використання інформаційних технологій у процесі обслуговування бюджетів та здійснення операцій в системі міжбанківських електронних переказів НБУ органами Державної

казначейської служби потребує надійної системи забезпечення безпеки та захисту фінансової інформації.

З удосконаленням програмно-технічних засобів автоматизованої обробки інформаційних потоків у системі казначейства, розширенням систем телекомунікацій проблема захисту інформації постає все гостріше. Це зумовлено передусім переходом від традиційної паперової технології зберігання і передачі даних до електронної, а також об'єднання обчислювальних систем, створення корпоративних та глобальних мереж і розширення доступу до інформаційних ресурсів широкого кола користувачів при недостатньо розвинутих технологіях захисту інформації.

Державна казначейська служба та її органи функціонують нині на достатньо високому рівні автоматизації, що є хорошим підґрунтям для створення єдиної державної системи передачі даних з високим ступенем надійності та власною системою захисту інформації.

При створенні системи захисту інформації необхідно детально проаналізувати типи загроз, найбільш уразливі місця у системі та збитки, які можуть виникати під час порушення системи захисту.

Найбільш розповсюдженою загрозою для безпеки інформації є несанкціонований доступ.

У системі казначейства, де при обслуговуванні бюджетів обробляється конфіденційна інформація, цей вид загроз є особливо небезпечним. Також суттєвою загрозою є вірусні атаки, які можуть призводити до повної зупинки системи, повної або часткової модифікації програмного забезпечення системи, викрадення інформації.

Сучасні персональні комп'ютери і сервери щороку дають змогу накопичувати й опрацьовувати дедалі більші обсяги даних, завдяки чому потужність і продуктивність інформаційних технологій зростають, вносячи вагомий внесок у зростання ефективності управління.

Технічний захист інформації (ТЗІ) - це діяльність, спрямована на забезпечення інженерно-технічними заходами конфіденційності, цілісності та доступності інформації, а об'єктом захисту є важлива для держави, суспільства та особи інформація, в тому числі відкрита, охорона якої забезпечується відповідно до законодавства.

В Україні в обов'язковому порядку забезпечується конфіденційність лише інформації з обмеженим доступом, що належить державі. Власники конфіденційної інформації, що не належить державі, самостійно встановлюють засоби захисту такої інформації.

Надзвичайна важливість вирішення проблеми доступності інформації обумовлюється тим, що в останні роки в Україні інтенсивно впроваджуються сучасні інформаційні технології, комп'ютерні мережі та телекомунікаційні системи, які здебільшого базуються на обладнанні іноземного виробництва.

Можливість дистанційного управління їх технічними та програмними ресурсами, в тому числі, із-за кордону, створює умови, за яких ефективність функціонування систем інформаційного обміну та управління в державі знаходяться в певній мірі в залежності від виробників та постачальників цього обладнання.

Завданнями ТЗІ є:

- захист інформації з обмеженим доступом від витоку технічними каналами або протидія технічним розвідкам;
- захист інформації від спеціальних впливів;
- захист інформації від несанкціонованих дій щодо неї, зокрема, від несанкціонованого доступу до інформації з обмеженим доступом під час її оброблення технічними засобами.

Для захисту інформації в АС створюється комплексна система захисту інформації (КСЗІ), яка є сукупністю організаційних і інженерних заходів, програмно-апаратних засобів, що забезпечує в АС захист інформації від

несанкціонованих дій щодо неї, зокрема, від несанкціонованого доступу.

Якщо в АС обробляється відкрита інформація, то КСЗІ має забезпечити захист інформації в АС від усіх загроз її цілісності і доступності. У випадку, якщо в АС обробляється інформація з обмеженим доступом, то до цього додається ще завдання забезпечити захист саме цієї інформації від загроз її конфіденційності.

Вимоги до забезпечення захисту інформації, яка є власністю держави, або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Захист інформації повинен забезпечуватись протягом всього періоду її існування. З моменту створення об'єкта комп'ютерної системи або його імпорту до системи і аж до його знищення або експорту з системи всі запити на доступ до об'єкта і об'єкта на доступ до інших об'єктів мають контролюватися комплексами засобів захисту.

Разом з цим, для забезпечення належної ефективності комплексної автоматизації необхідно реалізувати цілий ряд заходів організаційного, методологічного, правового і технічного характеру, які включають:

- методологію виконання бюджету за казначейською системою;
- організаційне, інформаційне та програмне забезпечення;
- комп'ютерне устаткування і телекомунікації;
- організацію внутрішнього контролю й аудиту;
- навчання користувачів;
- методичну, програмну й експлуатаційну документацію.

Крім цього, необхідно передбачити і реалізувати об'єднання учасників бюджетного процесу в єдину інформаційну мережу зі створенням корпоративної бази даних.

В інформаційну мережу включається адміністрація регіону, фінансові органи і їх функціональні підрозділи, керівництво

казначейських органів та їх функціональні підрозділи, районні фінансові органи, районні підрозділи казначейства, розпорядники бюджетних коштів та, при необхідності, одержувачі бюджетних коштів.

Система повинна передбачати можливість підключення і цілого ряду користувачів, які взаємодіють з учасниками бюджетного процесу при здійсненні операцій з виконання бюджету: фінансових органів вищого та нижчого рівнів, регіональних органів ДПА, Державної казначейської служби України, контрольно-ревізійного управління і його підрозділів на місцях, НБУ та інших банків.

При цьому користувачі мають працювати як у локальній мережі, так і з територіально віддалених терміналів.

Це забезпечить консолідацію інформації кожного учасника бюджетного процесу в єдиній базі даних, а також дозволить користувачу оптимізувати процес введення, обробки, збереження і вихід інформації (вихідних документів).

Формою організації діяльності учасників бюджетного процесу, об'єднаних у корпоративну автоматизовану систему, є технологічний процес казначейського виконання бюджету.

Технологічний процес виконання бюджету строго визначає послідовність взаємодії учасників бюджетного процесу на всіх етапах виконання бюджету: формування розпису доходів і витрат, кошторисів доходів і витрат, лімітів бюджетних зобов'язань, повідомлень на фінансування, виконання бюджету в процесі операційного дня, виконання бухгалтерських проводок, підготовку звітів про виконання бюджету.

Відпрацьовані і закладені у систему послідовність взаємодії учасників бюджетного процесу та алгоритм виконання окремих операцій створює повну визначеність для працівника при виконанні робіт, зводить до мінімуму помилки персоналу фінансового і казначейського органів та інших учасників бюджетного процесу і не допускає дублювання операцій різними організаціями та їхніми структурними підрозділами.

Вбудований у систему електронний документообіг - комплекс організаційно-програмних заходів, - дозволяє користувачам складати, редагувати і використовувати документи в електронному вигляді.

У результаті організації електронного документообігу інформація від всіх учасників бюджетного процесу збирається в єдиній базі даних, що дозволяє працівникам бухгалтерії формувати бухгалтерський баланс у напівавтоматичному режимі.

Кожне робоче місце учасника бюджетного процесу забезпечує виконання функцій, необхідних для здійснення окремих технологічних процесів виконання бюджету.

Це дозволяє адаптувати систему до конкретної структури фінансового чи казначейського органу чи інших учасників бюджетного процесу. Система повинна створювати можливості для організацій автоматизованих робочих місць з вільним набором виконуваних функцій.

Послідовність виконання цих функцій регламентується технологічним процесом виконання бюджету і не може бути порушена.

Розподіл задач між учасниками бюджетного процесу при обробці даних в багатоканальному режимі дозволяє доступ користувачам тільки до тієї інформації, яка необхідна для виконання їх функціональних обов'язків і блокує доступ до іншої інформації.

При цьому має бути передбачена ідентифікація користувачів і авторизація виконаних операцій.

Необхідний контроль і за тим, хто, коли і яку інформацію вводив у базу даних чи редагував. Користувачі можуть розпочинати роботу з інформацією тільки після введення свого імені і пароля, а після виконання роботи зберігається інформація про автора будь-якого запису. Вони можуть обмінюватися інформацією як з базою даних, так і між собою.

Об'єднання учасників бюджетного процесу в єдину інформаційну мережу, організація роботи за спеціально



розробленою технологічною схемою виконання бюджетів, електронний документообіг тощо зроблять цю систему центральною інформаційно-аналітичною ланкою Державного казначейства, яка, зі свого боку, забезпечуватиме якісне виконання всіх його функцій. З цією метою налагоджується і підсистема бухгалтерського обліку виконання бюджету.

Відмітною рисою системи є поєднання методів бухгалтерського обліку виконання бюджету з методами банківського обліку, що зумовлено у першу чергу ідентичністю багатьох процесів, що відбуваються у банках і у казначействі, зокрема у частині ведення особових і поточних рахунків клієнтів. Розумне поєднання різних методів обліку надає користувачам широкі можливості автоматизації процедур аналітичного обліку, складання звітності, а також контролю й аналізу, включаючи:

- щоденне складання бухгалтерського балансу виконання бюджетів;
- щоденний звіт про хід виконання бюджету у цілому;
- щоденний звіт про виконання кошторису доходів і витрат за кожним одержувачем бюджетних коштів;
- щоденний облік кредиторської заборгованості у розрізі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- щоденний контроль та мінімізація кредиторської заборгованості шляхом цільового фінансування;
- облік виконання договорів з постачальниками товарів і послуг.

У систему повинні бути закладені процедури контролю за виконанням бюджету:

- попередній контроль здійснюється на стадії підготовки бюджетних документів (оформлення бюджетного розпису витрат, кошторисів, лімітів бюджетних зобов'язань і розпоряджень на фінансування);
- поточний контроль здійснюється на стадії виконання бюджету (перевірка платіжних документів одержувачів бюджетних коштів на відповідність бюджетному розпису, кошторисам, лімітам бюджетних зобов'язань і грошових зобов'язань);

- наступний контроль здійснюється на стадіях складання бухгалтерських балансів і звітів про виконання бюджету.

#### **4.2. Методика проведення моніторингу видатків в казначейській системі**

Проведення економічних реформ в Україні, перехід до ринкових відносин змінили підходи до управління економікою і позначилися на його складовій - моніторингу бюджетного процесу. Проте економіка не може бути цілком некерованою, оскільки в такому разі втрачаються організаційні механізми, що забезпечують об'єднання економічних суб'єктів країни в цілісну економічну систему[46,с.40]. Про це свідчить і віковий досвід розвинених країн, де поряд із розвитком ринкових відносин удосконалюються також і установи державного значення і методи державного регулювання економіки. Огданський М. вважає, що організація і функціонування ефективної системи моніторингу бюджетного процесу – це обов'язковий елемент державного управління, тому він повинен здійснюватися як важлива ланка в системі державного управління фінансовими ресурсами. Показники моніторингу бюджетного процесу як засіб управління є водночас критерієм визначення ефективності цього процесу. Адже, під моніторингом фінансових ресурсів ми розуміємо спостереження та контроль за фінансовими ресурсами з метою своєчасного виявлення та вирішення поточних проблем, вирішення ступеня досягнення проміжних результатів, виявлення недоліків та визначення проблем. Використання фінансових ресурсів повинно супроводжуватися контролем за їх ефективним, цільовим і раціональним спрямуванням в рамках законодавчого забезпечення, що зумовлює необхідність посилення, з одного боку, відповідальності органів державної влади та управління, з іншого - посилення фінансового контролю за доцільністю витрачання і цільового спрямування коштів. В зв'язку з цим, завдання моніторингу, розробка системи і методів

обслуговування державного бюджету, які дають змогу використовувати заходи, спрямовані на забезпечення прозорості та ефективного використання бюджетних коштів в процесі касового виконання за доходами і видатками, є досить актуальним і важливим чинником розвитку економіки.

На сьогодні, Державна казначейська служба - єдиний орган, на який покладено обслуговування виконання бюджетів - формування доходів і здійснення видатків.

Водночас, незважаючи на зростання ролі і значення ДКСУ, є ряд невирішених проблем. Вони, насамперед, пов'язані з впровадженням механізму взаємодії всіх учасників бюджетного процесу; чітким розподілом фінансових та інформаційних потоків між ДКСУ та іншими учасниками бюджетного процесу; вдосконалення методів казначейського обслуговування бюджету; створення динамічної системи моніторингу; облік за цільовим використанням коштів; зростання видатків на державне управління тощо.

При визначенні напрямів економічної політики необхідним є встановлення перспектив вдосконалення казначейського контролю за обліком цільових коштів та напрямки удосконалення системи управління доходами та видатками бюджету в процесі регулювання міжбюджетних відносин. Науковець Демидов О. О. вважає, що державне управління як цілеспрямована діяльність органів виконавчої влади з виконання відповідних завдань і функцій може бути охарактеризована з використанням категорій соціальної ефективності, економічної ефективності та результативності.

Соціальна ефективність є найважливішою характеристикою, на його думку, діяльності та управління фінансовими ресурсами, оскільки саме для цього створено державу в її широкому розумінні [25, с.16]. Проф. Корнеєв В. В. розглядає механізми забезпечення і збереження послідовності місцевих бюджетів, а також принцип еквівалентності при формуванні доходів, який дає змогу створювати передумови для збільшення обсягів і

підвищення якості бюджетних благ і послуг за збереженням існуючого рівня доходів або для зниження податкового навантаження на економіку, забезпечуючи при цьому існуючий рівень надання цих благ, а, отже, для підвищення ефективності функціонування бюджетної системи [32, с.13].

Проф. Лисяк Л.В. розглядає зростання видатків на управління як проблему, що тісно пов'язана з проблемами бюджетної політики, яка безпосередньо впливає на міру втручання держави в соціально-економічні процеси, тому привертає особливу увагу [36, с.27].

Однак питання розробки ефективних механізмів управління попереднім і поточним контролем управління Державної казначейської служби, що функціонує у складі системи казначейства, яка забезпечує прогнозування поповнення доходів і здійснення видатків державного бюджету з метою використання тимчасово вільних грошових коштів, у даний час розроблено недостатньо.

Тому подальший розвиток системи казначейства, на нашу думку, може бути пов'язаний зі здійсненням моніторингу, пошуком та створенням нових інструментів або подальшим їх удосконаленням у напрямку: зосередження фінансових ресурсів в єдиній структурі для успішної реалізації бюджетної політики держави.

Саме через державний бюджет держава організує перерозподіл фінансових ресурсів між виробничою та невиробничою сферами діяльності, між адміністративно-територіальними одиницями, галузями тощо; посилення контрольних функцій з боку держави за своєчасним та повним надходженням до бюджету фінансових ресурсів та їх ефективним використанням. Наслідком цього процесу є розвиток управлінських функцій.

Разом з тим, прогнозування поповнення доходів і здійснення видатків державного бюджету з метою використання тимчасово

вільних грошових коштів практично нерозривно пов'язано із впровадженням казначейського паспорту.

Введення у дію цього документу дозволить отримати потрібну інформацію у концентрованому вигляді щодо руху грошових коштів (із певною обробкою).

У «Казначейському паспорті головного управління ДКСУ» (рис.3.3.) повинна міститися узагальнена статистична та аналітична інформація з врахуванням часового інтервалу функціонування обслуговуваних в казначействі організацій та установ. Такий казначейський паспорт включає:

- статистичну та аналітичну інформацію руху фінансових ресурсів на рахунках розпорядників коштів у систематизованому вигляді;
- перелік порушень щодо використання бюджетних коштів у розрізі розпорядників коштів;
- оцінку ефективності використання залишків коштів на ЄКР;
- прогноз залишків коштів на ЄКР, який дозволяє оптимізувати рух фінансових ресурсів.

Все це дозволить здійснювати моніторинг видатків в розрізі розпорядників бюджетних коштів всіх рівнів за кодами відомчої та економічної класифікації з метою розробки та впровадження заходів з підвищення ефективності функціонування механізму управління фінансовими ресурсами в системі казначейства.

Для здійснення моніторингу пропонується введення «Казначейського паспорта розпорядників бюджетних коштів», в якому міститься інформація:

- з запланованих надходжень грошових коштів в розрізі фондів;
- використання грошових коштів в розрізі фондів, попередження про бюджетні правопорушення;
- дані щодо арешту рахунків.

Застосування такого паспорта дозволить здійснювати моніторинг:

- руху грошових коштів розпорядника з врахуванням часового інтервалу;
- бюджетних правопорушень;
- арешту коштів;
- прогнозних показників залишку коштів на ЄКР;
- розрахунку ефективності їх використання.

Таким чином, «Казначейський паспорт головного управління ДКСУ» містить інформацію щодо руху фінансових ресурсів всіх установ та організацій, які обслуговуються в системі казначейства.

«Казначейський паспорт розпорядників бюджетних коштів» містить інформацію щодо руху фінансових ресурсів, в якому ставиться відмітка ДКСУ щодо арешту бюджетних коштів, здійснення фінансування платіжних вимог і т.і. Зазначимо, що стратегія невідривна від практичної діяльності, яка надає можливість її реалізовувати.

На сьогодні склалася парадоксальна ситуація - є необхідність у подальшому розвитку системи казначейства як з огляду на його функціональне навантаження, так і з точки зору розширення охоплення казначейським обслуговуванням, виходячи із реальної ситуації; але для цього немає юридичних підстав. Законодавчо-нормативні документи про Державну казначейську службу застарілі і не відповідають сучасним потребам з управління державними коштами. Якщо підвести підсумки існування Державної казначейської служби України, то незважаючи на те, що на момент його створення не було в достатній мірі розроблено теоретичні засади функціонування системи казначейства, можна стверджувати про позитивні досягнення щодо здійснення контрольних функцій, створення передумов для покращання управління доходами та видатками бюджету.

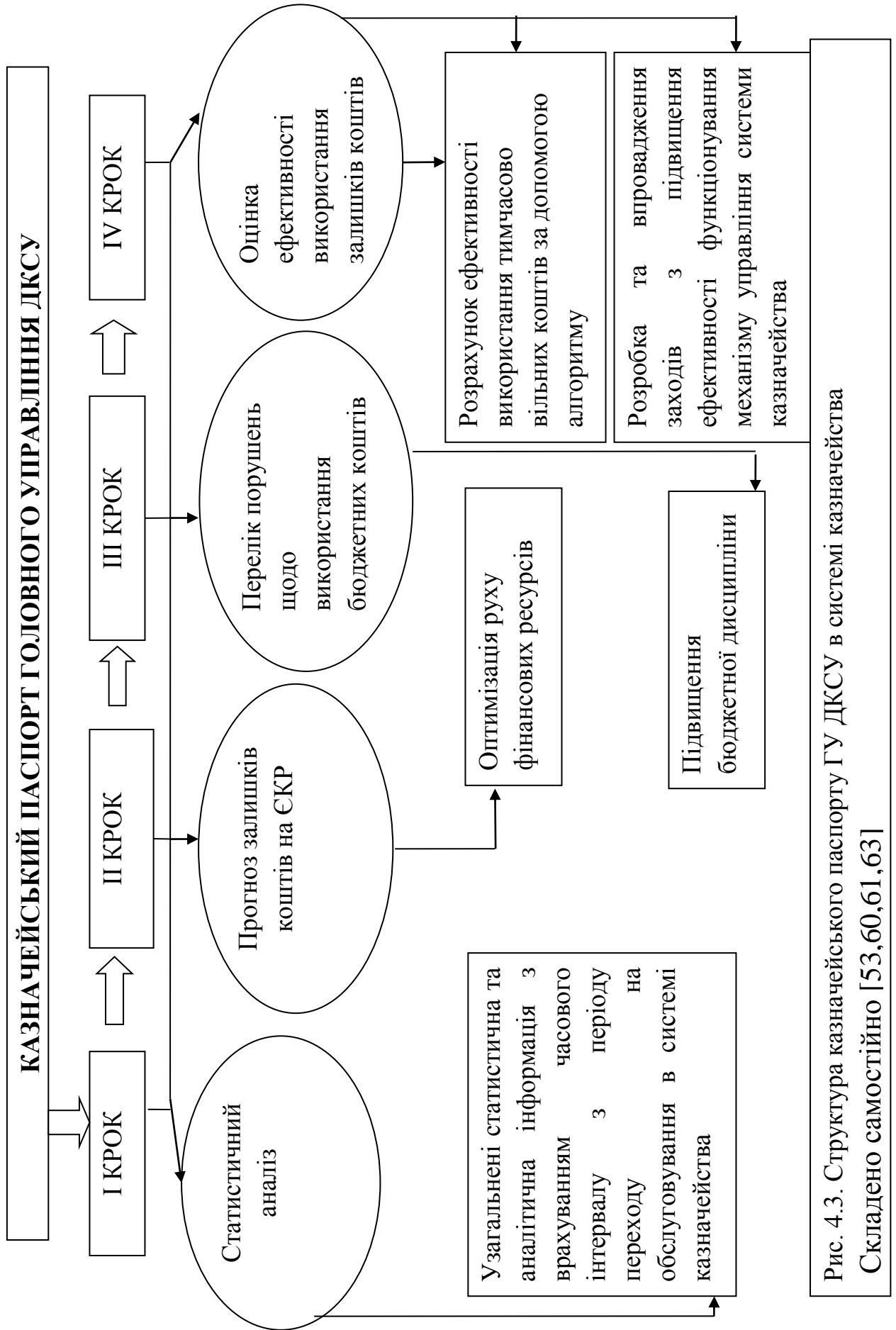


Рис. 4.3. Структура казначейського паспорта ГУ ДКСУ в системі казначейства  
Складено самостійно [53,60,61,63]

Сучасна Державна казначейська служба України має трирівневу структуру (рис.1.3.) з розгорнутою мережею підвідомчих представництв по всій країні, пов'язаних між собою єдиною інформаційно-обчислювальною системою; робота підвідомчих органів наповнена відповідною функціональністю, передбаченою законодавчо-нормативними актами.

Але казначейство впродовж свого існування вимушено було оперативно вирішувати проблемні питання(які виявлялися в процесі моніторингу фінансових ресурсів), пов'язані як із охопленням у найкоротші терміни казначейським обслуговуванням якомога більше бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів, так і отриманням звітності, тобто самостійно формувати достовірну базу даних про виконання бюджету за допомогою різних інструментів з використанням сучасних технологій.

Ці фактори зумовили фактично виконання ним нових функцій, не передбачених основоположними документами про його створення. Новий напрям роботи казначейства зумовив виконання нової функції - оператора розрахунків і платежів для всіх клієнтів, що обслуговуються в системі. Виконання цієї функції стало можливим завдяки створенню відповідних передумов, а саме:

- зміни статусу Державної казначейської служби відповідно до банківської системи. Державна казначейська служба стала повноважним учасником Системи електронних платежів Національного банку України як будь-який комерційний банк, що зумовило необхідність перегляду та закріплення:

- структури, взаємостосунків та функцій між структурними рівнями Державної казначейської служби;

- прав та обов'язків органів Державного казначейства, особливо в частині права списання коштів з рахунків розпорядників бюджетних коштів, враховуючи вимоги до виконання кошторисів доходів та видатків, а саме:



- списання коштів у межах виділених асигнувань з конкретного економічного напрямку видатків, а не із загальної суми коштів на рахунку бюджетної установи або з кореспондентського рахунку Державної казначейської служби, де знаходяться кошти всіх клієнтів. Відповідно до діючого законодавства, Нацбанк України, за умови наявності судових рішень, списує кошти з Єдиного казначейського рахунка, не погоджуючи ці дії з Держказначейством щодо джерел списання, що фактично є порушенням бюджетного законодавства;
- правил функціонування єдиної інформаційно-обчислювальної системи, які враховують концептуальні вимоги Національного банку щодо наявності відповідних структурних підрозділів та технічних комплексів у структурі Державної казначейської служби. Йдеться, насамперед про розрахункові центри, що забезпечують взаємодію у здійсненні платежів та обмін інформацією про них із Системою електронних платежів Національного банку України;
- побудови системи бухгалтерського обліку та звітності, яка стала підґрунтям для створення казначейством програмного забезпечення.

Такий підхід суттєво відрізняє органи Державної казначейської служби від інших міністерств та відомств, по-перше, системним підходом до автоматизації.

Мається на увазі створення єдиного програмного продукту для всієї системи органів.

По-друге, автоматизація кожної операції, з точки зору її бухгалтерського відображення, надала можливість скласти баланс з виконання бюджету та інші форми фінансової звітності у реальному режимі часу.

На нашу думку, одним із нагальних питань, які потребують вирішення найближчим часом є приведення у відповідність до фактичної функціональності Державної казначейської служби законодавчо-нормативних актів, що обумовлюють створення його структури та функціонування.

Це надасть можливість закріпити специфіку роботи Державної казначейської служби, наголосити на його відмінності від інших органів виконавчої влади, яка полягає у поєднанні функцій органу виконавчої влади та системного банку, а також стати підставою для подальшого розвитку.

Що стосується удосконалення роботи за функціями, то слід зазначити, що будь-яка функція реалізується через відповідні механізми.

За період становлення і розвитку Державної казначейської служби реалізація функцій здійснювалась за наступними напрямками:

- порядок зарахування доходів державного бюджету.
- порядок здійснення видатків державного бюджету.
- порядок відображення операцій в обліку та звітності.

Кожен із цих напрямів у перші роки існування діяв як окремий модуль. Необхідність мати цілісну картину стану виконання бюджету з метою прийняття оперативних рішень спонукала до пошуку комплексного розв'язання проблеми, а саме: до об'єднання в єдине ціле всіх складових.

Таким з'єднувальним ланцюгом стала інформаційно-обчислювальна система Держказначейства України, робота якої постійно удосконалюється.

При цьому, на нашу думку, при побудові системи, удосконаленні або реформуванні її у подальшому слід дотримуватися наступних принципів:

1. Законності, тобто наявності законодавчо-нормативних актів, що регламентують процес здійснення відповідними органами послідовних операцій з управління доходами та видатками. Це передбачає обізнаність як тих, на кого покладені функції з управління, так і тих, на кого розповсюджуються дії та наслідки управління.

2. Транспарентності, або прозорості, ця характеристика передбачає доступність громадськості до інформації бюджетного процесу, пов'язаної з прийняттям рішень та їх виконанням. Що

стосується інформації, то це, по-перше, щорічні закони про державний бюджет, річні та періодичні звіти про виконання державного та консолідованого бюджету тощо, які оприлюднюються Міністерством фінансів.

3. На сьогодні загальним недоліком для багатьох країн, у тому числі й України, є те, що ця інформація розрахована, в основному, тільки на фахівців. Існують деякі протиріччя: з однієї сторони, існує закон щодо публічності інформації, з іншої - таємниця кожного розпорядника бюджетних коштів.

4. Підзвітності, за допомогою якої відповідні органи (особи) повинні звітувати перед тими, хто відчуває на собі результати політики Уряду. Підзвітність в управлінні - це відповідальність установ, організацій за результати діяльності на конкретному рівні.

5. Необхідно зазначити, що однією з основних причин відсутності прозорості і достовірної підзвітності в Україні є відсутність єдиної інформаційної бази та чіткої методології тлумачення результатів виконання бюджету.

6. Слід відзначити, що зміст та форма підзвітності повинна відповідати потребам суспільства, бути зрозумілими.

Вищевикладені вимоги стосуються концептуальних підходів з питань щодо удосконалення системи управління за видатками у будь-якій країні, але в умовах дефіциту коштів практика роботи системи казначейства засвідчує необхідність в їх оперативному управлінні і може розглядатися як крок у напрямку удосконалення.

Оперативне управління передбачає наявність моніторингу управління коштами, воно повинно передбачати також відповідну систему взаємопов'язаних етапів, а саме:

- визначення обсягів коштів, необхідних для реалізації відповідної мети;
- розподіл ресурсів, необхідних для реалізації мети;
- забезпечення виконання конкретних процедур.

Для якісного проведення моніторингу Державною казначейською службою України необхідно мати інформацію щодо:

- прогнозу надходжень з щоденного коректування, відповідно до фактичного стану виконання доходної частини бюджету;

- прогнозу обсягів коштів для:

а) здійснення видатків з урахуванням фінансових зобов'язань;

б) погашення зовнішніх та внутрішніх боргів з урахуванням відсотків;

в) повернення або відшкодування доходів.

Така інформація повинна бути зіставлена і послідовна за різні періоди і надавати можливість приймати рішення за конкретний період часу.

На нашу думку, покращання результатів у цій сфері діяльності можна досягти, забезпечивши найближчим часом вжиття таких заходів:

1. Подальша централізація ресурсів у Системі рахунків Єдиного казначейського рахунку.

2. Отримання більш якісного прогнозу щодо необхідних фінансових ресурсів на конкретний період на підставі даних обліку зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також касових планів інших учасників системи.

3. Посилення та розширення методів контролю за видатками розпорядників бюджетних коштів.

4. Завершення впровадження повнофункціонального єдиного програмного забезпечення та створення інформаційно-обчислювальної системи в цілому.

Враховуючи значення досліджуваних питань для реальної економіки, з метою впровадження у практику науково обґрунтованої системи управління доходами та витратами бюджету вважаємо за потрібне розкрити сутність запропонованих заходів.

Враховуючи, що ефективність роботи системи управління доходами і витратами загалом залежить від можливостей функціонування Єдиного казначейського рахунка, на нашу думку, виникає необхідність розробки нової концепції його функціонування, яка є одним із основних кроків з реалізації запропонованих заходів.

Вважаємо, що в умовах дестабілізації фінансового стану економіки країни, зниження надходжень до державного бюджету держава вимушена шукати та залучати кошти для своєчасного покриття витрат із інших джерел.

Такими додатковими джерелами повинні стати тимчасово вільні кошти державних фондів, інших клієнтів, кошти місцевих бюджетів, що можуть знаходитися та обслуговуватися у системі казначейства.

Доступ до них має бути оперативним і технічно можливим.

Тому, ми вважаємо, що централізована модель розрахунків у Системі електронних платежів Національного банку України, яка надасть можливість оперативно вирішувати проблемні питання із залученням коштів або їх інвестуванням є поміркованою та привабливою для реалізації .

На сьогодні зазначений механізм з управління коштами державного бюджету, який широко використовується провідними зарубіжними країнами, поки ще не спрацьовує.

Державна казначейська служба України неодноразово зверталася до Національного банку України з пропозицією щодо розміщення на міжбанківському ринку тимчасового вільних бюджетних коштів, засвідчуючи свою готовність в узгодженні розмірів і часу розміщення з урахуванням інтересів монетарної політики, яку провадить Національний банк.

Проте узгодження цього напрямку її діяльності не відбулося. На нашу думку, питання управління бюджетними коштами слід вирішувати, ефективно поєднуючи інтереси фіскальної та монетарної політики держави.

Здійснення операцій на фінансових ринках щодо розміщення тимчасового вільних бюджетних коштів на депозитних рахунках в установах Національному банку України та комерційних банків забезпечить додаткове джерело доходів, що надасть можливість зменшити навантаження на видаткову частину державного бюджету.

Централізована модель розрахунків передбачає необхідність розробки нових взаємовідносин між рівнями органів Державної казначейської служби, що повинно бути наслідком змін законодавчо-нормативних актів із загальних питань створення та існування Державної казначейської служби.

Дії щодо створення централізованої моделі обґрунтовуються тим, що існуюча схема проходження платежів державного бюджету досить громіздка і потребує спрощення. Є нагальна потреба прискорити їх використання за рахунок загальних надходжень шляхом підкріплення ресурсами обласний рівень.

Досягнення цієї мети може бути здійснено шляхом встановлення центральним органом Державної казначейської служби лімітів використання коштів для рахунків обласного рівня, що надасть можливість прискорити надходження ресурсів розпорядникам бюджетних коштів і допоможе знизити напругу в суспільстві.

Відповідно до цієї концепції рахунки бюджетотримувачів повинні підкріпляти реальними ресурсами лише тоді, коли необхідно буде фактично провести касові видатки.

Тобто, коли до органу Державного казначейства надійдуть із установи платіжні документи на списання коштів з його рахунку в оплату зобов'язань, прийнятих даною установою відповідно до Закону про бюджет.

Із запровадженням цієї схеми проходження платежів змінюються напрямки потоків інформації.

За діючим станом, центральний офіс несе відповідальність за своєчасне та адресне доведення коштів та інформації до

підпорядкованих органів Державної казначейської служби на підставі рішень головних розпорядників бюджетних коштів.

За перспективною схемою головним завданням центрального офісу буде оперативне управління потоками бюджетних коштів шляхом: встановлення дозволу на їх використання; встановлення правил на здійснення платежів у разі невиконання доходної частини бюджету.

При цьому інформація про рух бюджетних коштів та їх використання буде «народжуватися» на нижчих рівнях - районному, обласному, про що Державне казначейство матиме відомості через внутрішню платіжну систему.

На підставі отриманої інформації, аналізу виконання бюджету та прогнозу надходжень Державної казначейської служби зможе приймати рішення про встановлення лімітів на обласному рівні та переадресацію частини коштів на «підкріплення» іншим областям.

Введення запропонованої схеми проходження та використання бюджетних коштів надасть можливість :

- доступу для центрального апарату Державної казначейської служби ресурсів, які зараз обліковуються на 27 кореспондентських рахунках обласних управлінь Державного казначейства;
- перерозподілу ресурсів, із урахуванням фактичної потреби в них на відповідній території в межах Єдиного казначейського рахунка;
- уникнення зустрічних грошових потоків між доходами державного бюджету, які акумулюються на відповідній території, та витратами розпорядників бюджетних коштів;
- спрямування на видатки загального фонду державного бюджету усіх наявних (як бюджетних, так і небюджетних) ресурсів, які обліковуються на кореспондентських рахунках управлінь Державної казначейської служби (у тому числі коштів суб'єктів

господарювання, фондів, які обслуговуються Державним казначейством);

- оперативного здійснення видатків розпорядниками бюджетних

коштів на підставі обліку їх зобов'язань в органах Державної казначейської служби.

Слід зазначити, що на центральному рівні Державної казначейської служби здійснюється на регулярній основі щотижневі та місячні касові прогнози із щоденним їх поновленням залежно від стану виконання дохідної частини державного бюджету та динаміки ресурсів на Єдиному казначейському рахунку.

З урахуванням цього здійснюється управління наявними ресурсами в системі Державної казначейської служби.

Можна стверджувати, що незалежно від моделі доступу до Системи електронних платежів Національного банку України та організації роботи Єдиного казначейського рахунка Державне казначейство вже сьогодні реалізує певні кроки з управління коштами в межах системи Державного казначейства.

На нашу думку, на перспективу, можливо погодитись із необхідністю організації надцентралізованої моделі Єдиного казначейського рахунка, тобто стосунки з Національним банком будуть відбуватися тільки на центральному рівні, і платежі всієї системи рахунків Єдиного казначейського рахунка будуть здійснюватися тільки з кореспондентського рахунка Державної казначейської служби України.

Суттєвим з цього приводу є застереження Національного банку України щодо швидкого розвитку Державної казначейської служби та руху його до надцентралізованої моделі, що може призвести до значної затримки в обробленні платежів у межах одного регіону, до нераціонального завантаження інформаційної мережі Національного банку України, а також руйнування системи електронних платежів та зупинення банківської системи України загалом.



У результаті застосування новітніх технологій при впровадженні Єдиного казначейського рахунка створені передумови для переходу від екстенсивного розвитку Державного казначейства до інтенсивного.

Зазначений фактор дозволить у майбутньому значно скоротити витрати на утримання органів Державного казначейства.

Усі перераховані переваги, у сукупності з можливостями попереднього і поточного контролю за цільовим витрачанням коштів, створюють реальні передумови ефективного управління і цільового використання бюджетних коштів.

Як розвиток запропонованих заходів, спрямованих на удосконалення діючої системи управління доходами і видатками та казначейської системи її обслуговування, пропонується охопити в обліку органів Державної казначейської служби зобов'язання розпорядників, одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів.

Цей напрямок можна розглядати не тільки як розширення бази Державної казначейської служби з точки зору обсягів фінансової інформації для здійснення моніторингу та прийняття управлінських рішень, а і першим кроком у переході від касового методу ведення бухгалтерського виконання бюджету до методу нарахування.

При чому новим для всіх органів Державної казначейської служби і розпорядників бюджетних коштів стане облік не тільки фінансових зобов'язань-документів, що підтверджують виконання послуг та/або отримання матеріальних цінностей, а також - облік юридичних зобов'язань-угод.

У подальшому необхідно поширити ведення обліку зобов'язань не тільки по загальному, а і по спеціальному фондах.

Також доцільним є складання органами Державного казначейства касових планів платежів інших клієнтів з метою отримання у кінцевому варіанті загальної суми коштів, необхідної для погашення зобов'язань усіх клієнтів.

Таке нововведення дозволить державі в особі органів Державної казначейської служби здійснювати якісний моніторинг та контролювати не тільки видатки на момент проведення платежу, а й повноваження на їх здійснення на етапі укладення угод у межах запланованих асигнувань.

Своєю чергою, консолідація такої інформації на центральному рівні надасть можливість в процесі проведення моніторингу більш достовірно прогнозувати обсяги коштів для здійснення видатків та виключити взагалі можливість розпорядників бюджетних коштів мати залишки коштів по загальному фонду кошторису доходів та видатків.

З метою досягнення позитивних зрушень у питаннях встановлення органами Державної казначейської служби контролю за прийнятими зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також покращання управління фінансовими ресурсами пропонується наступна схема взаємовідносин між органами Державної казначейської служби та розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів:

1. До розпорядника та одержувача бюджетних коштів доводяться бюджетні асигнування (планова межа), відповідно до яких можна приймати фінансові зобов'язання.

2. Фінансові зобов'язання реєструються в обліку одночасно (в одному поточному місяці) як у розпорядників, одержувачів бюджетних коштів, так і в органах Державної казначейської служби. Фінансові зобов'язання в обліку органів Державної казначейської служби є підставою для підкріплення коштами обласних управлінь Державної казначейської служби.

3. Обласні управління Державної казначейської служби відповідно до даних обліку про фінансові зобов'язання повідомляють центральний апарат (подають заявки) про необхідні обсяги коштів для їх погашення.

4. На підставі заявок обласних управлінь та прогнозу надходжень на єдиний казначейський рахунок приймається рішення щодо перерахування коштів.

5. Кошти надходять на рахунки розпорядників бюджетних коштів для погашення зобов'язань, зареєстрованих раніше в органах Державної казначейської служби. За таких умов необхідно встановити термін подачі фінансових зобов'язань в органи Державної казначейської служби (до якого числа місяця) на майбутній період.

Наприклад, при достатньому ступеню реальності бюджету можна встановити в місяць дві граничні дати подачі фінансових зобов'язань (до 10 і 25 числа поточного місяця). Такий підхід надасть можливість скласти план зобов'язань на конкретний місяць, зіставити його з фактичними можливостями бюджету та спрогнозувати графік погашення зобов'язань на відповідний місяць.

Виходячи із вищевикладеного, пропонується:

1. Відмовитися від місячних планів асигнувань та перейти до складання планів зобов'язань та графіка їх погашення. Підставою для встановлення відповідних планів зобов'язань повинні стати плани заходів головних розпорядників бюджетних коштів щодо реалізації конкретних програм і зіставлення їх з можливим планом платежів. План фінансування бюджету повинен складатися із врахуванням вищевикладеного.

2. Дозволити Державній казначейській службі здійснювати операції на міжбанківському ринку з метою регулювання обсягів ресурсів, які дозволять наблизити план зобов'язань до плану платежів.

3. Довести до розпорядників бюджетних коштів вищезазначені плани і встановити правило погашення зобов'язання саме конкретного місяця (без врахування недоотриманих асигнувань з початку року, у разі невиконання дохідної частини за попередній період, як відбувається це щорічно).

4. Дозволити органам Державної казначейської служби виплачувати заробітну плату на підставі фінансових зобов'язань без механізму розподілу пропозицій головних розпорядників бюджетних коштів.

5. Зараховувати кошти на рахунки їх розпорядників тільки під зареєстровані в обліку органів Державного казначейства фінансові зобов'язання. Тобто, встановити правило для розпорядника одержувача бюджетних коштів щодо проведення процедур виконання робіт (послуг) відповідно до місячних планів зобов'язань.

6. Міністерству фінансів своєчасно приймати рішення щодо:

- перенесення недоотриманих бюджетних асигнувань на інший період тільки на підставі реального прогнозу виконання бюджету за надходженнями;
- або секвестру бюджету.

7. Міністерству фінансів, Державній казначейській службі, Міністерству юстиції провести відповідну роботу щодо доопрацювання законодавчої та нормативної бази, а саме:

- встановити додаткові права та обов'язки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів при укладанні угод;

- надати права органам Державної казначейської служби погоджувати

та підтверджувати дійсність зобов'язань, прийнятих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів з точки зору контролю за граничними обсягами, встановленими на бюджетний рік

- погодити з органами Державної казначейської служби прийняття та

звільнення з посади головних бухгалтерів;

- встановити обов'язкову відповідність даних обліку розпорядників,

одержувачів бюджетних коштів та органів Державної казначейської служби щодо зобов'язань.

Враховуючи зазначене, метою забезпечення виконання нормативно-законодавчих актів, виникає нагальна необхідність

приведення у відповідність окремих актів законодавчо-нормативної бази.

Вважаємо, що дієвим інструментом вирішення порушеного питання є встановлення подвійної підпорядкованості керівників бухгалтерських служб або бухгалтерів: керівникові установ, в якій працює, та керівникові відповідного органу Державної казначейської служби - з питань дотримання бюджетного законодавства, ведення обліку та складання звітності.

В рамках проведення моніторингу підтверджує необхідність подальшого посилення та розширення методів контролю за доходами і видатками бюджетних коштів фактичний стан.

Йдеться про недосконалість існуючої нормативної бази щодо вимог до розпорядників бюджетних коштів при виконанні ними кошторисів доходів і видатків.

Загальні вимоги не дають можливості однозначно приймати рішення щодо проведення конкретного платежу, що зумовлює законне незадоволення розпорядників бюджетних коштів, оскільки є можливість по-різному трактувати вимоги до переліку документів, що підтверджують підставу проведення платежу, економічну сутність напрямку видатків тощо.

Таким чином, найближчим часом методична робота Державної казначейської служби повинна бути спрямована на удосконалення діючої нормативної бази, насамперед, на розробку конкретних вимог щодо здійснення контролю за видатками як поточними, так і капітальними з урахуванням галузевих особливостей.

Особливо нагальною потребою є розробка нормативної бази щодо здійснення таких видатків, як трансфери.

Ці видатки мають достатньо значні обсяги в щорічних бюджетах і потребують уваги як з боку Міністерства фінансів України - при їх плануванні, визначенні бюджетної політики, так із боку Державного казначейства України - при здійсненні платежу і складанні звітності.

На підтвердження вищевикладеного напрямку удосконалення управління видатками, розглянемо, як приклад, коло питань, пов'язаних з витратами силових міністерств та відомств.

Це стосується платежів, що на даний момент проводяться органами Державної казначейської служби України без підтверджувальних документів: витрати на наукові дослідження, закупка та реалізація військової техніки тощо.

У кошторисі установ ці видатки складають значні обсяги, але за відсутністю відповідних структур і, як наслідок, фахівців, органи Державної казначейської служби України вимушені здійснювати тільки перерахування коштів без проведення попереднього фінансового контролю.

Цю проблему, на нашу думку, можна розв'язати, створивши окремий спеціалізований підрозділ Державної казначейської служби, який би професіонально займався цією тематикою.

Імплементация досвіду такої роботи казначейства Франції, де створено декілька спеціалізованих структур, і які відстежують реалізацію програм від розробки проекту технічного завдання до задачі об'єкта була б дуже доречною[57,61,62].

Одним із проміжних етапів досягнення цільового спрямування коштів у цій галузі може стати запровадження акредитивної форми розрахунків та гарантій в органах Державної казначейської служби, за допомогою яких перерахування коштів здійснюватиметься тільки після надання послуг або отримання матеріальних цінностей.

При цьому бажано передбачити в угодах якомога найкоротші терміни розрахунків.

Одним із напрямків роботи, щодо покращання управління видатками може стати також перехід від однорічного циклу складання та виконання бюджету до трирічного, що надасть можливість дати оцінку результатам політики Уряду, підбити

підсумки досягнення мети та результатів відповідних програм. Підтвердженням наслідків цього процесу буде життєвий рівень кожної людини.

Позитивним є досвід Швеції, в якій вся діяльність відомств та результати їх роботи аналізуються один раз на три роки, а подальше затвердження бюджетних асигнувань залежить від підсумків проведеного аналізу виконання певної програми та витрат на її досягнення.

Ситуація, що склалася на Україні, констатує, що спочатку, до розпаду СРСР, багато приділялося уваги плануванню та аналізу господарської діяльності і меншою мірою зверталася увага на досконалість контролю, оскільки був певний запас міцності та стабільності економіки, сьогодні - на перший план виходять суто технічні питання: інструменти реалізації бюджетного процесу (план рахунків, звітність, програмне забезпечення тощо) за відсутності параметрів визначення результатів бюджетної політики.

При розгляді етапів контролю та відповідальності за їх проведення у законодавчо-нормативній базі України звертається увага на те, що розпорядник бюджетних коштів несе відповідальність за їх ефективне використання.

Проте, на сьогодні відсутні рекомендації, конкретні механізми, система оцінок, нормативи, які б могли бути використані установами й організаціями, контролюючими органами для проведення аналізу ефективності використання бюджетних коштів.

На нашу думку, цей процес розгляду можна розпочати з оцінки показників бюджету, тобто аналізу необхідності планування або здійснення відповідних видатків, вивчення можливих шляхів досягнення мети меншими обсягами асигнувань та порівняння конкретних заходів та цінових показників.

### **4.3. Кадрове забезпечення функціонування казначейської системи**

Важливою складовою у виконанні функцій контролю є людський чинник.

Гізатуліна Л. розглядає контрольні повноваження казначейства щодо дотримання бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, виділяючи при цьому контрольні заходи, здійснювані органами казначейства в процесі казначейського обслуговування бюджетів за видатками, суцільний контроль за відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним асигнуванням. [17,15]

Проте, є досить суттєвий недолік стосовно аналізу відмов – дані можливо відслідкувати по певним критеріям лише за невеликий період часу.

На відміну від Гізатуліної Л., Демидов О. проаналізував роль та вагомість працівників у реалізації повноважень органів виконавчої влади та встановив залежність між скороченням бюджетних витрат, оптимізацією чисельності цивільних службовців і отримуваним соціальним та економічними ефектами.

На його думку, оптимізуючи чисельність цивільних службовців, необхідно всебічно враховувати їхню роль та значення в політичній і обслуговуючій діяльності органів виконавчої влади, необхідність чітких та аргументованих пропорцій співробітників органів виконавчої влади різного статусу [20].

З зосередженням в руках казначейства в особах їх керівників таких важливих функцій як контроль за фінансовими ресурсами та контроль за їх цільовим призначенням в окремих випадках може провокувати суб'єктивність в прийнятті певних рішень, відсутність володіння ситуацією, здійснення тиску на співробітників, можливо, навіть, корумпованість.



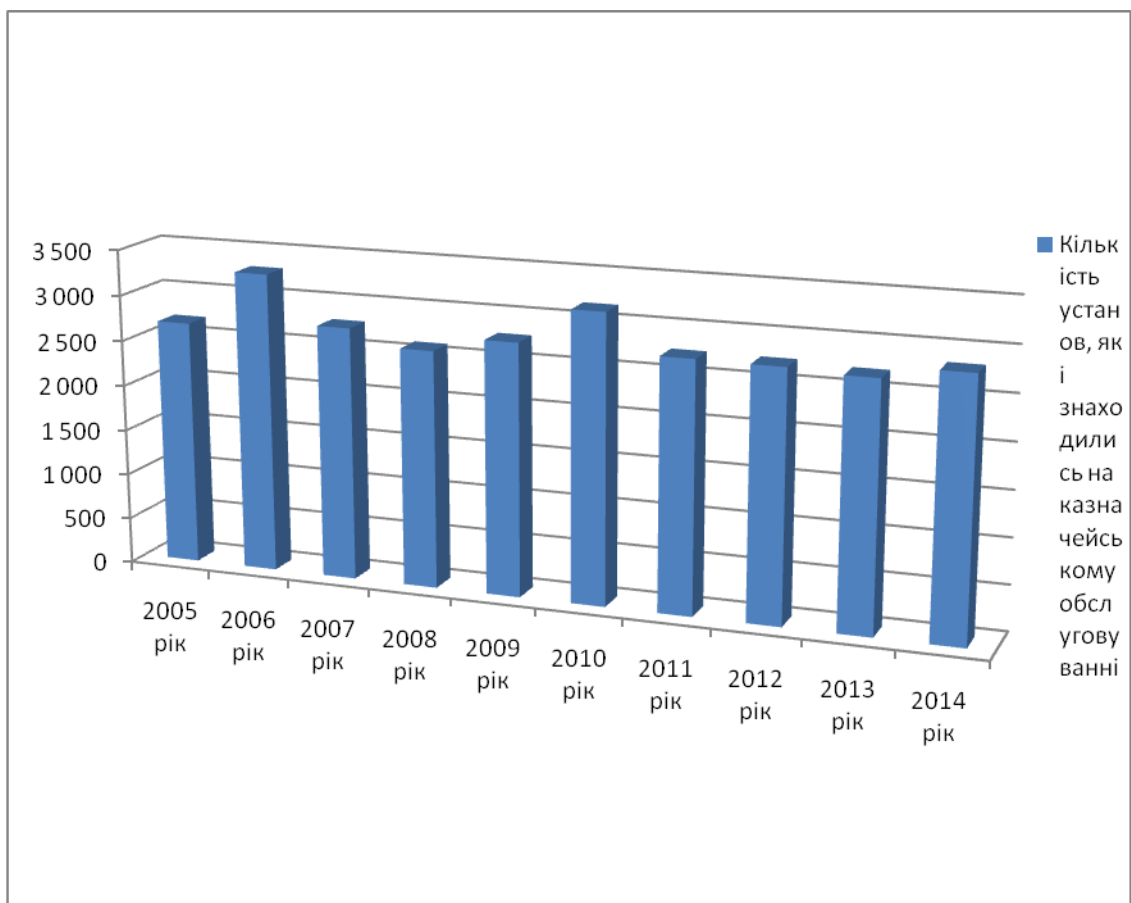


Рис.4.4. Кількість установ, які знаходяться на казначейському обслуговуванні

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [47,164,172]

Адже сьогодні диктує нові умови, розмір тіньової економіки не зменшується, що не може не відобразитися на тенденціях і коригуванні розвитку системи казначейства.

Аналіз рис.4.5. показує, що чисельність співробітників системи казначейства станом на 2012 рік дорівнює кількості, яка була в 2003 році, що зумовлено процесами реорганізації системи казначейства.

За період 2008-2010 років фактичні показники чисельності працівників перевищили планові.



Рис. 4.5. Чисельність працівників державної казначейської служби в Одеській області.

\*Складено самостійно за даними ДКСУ [53,164,166,172]

Після стабілізації кадрового забезпечення у зазначений період, ситуація різко погіршується. Високий показник плинності кадрів може говорити про нестабільність кадрової політики або про здійснення морального тиску на підлеглих (людський фактор); має місце й пікові навантаження працівників казначейської системи та нерівномірність його розподілу. Таким чином, у сучасних умовах організаційне забезпечення потребує подальшого коригування.

Виконання завдань щодо мобілізації державних доходів, сплати видатків та управління фінансовими ресурсами і державним боргом покладається на окремі категорії службовців. Розрізняють наступні категорії державних службовців:

- категорія А - державні службовці, які мають ступінь ліценціата (license), в обов'язки яких входить розробка стратегії і виконання управлінських функцій;

- категорія В - державні службовці, які мають атестат про середню освіту, до завдань яких входить здійснення оперативних управлінських функцій; - категорія С - державні службовці, які мають диплом про середню професійну освіту і є в основному виконавцями.

Відповідно встановлених категорій та функціональних обов'язків, державні службовці можуть працювати на відповідних посадах у казначейській системі.

Діяльність зазначених категорій службовців регламентується відповідними нормативними документами і передбачає дотримання конкретних обов'язків. В інструкціях, службових записках службовцям роз'яснюють умови виконання покладених на них завдань, поширюють положення професійної етики як сукупність правил і обов'язків, які визначають професію казначея.

Згідно посадовим інструкціям, державні службовці, які займають посади в ДКСУ відповідно штатного розпису, повинні знати:

- основні положення про формування єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету;
- положення щодо організації роботи органів ДКСУ для забезпечення обліку бюджетних асигнувань та контролю за їх дотриманням;
- методику оформлення змін планових показників, що виникають у процесі виконання державного бюджету;
- положення про організацію роботи органів ДКСУ щодо обліку та консолідації інформації за бюджетними зобов'язаннями;
- положення про організацію роботи органів ДКСУ з проведення операцій щодо відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету;
- положення про організацію роботи органів ДКСУ з проведення операцій щодо відкриття асигнувань за рахунок інших надходжень спеціального фонду державного бюджету;

- особливості здійснення окремих видатків розпорядників бюджетних коштів, у підпорядкуванні яких є бюджетні установи, розташовані за межами України;
- положення про організацію роботи органів ДКСУ щодо обслуговування одержувачів бюджетних коштів;
- особливості здійснення окремих видатків державного бюджету;
- положення щодо здійснення операцій за рахунок власних надходжень бюджетних установ;
- положення щодо здійснення видатків розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів;
- порядок оформлення документів для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів або одержувачам бюджетних коштів;
- положення щодо проведення видатків розпорядників бюджетних коштів в іноземній валюті;
- положення щодо організації роботи органів ДКСУ при проведенні розрахунків за окремими рішеннями;
- порядок обслуговування операцій з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету[81].

Вищевказані положення згідно наказу МФУ №1223 держслужбовці повинні сумлінно виконувати.

Відповідно п.1.1. наказу МФУ №1223 цей порядок регламентує організаційні взаємовідносини між органами Державної казначейської служби, розпорядниками бюджетних коштів, одержувачами бюджетних коштів, а також розподіл обов'язків та відповідальності між ними в процесі обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, з урахуванням вимог Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів. В п.1.2. вказано, що при казначейському обслуговуванні державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, застосовуються поняття та економічні категорії, які визначені Бюджетним

кодексом України та іншими нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетні відносини в Україні[81].

Проте, виникає певне протиріччя та розбіжності з БКУ стосовно принципу публічності та прозорості - інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету та місцевих бюджетів. З одного боку, він передбачає надання інформації(наприклад, яка знаходиться на веб-сайті ДКСУ), з іншого, вимоги професійної етики працівників ДКСУ передбачають дотримання ними службової таємниці та професійної стриманості, спрямованих на захист інтересів приватних осіб. Повага інтересів громадян передбачає також дотримання державними службовцями безпристрасності, неупередженості та нейтралітету в процесі виконання ними своїх функціональних обов'язків.

Разом з тим, ні досвід, набутий службовцями за час їх роботи у тому чи іншому підрозділі, ні досконале знання та дотримання ними правил, яких вони старанно дотримуються, не є гарантією від здійснення ними помилок. В періоди пікових навантажень психічно та морально виснажені держслужбовці можуть чинити певні дисциплінарні та/або бюджетні порушення, такі як: помилкове зарахування грошових коштів(одним з факторів може бути невідповідність зразків підписів на ПД та прикріплених документів: договорів, актів виконаних робіт, платіжних вимог, рахунків–фактур, додаткових угод та ін.., невиконання податкових зобов'язань по декларуванню доходів та несплаті податків, недотримання режиму роботи і т.і.

Видовим об'єктом складу бюджетного правопорушення можуть стати фінансові відносини пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та обов'язкових платежів, використанням бюджетних коштів, правила ведення касових операцій та інші..

Для ефективного функціонування системи казначейства велику увагу Головне управління приділяє якісному підбору

кадрів та ефективному управлінню персоналом. Після підбору кадрів відбувається їх подальша професійна підготовка, яка повинна забезпечити досягнення працівниками певного професійного рівня, а також можливість його підвищення. Система професійної підготовки казначеїв, наприклад, Франції, традиційно складається з таких взаємодоповнюючих складових, як:

- початкова професійна підготовка працівників, що почали працювати в органах казначейства;
- підвищення кваліфікації вже працюючих спеціалістів;
- підготовка до конкурсу осіб, які бажають просунутися по службовій драбині.

Професійною підготовкою кадрів для системи казначейства займається Національна школа казначейства, яка постійно реорганізується до потреб підготовки висококваліфікованих фахівців. Значні зусилля у процесі підготовки кадрів спрямовуються як на збільшення числа штатних викладачів Національної школи казначейства, так і на педагогічну підготовку викладачів, одночасно зайнятих на державній службі. В департаментах призначаються радники з питань професійної підготовки, в кожному регіоні - відповідальні за навчання.

Чимала роль у професійній підготовці казначеїв відводиться посиленню ролі керівних органів щодо розробки стратегії управління та організації життєдіяльності колективу. Керівництво розробляє та поширює серед службовців хартію професійної підготовки, що являє собою документ, який регламентує обов'язки керівництва, а також права та обов'язки службовців з метою забезпечення однакових можливостей доступу до навчання і налагодження соціального діалогу. А спеціально розроблена комп'ютерна програма дозволяє відслідковувати подані працюючими заявки на навчання, здійснювати контроль та складати звітність про професійну підготовку кадрів.

#### **4.4. Рекомендації з імплементації зарубіжного досвіду в практику функціонування системи казначейства України**

В сучасних умовах господарювання склалася ситуація, яка не дає змоги в повній мірі та ефективно використовувати сучасну систему казначейства України. Це пов'язано з тим, що повноваження органів казначейства були сформовані у період їхнього створення і на сьогодні не враховують нових соціально-економічних реалій [52,с. 89].

Впровадження та дія низки нормативних актів створюють підґрунття і забезпечують використання фінансових ресурсів: Бюджетний кодекс України, Наказ Державного казначейства України «Про затвердження порядку обслуговування державного бюджету за доходами», Наказ Державного казначейства України «Про затвердження порядку обслуговування державного бюджету за видатками», Наказ Державного казначейства України «Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України» та ряд інших нормативних документів, які при систематичному застосуванні виводять казначейські процедури на новий організаційно-інформаційний рівень [132].

Разом з тим, система казначейського обслуговування місцевих бюджетів за доходами та видатками потребує не тільки якісного теоретичного та практичного удосконалення і вирішення діючих проблем та недоліків, а й взяття до уваги розгляду можливості її перспективного розвитку у майбутньому, що дасть змогу більш ефективно управляти фінансовими ресурсами, сприяючи економічному піднесенню України.

Не останню роль відіграли й деякі проведені експерименти: виносне робоче місце, I модель, проміжна модель, II модель.

В 2006 році [53,130,164] був проведений експеримент з організації виносних робочих місць у ГУ ДКСУ в Одеській області, суть якого полягала в організації виносних робочих місць, обладнаних за місцезнаходженням розпорядників коштів

державного бюджету[164,166]. Експеримент заявив про себе з позитивної сторони, адже і фінансування, і контроль за цільовим використанням коштів, і відмови, і ведення бухгалтерського обліку та звітності здійснювались належним чином.

Більш того, можна стверджувати, що в результаті цього експерименту було встановлено, що оперативність проведення платіжних операцій значно підвищилась, обіговість платежів, одночасно заощаджувався час проведення всіх процесів.

Однак, в зв'язку з припиненням фінансування, було припинено експеримент з ВРМ.

Слід зазначити, що проміжна модель надавала також переваги, але мала й недоліки.

Як відомо, важливим напрямком інституційного розвитку Державної казначейської служби України (ДКСУ) є поетапний перехід від застарілих до сучасних процедур здійснення видатків. Діючі процедури обслуговування державного бюджету за видатками побудовані з урахуванням забезпечення режиму «ручного управління видатками». На початковому етапі створення Державного казначейства України, коли, з одного боку, функціональні можливості казначейської системи були недостатніми, а з іншого – на обслуговування до ДКСУ надходили незбалансовані бюджети, існування «ручного управління» розглядалось як тимчасовий вимушений засіб.

Згідно Постанови КМУ №65 кошти на ЄКР - кошти єдиного рахунка - обсяг коштів державного бюджету, які обліковуються на рахунках у Державній казначейській службі і відволікання яких не призведе до втрати платоспроможності (спроможність своєчасно і в повному обсязі здійснювати платежі та розраховуватися за всіма зобов'язаннями) державного бюджету та виникнення заборгованості за загальним або спеціальним фондом державного бюджету протягом періоду, на який передбачається придбання облігацій[116].

Відволікання коштів з ЄКР не призведе до втрати платоспроможності. Це означає, що грошові ресурси можуть



залучатися в фінансові установі для розміщення на депозитних рахунках грошових ресурсів з метою отримання резервних коштів для покриття тимчасово вільних коштів.

Ключовим елементом обслуговування видатків методом відкриття асигнувань, на якому побудована бухгалтерська модель та програмно-технічний комплекс є, так звані, «Пропозиції на відкриття асигнувань загального фонду державного бюджету», які щодавно готуються ДКУ, затверджуються Міністерством фінансів України.

«Пропозиціями» визначається обсяг асигнувань, які підкріплюються ресурсами Єдиного казначейського рахунку (ЄКР), тобто здійснюється лімітування видатків всередині помісячного розпису, саме тому «пропозиції» розглядаються як інструмент управління ресурсами (ЄКР). Таким чином, поряд із бюджетними асигнуваннями, визначеними розписом державного бюджету і затвердженими у кошторисах, існує другий потік асигнувань, який за умови виконання державного бюджету у повному обсязі є тотожним розпису. Така модель є громіздкою та непрозорою, що притаманне «ручному» управлінню.

Із запровадженням в органах ДКУ обліку зобов'язань розпорядників та одержувачів коштів, впровадженням програмно-технічних комплексів АС «КАЗНА-центр» і АС «КАЗНА-видатки» з'явилася можливість розпочати перехід до сучасних методів здійснення видатків та управління ЄКР через інструмент контролю зобов'язань.

Експериментальне запровадження нової моделі здійснюється у реальному режимі по видатках на утримання органів ДКУ, при цьому «пропозиції» по захищених видатках на утримання органів ДКУ не складаються, ці видатки здійснюються шляхом погашення зареєстрованих фінансових зобов'язань.

На «інші» видатки асигнування відкриваються через складання «пропозицій», проте розподіл відкритих асигнувань по підвідомчих установах у розрізі територій головний розпорядник подає виключно на суму зареєстрованих фінансових зобов'язань.

При децентралізованому здійсненні видатків, а саме так проводиться експеримент, коли все починається не із складання «пропозицій» в центрі, а з реєстрації зобов'язань на місцях, єдиним важелем управління асигнуваннями для головного розпорядника стає внесення змін до показників територіальних кошторисів та планів асигнувань.

Держказначейство на відміну від багатьох розпорядників бюджетних коштів має лише три бюджетні програми, просту та нерозгалужену мережу, яка відповідає адміністративно-територіальному устрою держави.

Для цілей експерименту інформація про неоплачені фінансові зобов'язання по мережі та територіях збиралась чотири рази на місяць не з Web сторінок у режимі реального часу, а шляхом передачі файлів з рівня на рівень, при цьому планово-фінансове управління ДКУ має прямий доступ до бази даних «КАЗНА-центр».

Сумарна кількість рядків транспортних файлів, які отримуються від УДК не перевищує 430 (максимальна їх кількість за умови реєстрації фінансових зобов'язань відповідно до територіального розпису в системі казначейства може скласти близько 480 ).

У разі поширення експерименту за всіма головними розпорядниками розмір транспортних файлів збільшиться навіть не у десятки, а у сотні разів.

Так, відповідно до даних позабалансового обліку показників розпису асигнувань загального фонду державного бюджету кількість рядків (одержувач, КПКВ, КЕКВ) по окремих головних розпорядниках становить: Міністерство аграрної політики України – 7833, Міністерство освіти і науки України – 4174, Міністерство охорони здоров'я України – 4541.

Таким чином, в ході експерименту було з'ясовано, що повномасштабний перехід від відкриття асигнувань до погашення зобов'язань можливий за умови створення трансакційної інформаційної системи, яка забезпечить отримання на

центральному рівні у режимі реального часу інформації щодо проведення на всіх рівнях операцій із забезпеченням доступу до неї головним розпорядникам коштів.

Створення та запровадження трансакційної системи було здійснено протягом 2006 - 2008 років в рамках реалізації «Проекту модернізації державних фінансів». На сьогодні, склалася ситуація, яка потребує системного підходу до визначених проблем. На наш погляд, з переходом на обслуговування бюджету за типом «виносного робочого місця» відбулися значні зміни, але з причин відсутності фінансування експеримент було припинено. На думку автора, є сенс повернутися до моделі організації виносних робочих місць на обслуговуючі установи та організації з удосконаленням їх (ВРМ) та завершенням цього експерименту з наданням статусу «державних казначейів - бухгалтерів».

Заслуговує на увагу проміжна модель переходу від відкриття асигнувань до погашення зобов'язань за умови реалізації запропонованого плану заходів, але, враховуючи її недоліки і переваги, можливо її впровадження на даному етапі з урахуванням особливостей казначейського обслуговування місцевих бюджетів.

Слід зазначити, що ідеї, закладені у Порядку обслуговування державного бюджету за видатками, затвердженого наказом ДКУ від 25.05.04 № 89, а саме[79]:

- в частині обліку відкритих асигнувань на рахунках позабалансового обліку та підкріплення коштами реєстраційних рахунків розпорядників (одержувачів) коштів для проведення погашення зобов'язань; в частині здійснення зарахування коштів на реєстраційні рахунки розпорядників (одержувачів) коштів з одночасним запозиченням коштів з ЄКР в момент погашення відповідного фінансового зобов'язання розпорядника (одержувача) коштів, наближують як казначейську систему, так і всю бюджетну сферу до нових форм роботи із зобов'язаннями.

Через невирішеність механізму підкріплення платіжних доручень засобами АС «КАЗНА-видатки» розділи 6 і 7 вищезазначеного Порядку було призупинено[131,164].

Слід зазначити, що підсумки експерименту засвідчили, що за умови здійснення низки відповідних організаційних, методологічних та інформаційно-технічних заходів це питання може бути врегульоване.

Таким чином, сьогодні ДКСУ має інструктивну базу і програмний комплекс, які після незначних доопрацювань, викладених у заходах по реалізації пріоритету, взяті за основу проміжної моделі.

Так, особливостями проміжної моделі є наступні положення:

- пропозиції по захищених видатках не складаються, а по «інших» видатках залишається існуюча процедура;

- асигнування по захищених видатках в межах помісячного розпису, а по «інших» видатках в обсязі затверджених пропозицій відображаються на рахунках позабалансового обліку відкритих асигнувань як на центральному рівні, так і на рівні територіальних органів ДКУ;

- бюджетні установи беруть зобов'язання в межах кошторисних призначень;

- видатки державного бюджету здійснюються шляхом погашення зобов'язань по захищених видатках відповідно до показників помісячного розпису, по інших видатках – відповідно до пропозицій.

До переваг цієї моделі віднесемо:

- розмежування інформаційного та грошового потоків на всіх рівнях ДКСУ: на єдиному казначейському рахунку акумульовані всі фінансові ресурси, завдяки чому здійснюються запозичення з ЄКР для покриття тимчасових касових розривів, надання середньострокових та короткотермінових позичок місцевим бюджетам та Пенсійному фонду.

Проте, за діючою бухгалтерською моделлю відображення в обліку відкритих асигнувань відбувається на центральному рівні ДКСУ - на забалансових рахунках, а реєстри, якими головні розпорядники спрямовують на території відкриті асигнування на рівні територіальних УДК відображаються на «грошових» рахунках. Такий двоякий підхід до однієї тієї ж категорії – «відкриті асигнування» створює підстави для критики на адресу казначейства стосовно неефективного управління ресурсами ЄКР та ніби-то існуючого розпорошення бюджетних коштів на рахунках розпорядників та одержувачів;

- відсутність залишків коштів на рахунках бюджетних установ, оскільки грошові операції по рахунку відображаються в момент оплати рахунків (погашення зобов'язань);

- подолання надмірної регламентації процедур обслуговування видатків;

- збереження інструменту лімітування «інших» видатків через механізм пропозицій на випадок погіршення ресурсної позиції ЄКР.

Існують і недоліки проміжної моделі, до яких можна віднести такі положення:

- інформаційна база створюється шляхом передачі інформації з одного рівня на другий;

- внесення змін у розпис асигнувань здійснюється тільки в наступних місяцях, оскільки відсутня можливість надання головним розпорядникам коштів інформації, достатньої для прийняття рішень щодо перерозподілу асигнувань по захищених видатках у поточному періоді.

Суть І моделі заключається в тому, що для кожного проведення видатків потрібно замовляти бюджетні кошти в ДКСУ окремо для кожної операції.

Позитивним моментом є відсутність залишків коштів на рахунках розпорядників коштів всіх рівнів.

Недоліком-велика втрата часу на замовлення окремих сум асигнувань, фінансових зобов'язань та надання лімітних довідок.

Стосовно II моделі можемо сказати, що вона полягає в тому, що програмне забезпечення АС«КАЗНА» на підставі платіжних документів вводяться платіжні доручення зі статусом «відкладених». Одночасно проводиться реєстрація юридичних, фінансових зобов'язань і погашення відображається наступними операціями:

- перерахування відкритих асигнувань на особові рахунки розпорядників бюджетних коштів 2 ступеня;
- перерахування відкритих асигнувань із особових рахунків на реєстраційні розпорядників коштів 3 ступеня відповідно до зареєстрованих фінансових зобов'язань.

На кінець робочого дня розрахунки закриваються.

Після врегулювання з Міністерством фінансів питання внесення змін до показників розпису, головні розпорядники вносять відповідні зміни до зведених показників кошторисів та планів асигнувань в розрізі територій, а також проведення таких змін без уточнення показників розпису у межах наявного залишку.

Так, наприклад, протягом січня-квітня 2008 року головні розпорядники коштів 1397 разів вносили зміни до показників територіальних кошторисів, які у свою чергу вимагали від розпорядників нижчого рівня проводити відповідні коригування по своїй мережі.

Переважає більшість таких коригувань, знову ж таки, торкалась показників поточного місяця.

Практика внесення змін у розпис «сьогодні на сьогодні», з одного боку, свідчить про недостатній рівень планової роботи розпорядників коштів, з іншого – гальмує процес взяття зобов'язань та здійснення платежів в органах Державної казначейської служби.

Заборона внесення змін до показників розпису у поточний місяць, на наш погляд, дисциплінує розпорядників бюджетних коштів, змушує їх перенести акценти у плановій роботі на

бачення завдань у короткостроковій та довгостроковій перспективі.

Таким чином, можна стверджувати, що діючі механізми прискорення процесу опрацювання і проплати фінансових документів розпорядниками коштів всіх рівнів та завершення удосконалення виносних робочих місць на обслуговуючі установи з наданням їм статусу «державних казначей-бухгалтерів».

Заснування «резервних бюджетних коштів» державного бюджету на рівні управлінь Державної казначейської служби надали б можливість ефективного використання тимчасово вільних коштів, отримання додаткових коштів для підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами в регіоні і для використання їх в надзвичайних ситуаціях і, головне, повернення до ВРМ в новому статусі «державних казначей - бухгалтерів».

А переваги проміжної моделі нададуть змоги розмежування інформаційного та грошового потоків на всіх рівнях ДКСУ, завдяки чому здійснюються запозичення з ЄКР для покриття тимчасових касових розривів, надання середньострокових та короткотермінових позичок місцевим бюджетам та Пенсійному та фонду соціального страхування.

Саме в періоди касових розривів необхідним є підкріплення кореневого рахунку ЄКР. Як варіант, може бути сформований додатковий резерв тимчасово вільних коштів для його подальшої активізації в періоди потреби в підкріпленні ЄКР.

Шляхи вирішення проблем казначейського обслуговування державних та місцевих бюджетів можуть бути наступними:

- забезпечення належного рівня управління фінансовими ресурсами на базі оперативної та достовірної інформації про їх надходження;
- посилення контролю за дотриманням працівниками казначейства вимог нормативних актів, які регламентують процедури складання звітності про виконання бюджету;
- програмне забезпечення АС «Казна» потрібно доопрацювати, враховуючи зауваження і пропозиції в процесі

експлуатації (практика показала, що програма не розрахована на пікові навантаження - в кінці кожного місяця, та, особливо, в кінці року);

- має бути прийнято законодавчий документ, який чітко закріпить розподіл повноважень між органами казначейства, фінансовими органами та іншими учасниками бюджетного процесу;

- посилити контроль за виконанням працівниками казначейства повноважень, визначених нормативно-правовими актами у частині своєчасної реєстрації фінансових зобов'язань розпорядників коштів в органах казначейської служби України.

Таким чином, існуюча модель системи казначейства, яка в цілому спирається на французьку модель, потребує вдосконалення.

З цієї точки зору необхідним є використання зарубіжного досвіду, що дозволить більш динамічно та ефективно розвиватися системі казначейства країни.

Гострою проблемою у роботі казначейства стає управління фінансовими ресурсами у процесі поточного касового виконання державного бюджету, що призводить до необхідності здійснення нераціональних запозичень для покриття касових розривів, що виникають, і втрат від невикористання тимчасово вільних державних фінансових ресурсів. Цю функцію у різних країнах виконують різні організаційні структури (Міністерство фінансів або ж спеціально створені державні органи), наприклад: казначейство (Росія, Великобританія), відділ бюджету при Міністерстві фінансів (Швеція), адміністративно-бюджетне управління та мережа федеральних агентств (США), бюджетне управління у складі Міністерства у справах економіки, фінансів та приватизації (Франція). Одним з найчастіших порушень при виконанні бюджету є нецільове використання коштів, оскільки з одного боку, наявна їх нестача, а з іншого - необхідність проведення видатків за кодами бюджетної класифікації.



Розв'язання цієї проблеми відбувається шляхом розміщення тимчасово вільних коштів на фінансовому ринку: надлишок тимчасово вільних фінансових ресурсів можна залучати в процес продажу готівки, наприклад, в вихідні, святкові дні, нічний час. Ці фінансові ресурси можливо було б залучати для покриття касових розривів. Але відсутність законодавчого забезпечення щодо цього пункту використання тимчасово вільних фінансових ресурсів не дозволяє ефективно їх використовувати.

Застосовуючи зарубіжний досвід щодо розміщення тимчасово вільних залишків бюджетних коштів на фінансовому ринку, необхідним є врахування мінімального розміру залишку на ЄКР. За нашими розрахунками, залишок на єдиному казначейському рахунку в системі казначейства для задоволення добової потреби в видатках повинен складати не менше 8 млрд. грн. Прогноз середнього залишку на єдиному казначейському рахунку на 2013 рік становитиме 9321,96 млн. грн.

Це означає, що потреба в залишках коштів на єдиному казначейському рахунку буде задовольняти потреби в покритті видатків, та навіть перевищить на 1 млрд. грн., який можна залучати в процес покриття касових розривів.

Позитивним є використання досвіду зарубіжних країн стосовно надання певних повноважень органам казначейства. Повноваження органів казначейства України були сформовані у період їхнього створення і на сьогодні не враховують нових соціально-економічних реалій [3, с. 89]. В грудні 2012 року відбулася реорганізація митної та податкової служби, що позитивно відзначилося на деяких моментах взаємовідносин з казначейською службою. Насамперед, спростився механізм управління доходами. Рахунки залишилися відкритими на ім'я казначейської служби. Якщо до реорганізації митна та податкова служби підпорядковувалися Міністерству фінансів, то сьогодні ці служби об'єднані: на центральному рівні - в Міністерство доходів, далі по вертикалі вниз - департамент податків та зборів.

На сьогодні у роботі казначейства існує такий небажаний чинник, як плинність кадрів. Високі кваліфікаційні вимоги, високе виробниче навантаження, низький рівень мотивації до праці через відносно низький рівень заробітної плати - основні чинники, які впливають на плинність кадрів. Найбільша плинність кадрів характерна для категорії спеціалістів із високих технологій - інформаційних технологій, платіжних систем, захисту інформації, які забезпечують функціонування інформаційно-обчислювальної системи Державної казначейської служби України.

Особливо операційні відділи страждають від плинності кадрів. А це відділ, робота якого повинна бути чітко організована. Адже саме в ньому здійснюються операції з видатків.

По деяких територіальних головних управліннях цей показник плинності кадрів досягає 20 % на рік [164]. Як правило, ці працівники після роботи в системі казначейства України, набувши відповідного рівня підготовки, стають стабільним кадровим ресурсом для комерційних банків та приватного сектора [164].

Рішення цієї проблеми ми бачимо в застосуванні досвіду роботи казначейств Росії, а саме у стимулюванні роботи казначеїв. Так, до працівників казначейства Росії застосовують матеріальні(грошові та негрошові) і нематеріальні стимули, які базуються на принципах: доступність; відчутність; поступовість; мінімізація розриву між результатом праці і його оплатою працівника; поєднання моральних і матеріальних стимулів; поєднання позитивних і негативних стимулів [65].

На нашу думку, в казначейських органах повинен обов'язково працювати психолог, тобто потрібно ввести штатну одиницю, а керівники відділів, управлінь повинні проходити щонайменше раз в 2 роки медичне дослідження. Державна казначейська служба в перспективі повинна стати важливим елементом інтегрованої системи управління державними

фінансами. В роботі Держказначейства широко застосовуються інформаційні технології, які спрощують та прискорюють численні процедурні моменти в процесі казначейського виконання держбюджету.

На даний момент в системі казначейства для обслуговування бюджетів діє програмний продукт - автоматизована система «Казна», що дає можливість спостерігати за рухом грошових коштів бюджетних установ, дозволяє органам казначейства мати вичерпну інформацію про стан державних фінансів, а отже, володіти фінансовими важелями макроекономічного регулювання. Методологічні основи управління фінансовими ресурсами єдиного казначейського рахунку в Україні є запозиченими у розвинутих країнах світу, таких як Франція, США та Великобританія. Адже у цих країнах створені високоефективні системи казначейського управління бюджетними коштами єдиного казначейського рахунку. Зокрема, казначейська служба Великобританії наділена такими важливими функціями, як:

- керівництво діяльністю Департаменту внутрішніх податків та Департаменту мита та акцизів;
- розробка, складання і виконання державного бюджету;
- фінансово-економічне прогнозування;
- реалізація політики із Європейським союзом;
- підтримка та координація балансу бюджету, складання проекту фінансового та бюджетного звіту та подання його на розгляд парламенту.

Якщо провести паралелі з системою казначейства Великобританії, то, наприклад, до керівництва діяльністю Департаменту внутрішніх податків та Департаменту мита та акцизів, то, на жаль, українська система казначейства не наділена відповідними функціями. Позитивним є досвід Франції щодо фінансово-економічного прогнозування та моніторингу економічних процесів в системі казначейства, аналізу показників

доходів та видатків, вивчення динаміку залишків єдиного казначейського рахунку.

Впровадженню цього досвіду повинне сприяти рекомендації щодо вступу та співробітництва між ДКСУ та Генеральною дирекцією державних фінансів Міністерства економіки та фінансів Франції. Так, наприклад, результатом співробітництва між ДКСУ та Генеральною дирекцією державних фінансів Міністерства економіки та фінансів Франції є запозичення французького досвіду у казначейській справі та сприяння французькою стороною досягненню результатів у сфері модернізації системи управління державними фінансами, зокрема, адаптації українського законодавства з питань бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів [132,164]. Підвівши підсумки двосторонньої співпраці між Державною казначейською службою України та Генеральною Дирекцією державних фінансів Міністерства економіки та фінансів Франції у 2012 році, а також обговорення конкретних питань, пов'язаних з перспективами подальшого поглиблення співробітництва між установами, також, в рамках виконання Плану заходів співробітництва на 2012 рік французька сторона зобов'язалась опрацювати питання щодо проведення навчального семінару на тему: «Системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» для фахівців Державної казначейської служби України та головних бухгалтерів міністерств і відомств України. [132,164] Зацікавленість Даніель Лажумар у подальшій співпраці з Державною казначейською службою України щодо пошуку можливості започаткування спільних проєктів, які можуть представляти інтерес сторін, пояснюється домовленістю щодо сприяння Генеральним фінансовим інспектором Франції оперативному опрацюванню французькою стороною проєкту спільного Плану дій на 2013 рік, підготовленого українськими фахівцями в рамках Угоди про співробітництво між Державною казначейською службою України та Генеральною дирекцією державних фінансів Міністерства економіки і фінансів Франції на

2012-2014 рр., а також його підписанню на початку 2013 року керівниками відомств[132].

Генеральний фінансовий інспектор Франції на завершення зустрічі, високо оцінила особистий вклад Голови ДКСУ у діяльність Міжнародної асоціації казначейських служб. Участь Голови ДКСУ у засіданні Генеральної асамблеї Міжнародної асоціації казначейських служб (15-16 листопада ц.р., Туніс) та його виступ під час проведення дебатів на тему: «Реформування бухгалтерського обліку та управління грошовими потоками і державними запозиченнями на ринках», на її думку, сприятимуть виробленню практичних рекомендацій у вище зазначених сферах та стимулюватимуть країни-члени Асоціації до прийняття ефективних рішень щодо запобіганню впливу економічної світової кризи та укріпленню стійкості, надійності і прозорості національних фінансових систем[158]. Одним з суттєвих недоліків у забезпеченні механізму системи казначейства залишається низька пропускна здатність каналів зв'язку між територіальними управліннями та відділеннями. Цей недолік має на увазі розвиток технічних можливостей постачальників послуг зв'язку та відповідними видатками казначейства стосовно усунення цієї проблеми. Основним пріоритетом державних казначейств розвинених країн Європи є формування доходної частини державного бюджету країн за рахунок надходження коштів від платників податків, як фізичних так і юридичних осіб, та перерозподіл доходів між різними бюджетами для їх цільового використання на утримання бюджетного процесу країн. Зарубіжний досвід переконує, що перспективною є діяльність щодо фінансово-економічного прогнозування та реалізація політики із Європейським союзом. Таким чином, подальший розвиток системи казначейства України пропонується пов'язувати із удосконаленням існуючих та створенням нових механізмів у напрямі зосередження та централізації фінансових ресурсів в єдиній структурі органів Державної казначейської служби України та посиленні контрольних функцій з боку

держави за своєчасним і повним надходженням до бюджету фінансових ресурсів та їх ефективним використанням, оскільки чи не найважливішими проблемами казначейської системи на сьогодні є відсутність ефективного механізму управління фінансами, плинність кадрів, недосконалість нормативної бази. З метою удосконалення вітчизняної системи казначейства необхідно:

- здійснити чітке визначення й розмежування функції між учасниками бюджетного процесу;
- вдосконалити нормативно-правову базу функціонування казначейської системи;
- створити умови для ефективного управління залишками бюджетних коштів органами Державного казначейства;
- удосконалити функціонування АС «Казна»;
- створити казначейський банк, який би здійснював діяльність зі збору, зберігання і розподілу державних коштів.

Реалізацією даних заходів стає можливим завдяки відповідному внесенню змін у законодавство, адже система казначейства функціонує тільки в за чіткою регламентацією. Оптимальним із цієї точки зору було би прийняття Закону України «Про Державне казначейство України». Це дасть можливість закріпити специфіку роботи ДКУ, наголосити на його відмінності від інших органів виконавчої влади, яка полягає у поєднанні функцій органу виконавчої влади та системного банку, а також стане підставою для подальшого розвитку, вдосконалення його діяльності. Для встановлення дієвого контролю за всіма напрямками витрачання бюджетних коштів від витрат на утримання установ і організацій до їх витрачання на соціально важливі цілі вкрай необхідним є встановлення систематичного обміну інформацією між усіма фінансовими і контролюючими органами, які забезпечують виконання бюджету. Тобто необхідна єдина інформаційна база. Щоб вирішити цю проблему, доцільно комп'ютеризувати систему фінансового контролю в Україні з доступом до локальних і глобальних мереж

передачі інформації, що дасть змогу зекономити робочий час і не турбувати зазначені органи постійними письмовими запитами. Казначейство у перспективі повинно стати важливим елементом інтегрованої системи управління державними фінансами. Складність і багатоплановість цієї проблеми зумовлена широким спектром питань, пов'язаних із формуванням адекватного сучасним вимогам законодавства, потребою удосконалення бюджетного процесу, недостатнім теоретичним проробленням казначейських технологій тощо [51]. Реалізація «Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» [46] дасть змогу забезпечити створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. У результаті реалізації Стратегії очікується досягнення таких результатів:

- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;
- розробка та запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складення звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі;
- установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктів державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем;
- підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі;
- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

- запровадження системи управління якістю Державного казначейства України та його територіальних органах надає можливість:

- забезпечення об'єктивності при прийнятті управлінських рішень та підвищення ефективності їх виконання;
- неухильного, точного виконання структурними підрозділами та працівниками визначених законодавством функцій, процесів, операцій;
- розробки єдиних показників ефективності при здійсненні функцій, процесів та операцій;
- оптимізації організаційної структури органів Державного казначейства України та оптимального розподілу повноважень між самостійними структурними підрозділами з урахуванням чисельності та навантаження.

Подальший розвиток Державної казначейської служби пов'язаний з пошуком нових та вдосконаленням існуючого механізму системи казначейства у напрямі:

- зосередження фінансових ресурсів в єдиній структурі, адже державний бюджет організовує перерозподіл фінансових ресурсів між виробничою та невиробничою сферою;
- посилення контрольних функцій з боку держави за своєчасним і повним надходженням фінансових ресурсів і ефективністю їх використання-наслідком цього процесу є розвиток управлінських функцій, а контроль-функція управління;
- перейняття зарубіжного досвіду з адаптацією до вітчизняної практики;
- розробка механізмів використання тимчасово вільних коштів та їх подальшого залучення для покриття касових розривів;
- оптимізації та спрощення процедур казначейського обслуговування бюджетів;
- створення умов для ефективного управління залишками бюджетних коштів органами Державного казначейства;
- здійснення чіткого визначення й розмежування функції між



учасниками бюджетного процесу;  
- вдосконалення внутрішньої організації роботи структурних підрозділів територіальних органів;  
- регулювання системи мотивації праці;  
- застосування ефективної системи сплати податків, а саме: введення «Єдиного рахунку» в Україні.

Це надасть можливість уникнути помилок при перерахуванні коштів податковими агентами. Вирішення цих назрілих проблем дасть змогу посилити контроль і облік за надходженнями доходів Державного бюджету, а також покращити фінансову дисципліну. Узагальнення зарубіжного досвіду дозволяє запропонувати заходи з регламентації зарубіжного досвіду, які можуть бути застосовані в системі казначейства України при вдосконаленні її механізму, а саме:

- введення посади радника з економічних питань при міському голові;  
- переведення всіх структурних підрозділів Міністерства оборони на казначейське обслуговування;  
- введення до механізму управління фінансовими ресурсами в Державній казначейській службі України методу «одного вікна».

Введення посади радника з економічних питань при міському голові впроваджено в практику Франції. Це значно розширює методи та підходи управління фінансовими ресурсами в системі казначейства та якісно відзначається на діяльності міського голови. Проводиться комплексний аналіз економічних показників, після чого виносяться рішення щодо отримання доходів та здійснення видатків. Впровадження цих заходів позитивно вплине на управління фінансовими ресурсами та оптимізує цей процес. Переведення всіх структурних підрозділів Міністерства оборони на казначейське обслуговування з отриманням заробітної плати в системі казначейства розширить функції казначейства (як організаційної структури). Наприклад, в США в системі казначейства обслуговуються всі військової бази. Казначейство має свій ангар, гелікоптери та літаки. Введення до

механізму управління фінансовими ресурсами в Державній казначейській службі України методу «одного вікна» дозволить спростити обслуговування в системі казначейства розпорядникам бюджетних коштів. Практика функціонування системи казначейства доводить, що основні зусилля направляються на подальше удосконалення та оптимізацію казначейського обслуговування. Проте не менш актуальним було б впровадження навчання-семінарів, де б розглядались питання, що виникають при казначейському обслуговуванні. Такі навчання-семінари будуть доцільніші у вигляді 2-тижневих курсів підвищення кваліфікації. Узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду та його імплементація дозволять наблизити сучасний механізм системи казначейства до міжнародних стандартів, що сприятиме тісній співпраці з ЄС.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Альєр М. Ми очікуємо зростання української економіки// Казна України. - 2010. - №7 . - С.3 .
2. Алієва В. Аналіз казначейської системи виконання державного бюджету: переваги і недоліки // Економіст. - 2000. - № 12. - С. 51-54.
3. Амантуров Е .Формування і розвиток казначейської системи Киргизської республіки.-2010р.С.-Петербург.-дисертація.- 08.00.10.
4. Барановський О.І. Бюджетна безпека // Вісник Національного банку України. - 1998. - № 6. - С. 41-42.
5. Барановський О.І. Державний борг України в системі економічної безпеки // Вісник Національного банку України. - 1997. - № 6. - С. 42-45.
6. Баранова В.Г, Курганська Е.І. Аналіз управління фінансовими ресурсами в системі казначейства// Економіка и право.- Новый университет.-Йошкар-Ола.- №11(33).-2013.-С.33-38
7. Безкид Й.М. Теоретичні підвалини дослідження суті Державного бюджету України // Фінанси України. - 1998. - № 1. - С. 16-18.
8. Буковинський С.А. Бюджет в економіці держави // Фінанси України. - 1995. - № 1. - С. 23-27.
9. Буковинський С.А. Фінансова стабілізація як основа фінансової політики // Фінанси України. - 1997. - № 4. - С. 5.
10. Булгакова С.О. Казначейство зарубіжних країн: Навчальний посібник. - К.: КНТЕУ, 2001. - 82 с.
11. Булгакова С.О., Микитюк І.Фактори впливу на обсяг та структуру бюджетних видатків // Казна України. -2012. - № 3. - С. 6-10
12. Булгакова С.О. Історія казначейства. Казначейства зарубіжних країн. Казначейська система виконання бюджету.- 2005. -Т3.

13. Булгакова С.О.- Казначейська система виконання бюджету // Булгакова С.О.,Базанова Н.В., Єрошенко Л.В., Сушко Н.І., Чечуліна О.О., Шаповал Т.А., Шугаль Н.П.: Підручник. – К.: КНТЕУ, 2000.-249 с.
14. Бюджетний кодекс України, ЗУ від 21.06.2001р. №542-III із змінами, внесеними згідно із Законами № 4731-VI від 17.05.2012, ВВР, 2013, № 15, ст.98 № 4875-VI від 05.06.2012, ВВР, 2013, № 17, ст.154 № 5059-VI від 05.07.2012 № 5063-VI від 05.07.2012 № 5067-VI від 05.07.2012 № 5081-VI від 05.07.2012 № 5083-VI від 05.07.2012 № 5204-VI від 06.09.2012 № 5213-VI від 06.09.2012 № 5290-VI від 18.09.2012 № 5302-VI від 02.10.2012 № 5428-VI від 16.10.2012 № 5463-VI від 16.10.2012 № 5492-VI від 20.11.2012 № 5496-VI від 20.11.2012 № 5518-VI від 06.12.2012 № 163-VII від 04.04.2013
15. Бюджет України 2006 – Статистичний збірник. – Міністерство фінансів України. – [http: www. minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
16. Василик О.Д. Державні фінанси України: Навчальний посібник. –К.: вища школа, 2000.-383 с.
17. Василик О.Д. Державні фінанси України: Навчальний посібник. - К.: Вища школа, 2000. - 383 с.
18. Василик О.Д. Місцеві бюджети в системі управління економікою // Фінанси України. - 1997. - № 1-2. - С. 53-58.
19. Василик О.Д. Шляхи зміцнення фінансового становища держави // О.Д Василик., К.В. Павлюк// Фінанси України. - 1998. - № 7. - С. 5-9.
20. Воловенко Е.Проблемні питання модернізації державних фінансів// Казна України. - 2010. - №1 . - С.13-15 .
21. Галас В. Перспективи касового виконання // В Галас., Р. Неймак //Казна України. - 2001. -№ 4. - С. 5-7.
22. Гізатуліна Л.//Казна України .-2011.-№1.с.-14-17
23. Грицун Т. Уроки кризового року // Казна України. - 2009. - №3 . - С. 4-7.

24. Даневич О. Оптимізація процесу управління бюджетними коштами // Казна України. - 2001. - № 7-8. - С. 10-12.
25. Демидов О. Як підвищити ефективність і результативність державного управління// Казна України. - 2010. - № 4. - С.16-19 .
26. Демидов О. Управлінський контроль діяльності федерального казначейства // Казна України. - 2010. - №1 . - С. 10-12.
27. Дейкало Л.Є., Чубак А.Ю. - Фактори впливу на стан залишків коштів ЄКР.- Електроний ресурс: режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vddfa/2011\\_1/Deikalo.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vddfa/2011_1/Deikalo.pdf)
28. Дорош В.Ю. Структура фінансового механізму регулювання міжбюджетних відносин в Україні //Культура народів Причорномор'я.-2010.-№186.-с.55-57.
29. Дрозд І. Державне казначейство в системі фінансового контролю// Казна України. - 2009. - №2 . - С. 8-10.
30. Дьяченко Я.Я. Теоретико-методологічні основи забезпечення цільового використання бюджетних коштів // Фінанси України. - 2010. - №2 . - С.13-19.
31. Жибер Т.В. Державне казначейство України: становлення, проблеми перспективи // Фінанси України. - 2001. - № 1. - С.40-41 .
32. Зіневич О. Попередня оплата в контексті чинного бюджетного законодавства// Казна України. - 2009. - №3 . - С. 11.
33. З історії казначейського діловодства// Казна України. - 2010. - №4 . - С. 44-46
34. Іванський А.Й.Нормативне регулювання казначейської справи в Україні.-Одеса.:Фенікс, 2010.-766с.
35. Інструкція «Про відкриття аналітичних рахунків бухгалтерського обліку операцій по відкриттю бюджетів у системі Державного казначейства України», затверджена наказом ДКУ від 28.11.2000р. №119.

36. Карлін М.І. Проблеми формування дохідної бази спеціального фонду державного бюджету України та шляхи їх розв'язання// М.І. Карлін, Ю.В. Хмарук // Фінанси України. - 2010. - № 3. - С. 13-15.
37. Кириленко О.П. Міжбюджетні відносини: стан і проблеми удосконалення // Фінанси України. - 2000. - № 6. - С. 64-69.
38. Кириленко О.П. Фінансова криза в Україні: загроза чи реальність? // Фінанси України. - 1998. - № 12. - С. 102-109.
39. Кириленко О.П. Фінансова незалежність місцевого самоврядування // Фінанси України. - 2001. - № 1. - С. 34-39.
40. Корнєєв В.В. Капіталовкладення і кредит у координатах довіра- відповідальність// Фінанси України. - 2010. - № 9. - С. 13.
41. Костенко О. Актуальні питання розвитку інформаційних технологій в Держказначействі// Казна України. - 2010. - №1 . - С. 24-27.
42. Кулієв Р. Деякі аспекти сучасного стану державних фінансів Азербайджану // Казна України. -2011.- №5.-С.9-12.
43. Курко О. Як забезпечується інформаційна безпека на веб - порталі Держаного казначейства // Казна України. - 2010. - №5 . - С. 39-42.
44. Курганська Е.І. Інвестиційні процеси як економічні механізми розвитку.// Вісник Хмельницького національного університету. Науковий журнал «Економічні науки».-№5.- Частина 2 Том 3.(71) / Голов. ред. М.Є.Скиба. – Хмельницький: 2005. – С. 90— 92. (0,3 д.а.)
45. Курганська Е.І. К Модель казначейской системы исполнения государственного бюджета Украины как основа развития бюджетных экономических систем. // Вісник. – ХНУ: 2006 – .Т.2, № 4. – С.125-127. (0,47 д.а.)
46. Курганська Е.І. Ефективність руху фінансових потоків в казначейській системі виконання бюджету // Культура народів Причорномор'я // Економіческие науки. – Сімферополь. 2010. – № 186. – С. 95–96. (0,56 д.а.)

47. Курганська Е.І Концентрація бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку// Е.І. Курганська, Т.Б Кублікова// Науковий вісник Національного гірничого університету.-Тематичний випуск: Економіко-правові умови діяльності підприємств. - Державний ВНЗ «НГУ»-Дніпропетровськ 2011.- С.72-75 (0,42 д.а.)  
Особистий внесок: виявлено необхідність концентрації фінансових ресурсів на ЄКР.
48. Курганська Е.І Контроль у системі державного казначейства України// Е.І. Курганська, Т.Б Кублікова// Экономика и право. - Новый университет.-Йошкар-Ола.- 2012.-С. 53-58 (0,52 д.а.) Особистий внесок: досліджено етапи контролю та виявлено тенденцію підвищення бюджетної дисципліни.
49. Курганська Е.І Економічна сутність та роль ЄКР в системі казначейства// Е.І. Курганська, Т.Б Кублікова// Збірник наукових праць "Економічний аналіз". // Голов. ред. Шкарабан С.І. – Тернопіль: Випуск 11, ч.1 , 2012, С.148-150 (0,42 д.а.) Особистий внесок: виділено роль єдиного казначейського рахунку в системі казначейства..
50. Курганська Е.І Аналіз дослідження залишків на єдиному казначейському рахунку // Е.І.Курганська, В.Г. Баранова // Вестник Международного Славянского университета // Голов. ред. Московкін В.М. - Харків.- Слов'янський державний університет.- серія «Економічні науки», Том XV, №2, 2012.-С.125-131 (0,43 д.а.)Особистий внесок: виявлено граничний обсяг залишків коштів на ЄКР в системі казначейства.
51. Курганська Е.І. Концепція організаційної діяльності казначейства // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених і студентів „Актуальні проблеми економічного та соціального розвитку виробничої сфери”. - Донецький Національний Технічний Університет - .-Донецьк. - 2006. - С.259-265 (0,33 д.а.)

52. Курганська Е.І. Модель казначейской системы исполнения госбюджета Украины как основа развития бюджетных экономических систем. // Стан і проблеми трансформації фінансів та економіки регіонів у перехідний період. – Хмельницький: 2006 р.-С. 144-149 (0,28 д.а.).
53. Курганська Е.І. Тенденції виконання бюджету в системі державного казначейства України // Шляхи удосконалення підготовки фахівців для фінансової системи відповідно до вимог Болонського процесу. – Одеса: 2008. – С. 106-107 (0,2 д.а.)
54. Курганська Е.І. Экспериментальная модель организации работы выносного места казначея в структуре госказначейства // Актуальні проблеми економічного та соціального розвитку виробничої сфери. –Донецьк: 2008. – Том 2. – С.128-130 . (0,3 д.а.)
55. Курганська Е.І. Казначейство як учасник бюджетного процесу// Особливості функціонування підприємств України в сучасних економіко-правових умовах. –Матеріали між народ.наук.-практ.конф. 7-9 грудня 2011 Дніпропетровськ: Державний ВНЗ «НГУ», - 2011.-О-75 .- С. 123 - 125. (0,3 д.а.)
56. Курганська Е.І. Концептуальні положення функціонування казначейства// Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації./ Збірник тез доповідей ІХ Міжнародної науково- практичної конференції молодих вчених.-До 50-річчя Тернопільського національного економічного університету. - Частина 2, Тернопіль, 23-24 лютого 2012.- Вид.-полігр. центр „Економічна думка ТНЕУ”.-2012.-С. 99-101. (0,3 д.а.)
57. Курганська Е.І. Системи казначейств зарубіжних країн // Курганська Е.І. Кублікова Т.Б. // VIII Международная заочная научно-практическая конференция «Научная



- дискуссія: питання економіки і управління». - Москва. - 2012, ч.ІІ.с.54-60. (0,53 д.а.)
58. Курганська Е.І. ЄКР як показник ефективності платіжної системи виконання бюджету // Бюджетна система України: аналіз стану і основні напрямки вдосконалення бюджетних відносин в умовах макроекономічного розвитку. - ДР «0107U011415.-ОНЕУ.- Одеса.-2008-2012. - С. 139-148. (0,41 д.а.)
59. Курганська Е.І. Мониторинг расходов в системе казначейства// Курганська Е.І., Кублікова Т.Б.// Научная дискуссія: питання економіки і управління.-2013.- №11(20).-С.99-106
60. Курганская Э.И. Методические рекомендации по управлению финансовыми ресурсами государственного бюджета в казначейской системе// Труды XVI международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Проблемы развития финансовой системы в условиях глобализации» // Таврический национальный университет им. В. И. Вернадского // Экономические науки. – МОО «Центр Стабилизации».- Симферополь. - 2014.-С.60-61
61. Курганська Е.І. Аналіз сучасного стану управління фінансовими ресурсами через систему казначейства. Збірник наукових праць «Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління».- Одеса: ОНУ ім.І.І.Мечникова.- 2015.
62. Курганська Е.І. Шляхи адаптації системи казначейства до світових стандартів.- Збірник наукових праць «Науковий Вісник». ЄВРОПЕЙСЬКА ІНТЕГРАЦІЯ: ВИКЛИКИ СУЧАСНОСТІ- **Одеса:ОНЕУ**. Випуск 12.- 2015.
63. Курганська Е.І. Управління фінансовими ресурсами в системі казначейства: практика та прагматика. Збірник наукових праць «Вісник соціально-економічних досліджень». - Одеса:ОНЕУ. Випуск 3.- № 54- 2015.

64. Курганська Е.І. Методические рекомендации по управлению финансовыми ресурсами государственного бюджета в казначейской системе Труды XVI международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Проблемы развития финансовой системы в условиях глобализации» // Таврический национальный университет им. В. И. Вернадского // Экономические науки. – МОО «Центр Стабилизации».- Симферополь. - 2014.-С.60-61
65. Ласіков С. Автоматизована інформаційна система казначейства потребує змін// Казна України. - 2009. - №3 . - С. 7.
66. Лисяк Л.В. Трансакційні витрати функціонування інституту бюджетної політики// Фінанси України. - 2010. - № 2. - С. 27.
67. Луніна І.О. Проблеми й перспективи розвитку системи держаних фінансів в Україні// Фінанси України . - 2010. - №2 . - С. 3-12.
68. Марченко О. Державне казначейство України - найбільший учасник у системі електронних платежів Національного банку України // Казна України. - 2009. - № 3. - С.14-16.
69. Макаренко В.О. Побудова моделі фінансової системи України на основі системного підходу // В.О Макаренко, І.О. Прищепчук // Фінанси України. - 2010. - №5 . - С. 31-38.
70. Макуцький Р.Т Казначейське обслуговування Державного бюджету України: реалії та шляхи вдосконалення [Текст] : Автореферат / Р. Т. Макуцький. — Тернопіль : Тернопільський державний економічний ун-т, 2006. С. 3-8.
71. Межрегиональное совещание по теме: «Организация кадровой работы в системе Федерального казначейства»  
Електронний ресурс: режим доступу [do.gendocs.ru>docs/index-151179.html](http://do.gendocs.ru/docs/index-151179.html)
72. Мороз А. М. Банківські операції : Підручник. — 2-ге вид., випр. і доп. // А. М. Мороз, М. Ф. Пуховкіна та ін. // За ред.

- д-ра екон. наук, проф. А.М.Мороза. — К.: КНЕУ, 2002. — 476 с.
73. Наказ №394 Державної казначейської служби України від 29.12.2012р.
  74. Наказ ДКУ №1280 від 12.10.2011р. «Положення про управління (відділення) Державної казначейської служби України у районах, районах у містах, містах обласного, республіканського значення, МФУ.
  75. Наказ Державного казначейства України від 2 квітня 2004р.
  76. Наказ Державного казначейства України №139 від 28 листопада 2000 року №119.
  77. Наказ Державного казначейства України №119 від 28 листопада 2000 року
  78. Наказ Державного казначейства України № 343-к «Про реорганізацію територіальних органів Державного казначейства України» від 12.07.2006 р.
  79. Наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119 про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів .
  80. Наказ Державного казначейства України №89 «Про затвердження порядку виконання державного бюджету за видатками за умови функціонування внутрішньої платіжної системи» від 25.05.2004року.
  81. Наказ Державної казначейської служби України «Про затвердження порядку обслуговування державного бюджету за видатками» №1223 від 30.09.2011р.
  82. Наказ Державного казначейства N 337 ( z0013-07 ) від 20.12.2006.
  83. Наказ Державного казначейства N 501 ( z0049-11 ) від 23.12.2010 .
  84. Наказ Державного казначейства України "Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників

- бюджетних коштів в органах Державного казначейства України" №136 від 09.08.2004 р.
85. Наказ ДКУ від 26 червня 2002р.№122, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 18 липня 2002р.№595/6882 затверджений «Положення про ЄКР»
86. Наказ «Про затвердження Довідника відповідності системи звітності коду бюджетної класифікації за доходами на 2004 р.», затверджений Наказом ДКУ від 24.03.2004р. №53.
87. Наказ №309 від 02.03.2012р., зареєстрованого у Міністерстві юстиції України № 419/20732 від 20 березня 2012 Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України( Із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів )№ 668 від 01.06.2012,№ 431 від 27.03.2013 }
88. Наказ ДКУ №122. від 26 червня 2002 року.
89. Огданський М. Створення єдиної платіжної системи на основі одnobанківської моделі // Казна України. - 2000. - № 11. - С. 6-7.
90. Огданський Н. Плюсы и минусы новой системы. О концепции и технологии формирования и обработки отчетных финансовых документов // Казна України. - 2001. - № 2. - С. 3-6.
91. Огданський Н. Уверенные шаги КИБа. Концепция казначейского исполнения бюджетов всех уровней// Казна України. - 2001. - №5 . - С.1-5 .
92. Огданський Н. Место Госказначейства в системе финансового рынка // Казна України. - 2001. - №11 . - С.4-6 .
93. Огданський Н. Пути дальнейшего совершенствования единой казначейской системы// Казна України. - 2002. - № 9. - С.11-14 .
94. Огданський Н. Консолидация финансовых средств в одной структуре// Казна України. - 2003. - № 9. - С. 9-10,25.

95. Огданський М. Країні потрібна сучасна, динамічна система моніторингу виконання бюджету / М. Огданський // Казна України. - 2011. - № 2. - С. 40-43.
96. Осипчук Л. Казначейська система виконання державного бюджету.-2003. -Ірпінь. – Дисертація кандидата наук. 08.04.01.
97. Осипчук Л. Інститут казначейства як гарант фінансового забезпечення економічних реформ в Україні // Економіка. Фінанси. Право. - 2000. - № 12. - С. 15-17.
98. Охримовський О. Удосконалення організації в роботі територіальних казначейських органів/ / Казна України. - 2004. - №11 . - С. 4-6.
99. П'ятаченко Г.О. Удосконалення механізму наповнення дохідної частини бюджету // Фінанси України. - 2001. - № 5. - С. 75-81.
100. П'ятаченко Г.О. Проблеми бюджетного дефіциту у фінансовій політиці держави. - К.: «НДФІ», 2001.
101. Павлюк К.В. Фінансові ресурси держави. - К.: “НІОС”, 1998. - 176 с.
102. Пасічник Ю.В. Національна фінансова система: правові аспекти. // Науковий вісник національного університету державної податкової служби України (економіка, право) №1(48)2010-06-24. С. 174-181
103. Пасічник Ю.В. Параграф 1.5. Домінантні чинники впливу на соціальну систему. // Фінансово-економічні чинники соціальної політики // Колективна монографія за ред. доктора філософії професора, академіка АЕНУ, заслуженого економіста України Т. М. Кір'ян, доктора економічних наук, професора Ю. В. Пасічника. — К.: «Соцінформ», 2010. — С. 50-68.
104. Пасічник Ю.В. Теоретичні конструкції збалансованого бюджету. // Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць Одеського державного

- економічного університету – 2011. Випуск №2 (42) м. Одеса, 2011. – С. 82-88
105. Пасічник Ю.В. Напрями розвитку фінансової системи України. // Науковий журнал. Вісник Тернопільського національного економічного університету. Випуск 5-2/2011 Тернопіль ТНЕУ 2011. – С. 422-431
106. Пасічник Ю.В. Менеджмент фінансовими ресурсами у системі казначейства України. // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки: Випуск 33, у 3 частинах / М-во освіти і науки України, Черкаський державний технологічний університет. – Черкаси : ЧДТУ, 2013. – Частина II. – С. 5-9
107. Пастухова І. Спільна відео конференція фахівців Державного казначейства України та Федерального казначейства (казначейства Росії) // Казна України . - 2010. - №5 . - С. 42.
108. Петрашко П.Г., Чечуліна О.О. та ін. Казначейська справа // - 2004. - Т1, Т2.
109. Положення про єдиний казначейський рахунок // Наказ Державного казначейства України 26.06.2002р. №122. (у редакції наказу від 30.11.2010 №449
110. Петрашко П.Г. Прозорість бюджетного процесу та контроль за цільовим спрямуванням коштів // Казна України. - 2002. - № 1. - С. 4-9.
111. Петрашко П.Г. Казначейство не стимулює форсованого використання бюджетних коштів // Казна України. - 2004. - № 12. - С. 2-4.
112. Петрашко П.Г. // Казна України. - 2004. - № 7-8. - С. 11-12.
113. Петрашко П.Г. - Казначейська справа. У 2-х т. // П.Г.Петрашко, О.О.Чечуліна, В.Т.Александров, С.О.Булгакова, К.М.Огданський, О.І.Назарчук, Н.І.Сушко. - Т.2.-Київ: НВП "АВТ", 2004.496 с.

114. Податковий кодекс (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112) {Із змінами, внесеними згідно із Законами № 2856-VI від 23.12.2010, ВВР, 2011, № 29, ст.272 № 3205-VI від 07.04.2011, ВВР, 2011, № 41, ст.413 № 3221-VI від 07.04.2011, ВВР, 2011, № 42, ст.428 № 3292-VI від 21.04.2011, ВВР, 2011, № 44, ст.469 № 3320-VI від 12.05.2011, ВВР, 2011, № 45, ст.477 № 3387-VI від 19.05.2011, ВВР, 2011, № 47, ст.529 № 3609-VI від 07.07.2011, ВВР, 2012, № 6, ст.50 № 3610-VI від 07.07.2011, ВВР, 2012, № 7, ст.53 № 3675-VI від 08.07.2011, ВВР, 2012, № 14, ст.88 № 3741-VI від 20.09.2011, ВВР, 2012, № 19-20, ст.174 № 4014-VI від 04.11.2011, ВВР, 2012, № 24, ст.248 № 4057-VI від 17.11.2011, ВВР, 2012, № 27, ст.278} {Офіційне тлумачення до Кодексу див. в Рішенні Конституційного Суду № 18-рп/2011 від 14.12.2011 }
115. Постанова КМУ від 21.12.2005р. №1232 «Про Державне казначейство України».
116. Постанова КМУ №65 від 19 січня 2011 р. «Про затвердження Порядків розміщення 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 { Із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ N 256 ( 256-2012-п ) від 28.03.2012
117. Постанова КМУ від 15 вересня 1999 року № 1721 «Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства»Постанова КМУ від 31.01.1995р. №590 «Питання Державного казначейства».
118. Положення про єдиний казначейський рахунок «122 від 26.06.2001р.(у редакції наказу ДКУ від 30.11.2010р.№449)
119. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України,

затверджений Наказом ДКУ від 09.08.2004р. №136, зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 30.08.2004р. №1068/9667.

120. Положення про єдиний казначейський рахунок, затверджене наказом Головного управління Державного казначейства України від 21.03.1997р. №28.
121. Прокоф'єв С. Е. Казначейская система исполнения бюджета Франции. - Бюджет, 2003, № 6.
122. Прокоф'єв С. Казначейство Росії: стан і перспективи єдиного казначейського рахунку // С.Прокоф'єв, В. Саранцев // Казна України. - 2009. - №3. - С. 8-10.
123. Пуховкіна М.Ф., Мороз А.М.- Національний банк і грошово-кредитна політика. Ч.1. А.М. Мороз, М.Ф. Пуховкіна. - підр. За ред.д. е.н., проф. А.М. Мороза та к. е. н., доц. М.Ф. Пуховкіної.-С.11-12.
124. Ракитський В. Оптимізація організаційної структури органів казначейства// Казна України. - 2004. - № 7-8. - С. 11-12.
125. Ракитський В. Зрушення на основі тісної взаємодії всіх учасників бюджетного процесу// Казна України. - 2004. - №9. - С. 20-21.
126. Романів М.В. Роль Міністерства фінансів України в забезпеченні контролю за рухом фінансових ресурсів держави // Фінанси України. - 1998. - № 9. - С. 46.
127. Романчук О.Навчання персоналу як запорука ефективного функціонування системи казначейства// Казна України. - 2010. - № 1. - С.43-44 .
128. Рощина О.Організація роботи органів державного казначейства з проведення операцій щодо відкриття асигнувань// Казна України. - 2010. - №2 . - С. 26-29.
129. Самохіна М.Ефективність казначейського контролю// Казна України. - 2010. - №1 . - С. 22-23.
130. Сехінашвілі К.Реформа казначейства Грузії - мінімізація операційного ризику як важливий аспект управління



- державними фінансами // Казна України. - 2009. - № 2. - С.5-6.
131. Сізова М.В. автореферат . Удосконалення механізмів державного управління регіональними фінансовими ресурсами через казначейську систему. –Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 – механізми державного управління. – Донецький державний університет управління Міністерства освіти і науки України, Донецьк, 2007.
132. Сорочак Л. Практика використання Державним казначейством України системи відео конференцій // Казна України. - 2010. - №1 . - С.28-29.
133. Степюк В. Доходи місцевих бюджетів-2010: актуальні питання обслуговування// Казна України. - 2010. - №5 . - С.26-27.
134. Сушко Н. І. Повноваження казначейських органів в контексті реалізації положень бюджетного кодексу /Казна України. - 2012. -№ 3. - С.13-14.
135. Сушко Н.І. Модель казначейського обслуговування державного бюджету України в умовах застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Фінансова політика у системі соціально-економічного розвитку України»- К: Київ Нац. торг.- екон. ун-т, 2013 – 240 с., с. 118 -120.
136. Сушко Н.І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України // Фінанси України . – 2012. С. 84 – 100.
137. Сушко Н.І. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П.П. Андрєєв, О.О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М.Г. Тимохін, та ін. – К.: Кафедра, 2011. – 120 с.

138. Сушко Н.І. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / Кол. авторів за загальною редакцією Ярошенка Ф.О.. - К.: Зовнішня торгівля; УДУФМТ, 2010. – ISBN 978-966-8517-30-3 - 592 с.
139. Сушко Н.І. Бюджетна система України та Євросоюзу // Монографія за загальною редакцією Мазаракі А.А., К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. - 409 с.
140. Сушко Н.І. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі: У 3 ч. // Навчальний посібник за загальною редакцією М.В. Кужельного. – К.: Аграрна наука, 2009
141. Сушко Н.І. Частина 3, Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України / Н.І. Сушко, Л.В. Гізатуліна, О.П. Куценко - – К.: Аграрна наука, 2009. – 336 с.
142. Сушко Н.І. Стан та особливості фінансового контролю в процесі виконання державного бюджету за видатками // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні» / за заг. Ред.. проф.. В.Д. Базидевича. – К.: 2009. – 439 с., с. 366 – 368
143. Сушко Н.І. Ключові напрями реалізації модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі// Проблемы повышения эффективности функционирования предприятий различных форм собственности: СБ. научн. Тр. – Вып. 1. Т. II/ НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти; Рекло.: Булиев И.П. (отв. Ред..) и др. – Донецк 2008. – 296 с., с. 24-39, ББК У9(4УКР) 29.
144. Стаффорд Ентони. - Наука управління. - Management science: the business use of operations research / пер. Л. Л. Какунина. — М.: Енергія, 1971. — Т. 762. — С.112
145. Теория экономических механизмов (Нобелевская премия по экономике 2007 г. часть №1) (<http://institutiones.com/theories/259-2007-1.html/>).

146. Терещиленко Б.-Оптимізація фінансових потоків федерального казначейства.-автореферат.08.00.10.Москва.-2000
147. Фліссак і.Проблемні питання ,які виникають при здійсненні розрахунково- касового обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів// Казна України. - 2010. - № 5. - С.28-31 .
148. Харченко С. Стабілізація фінансової системи держави відбулася. // Казна України . - 2010. - № 4. - С. 2-4.
149. Чечуліна Е. Что делать бедному казначею // Бизнес. - 26.02.2001 р.№ 9/424.
150. Чечуліна О.О. Становлення і завдання Державного казначейства України// Бухгалтерський облік і аудит.- 1997. - №4.-С.15-17.
151. Чечуліна О.О. Державне казначейство: правовий статус і напрямки діяльності // Економіка. Фінанси. Право. - 2000. - № 12. - С. 18.
152. Чечуліна О.О. Напрямки реформування управління видатками // Казна України. - 2001. - № 6. - С. 9-11.
153. Чечуліна О.О. Основні напрямки подальшого удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності бюджетів // Казна України. - 2001. - № 7. -С. 13-15.
154. Чечуліна О.О. Передумови створення Державного казначейства України // Вісник КДТЕУ. - 1997. - № 3. - С. 29-44.
155. Чечуліна О.О. Перспективи удосконалення структури // Казна України. - листопад 2000 р. - С. 8-9.
156. Чечуліна О.О. Становлення та розвиток казначейства України // економіка і підприємництво: стан та перспективи: Зб. наук. праць. - К.: КДТЕУ, 1999. - С. 51-56. пуховкіна
157. Чечуліна О.О, Булгакова С.О. Платіжна система виконання Державного бюджету // Банківська справа. - 1998. - № 3. - С. 8-11.

158. Шаповал Т. Одержувачі бюджетних коштів –загальні підходи та окремі особливості казначейського обслуговування// Казна України. - 2009. - №2 . - С. 23-26.
159. Шевчук В.О., Копич Р.І. Вплив бюджету на макроекономічні показники// Фінанси України. - 2010. - № 3. - С. 35.
160. Юрій С.І., Бескид Й.Н. Бюджетна система України. - К.: НІОС, 2000. -400 с.
161. Юрій С.І., Стоян В.І., Мац М.Й. - Казначейська система // Підручник. - Тернопіль: Видавництво «Карт-бланш», 2002.300 с.,352 с,589.с.
162. Юрій С.І., Стоян В.І., Даневич О.С. Казначейська система // Підручник. - Тернопіль: Видавництво «Карт-бланш», 2006.309 с.,372 с,789.с.
163. 15 річниця // Казна України. - 2010. - № 2. - С. 7-11.
164. Електроний ресурс: режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua> Офіційний веб- портал Державної казначейської служби України.
165. Електроний ресурс: режим доступу:  
<http://www.minfin.gov.ua> Офіційний веб-портал МФУ
166. Електроний ресурс: режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/reg/control/chv/uk>
167. Електроний ресурс: режим доступу:  
<http://instituciones.com/general/259--2007-1.html>
168. Електроний ресурс: режим доступу  
<http://birzhevik.ru/tesaurus/221/12065/>
169. Електроний ресурс: режим доступу:  
<http://www.smartcat.ru/Referat/xtiegramkc/>
170. Електроний ресурс: режим доступу:  
<http://www.refine.org.ua/pageid-5298-9.html>
171. Електроний ресурс: режим доступу:  
[do.gendocs.ru>docs/index-151179.html](http://do.gendocs.ru/docs/index-151179.html)
172. Електроний ресурс: режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/reg/control/ode/uk/index>

173. Электроний ресурс: режим доступу: [http://bko.com/book\\_418\\_glava\\_98\\_13.2.\\_.html](http://bko.com/book_418_glava_98_13.2._.html)
174. Электроний ресурс: режим доступу:  
[http://www.vuzlib.org/kazn\\_syst/6-1.htm](http://www.vuzlib.org/kazn_syst/6-1.htm)
175. Электроний ресурс: режим доступу:  
[http://www.0zd.ru/programmirovanie\\_kompyutery\\_i/informacij  
na\\_avtomatizovana\\_sistema\\_v.html](http://www.0zd.ru/programmirovanie_kompyutery_i/informacij_na_avtomatizovana_sistema_v.html)
176. Электроний ресурс: режим доступу:  
[http://library.tneu.edu.ua/files/EVD/m\\_inf\\_teh\\_v\\_kazn.pdf](http://library.tneu.edu.ua/files/EVD/m_inf_teh_v_kazn.pdf)

## Додатки

### Додаток А

Додаток №10 до Закону України "Про Державний бюджет України на 2015 рік

Перелік закладів, установ, організацій та заходів освіти, культури, охорони здоров'я та фізичної культури і спорту, які передаються на фінансування/надання фінансової підтримки з місцевих бюджетів

№ з/п	Адміністративно-територіальна одиниця та заклади, установи, організації та заходи, які передаються на фінансування/надання фінансової підтримки з місцевих бюджетів
	<i>Одеська область</i>
	зклади, установи та організації освіти:
1	Державний навчальний заклад "Іллічівський професійний судноремонтний ліцей"
2	Державний навчальний заклад "Одеське вище професійне училище морського туристичного сервісу"
3	Державний навчальний заклад "Одеське професійне училище залізничного транспорту та будівництва"
4	Державний навчальний заклад "Одеський професійний ліцей будівництва та архітектури"
5	Державний навчальний заклад "Одеський професійний ліцей морського транспорту"
6	Державний навчальний заклад "Березівський професійний аграрний ліцей"
7	Ізмаїльське вище професійне училище Київської державної академії водного транспорту імені Гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного
8	Березівське вище професійне училище Одеського національного політехнічного університету
9	Державний навчальний заклад "Одеський професійний ліцей сфери послуг Південноукраїнського національного педагогічного університету імені К. Д. Ушинського"
10	Одеський професійний ліцей технологій та дизайну Південноукраїнського національного педагогічного університету імені К. Д. Ушинського
11	Відокремлений структурний підрозділ "Училище № 2 Національного університету "Одеська юридична академія"
12	Відокремлений структурний підрозділ "Училище № 3 Національного університету "Одеська юридична академія"
13	Відокремлений структурний підрозділ "Одеське вище професійне училище сфери послуг Національного університету "Одеська юридична академія"
	оплата послуг з підготовки робітничих кадрів:
1	Відокремлений структурний підрозділ "Іллічівський морський коледж Одеського національного морського університету"
	зклади, установи та організації охорони здоров'я:
1	Державний заклад "Дорожня лікарня державного підприємства "Одеська залізниця", м. Одеса
2	Державний заклад "Дорожня дитяча клінічна лікарня державного підприємства "Одеська залізниця", м. Одеса
3	Державний заклад "Відділкова лікарня станції Котовськ державного підприємства "Одеська залізниця", Одеська область

4	Державний заклад "Вузлова лікарня станції Роздільна державного підприємства "Одеська залізниця", Одеська область
5	Державний заклад "Лінійна поліклініка станції Рені державного підприємства "Одеська залізниця", Одеська область
6	Державний заклад "Амбулаторія станції Арциз державного підприємства "Одеська залізниця", Одеська область
7	Державний заклад "Лінійна амбулаторія станції Білгород-Дністровський державного підприємства "Одеська залізниця", Одеська область

## ДОДАТОК Б

### Побудова лінійної кореляційної залежності впливу на ЄКР доходів державного бюджету та державного боргу

ВЫВОД ИТОГОВ					
Регрессионная статистика					
Множественный R	0,879462652				
R-квадрат	0,677562026				
Нормированный R-квадрат	0,595436891				
Стандартная ошибка	3293,131445				
Наблюдения	10				
Дисперсионный анализ					
	df	SS	MS	F	Значимость F
Регрессия	2	117526490,8	58763245,38	5,418606845	0,037861567
Остаток	7	75913003	10844714,71		
Итого	9	193439493,8			
	Коэффициенты	Стандартная ошибка	t-статистика	P-Значение	
Y-пересечение	4104,375081	2935,468294	1,398201128	0,204757605	
Переменная X 1	0,057635188	0,020022537	2,878515819	0,023701786	
Переменная X 3	-0,034818055	0,010635293	-3,273821961	0,013602429	



## ДОДАТОК В

### Побудова лінійної кореляційної залежності впливу на ЄКР видатків державного бюджету та державного боргу

ВЫВОД ИТОГОВ					
Регрессионная статистика					
Множественный R	0,767956819				
R-квадрат	0,589757675				
Нормированный R-квадрат	0,472545583				
Стандартная ошибка	3367,005189				
Наблюдения	10				
Дисперсионный анализ					
	df	SS	MS	F	Значимость F
Регрессия	2	114082426,2	57041213,08	5,0315429	0,16422233
Остаток	7	79357067,6	11336723,94		
Итого	9	193439493,8			
	Коэффициенты	Стандартная ошибка	T-статистика	P-Значение	
Y-пересечение	18170,42393	3051,460427	1,33168625	0,2246889	
Переменная X 2	1,453694209	0,020624623	2,760879113	0,0280604	
Переменная X 3	-15,037888269	0,011950971	3,170308814	0,0157011	

## ДОДАТОК Г

Побудова лінійної кореляційної залежності впливу на ЄКР  
доходів державного бюджету та видатків державного бюджету

ВЫВОД ИТОГОВ					
<i>Регрессионная статистика</i>					
Множественный R	0,57946265 2				
R-квадрат	0,45756202 6				
Нормированный R-квадрат	0,44543689 1				
Стандартная ошибка	4293,13144 5				
Наблюдения	10				
Дисперсионный анализ					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	2	117526490, 8	58763245,3 8	5,4186068 45	0,23896 1567
Остаток	7	75913003	10844714,7 1		
Итого	9	193439493, 8			
	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	
Y-пересечение	4104,37508 1	2935,46829 4	1,39820112 8	0,2047576 05	
Переменная X 1	0,05763518 8	0,02002253 7	2,87851581 9	0,0237017 86	
Переменная X 2	0,03481805 5	0,01063529 3	3,27382196 1	0,0136024 29	

## ДОДАТОК Д

Побудова лінійної кореляційної залежності впливу на ЄКР  
доходів бюджету та видатків бюджету по Одеській області

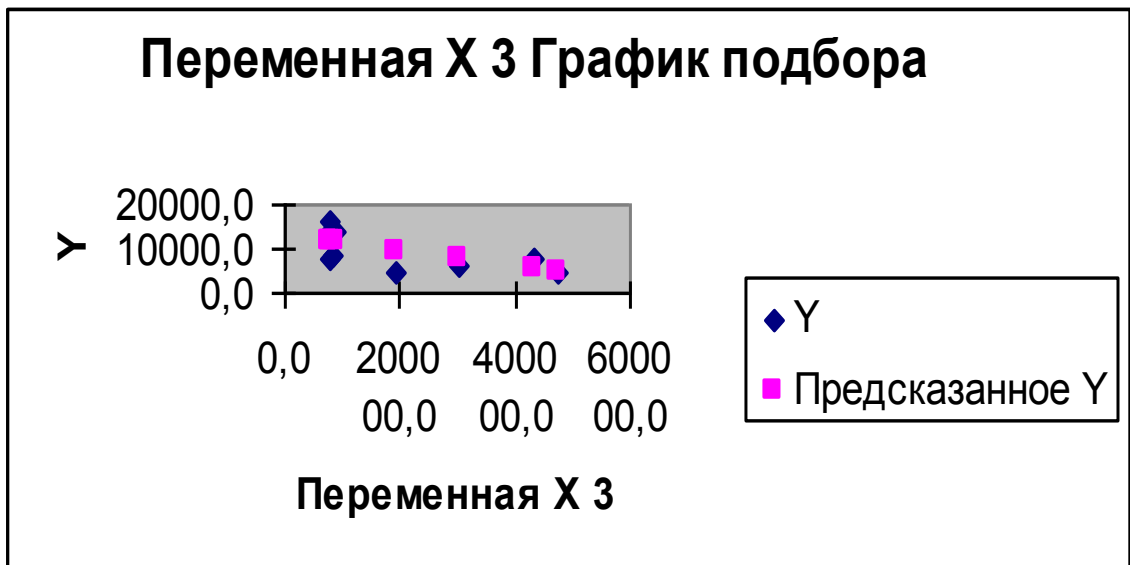
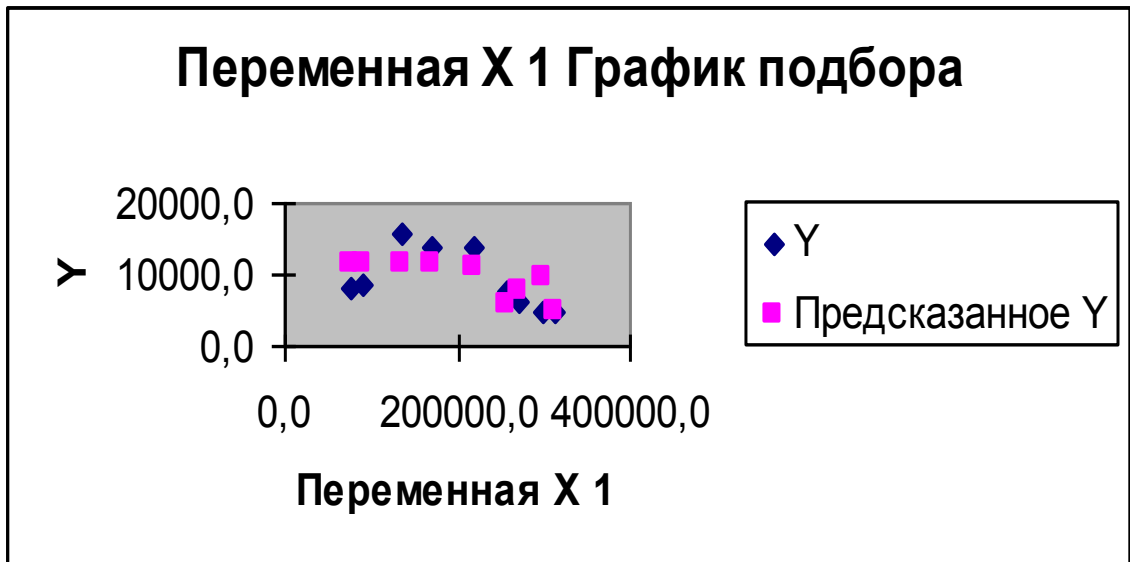
ВЫВОД ИТОГОВ					
<i>Регрессионная статистика</i>					
Множественный R	0,787450879				
R-квадрат	0,620078887				
Нормированный R-квадрат	0,240157774				
Стандартная ошибка	200,5881231				
Наблюдения	10				
Дисперсионный анализ					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	2	131339,0712	65669,53559	1,63212537	0,379921113
Остаток	7	80471,19028	40235,59514		
Итого	9	211810,2614			
	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>
Y-пересечение	217,9865692	397,9828455	0,547728556	0,638839001	- 1494,395407
Переменная X 1	0,074129637	0,065845905	1,12580481	0,37718434	- 0,209182427
Переменная X 2	-0,041202398	0,081936078	-0,50286027	0,664973309	- 0,393744888

## ДОДАТОК Є

### Побудова нелінійної кореляційної залежності впливу на ЄКР доходів бюджету та видатків бюджету по Одеській області

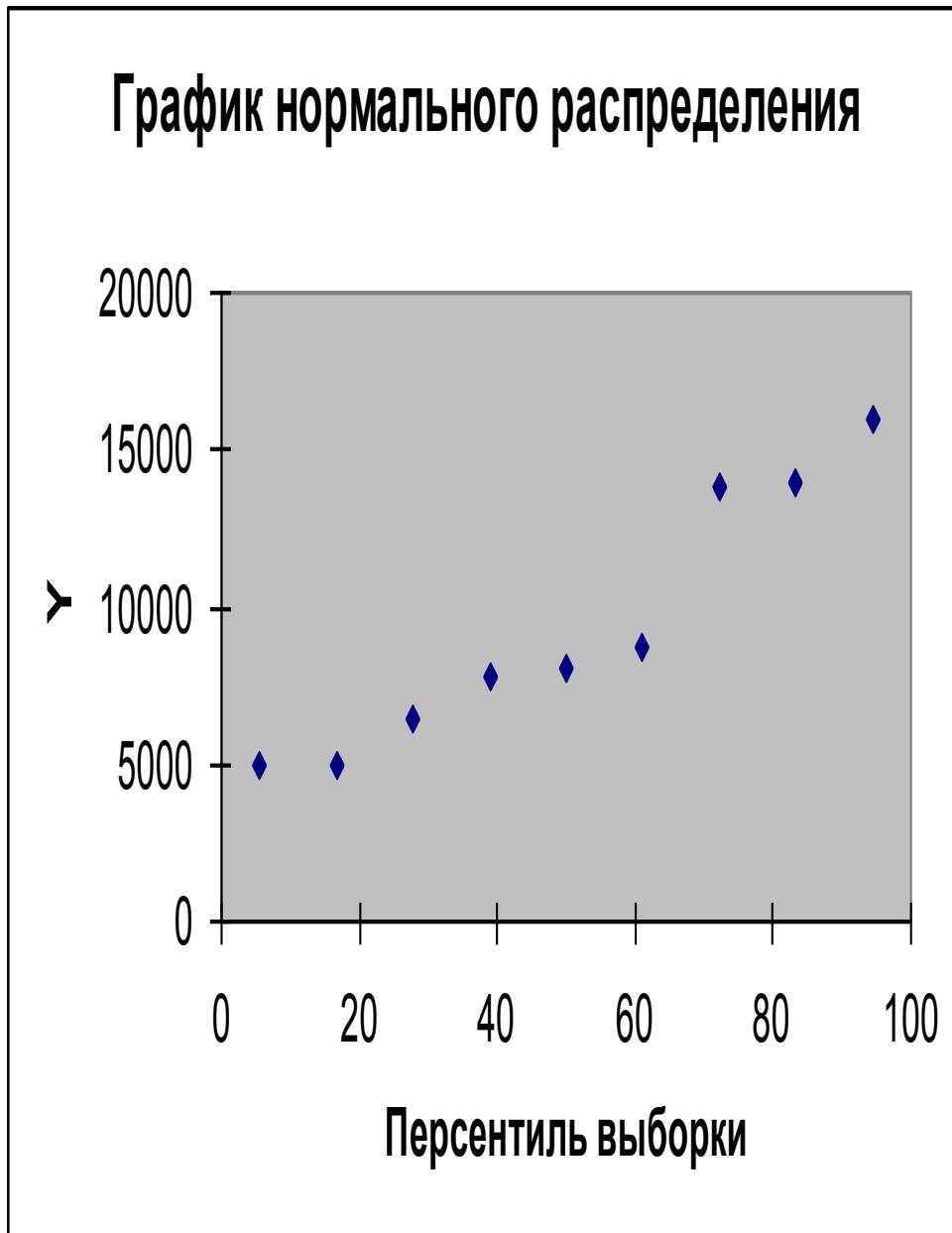
ВЫВОД ИТОГОВ					
<i>Регрессионная статистика</i>					
Множественный R	0,970734747				
R-квадрат	0,942325948				
Нормированный R-квадрат	0,711629741				
Стандартная ошибка	149,097418				
Наблюдения	10				
Дисперсионный анализ					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	4	363212,6213	90803,15533	4,08470498 3	0,35330600 4
Остаток	5	22230,04004	22230,04004		
Итого	9	385442,6614			
	<i>Коэффициент ы</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t- статистика</i>	<i>P-Значение</i>	
Y-пересечение	-986,5139302	988,9008443	0,997586296	0,50076923 4	
Переменная X 1	-0,049778529	0,479764528	0,103756168	0,93418228 1	
Переменная X 2	5,45139E-06	1,73141E-05	0,314853322	0,80581353 8	
Переменная X 3	0,311059379	0,339028192	0,917502986	0,52737250 6	
Переменная X 4	-1,57225E-05	1,06088E-05	1,482027541	0,37788399 3	

Графік підбору для лінійної кореляційної залежності впливу на ЄКР доходів державного бюджету та державного боргу



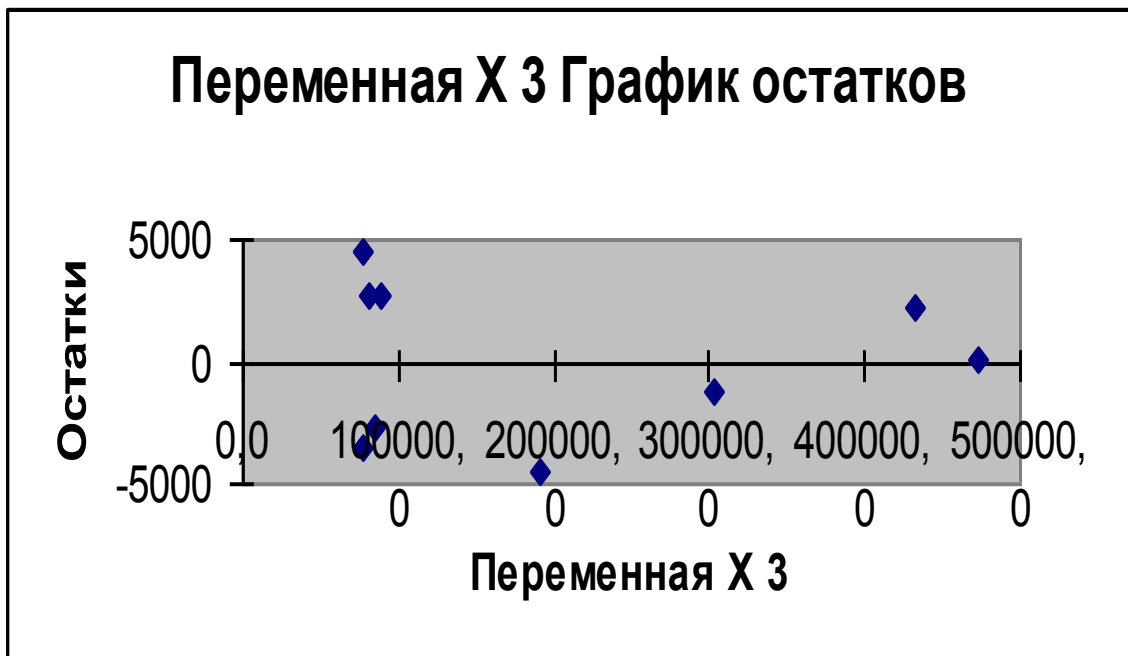
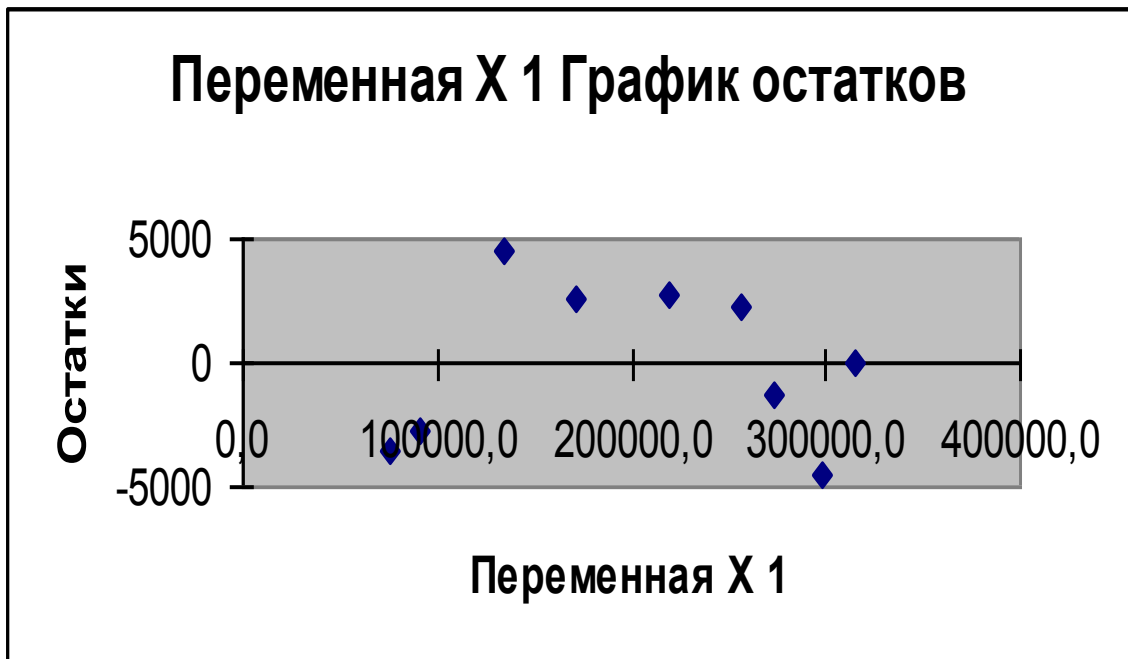
## ДОДАТОК К

Графік нормального розподілу для лінійної кореляційної залежності впливу на ЄКР доходів державного бюджету та державного боргу



## ДОДАТОК Л

Графік залишків для лінійної кореляційної залежності впливу на ЄКР доходів державного бюджету та державного боргу



## ДОДАТОК М

### Побудова нелінійної кореляційної залежності впливу на ЄКР доходів державного бюджету та державного боргу

ВЫВОД ИТОГОВ						
<i>Регрессионная статистика</i>						
Множественный R	0,935856724					
R-квадрат	0,875827809					
Нормированный R-квадрат	0,710264887					
Стандартная ошибка	2703,787386					
Наблюдения	10					
Дисперсионный анализ						
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>	
Регрессия	4	154689456,8	38672364,2	5,289999707	0,101239827	
Остаток	5	21931398,68	7310466,227			
Итого	9	176620855,5				
	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>
Y-пересечение	-12369,58847	6611,987237	-1,870782266	0,158130938	-33411,88282	8672,705883
Переменная X 1	-0,449662778	0,600453774	-0,7488716	0,508303086	-2,360574673	1,461249116
Переменная X 2	1,25524E-06	1,13133E-06	1,109531438	0,34814304	-2,34514E-06	4,85562E-06
Переменная X 3	0,663321847	0,582850083	1,138065974	0,337754405	-1,191567245	2,51821094
Переменная X 4	-1,64362E-06	1,0434E-06	-1,575252448	0,213277213	-4,96417E-06	1,67694E-06



## ДОДАТОК Н

Інформація для розрахунку граничної чисельності відокремлених структурних підрозділів Головних управлінь Державного казначейства України станом на 01.07.2011					
ГУДКУ у:	УДК	Кількість клієнтів, які обслуговуються в органах ДКУ	Кількість рахунків, відкритих в органах ДКУ (видаткові)	Середня кількість платежів за операційний день (видаткові)	Кількість оброблених платіжних документів (доходні, видаткові)
1	2	3	4	5	6
Одеській області	УДКСУ у м.Теплодар	36	417	54	24560
Одеській області	УДКСУ у Фрунзівському р-ні	44	1764	111	45939
Одеській області	УДКСУ у м. Южне	40	460	108	62402
Одеській області	УДКСУ у Савранському р-ні	47	1671	147	56116
Одеській області	УДКСУ у Любашівському р-ні	47	2342	159	74342
Одеській області	УДКСУ у Ананівському р-ні	62	2264	185	66446
Одеській області	УДКСУ у Березівському р-ні	58	2820	226	92880
Одеській області	УДКСУ у Кодимському р-ні	55	2585	187	74311
Одеській області	УДКСУ у Великомихайлівському р-ні	51	3291	162	65043
Одеській області	УДКСУ у Красноокнянському р-ні	43	2240	160	57824
Одеській області	УДКСУ у Татарбунарському р-ні	58	2846	270	99435
Одеській області	УДКСУ у Кілійському р-ні	62	2445	291	110966
Одеській області	УДКСУ у Ренійському р-ні	54	1520	137	69316
Одеській області	УДКСУ у Миколаївському р-ні	44	1818	141	48502
Одеській області	УДКСУ у Ширяївському р-ні	55	2558	141	65883
Одеській області	УДКСУ у Арцизькому р-ні	60	2635	195	91693
Одеській області	УДКСУ у Балтському р-ні	75	3392	298	110936

## Продовження ДОДАТОК Н

Одеській області	УДКСУ у Овідіопольському р-ні	79	3211	275	192621
Одеській області	УДКСУ у Іванівському р-ні	41	1863	145	68234
Одеській області	УДКСУ у м.Іллічівськ	49	585	177	145346
Одеській області	УДКСУу Саратовському р-ні	85	3372	235	83391
Одеській області	УДКСУ у Тарутинському р-ні	74	3717	233	88356
Одеській області	УДКСУ у Біляївському р-ні	78	3945	290	188377
Одеській області	УДКСУ у Болградському р-ні	72	2867	247	123969
Одеській області	УДКСУ у Комінтернівському р-ні	77	3361	269	149001
Одеській області	УДКСУ у Роздільнянському р-ні	65	3132	179	105545
Одеській області	УДКСУ у Котовському р-ні	84	2818	295	139591
Одеській області	УДКСУ у Ізмаїльському р-ні	144	3526	585	258852
Одеській області	УДКСУ у Б.Дністровському р-ні	129	4941	592	270294
Одеській області	УДКСУ у м.Одеса	315	2105	858	1525416
Одеській області	ГУДКСУ в Одеській області	457	2469	1253	732948
Усього ГУДКСУ в Одеській області		2640	78980	8605	5288535

## ДОДАТОК II

ВЫВОД ИТОГОВ						
<i>Регрессионная статистика</i>						
Множественный R	0,901476					
R-квадрат	0,812659					
Нормированный R-квадрат	0,742406					
Стандартная ошибка	156566					
Наблюдения	12					
<i>Дисперсионный анализ</i>						
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>	
Регрессия	3	8,51E+11	2,84E+11	11,5676112	0,002794516	
Остаток	8	1,96E+11	2,45E+10			
Итого	11	1,05E+12				
	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>
Y-пересечение	81426,8	154355,2	-0,52753	0,61213925	-437370,5648	274516,884
Переменная X 1	4,80794	3,904195	-1,23148	0,2531136	-13,81102794	4,19514982
Переменная X 2	-6,20182	3,375301	1,837412	0,10345503	-1,581637897	13,98527768
Переменная X 3	-8,82658	12,55458	-0,70306	0,50196383	-37,77748914	20,12432485

# ДОДАТОК Р

*Дані щодо обсягів позик на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів за рахунок коштів СКР (млн.грн)*

Назва зведеного бюджету	Надано позик	Кількість наданих позик						Всього	Погашено позик	Заборгованість
		в тому числі бюджети:								
		Обласні	Міські	Районні	Селищний / сільський					
01 АР Крим	169,0		20	32		30	82	141,8	27,1	
02 Вінницька	735,1		68	107		247	422	735,1		
03 Волинська	222,0		36	39		293	368	222,0		
04 Дніпропетровська	902,2		118	395		798	1 311	902,2		
05 Донецька	1 596,7		279	231		559	1 069	1 596,7		
06 Житомирська	631,8		81	151		204	436	631,8		
07 Закарпатська	196,7		50	30		286	366	196,7		
08 Запорізька	1 071,7		151	390		475	1 016	1 071,7		
09 Івано-Франківська	1 690,2		145	293		412	850	1 690,2		
10 Київська	1 342,7		188	536		798	1 522	1 342,7		
11 Кіровоградська	669,4		99	225		96	420	669,4		
12 Луганська	1 707,3		296	194		588	1 078	1 689,9	17,4	
13 Львівська	945,9		208	134		53	395	945,9		
14 Миколаївська	194,7		35	111		102	248	194,7		
15 Одеська	447,1		52	135		92	279	447,1		
16 Полтавська	766,4		60	351		191	602	766,4		
17 Рівненська	465,8	2	61	102		392	557	465,8		
18 Сумська	689,0		135	273		133	541	689,0		
19 Тернопільська	1 001,9	2	106	310		1848	2 266	1 001,9		
20 Харківська	1 559,4		202	612		459	1 273	1 559,4		
21 Херсонська	381,1		52	161		516	729	381,1		
22 Хмельницька	833,0		139	320		528	987	833,0		
23 Черкаська	858,6		155	133		54	342	858,6		
24 Чернівецька	153,7		22	47		67	136	153,7		
25 Чернігівська	1 528,7		208	1080		1333	2 621	1 528,7		
26 м. Київ	7 353,6		91				91	7 353,6		
27 м. Севастополь										
<b>ВСЬОГО</b>	<b>28113,8</b>	<b>4</b>	<b>2713</b>	<b>6196</b>	<b>9971</b>	<b>28069,3</b>	<b>20007</b>	<b>28069,3</b>	<b>44,5</b>	

## ДОДАТОК С

Дані щодо обсягів позик на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів Одеської області за рахунок коштів Єдиного казначейського рахунку у 2014 році(млн.грн)

№	Назва району Одеської області	Кількість позичок	Надано позики	Погашено позики
1	АНАНЬІВСЬКИЙ РАЙОН	4	5,9	5,9
2	АРЦИЗЬКИЙ РАЙОН	4	10,4	10,4
3	БАЛТСЬКИЙ РАЙОН	5	12,1	12,1
4	БІЛГОРОД-ДНІСТРОВСЬКИЙ РАЙОН	27	105,9	105,9
5	БІЛЯВСЬКИЙ РАЙОН	15	7,4	7,4
6	БЕРЕЗІВСЬКИЙ РАЙОН	55	42,8	42,8
7	БОЛГРАДСЬКИЙ РАЙОН	27	22,7	22,7
8	ВЕЛИКОМИХАЙЛІВСЬКИЙ РАЙОН	3	5,7	5,7
9	ІВАНІВСЬКИЙ РАЙОН	9	12,1	12,1
10	ІЗМАЇЛЬСЬКИЙ РАЙОН	18	68,9	68,9
11	КІЛІЙСЬКИЙ РАЙОН	9	19,8	19,8
12	КОДИМСЬКИЙ РАЙОН	4	7,5	7,5
13	КОМІНТЕРНІВСЬКИЙ РАЙОН	5	1,9	1,9
14	КОТОВСЬКИЙ РАЙОН	7	18,5	18,5
15	КРАСНООКНЯНСЬКИЙ РАЙОН	5	5,1	5,1
16	ЛЮБАШІВСЬКИЙ РАЙОН	3	7,6	7,6
17	МИКОЛАЇВСЬКИЙ РАЙОН	6	5,1	5,1
18	ОВІДІОПОЛЬСЬКИЙ РАЙОН	6	6,2	6,2
19	РОЗДІЛЬНЯНСЬКИЙ РАЙОН	25	23,9	23,9
20	РЕНІЙСЬКИЙ РАЙОН	5	6,7	6,7

21	САВРАНСЬКИЙ РАЙОН	5	5,0	5,0
22	САРАТСЬКИЙ РАЙОН	4	13,4	13,4
23	ТАРУТИНСЬКИЙ РАЙОН	9	16,6	16,6
24	ТАТАРБУНАРСЬКИЙ РАЙОН	10	7,0	7,0
25	ФРУНЗІВСЬКИЙ РАЙОН	9	8,7	8,7
	Разом по ОДЕСЬКІЙ ОБЛ.	279	447,1	447,1

# ДОДАТОК Т

Дані щодо видатків загального та спеціального фондів ДБ по Одеській області у 2010-2014 роках (млн.грн.)

	2010 рік			2011 рік			2012 рік			2013 рік			2014 рік		
	Заплановано на рік	Надходження коштів (відкри то асигнувань)	Касові видатки	Заплановано на рік	Надходження коштів (відкри то асигнувань)	Касові видатки	Заплановано на рік	Надходження коштів (відкри то асигнувань)	Касові видатки	Заплановано на рік	Надходження коштів (відкри то асигнувань)	Касові видатки	Заплановано на рік	Надходження коштів (відкри то асигнувань)	Касові видатки
Загальний фонд, у т.ч.	8079,0	8042,8	7978,1	9593,4	9565,5	9169,2	11340,8	11283,1	11095,9	11580,9	11488,0	11093,0	12655,3	12588,5	12509,5
фонд 01	4403,7	4385,3	4378,1	5027,4	5003,9	4610,9	5416,6	5397,7	5266,7	5769,9	5730,9	5405,0	6300,6	6287,4	6226,9
трансферти МБ	3675,3	3657,5	3600,0	4566,0	4561,6	4558,3	5924,2	5885,4	5829,2	5811,0	5757,1	5688,0	6354,7	6301,1	6282,6
Спеціальний фонд, у т.ч.	2527,8	2203,8	1902,2	2204,3	2152,9	1773,1	2073,5	2148,0	1717,5	2751,9	2236,1	1607,3	2570,2	2720,0	1978,8
інші надходження, у т.ч.	1233,0	895,6	877,6	572,8	487,8	449,2	590,4	543,6	479,4	969,3	439,1	343,5	976,5	922,2	814,2
фонд 07	700,5	628,8	610,9	341,7	306,1	267,5	393,0	364,9	300,7	418,3	339,0	243,4	344,4	318,4	252,1
трансферти МБ	532,5	266,8	266,7	231,1	181,7	181,7	197,4	178,7	178,7	551,0	100,1	100,1	632,1	603,8	562,1
власні надходження, у т.ч.	1294,8	1308,2	1024,6	1631,5	1665,1	1323,9	1483,1	1604,4	1238,1	1782,6	1797,0	1263,8	1593,7	1797,8	1164,6
плата за послуги (фонд 02)	1134,8	1213,7	953,2	1322,1	1427,8	1093,3	1347,5	1472,6	1112,0	1376,4	1539,1	1014,5	1451,9	1641,0	1041,0
інші джерела (фонд 03)	160,0	94,5	71,4	309,4	237,3	230,6	135,6	131,8	126,1	406,2	257,9	249,3	141,8	156,8	123,6
Разом	10606,8	10246,6	9880,3	11797,7	11718,4	10942,3	13414,3	13431,1	12813,4	14332,8	13724,1	12700,3	15225,5	15308,5	14488,3

## ДОДАТОК Ф

Дані щодо асигнувань з Державного бюджету на проведення деяких цільових програм по Одеській області у

2014 році (тис.грн.)

Цільове призначення	Затверджено асигнувань на 2014 рік	Виділено асигнувань	% виконання	Використано	Залишок	Кредиторська заборгованість
Розвиток мережі і утримання автомобільних доріг	226 472,2	226 486,4	100,0%	178 745,7	45 719,1	0,0
Соціальний захист та соціальне забезпечення	64 797,3	64 797,3	100,0%	64 651,1	146,2	0,0
Державна підтримка агропромислового комплексу	20 075,0	20 075,0	100,0%	19 118,0	957,0	452,6
Забезпечення житлом	9 160,8	9 160,8	100,0%	8 208,3	952,4	0,0
Резервний фонд Державного бюджету	579 782,1	573 060,4	98,8%	563 354,1	9 706,2	230,9
Державні капітальні видатки	4 700,0	4 700,0	100,0%	0,0	4 700,0	0,0
<b>РАЗОМ</b>	<b>904 987,4</b>	<b>898 279,9</b>	<b>99,26%</b>	<b>834 077,3</b>	<b>62 180,9</b>	<b>683,5</b>



## ДОДАТОК X

Дані асигнувань з Державного бюджету на проведення деяких цільових програм по Одеській області у 2013р, тис. грн.)

Цільове призначення	Затверджено асигнувань на 2013 рік	Виділено асигнувань	% виконання	Використано	Залишок	Кредиторська заборгованість
Розвиток мережі і утримання автомобільних доріг	467 454,4	251 663,6	38,3%	233 102,8	18 560,8	0,0
Здійснення природоохоронних заходів	254,2	254,2	100,0%	0,0	254,2	254,2
Капітальні вкладення	15 901,0	8 634,3	54,3%	7 734,3	900,0	900,0
Державна підтримка агропромислового комплексу	80 542,0	80 542,0	100,0%	24 609,7	55 932,3	15 517,9
Соціальний захист та соціальне забезпечення	70 307,3	70 307,3	100,0%	70 170,0	137,3	1 184,6
Забезпечення житлом	24 402,2	22 127,3	90,7%	6 485,6	15 641,8	8 817,9
Державні капітальні видатки	312 685,4	312 685,4	100,0%	4 395,9	308 289,5	2 480,3
Державний фонд регіонального розвитку	36 178,8	22 359,5	61,8%	8 646,0	13 713,5	8 936,6
Резервний фонд Державного бюджету	149 743,2	149 743,2	100,0%	67 001,0	82 742,2	2 133,3
<b>РАЗОМ</b>	<b>1 157 468,6</b>	<b>918 316,8</b>	<b>79,3%</b>	<b>422 145,3</b>	<b>496 171,5</b>	<b>40 224,8</b>

**ДОДАТОК Ч**  
Таблиця 1

Середньорічні показники ЄКР ДКСУ та їх граничний обсяг, млрд.грн.(без грудня 2015р.)

Показник	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Граничний обсяг
січень	452	2 205	4 950	17 015	9 084	4 378	7 715	1 055	2 724	2 062	458	1 739	3 008	26117
лютий	1 811	4 005	6 750	19 480	11 220	10 015	7 946	1 835	6 036	4 255	4 047	4 721	8 792	56 845
березень	1 637	5 433	6 957	19 357	13 834	14 141	5 988	1 334	7 755	4 703	2 773	3 590	14 615	90913
квітень	903	5 652	6 866	16 323	14 865	15 571	5 453	5 412	6 158	5 726	3 579	4 209	26 674	102117
травень	740	4 749	5 342	15 053	14 539	12 361	3 363	6 312	9 441	5 640	3 766	3 811	23 560	117391
червень	1 180	5 573	7 685	16 415	16 557	18 085	4 966	5 478	17 182	7 878	4 108	8 053	27 746	108677
липень	594	9 651	5 549	13 767	13 680	14 376	4 134	7 352	7 797	5 632	3 754	3 729	25 446	140906
серпень	341	13 194	7 797	13 338	15 508	14 212	2 583	8 713	8 180	3 644	3 925	6 570	33 271	115461
вересень	752	15 242	10 270	16 121	17 121	19 165	6 576	13 806	11 053	6 608	3 990	13 412	45 853	131276
жовтень	2 508	12 883	8 267	15 091	13 217	15 857	3 544	8 751	6 307	2 311	4 073	10 055	47 128	179969
листопад	3 092	9 603	7 148	13 840	13 340	11 430	3 311	5 749	5 332	1 762	410	8 476	43 624	149992
грудень	4 475	8 703	27 350	15 149	15 229	16 995	3 291	10 926	6 217	8 834	1 197	6 767		127117
Серічні показники	18485	96 893	104 931	190 949	168 194	166 586	58 870	76 723	94 182	59 055	36080	75 132	299 717	<b>11215</b>

# ДОДАТОК Ч

## Таблиця 2

Середньорічні показники ЄКР ГУ ДКСУ в Одеській області та їх граничний обсяг, млн.грн.(без грудня 2015р.)

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Граничний обсяг
січень	118,6	257,3	396,5	504,7	384,2	33,5	33,3	25,6	7,2	4,4	0,7	160,55
лютий	195,8	465,3	455,3	779,5	467,0	41,3	81,8	8,3	3,3	9,4	10,5	228,9
березень	178,2	459,4	487,4	870,3	406,0	118,7	73,7	25,3	7,4	43,2	15,8	244
квітень	310,4	393,2	524,2	1 569,1	530,3	15,1	103,5	75,8	4,8	8,9	10,6	322,5
травень	330,1	488,2	601,8	787,5	226,4	6,7	173,7	101,0	12,2	45,3	0,9	252,2
червень	403,0	483,0	619,0	882,5	347,9	3,8	150,0	136,6	9,1	12,1	0,5	277,05
липень	409,9	467,6	647,6	757,4	317,3	146,7	126,7	136,7	15,3	3,7	2,0	275,5
серпень	448,7	438,9	704,6	810,1	291,6	90,4	219,1	56,0	25,6	3,0	5,5	281,25
вересень	499,7	494,6	819,9	1 047,4	457,6	154,6	205,6	81,2	8,0	193,6	1,9	360,38
жовтень	388,9	556,2	876,6	1 104,2	587,9	145,2	260,3	46,2	30,3	5,4	1,9	363,92
листопад	289,2	457,8	938,9	952,0	641,2	232,3	166,7	62,6	35,8	0,6	8,6	344,15
грудень	435,6	464,4	882,1	849,7	527,1	231,5	130,4	25,0	41,5	5,3		326,6
Середні показники	334,02	452,2	662,83	909,54	432	101,65	143,7	65,03	16,71	27,91	4,91	<b>290</b>