

63. 9/432р/26
6-98

Л.В. Панкевич, М.А. Зварич, П.Я. Могиляк, Б.І. Хомічак

БЮДЖЕТНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

*Навчальний
посібник*



Л.В. Панкевич, М.А. Зварич, П.Я. Могиляк, Б.І. Хомічак

БЮДЖЕТНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Навчальний посібник

НБ ПНУС



719956



Київ

"Знання"

2006

УДК [336.14:658](075.8)
ББК 65.9(4УКР)261.3я73
Б98

Рекомендовано до друку редакційно-видавничою комісією науково-методичної ради Національного університету "Львівська політехніка" (протокол № 6/2006 від 16 червня 2006 р.)

Рецензенти:

М. Д. Лесечко — доктор економічних наук, професор ЛРІДУ Національної академії державного управління при Президентові України;

Б. М. Мізюк — доктор економічних наук, професор Львівської комерційної академії;

І. В. Алексєєв — доктор економічних наук, професор Національного університету "Львівська політехніка"

Бюджетний менеджмент: Навч. посіб. / Л. В. Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могилляк, Б. І. Хомічак. — К.: Знання, 2006. — 293 с.

ISBN 966-346-202-7

У навчальному посібнику розкрито поняття бюджетного менеджменту, зміст і структуру бюджетного процесу, суть бюджетного календаря тощо, наведено бюджетну класифікацію, а також вміщено словник основних термінів до курсу "Бюджетний менеджмент", який допоможе студентам глибше зрозуміти викладений матеріал, оволодіти ґрунтовними знаннями про бюджетну систему та функціонування бюджетного процесу.

Призначено для студентів вищих навчальних закладів, практиків, працівників і керівників бюджетної сфери.

УДК [336.14:658](075.8)
ББК 65.9(4УКР)261.3я73

© Л. В. Панкевич, М. А. Зварич,
П. Я. Могилляк, Б. І. Хомічак, 2006
ISBN 966-346-202-7 © Видавництво "Знання", 2006

ЗМІСТ

| | |
|--|-----------|
| Вступ | 9 |
| Розділ 1. Поняття бюджетного менеджменту та його складові | 12 |
| 1.1. Сутність бюджетного менеджменту | 12 |
| 1.2. Система управління бюджетом | 17 |
| 1.3. Складові бюджетного менеджменту | 18 |
| <i>Запитання для самоконтролю</i> | <i>20</i> |
| Розділ 2. Бюджетний процес та його учасники | 21 |
| 2.1. Зміст і структура бюджетного процесу ... | 21 |
| 2.2. Поняття та суть бюджетного календаря ... | 23 |
| 2.3. Учасники бюджетного процесу та їх повноваження | 24 |
| <i>Запитання для самоконтролю</i> | <i>53</i> |
| Розділ 3. Бюджетне планування | 54 |
| 3.1. Сутність бюджетного планування | 54 |
| 3.2. Організація бюджетного планування | 56 |
| <i>Запитання для самоконтролю</i> | <i>66</i> |
| Розділ 4. Виконання бюджету | 67 |
| 4.1. Поняття та принципи виконання бюджету | 67 |
| 4.1.1. Розпис доходів і видатків | 68 |
| 4.1.2. Бюджетна класифікація | 69 |
| 4.1.3. Джерела формування та напрямки використання ресурсів | 71 |

| | |
|---|----|
| 4.1.4. Системи касового виконання бюджету | 72 |
| 4.2. Виконання бюджетів за доходами в Україні | 79 |
| 4.2.1. Бюджетна класифікація за доходами | 79 |
| 4.2.2. Порядок виконання бюджетів за доходами | 80 |
| 4.2.3. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за доходами | 85 |
| 4.2.3.1. Проведення операцій із зарахування пла- тежів | 85 |
| 4.2.3.2. Операції за надходженнями до загального фонду державного бюджету | 86 |
| 4.2.3.3. Відшкодування податку на додану вартість і повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів | 88 |
| 4.2.3.4. Операції з коштами, що надходять від по- вернення бюджетних позичок і кредитів до загального фонду державного бюд- жету | 90 |
| 4.2.3.5. Операції за надходженнями до спеці- ального фонду державного бюджету | 91 |
| 4.2.3.6. Операції з коштами, які розподіляють- ся між загальним і спеціальним фондами державного бюджету | 93 |
| 4.2.3.7. Операції з надходженнями до бюджету, які розподіляються між державним і міс- цевими бюджетами | 94 |
| 4.2.3.8. Операції з коштами, тимчасово віднесе- ними до доходів державного бюджету, що підлягають розподілу | 95 |
| 4.2.3.9. Операції з іншими надходженнями, тимчасово віднесеними до доходів дер- жавного бюджету | 96 |

| | | |
|-----------|---|-----|
| 4.2.3.10. | Операції з власними надходженнями бюджетних установ та організацій | 97 |
| 4.2.3.11. | Операції з касово виконання державного бюджету за доходами у Державному казначействі України (центральний рівень) | 99 |
| 4.2.4. | Казначейське обслуговування місцевих бюджетів за доходами | 100 |
| 4.2.4.1. | Операції з надходженнями до загального фонду місцевих бюджетів | 105 |
| 4.2.4.2. | Операції з надходженнями до спеціального фонду місцевих бюджетів | 107 |
| 4.2.4.3. | Операції з коштами, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів | 108 |
| 4.2.4.4. | Операції з коштами, які розподіляються між рівнями місцевих бюджетів | 109 |
| 4.2.4.5. | Операції з коштами, тимчасово віднесеними на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу | 110 |
| 4.2.5. | Взаємодія Державного казначейства, Державної податкової адміністрації та інших органів адміністрування податків і зборів у процесі обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами | 110 |
| 4.2.6. | Податковий менеджмент | 114 |
| 4.3. | Виконання бюджетів за видатками в Україні | 115 |
| 4.3.1. | Бюджетна класифікація видатків | 115 |
| 4.3.2. | Поняття бюджетного фінансування та його організація | 118 |
| 4.3.3. | Методи і види фінансування з Державного бюджету | 120 |

| | |
|---|------------|
| 4.3.4. Суть казначейського обслуговування бюджетів за видатками | 121 |
| 4.3.5. Функції та організація роботи Міністерства фінансів і органів Державного казначейства в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за видатками | 127 |
| 4.3.6. Казначейське обслуговування місцевих бюджетів за видатками | 134 |
| 4.4. Регулювання міжбюджетних потоків ... | 142 |
| 4.4.1. Бюджетні потоки та їх види | 142 |
| 4.4.2. Міжбюджетні трансферти | 143 |
| 4.4.3. Надання позичок місцевим бюджетам за рахунок ЄКР | 149 |
| 4.4.4. Операції за взаємними розрахунками ... | 154 |
| 4.4.5. Проведення грошових взаєморозрахунків за окремими рішеннями | 157 |
| 4.5. Управління фінансовими ресурсами в системі органів Державного казначейства | 159 |
| 4.5.1. Оперативне управління ресурсами | 159 |
| 4.5.2. Платіжна система як інструмент руху коштів, що перебувають у системі обліку єдиного казначейського рахунку | 167 |
| 4.5.3. Єдиний казначейський рахунок | 170 |
| <i>Запитання для самоконтролю</i> | 175 |
| Розділ 5. Облік виконання бюджету | 177 |
| 5.1. Поняття обліку, його види та завдання ... | 177 |
| 5.1.1. Поняття обліку, його види, облікові вимірники | 177 |

| | |
|--|------------|
| 5.1.2. Сутність, завдання та функції бюджетного обліку | 180 |
| 5.1.3. Політика, предмет, значення і метод бюджетного обліку | 186 |
| 5.1.4. Державне регулювання бюджетного обліку | 189 |
| 5.2. Загальні правила ведення бюджетного обліку | 190 |
| 5.2.1. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку | 190 |
| 5.2.2. Аспекти обмеження ризику при проведенні операцій з виконання бюджетів | 192 |
| 5.2.3. Первинні облікові документи | 193 |
| 5.2.4. Характеристика плану рахунків | 198 |
| 5.2.5. Порядок відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів | 215 |
| 5.2.6. Облікові реєстри синтетичного та аналітичного обліку | 234 |
| <i>Запитання для самоконтролю</i> | <i>237</i> |
| Розділ 6. Звітність про виконання бюджету | 238 |
| 6.1. Види звітності. Фінансова, статистична та управлінська звітність | 238 |
| 6.2. Контроль у системі бюджетного обліку ... | 244 |
| <i>Запитання для самоконтролю</i> | <i>249</i> |
| Розділ 7. Контроль за виконанням бюджету | 250 |
| 7.1. Суть і значення бюджетного контролю у фінансовій системі України | 250 |
| 7.2. Система фінансового контролю | 252 |

| | |
|--|------------|
| 7.3. Основні засади діяльності суб'єктів фінансового контролю | 255 |
| 7.4. Державний фінансовий контроль в Україні | 264 |
| 7.5. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення | 276 |
| <i>Запитання для самоконтролю</i> | <i>285</i> |

| | |
|--|------------|
| Список використаної та рекомендованої літератури | 286 |
| Словник основних термінів до курсу “Бюджет- ний менеджмент” | 289 |

ВСТУП

Менеджмент — система управління, що складається з сукупності принципів, методів, засобів і форм, розроблених і застосовуваних з метою підвищення ефективності виробництва та збільшення прибутку.

У Британській енциклопедії наведено такі визначення цього терміна:

- спосіб (манера) поведінки з людьми;
- мистецтво управління;
- адміністративні навички, специфічні здібності;
- адміністративна одиниця, орган управління.

Основною метою менеджменту є прагнення досягти високих кінцевих результатів при відносному зниженні витрат.

Поняття менеджменту має професійно орієнтовану інтерпретацію. Наприклад, для:

- *економіста* — чинники виробництва, що враховують характеристики праці та капіталу;
- *адміністратора* — система влади й організації, що регулює взаємодію ступенів ієрархії керівництва й виконавців;
- *соціолога* — елементи структури суспільства і соціальних статусів;
- з урахуванням *технічних і математичних складових* — методи теорії управління, тобто процес вироблення та здійснення керівних впливів на підставі збору, передавання, обробки інформації та ухвалення рішення загалом.

Менеджмент як науку характеризують принципи, загальні для всіх видів діяльності:

- спрямованість дій суб'єкта управління на досягнення конкретних цілей;
- єдність цілей, результатів і засобів їх досягнення;
- комплексність процесу управління, що передбачає планування, аналіз, регулювання й контроль;
- єдність перспективного й поточного планування, що забезпечує його безперервність;
- контроль за прийнятими управлінськими рішеннями як найважливіший чинник їх реалізації;
- матеріальне і моральне стимулювання творчої активності, успіхів і досягнень усього колективу і кожного його члена;
- індивідуальний підхід до кожного члена колективу, що дає змогу максимально використовувати його потенціал;
- зацікавленість кожного працівника в підвищенні своєї кваліфікації, постійному навчанні та оволодінні новими знаннями й сферами діяльності;
- орієнтація на здоровий психологічний клімат у колективі;
- гнучкість організаційної структури управління, що дає змогу вирішувати функціональні й управлінські завдання.

Бюджетний менеджмент має особливості, зумовлені метою функціонування бюджетної сфери, а саме: пріоритетами в бюджетній сфері є задоволення потреб суспільства, а не отримання прибутку.

Визначена мета ускладнює і процес реалізації за допомогою всіх методів та засобів, оскільки визначається насамперед добробутом (у грошовому еквіваленті) суспільства. Під добробутом треба розглядати якість надання державою послуг через відповідні державні інсти-

тути, окремі галузі, які, в свою чергу, повинні бути фінансово забезпечені. А це, відповідно, процес формування бюджету як основного інструменту перерозподілу. Такий ланцюжок причинно-наслідкових процесів можна продовжувати, оскільки це досить актуально для бюджетної сфери. У цьому процесі є важливим забезпечення ефективного управління фінансовими потоками держави. Бюджетний менеджмент як наукова дисципліна призначений об'єднати комплекс методів, засобів, принципів і форм, що використовуватимуться у бюджетному процесі. Ще одним, не менш важливим етапом, є вивчення відповідальних державних органів та фінансових інститутів держави, які наділені повноваженнями і володіють відповідними управлінськими методами. Функціонування бюджетного процесу неможливо забезпечити без володіння оперативною та достовірною фінансовою інформацією. Управління фінансово-інформаційними потоками — це також елемент дослідження дисципліни “Бюджетний менеджмент”.

У посібнику поєднані нормативні документи, які регламентують бюджетний процес та найкращі наукові праці авторів Федосова В., Сафанової Л., Пасічника Ю., Петрашка П., Юрія С., Стояна В., Даневича О., Чечуліної О., Булгакової С. та інших з питань бюджетного менеджменту та казначейської справи.

Саме завдяки такому комплексному поєднанні, стислому викладі і доступній формі цей посібник, на нашу думку може застосовуватись у практичній роботі фахівцями-бюджетниками.

Також цей посібник може слугувати для вивчення дисципліни “Бюджетний менеджмент”, що дозволить студентам оволодіти ґрунтовними знаннями про бюджетну системи та функціонування бюджетного процесу. Загалом, аналогічні посібники включають принципи функціонування бюджетної сфери, процесу управління бюджету, усувають табу щодо процесу формування і використання бюджету.

Розділ 1

ПОНЯТТЯ БЮДЖЕТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ЙОГО СКЛАДОВІ

1.1. Сутність бюджетного менеджменту

Термін “бюджет” походить від норманського (старофранцузького) слова *bougette* (шкіряна сумка, портфель). В епоху Середньовіччя канцлер казначейства в Англії приносив у парламент сумку (портфель), яка разом з її вмістом (фінансовими документами, а також промовою про стан державних фінансів) мала назву *бюджет*.

Виходячи з історичних традицій, під бюджетом розуміють законодавчий акт, який містить розпис доходів і видатків у формі фінансового документа, що відображає кошторис державних видатків та джерел їх фінансування. Бюджет є не тільки інформаційним чи контрольним, але й управлінським засобом, що дає змогу ефективно регулювати розподільні й перерозподільні процеси у суспільстві, забезпечуючи оптимальне співвідношення між індивідуальним та суспільним споживанням. Лише вища законодавча влада у демократично-правовій державі наділена повноваженнями надати бюджету будь-якого рівня законну чинність.

Бюджет відображає масштаби державної діяльності й водночас обмежує її, оскільки, це кошти, що надходять у розпорядження держави і визначають її фінансовий стан. У ньому зосереджуються грошові фонди

суспільного користування, що перебувають у віданні органів державної влади і витрачаються на цілі, ухвалені суспільством.

Нині під поняттям “менеджмент” розуміють управління людьми з метою розв’язання господарських та інших завдань на основі науково обґрунтованих принципів і раціональних мотивацій діяльності.

Бюджетний менеджмент як на державному рівні, так і в межах окремого відомства чи установи виконує роль цивілізованого механізму управління розподілом обмежених коштів між безліччю застосувань без надто гострих політичних конфліктів чи руйнівних соціальних потрясінь.

Бюджетний менеджмент за своїм призначенням повинен забезпечувати дотримання правил формування й виконання бюджету на основі загальноприйнятих принципів, які відповідають цінностям демократичної та правової держави, громадянського суспільства, ринкової економіки. До цих принципів, сформованих у процесі еволюції фінансової теорії та практики як фундаменту побудови бюджету й організації бюджетного процесу, належать повнота, єдність і періодичність бюджету, його реальність, прозорість і відкритість [20].

Необхідно зазначити, що Бюджетним кодексом України ці принципи дотримані. Зокрема, цим кодексом виділяються такі принципи, на яких ґрунтується бюджетна система України:

1. *Принцип єдності бюджетної системи України* — єдність бюджетної системи України забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності.

2. *Принцип збалансованості* — повноваження на здійснення витрат бюджету повинні відповідати обсягу

надходжень до бюджету на відповідний бюджетний період.

3. *Принцип самостійності* — державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Держава коштами державного бюджету не несе відповідальності за бюджетні зобов'язання органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування. Органи влади Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування коштами відповідних бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання одне одного, а також за бюджетні зобов'язання держави. Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів, правом відповідних органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування на визначення напрямів використання коштів відповідно до законодавства України, правом Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні бюджети.

4. *Принцип повноти* — до складу бюджетів підлягають включенню всі надходження до бюджетів та витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування;

5. *Принцип обґрунтованості* — бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного та соціального розвитку держави та розрахунках надходжень до бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил.

6. *Принцип ефективності* — при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та до-

сягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

7. *Принцип субсидіарності* — розподіл видів видатків міждержавним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами повинен ґрунтуватися на максимально можливому наближенні надання суспільних послуг до їх безпосереднього споживача.

8. *Принцип цільового використання бюджетних коштів* — бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями.

9. *Принцип справедливості та неупередженості* — бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.

10. *Принцип публічності та прозорості* — державний бюджет України та місцеві бюджети затверджуються, а рішення щодо звіту про їх виконання приймаються відповідно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим та відповідними радами.

11. *Принцип відповідальності учасників бюджетного процесу* — кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу.

Взаємообумовлені та взаємопов'язані сучасні прийоми, форми і методи бюджетного менеджменту включають і планування та прогнозування, і контроль та порівняння фактичних результатів із запланованими, й оцінку альтернативних методів досягнення бажаних наслідків.

Отже, бюджетний менеджмент — це сукупність взаємопов'язаних дій (управлінських функцій), прийомів, методів, спрямованих на керівництво бюджетними ресурсами і відносинами, які виникають у процесі руху бюджетних потоків. Бюджетний менеджмент повинен дати відповідь на питання: як ефективно керувати цим

рухом і відносинами. Бюджетний менеджмент — це один із напрямків фінансового менеджменту.

Кожна система управління, в тому числі й бюджетна, складається із двох взаємопов'язаних частин — об'єкта і суб'єкта управління. Об'єктом виступає бюджет, суб'єктом — органи управління бюджетом. На якості управління однаково відображається знання як об'єкта, або як ще він визначається, керованої системи, так і суб'єкта, або керуючої системи, що схематично можна представити таким чином (рис. 1.1). Але певна підпорядкованість між ними існує. Визначальним є знання об'єкта управління, бо без цього процес управління просто неможливий.



Рис. 1.1. Загальна схема бюджетного менеджменту

Предметом бюджетного менеджменту як навчальної дисципліни є бюджетний процес і управління ним.

1.2. Система управління бюджетом

Систему управління бюджетом можна вважати комбінацією двох елементів: органів управління та етапів і методів управлінської діяльності в бюджетному процесі.

Виділяють три групи органів управління бюджетом. До *першої групи* належать органи законодавчої та виконавчої влади. Оскільки Державний бюджет як основний фінансовий план держави затверджується у вигляді Закону, то Верховна Рада України (ВРУ) виступає провідним органом управління бюджетом. Численні місцеві бюджети затверджуються на відповідних рівнях місцевими законодавчими органами — радами, які є провідним органом управління місцевим бюджетом. Органи виконавчої влади (Кабінет Міністрів, державні адміністрації, виконавчі комітети) забезпечують підготовку проекту відповідного бюджету і його виконання.

Другу групу становлять органи оперативного управління бюджетом. До неї належать: органи системи Міністерства фінансів України та місцеві фінансові органи, Контрольно-ревізійна служба України, Державне казначейство, Державна податкова адміністрація, Рахункова палата України.

Третю групу утворюють органи нефінансового профілю. Виконуючи покладені на них функції, вони також пов'язані з бюджетом. До першої підгрупи належать: Державна митна служба та її підрозділи; органи Міністерства внутрішніх справ; органи юстиції та нотаріальні контори; природоохоронні органи та інспекції; органи державної інспекції з контролю за цінами тощо.

Ці органи пов'язані з бюджетом через формування доходів, оскільки їм надано право нараховувати і стягувати певні платежі (мито, державне мито) і штрафні санкції (штрафи за порушення митних правил, за порушення екологічного законодавства, правил полювання

та риболовства, користування водними, лісовими та іншими природними ресурсами, законодавства в сфері ціноутворення).

До другої підгрупи органів третьої групи управління бюджетним процесом відносять різні управлінські структури, насамперед, галузеві міністерства та відомства, а також підприємства, організації, установи, керівники яких наділені функціями розпорядників коштів, тобто отримують грошові кошти із бюджету і здійснюють фінансування підвідомчих підприємств, організацій, установ та інших структур (несуть відповідальність за їх цільове використання). Ці органи пов'язані з бюджетом у частині фінансування видатків.

Структура бюджетного процесу включає дві складові: *бюджетне планування* (складання, розгляд, затвердження) та *виконання бюджету*.

1.3. Складові бюджетного менеджменту

Складові бюджетного менеджменту визначаються загальними функціями управлінської діяльності. Наука про управління виділяє такі основні функції менеджменту, як:

- планування;
- організація виконання розроблених планів;
- мотивування;
- контролювання.

Виходячи з функцій менеджменту та із структури бюджетного процесу, можна виділити такі складові бюджетного менеджменту, як:

1. Бюджетне планування.
2. Організація виконання бюджету.
3. Облік виконання бюджету,
4. Контроль за виконанням бюджету.

Варто зазначити, що основна і визначальна функція бюджетного менеджменту — *стратегічне планування*.

Реалізація функції стратегічного планування в Україні покладається на органи законодавчої влади. Прикладом такого планування можна вважати бюджетну резолюцію на кожний рік, яку вищий законодавчий орган України, починаючи з 1995 року, передає виконавчим органам. Функції планування реалізації стратегії та організація виконання розроблених планів покладаються на органи виконавчої влади та оперативного управління бюджетом, які займаються поточним бюджетним плануванням та виконанням бюджету в рамках бюджетного процесу.

Виконання бюджету включає заходи з виконання дохідної і видаткової частин кожного із бюджетів України — Державного та понад 12 тис. місцевих. Отже, організація виконання бюджету є однією з найважливіших складових бюджетного менеджменту.

Облік виконання бюджету є третьою складовою бюджетного менеджменту. Для успішного виконання затвердженого бюджету важливим є облік. Значення обліку виконання бюджету в бюджетному менеджменті визначається місцем обліку в системі управління. Від прийняття своєчасних і правильних рішень з питань планування і виконання бюджету залежить ефективність управлінської діяльності. Ці рішення можуть бути прийняті тільки на підставі проведеного аналізу відповідної інформації, яка характеризує стан об'єкта управління (бюджету) на певну дату чи за певний проміжок часу. Облік дозволяє виконати таке важливе завдання — забезпечити систему управління необхідною інформацією. Тобто, облік виконання бюджету — це забезпечуюча система, на якій базується бюджетний процес. Правильність прийняття рішень залежить ще від кваліфікації бюджетних працівників і від методики бюджетної роботи.

Однак найважливішою складовою управління бюджетом є саме інформація. Навіть ґрунтовні знання не забезпечать досягнення результатів, якщо інформаційне забезпечення не відповідає встановленим вимогам.

Контроль за виконанням бюджету є одним із основних напрямків фінансового контролю. Він здійснюється на всіх етапах бюджетного процесу. В процесі бюджетного планування важливу роль відіграє попередній контроль, а також поточний. Вказаний контроль здійснюють абсолютно всі учасники бюджетного процесу (органи управління, а також підприємства, організації та установи). Поточний контроль проводиться органами державної влади та управління, а також спеціалізованими службами фінансового контролю (Податковою адміністрацією, Контрольно-ревізійною службою, Державним казначейством, Аудиторською палатою й аудиторськими фірмами, Рахунковою палатою) у процесі виконання бюджету. У країнах з розвинутими ринковими відносинами такий контроль здійснюється також безпосередньо громадянами і забезпечується, насамперед, гласністю і відкритістю бюджетного процесу та демократичними виборами до органів влади, що, в свою чергу, впливає і на контрольні органи, діяльність яких стає відкритою, а результати можуть бути перевірені [20].

Запитання для самоконтролю

1. *Розкрийте сутність бюджетного менеджменту.*
2. *Назвіть об'єкт, суб'єкт та предмет бюджетного менеджменту.*
3. *Назвіть складові бюджетного менеджменту.*

Розділ 2

БЮДЖЕТНИЙ ПРОЦЕС ТА ЙОГО УЧАСНИКИ

2.1. Зміст і структура бюджетного процесу

Процес складання державного та місцевих бюджетів досить тривалий і складний. У ході бюджетного процесу виявляють недоліки попередніх років, прогнозують стан економічного і соціального розвитку нашої держави, проводять пошук найефективніших способів використання досить обмежених фінансових ресурсів.

У сучасній економічній літературі існує єдина точка зору щодо визначення змісту бюджетного процесу.

Бюджетний процес — це регламентована нормами права діяльність, пов'язана із складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за їх виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що становлять бюджетну систему України.

Організація бюджетного процесу в Україні здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу, затвердженого Верховною Радою України. Процедура бюджетного процесу починається зі складання бюджету і закінчується затвердженням звітів про їх виконання. Усі стадії бюджетного процесу повторюються систематично, щорічно. У цьому втілюється принцип щорічності бюджету. Бюджет складається і затверджується на рік, який має назву бюджетного року, або бюджетного періоду.

В Україні він збігається з календарним роком з 1 січня до 31 грудня.

У Франції, Бельгії, Швейцарії бюджетний рік також співпадає з календарним. Проте не в усіх країнах початок цього періоду збігається з початком року. Так, у Великобританії, Канаді, Японії він починається 1 квітня, в Італії — 1 липня, в США — 1 жовтня.

Відповідно до Конституції України бюджетний період для Державного бюджету за особливих обставин (введення воєнного стану, оголошення надзвичайного стану в Україні або в окремих місцевостях, оголошення окремих місцевостей зонами екологічної небезпеки, необхідністю усунення природних чи техногенних катастроф, інших обставин, визнаних ВРУ особливими) може бути іншим.

У Бюджетному кодексі визначено такі стадії бюджетного процесу:

- складання проектів бюджетів;
- розгляд та прийняття закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети;
- виконання бюджету, в тому числі при необхідності внесення змін до закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети;
- підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів.

2.2. Поняття та суть бюджетного календаря

Сукупність послідовних бюджетних етапів становить бюджетний цикл. Подібно до обігу капіталу у виробництві бюджетний кругообіг відновлюється і повторюється, але на відміну від першого, встановлюється щорічно і триває у середньому три роки.

Найважливішою умовою успішного проходження бюджетного процесу є дотримання бюджетного календаря, що потребує від учасників процесу визначення суті цього поняття, його історичного характеру, технологічної послідовності, оптимальних і критичних термінів розроблення та затвердження бюджету, ознайомлення з особливостями календаря різних витрат і бюджетів.

Сьогодні поняття бюджетного календаря чітко не визначене. Тому можна запропонувати таке визначення: **бюджетний календар — це графік виконання стадій бюджетного процесу.**

Наголос цього визначення припадає саме на графік виконання з чітким зазначенням термінів, враховуючи об'єктивний перебіг часу. “Коли?” — основне питання бюджетного календаря, що багаторазово повторюється на всіх його етапах. “Що? Як? З якою метою? Протягом якого часу?” — ці та інші питання мають лише другорядне значення для бюджетного календаря. Для організації оптимальної бюджетної процедури одним із основних критеріїв є своєчасне виконання бюджетного календаря. Як підтверджує досвід, цей критерій в Україні неприйнятний, оскільки переважно порушується.

У всіх розвинутих країнах бюджет виконується протягом року, але робота з його розроблення і висновків охоплює ще приблизно два роки. У поточному році один

бюджет складають, другий виконують, третій звітують. Отже, бюджетний календар охоплює близько трьох років. Об'єкти, суб'єкти і навіть функції бюджету змінюються, а терміни проходження основних стадій бюджетного процесу залишаються майже без змін.

У табл. 2.1 подано відповідність стадій бюджетного процесу до термінів прийняття за чинним законодавством, у табл. 2.2 подано бюджетний календар України відповідно до термінів його прийняття.

Чітке визначення бюджетного календаря, його розуміння, складання й дотримання в бюджетному процесі дозволяють створити в Україні якісний бюджет, та позитивно впливати на економічний розвиток та перерозподіл бюджетних ресурсів адміністративно-територіальних утворень.

2.3. Учасники бюджетного процесу та їх повноваження

Учасниками бюджетного процесу є органи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями.

Бюджетними повноваженнями визнаються права й обов'язки учасників бюджетних правовідносин.

Можна виділити три групи органів, що беруть участь в бюджетному процесі.

Органи законодавчої та виконавчої влади. До цієї категорії відносять Верховну Раду України, яка є провідним органом в управлінні бюджетом, ради депутатів, які виступають провідними органами в управлінні місцевими бюджетами, та органи виконавчої влади (Кабінет Міністрів України (КМУ), державні адміністрації, виконавчі органи місцевих рад), які забезпечують підготовку проекту відповідного бюджету і його виконання.

Таблиця 2.1. Бюджетний календар за чинним законодавством

| Стадії бюджетного процесу, з них: | Конституція України | | Бюджетний кодекс України | |
|---|----------------------------|------------------------|---------------------------|--|
| | Статті Конституції України | Бюджетний календар | Статті Бюджетного кодексу | Бюджетний календар |
| 1. Складання проектів бюджетів | Ст. 96 | До 15 вересня | Гл. 6 | Не пізніше як 1 жовтня |
| 2. Розгляд і прийняття Закону про Державний бюджет України і рішень про місцеві бюджети | Ст. 96 | До 31 грудня | Гл. 7 | Перше читання не пізніше 20 жовтня (25.10) Друге читання не пізніше 3 листопада (08.11) |
| 3. Виконання бюджету, в тому числі при необхідності внесення змін та доповнень до Закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети України | Ст. 96 | З 1 січня до 31 грудня | Гл. 8 | З 1 січня до 31 грудня |
| 4. Підготовка і розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього | Ст. 97 | — | Гл. 10 | Подається не пізніше 1 червня |

Таблиця 2.2. Бюджетний календар України

| | | |
|----------|---|---|
| Січень | | Затвердження розпису Державного бюджету України |
| Лютий | | Визначення переліку статистичних показників, необхідних для обрахунку міжбюджетних трансфертів |
| Березень | | Збір статистичної інформації для визначення коригуючих коефіцієнтів та розрахунку міжбюджетних трансфертів |
| Квітень | Розроблення пропозицій проекту | До 1.01 Національний банк України подає до Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України проект основних засад грошово-кредитної політики та проект кошторису |
| Травень | Державного бюджету України | Не пізніше 1.01 — подання річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України; розгляд Верховною Радою звіту про виконання закону про Державний бюджет України; розгляд основних макропоказників економічного і соціального розвитку України; аналіз виконання бюджету у поточному бюджетному періоді; оцінка обсягу фінансування бюджету; складання пропозицій проекту державного бюджету України; не пізніше, ніж за чотири дні до початку проведення парламентських слухань з питань бюджетної політики Кабінет Міністрів України подає до Верховної Ради України проект “Основних напрямків бюджетної політики на наступний бюджетний період” |
| Червень | Визначення основних напрямів бюджетної політики | Не пізніше 1.01 — парламентські слухання з питань бюджетної політики (з доповіддю про основні напрямки бюджетної політики на наступний бюджетний період виступає Прем’єр-міністр України або за його дорученням Міністр фінансів України); схвалення основних напрямків бюджетної політики на наступний бюджетний період |

| | | |
|----------|---|--|
| Липень | Складання проекту Державного бюджету України | Інструкції щодо підготовки бюджетних запитів; розроблення бюджетних запитів, аналіз бюджетних запитів, включення бюджетного запиту до пропозиції проекту Державного бюджету України |
| Серпень | | Подання проекту закону про Державний бюджет України Кабінету Міністрів України; обґрунтування особливостей міжбюджетних взаємовідносин; не пізніше 15 — оприлюднення законів, які впливають на формування дохідної та видаткової частини бюджетів |
| Вересень | Розгляд проекту Державного бюджету КМУ | Схвалення проекту закону Кабінетом Міністрів України; не пізніше 15.09 — подання проекту закону з відповідними матеріалами Верховній Раді України; не пізніше 20.09 — представлення проекту закону на пленарному засіданні Веховної Ради України; не пізніше 22 числа — опублікування проекту закону в газеті “Урядовий кур’єр” |
| Жовтень | Розгляд та прийняття Державного бюджету України Верховною Радою України | Не пізніше 1.10 — розгляд проекту закону в комітетах, депутатських фракціях та групах Верховної Ради України та подання пропозицій до Комітету з питань бюджету; не пізніше 15.10 — розгляд Комітетом з питань бюджету спільно з уповноваженими представниками Кабінету Міністрів пропозицій до проекту закону та підготовка висновків і пропозицій до нього; розгляд проекту закону про Державний бюджет України в першому читанні; не пізніше 20.10 — прийняття проекту закону в першому читанні; підготовка проекту закону до другого читання |

Закінчення табл. 2.2

| | | |
|----------|--|--|
| Листопад | | Не пізніше 3.11 — КМУ подає доопрацьований проект закону відповідно до бюджетних висновків і порівняльну таблицю; 3—6.11 Комітет з питань бюджету готує висновки щодо розгляду проекту закону вдругому читанні; не пізніше 20.11 — прийняття проекту закону в другому читанні; не пізніше 25.11 — внесення проекту закону на розгляд у третьому читанні; прийняття проекту закону в третьому читанні |
| Грудень | | До 1.12 — прийняття закону про Державний бюджет України; формування місцевих бюджетів |

Органи оперативного управління бюджетом. До них належать: Міністерство фінансів України (далі МФУ) та місцеві фінансові органи, Державна Контрольно-ревізійна служба України (далі ДКРСУ), Державне казначейство України (далі ДКУ), Державна податкова адміністрація (далі ДПА), Рахункова палата України.

Органи нефінансового профілю. Виконуючи покладені на них функції, вони також пов'язані з бюджетом. До першої підгрупи належать Державна митна служба та її підрозділи; органи Міністерства внутрішніх справ; органи юстиції та нотаріальні контори; різного роду природоохоронні органи та інспекції; органи державної інспекції з контролю за цінами та інші.

Описуючи повноваження учасників бюджетного процесу потрібно зосередити увагу на органах оперативного управління бюджетом, оскільки саме вони щоденно здійснюють бюджетний менеджмент. Оскільки органи системи Міністерства фінансів безпосередньо складають відповідний бюджет і забезпечують його виконання, докладніше розглянемо їх функції.

Наявність у системі виконавчої влади держави особливого уповноваженого органу, який відповідає за розробку та здійснення державної фінансової політики, є закономірністю для всіх зарубіжних країн. У більшості країн таким органом є Міністерство фінансів (ФРН, Канада, Японія, Швеція, Литва, Польща, Угорщина, Російська Федерація тощо). В англійських та деяких інших країнах Міністерство фінансів має назву "казначейство". Міністерство фінансів під назвою "державне казначейство" функціонують у США, Великобританії та деяких інших країнах.

В окремих країнах на цей орган покладають додаткові обов'язки. Наприклад, у Франції головним фінансовим відомством є Міністерство економіки і фінансів. Назва цього органу підкреслює широкі економічні повноваження міністерства та міністра фінансів Франції.

У системі виконавчої влади деяких країн функціонує кілька фінансових відомств: так, у США, крім державного казначейства (Міністерства фінансів), є адміністративно-бюджетне управління у складі адміністрації президента, яке забезпечує розробку та виконання федерального бюджету, а також урядових бюджетних програм і контролює їх виконання.

Серед державних органів, на які покладено практичні завдання розробки і здійснення фінансової політики в Україні, провідне місце належить органам системи МФУ, які включають:

- вищу ланку — Центральний апарат МФУ;
- середню ланку — МФ АР Крим; обласні та міські (міста Київ та Севастополь) головні фінансові управління державних адміністрацій;
- базову ланку — міські та районні фінансові управління.

МФУ як орган державної виконавчої влади незалежної держави сформований у 1992 році. Його основні завдання, функції та правові засади діяльності остаточно закріплено у Положенні про Міністерство фінансів України, яке затверджене Указом Президента України № 1081 від 26 серпня 1999 року.

МФУ є центральним органом виконавчої влади, підпорядкованим Кабінету Міністрів України. МФУ забезпечує проведення єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики, спрямованої на реалізацію визначених завдань економічного та соціального розвитку України, здійснює координацію діяльності у цій сфері інших центральних органів виконавчої влади.

МФУ очолює Міністр, якого призначає на посаду та звільняє з посади Президент України в установленому законодавством порядку.

Основними завданнями центрального апарату МФУ України є:

- розроблення та проведення єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики;
- здійснення разом з іншими органами виконавчої влади аналізу сучасної економічної та фінансової ситуації в Україні, а також перспектив її розвитку;
- розроблення стратегії щодо внутрішніх та зовнішніх запозичань держави і погашення та обслуговування державного боргу;
- розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозних показників зведеного бюджету України, забезпечення в установленому порядку виконання Державного бюджету України, контроль за дотриманням правил складання звіту про виконання Державного бюджету України та зведеного бюджету України;
- забезпечення концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках соціально-економічного розвитку України;
- забезпечення ефективного використання бюджетних коштів та здійснення в межах своєї компетенції державного фінансового контролю;
- удосконалення методів фінансового і бюджетного планування, фінансування, а також звітності та системи контролю за витрачанням бюджетних коштів, забезпечення впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та звітності (крім бухгалтерського обліку та звітності в банківських і кредитних установах);

МФУ відповідно до покладених на нього завдань виконує такі основні функції:

- бере участь у розробленні прогнозних показників економічного і соціального розвитку України на поточний період та перспективу;

- розробляє проект Державного бюджету України, прогнозні показники зведеного бюджету України, визначає порядок і строк подання центральними органами виконавчої влади, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями матеріалів для підготовки проекту Державного бюджету України;
- подає Кабінету Міністрів України пропозиції щодо вдосконалення взаємовідносин між Державним бюджетом України та республіканським бюджетом Автономної Республіки Крим і місцевими бюджетами;
- у межах своєї компетенції виконує Державний бюджет України, складає звіт про виконання Державного бюджету України і зведеного бюджету України;
- удосконалює методи складання бюджету, порядок бюджетного фінансування, здійснює методичне керівництво у цій сфері;
- бере участь у розробленні заходів, спрямованих на формування і реалізацію активної інвестиційної політики, розробленні та фінансуванні державних інвестиційних програм і програм економічного розвитку України, у розробленні та здійсненні заходів щодо фінансового оздоровлення і структурної перебудови економіки, у підготовці загальнодержавних національних програм, забезпечує в установленому порядку їх цільове фінансування;
- координує в межах своїх повноважень діяльність центральних органів виконавчої влади, пов'язану із забезпеченням своєчасного і повного надходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів) до Державного бюджету України та місцевих бюджетів, розробляє пропозиції щодо формування

державної податкової політики, визначає порядок подання центральними та місцевими органами виконавчої влади необхідних матеріалів для проведення аналізу ефективності діючої податкової системи та пропозицій щодо її удосконалення;

- здійснює за дорученням Кабінету Міністрів України в установленому порядку випуск державних цінних паперів, визначає обсяги емісії облигацій внутрішньої державної позики за строками погашення у межах загального обсягу емісії, виступає від імені Кабінету Міністрів України гарантом своєчасного погашення облигацій, що випускаються, співпрацює відповідно до визначених повноважень з міжнародними фінансовими організаціями та за дорученням Кабінету Міністрів України проводить з ними переговори і консультації з питань фінансової політики та укладення кредитних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України;
- готує пропозиції щодо удосконалення валютних, фінансових, кредитних, податкових і митних відносин з іншими державами, бере участь у підготовці заходів, спрямованих на збільшення валютних ресурсів України, і забезпеченні економного витрачання іноземної валюти, під час укладання міжнародних договорів готує висновки щодо фінансових умов і передбачуваних наслідків їх реалізації, за дорученням Кабінету Міністрів України проводить переговори з іншими державами щодо укладення угод з питань оподаткування;
- розробляє та реалізує заходи з питань методологічного керівництва роботою з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності підприємств, установ і організацій (крім бухгалтерського обліку та звітності в банківських і кредитних установах);

- затверджує в установленому порядку плани рахунків, типові форми бухгалтерського обліку і звітності, інструкції про їх застосування та порядок складання звітності (крім бухгалтерського обліку та звітності в банківських і кредитних установах);
- здійснює в межах своїх повноважень контроль за цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів, бере участь у здійсненні контролю за дотриманням інтересів держави в управлінні державними корпоративними правами відповідно до законодавства.

Середня ланка — головні фінансові управління обласних, Київської міської, фінансове управління Севастопольської міської держадміністрації (далі — управління) є структурними підрозділами обласної, Київської та Севастопольської міської держадміністрації, що утворюються головами відповідних місцевих держадміністрацій, є підзвітними та підконтрольними головам місцевих держадміністрацій і МФУ.

Управління очолює начальник, який призначається на посаду і звільняється з посади головою обласної, Київської та Севастопольської міської держадміністрації за погодженням з МФУ.

Основними завданнями управління є:

- забезпечення реалізації державної бюджетної політики на відповідній території;
- складання розрахунків до проекту місцевого бюджету і подання на розгляд відповідної місцевої держадміністрації;
- підготовка пропозицій щодо фінансового забезпечення заходів соціально-економічного розвитку на відповідних територіях;
- розроблення пропозицій з удосконалення методів фінансового і бюджетного планування та фінансування витрат;

- здійснення контролю за дотриманням підприємствами, установами і організаціями законодавства щодо використання ними бюджетних коштів та коштів цільових фондів, утворених відповідною радою;
- здійснення загальної організації та управління виконанням місцевого бюджету на відповідній території, координація діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету.

Відповідно до покладених на нього завдань управління здійснює такі функції:

- розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів, проводить на будь-якому етапі складання і розгляду проекту місцевого бюджету аналіз бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, щодо його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості та ефективності використання бюджетних коштів та приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідної місцевої держадміністрації;
- бере участь у розробленні балансу фінансових ресурсів області (міста), аналізує соціально-економічні показники розвитку області (міста) та враховує їх під час складання проекту обласного (міського) бюджету;
- організовує роботу, пов'язану із складанням проекту обласного (міського) бюджету;
- складає розпис доходів і видатків обласного (міського) бюджету, забезпечує його виконання, готує пропозиції щодо внесення змін до розпису в межах річних бюджетних призначень, здійснює у встановленому порядку взаємні розрахунки обласного

- (міського) бюджету з державним бюджетом і районними бюджетами, бюджетами міст обласного значення, бюджетами районів у містах;
- перевіряє правильність складання і затвердження кошторисів та планів використання коштів установами й організаціями, які фінансуються з обласного (міського) бюджету;
 - здійснює у процесі виконання місцевого бюджету за доходами прогнозування та проводить аналіз доходів відповідного місцевого бюджету;
 - організовує виконання обласного (міського) бюджету, а також разом з органами державної податкової служби, територіальними органами Державного казначейства, іншими структурними підрозділами місцевої держадміністрації забезпечує надходження доходів до обласного (міського) бюджету та вживає заходів до ефективного витрачання бюджетних коштів;
 - забезпечує захист фінансових інтересів держави та здійснює у межах своєї компетенції контроль за дотриманням бюджетного законодавства;
 - розглядає баланси і звіти про виконання місцевих бюджетів та інші фінансові звіти, подані територіальними органами Державного казначейства;
 - інформує керівництво обласної, Київської та Севастопольської міської держадміністрації про стан виконання обласного (міського) бюджету за кожний звітний період і подає їй річний та квартальний звіт про виконання обласного (міського) бюджету;

Базова ланка — фінансові управління районних, районної у м. Києві та фінансовий відділ районної у м. Севастополі держадміністрацій (далі — управління (відділ) є структурними підрозділами районних, районної

у м. Києві та Севастополі держадміністрацій, що утворюються головами відповідних місцевих держадміністрацій, є підзвітними та підконтрольними головам відповідних місцевих держадміністрацій, головному фінансовому управлінню обласної, Київської міської та фінансовому управлінню Севастопольської міської держадміністрації.

Фінансове управління районної держадміністрації в Автономній Республіці Крим підзвітне та підконтрольне голові цієї держадміністрації та Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим.

Управління (відділ) очолює начальник, який призначається на посаду і звільняється з посади головою відповідної районної, районної у м. Києві та Севастополі держадміністрації за погодженням відповідно із заступником голови обласної, Київської та Севастопольської міської держадміністрації та з начальником Головного фінансового управління обласної, Київської та фінансового управління Севастопольської міської держадміністрації.

Начальник фінансового управління районної держадміністрації в Автономній Республіці Крим призначається на посаду і звільняється з посади головою районної держадміністрації за погодженням з Міністром фінансів Автономної Республіки Крим.

Основні завдання та функції управління (відділу) в межах відповідних територій та бюджетів є аналогічними завданням та функціям управління.

Державне казначейство України. Державне казначейство України є урядовим органом державного управління, що діє у складі Міністерства фінансів і йому підпорядковується, та є учасником системи електронних платежів Національного банку.

Державне казначейство у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента

України і Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів та Положенням про Державне казначейство України, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів від 21 грудня 2005 року № 1232.

Основними завданнями Державного казначейства є:

1. Забезпечення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, що передбачає:

- розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів;
- контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів з зобов'язаннями, в межах своїх повноважень контроль за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства;
- ведення бухгалтерського обліку та складення звітності про виконання державного та місцевих бюджетів.

2. Управління наявними фінансовими ресурсами, що ним обліковуються.

3. Визначення механізму казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів, установлення єдиних правил бухгалтерського обліку та звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, кошторисів розпорядників бюджетних коштів, визначення порядку і строків подання звітів про виконання кошторисів державних цільових фондів.

Державне казначейство України відповідно до покладених на нього завдань:

1. Здійснює розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів, операцій з коштами бюджетів, спільних з між-

народними фінансовими організаціями проектів через систему електронних платежів Національного банку.

2. Управляє наявними фінансовими ресурсами, що ним обліковуються, у тому числі в іноземній валюті, у випадках, передбачених законодавством, надає на зворотній основі позики за рахунок тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку;

3. Відкриває, веде та закриває рахунки в органах Державного казначейства України.

4. Провадить безспірне списання коштів з рахунків, на яких обліковуються кошти державного та місцевих бюджетів і бюджетних установ, за рішенням, яке було прийняте державним органом, що відповідно до закону має право на його застосування.

5. Повертає кошти, помилково або надмірно зараховані до бюджету, за поданням органів стягнення, яким відповідно до законодавства надано право стягнення до бюджетів податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень.

6. Нараховує штрафи за неповне або несвоєчасне повернення суми надмірно сплачених податків відповідно до законодавства.

7. Здійснює розподіл коштів між державним бюджетом, бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також між рівнями місцевих бюджетів відповідно до нормативів відрахувань, визначених бюджетним законодавством, і перерахування розподілених коштів за належністю.

8. Проводить взаємні розрахунки між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також між рівнями місцевих бюджетів у порядку, встановленому законодавством.

9. Веде базу даних про зведену мережу розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, розподіл показників зведених кошторисів та зведених планів асигнувань у розрізі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

10. Подає розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів витяг з розпису державного бюджету та зміни до нього.

11. Веде бухгалтерський облік операцій з виконання державного та місцевих бюджетів, складає звітність про виконання державного, місцевих і зведеного бюджетів, та подає звітність органам законодавчої та виконавчої влади у обсязі та у строки, визначені бюджетним законодавством.

12. Здійснює за дорученням Мініфіну погашення та обслуговування державного боргу в національній та іноземній валюті.

13. У випадках, передбачених Бюджетним кодексом України та іншими актами законодавства, видає за погодженням з Міністром фінансів нормативно-правові акти з питань, що належать до його компетенції.

14. Забезпечує функціонування багаторівневої інформаційно-обчислювальної системи, внутрішньої платіжної системи, вживає заходи щодо захисту інформації.

15. У межах своїх повноважень виконує контрольні функції, пов'язані із:

- здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень;
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису державного та місцевих бюджетів;
- відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;

- витрачанням бюджетних коштів у процесі проведення перевірки відповідності підтвердних первинних документів розпорядників бюджетних коштів бюджетним асигнуванням та вимогам бюджетного законодавства;
- дотриманням правил валютного контролю за операціями, що проводять у національній валюті через кореспондентські рахунки банків-нерезидентів бюджетні установи, які обслуговуються органами Державного казначейства України;
- дотриманням порядку проведення державних лотерей з використанням електронних систем прийняття оплати за участь у лотереї у режимі реального часу;
- дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, складенням звітності про виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ;
- здійсненням інших повноважень учасників бюджетного процесу відповідно до законодавства.

16. Надає консультаційну допомогу учасникам бюджетного процесу з питань, що належать до його компетенції.

17. Розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавства і вносить їх на розгляд Мінфіну.

18. Виконує відповідно до законодавства контрольно-наглядові функції, пов'язані із роботою його територіальних органів.

19. Здійснює добір, розстановку та підвищення кваліфікації працівників Державного казначейства України.

20. Виконує інші функції, що впливають з покладених на нього завдань.

Очолює Державне казначейство України Голова, який в установленому порядку призначається на посаду і звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за

поданням Міністра фінансів. Голова Державного казначейства України є членом колегії Мінфіну.

Державне казначейство України для виконання покладених на нього завдань за погодженням з Міністром фінансів утворює свої територіальні органи. Загалом структуру Державного казначейства України затверджує Голова за погодженням з Міністром фінансів, а типові положення про територіальний орган Державного казначейства затверджує Міністр фінансів.

Територіальні управління Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, містах з районним поділом у межах відповідної території здійснюють функції, аналогічні функціям Державного казначейства, крім таких, що носять загальнодержавний характер.

Поряд із цим, у разі коли зазначені територіальні органи Державного казначейства, а також Державне казначейство України безпосередньо здійснюють операції щодо виконання державного бюджету, вони виконують ті ж функції, що й відділення Державного казначейства у районах, містах, районах у містах.

Отже, відділення Державного казначейства у районах, містах, районах у містах відповідно до покладених функцій:

- здійснюють обслуговування касового виконання державного та місцевих бюджетів та контроль за надходженням, рухом і використанням державних позабюджетних фондів;
- забезпечують відповідно до встановлених розмірів асигнувань та касового плану цільове фінансування видатків державного бюджету;
- ведуть облік розпорядників коштів, яким виділяються асигнування з бюджетів усіх рівнів та державних позабюджетних фондів;
- здійснюють за поданням державних податкових інспекцій повернення за рахунок державного бюд-

- жету зайво сплачених або стягнених податків, зборів та обов'язкових платежів;
- ведуть бухгалтерський облік виконання бюджетів та формують звітність;
 - здійснюють збирання, контроль, зведення та подання вищестоящим органам Державного казначейства фінансової звітності про стан виконання показників державного бюджету відповідним регіоном;
 - проводять роботу, пов'язану із здійсненням контролю за дотриманням чинного законодавства України з питань виконання бюджетів, надходженням та використанням коштів державних позабюджетних фондів у регіоні;
 - готують і подають вищестоящим органам Державного казначейства у разі потреби пропозиції про скорочення видатків державного бюджету;
 - забезпечують за дорученнями вищестоящих органів Державного казначейства виконання інших функцій в межах своїх повноважень.

Указом Президента України від 22 серпня 1996 року № 760 “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” сформована **Державна податкова адміністрація** як центральний орган виконавчої влади.

Податкова адміністрація має таку структуру:

- вища ланка — Державна податкова адміністрація України;
- середня ланка — державні податкові адміністрації в АР Крим, областях і містах з районним поділом;
- базова ланка — державні податкові інспекції в районах, районах у містах і містах без районного поділу.

Загальним завданням ДПА України є організація роботи державних податкових адміністрацій і інспекцій, контроль за їх діяльністю, а також організація методично-інструктивного забезпечення податкової роботи в країні.

На середню ланку покладено виконання насамперед інформаційно-консультативних функцій, а також координація роботи, контроль, прийняття і систематизація звітності підпорядкованих державних податкових адміністрацій базової ланки. Окрім цього, державні податкові адміністрації середньої ланки можуть у повному обсязі безпосередньо контролювати обмежене коло платників.

Основним завданням базової ланки, тобто державної податкової інспекції в районах, районах у містах і містах без районного поділу є безпосередній контроль платників податків щодо повноти та своєчасності розрахунків з бюджетом. Це завдання виконується через ведення податковими інспекціями значного обсягу суміжної роботи: перевірок законності валютних операцій, правильності ведення розрахунково-касової документації, ведення обліку векселів на сплату ввізного та вивізного мита, реалізацію марок акцизного збору тощо, окрім того, базова ланка відповідає за безпосереднє ведення оперативно-бухгалтерського обліку і звітності надходжень до бюджету сум податків та інших обов'язкових платежів.

Отже, у системі державних органів, які забезпечують бюджетний процес, на ДПА в цілому покладено здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю надходження до бюджетів усіх рівнів податків, податкових платежів і неподаткових доходів.

Говорячи про органи, які забезпечують бюджетний процес, необхідно приділити увагу функції контролю. Сьогодні основними органами державного фінансового контролю виступають Рахункова палата та Державна

контрольно-ревізійна служба. Державне казначейство України, ДПА та ряд інших органів також наділені певними контрольними повноваженнями.

Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

До складу Рахункової палати входять Голова Рахункової палати та члени Рахункової палати: Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати. Голова Рахункової палати призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України терміном на 7 років з правом призначення на другий термін.

Основними завданнями Рахункової палати є:

- організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;
- здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;
- контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;
- аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про удосконалення бюджетного процесу в цілому;

- регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій.

Рахункова палата виконує такі основні функції:

- здійснює контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України;
- здійснює за дорученням Верховної Ради України контроль за виконанням Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачанням коштів цільових фондів;
- перевіряє за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подає за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків по кожному фонду окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;
- контролює ефективність управління коштами Державного бюджету України Державним казначейством України, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України;

- надає консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, з питань витрачання коштів Державного бюджету України. У ході проведення перевірок і аналізу стану економіки розробляє заходи щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносить відповідні пропозиції Міністерству фінансів України;
- здійснює за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України;
- контролює інвестиційну діяльність органів виконавчої влади, перевіряє законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;
- проводить попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України щодо здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України, щодо ефективного управління майном, що є основним національним багатством, власністю українського народу;
- здійснює контроль за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик

і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України, за касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком України та уповноваженими банками;

- перевіряє за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України;
- готує і дає висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відання;
- здійснює зв'язки з контрольними органами іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво.

Державна контрольно-ревізійна служба України. У січні 1993 року ухвалено Закон України “Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, який визначив статус ДКРС, її функції та правові засади діяльності.

Основними завданнями ДКРС є державний контроль за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, а також розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

ДКРС діє при МФУ і йому підпорядковується. ДКРС складається з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в АР Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах і районах у містах. Усі місцеві підрозділи ДКРС по вертикалі підпорядковуються Головному контрольно-ревізійному управлінню України, а по горизонталі взаємодіють і координують свою діяльність з місцевими Радами, держадміністраціями і виконкомами місцевих Рад, фінансовими органами, ДПА, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки.

Розпорядники бюджетних коштів. Важливими учасниками бюджетного процесу є розпорядники бюджетних коштів, більшість з яких виступають ланкою споживання.

Розпорядники бюджетних коштів — бюджетні установи в особі їхніх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань і здійснення видатків з бюджету. За обсягом наданих прав розпорядників поділяють на головних розпорядників коштів бюджету та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головні розпорядники бюджетних коштів — бюджетні установи в особі їхніх керівників, які визначаються відповідно до частини першої статті 22 Бюджетного кодексу України та затверджуються законом про державний бюджет або рішенням про місцевий бюджет через визначення їх бюджетних призначень.

Розпорядник бюджету нижчого рівня — розпорядник, діяльність якого підпорядкована відповідному головному розпоряднику, та/або діяльність якого координується через нього. Розпорядники нижчого рівня, до сфери управління яких належать інші розпорядники

нижчого рівня, в процесі складання, розгляду, затвердження та виконання кошторисів застосовують до них положення, визначені для головних розпорядників.

Одержувачі бюджетних коштів — це підприємства і госпрозрахункові організації, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, які одержують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників.

Головними розпорядниками коштів можуть бути винятково:

а) за бюджетними призначеннями, передбаченими законом про Державний бюджет України, — органи, уповноважені відповідно Верховною Радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України забезпечувати їхню діяльність, в особі керівників, а також міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Конституційний Суд України, Верховний Суд України та інші спеціалізовані суди; установи та організації, які визначені Конституцією України або входять до складу Кабінету Міністрів України, а також Національна академія наук України, Українська академія аграрних наук України, Академія педагогічних наук України, Академія мистецтв України в особі керівників;

б) за бюджетними призначеннями, передбаченими бюджетом Автономної Республіки Крим, — уповноважені юридичні особи, що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їхніх керівників;

в) за бюджетними призначеннями, передбаченими іншими місцевими бюджетами, — керівники місцевих

державних адміністрацій, виконавчих органів та їх секретарів, керівники головних управлінь, управлінь, відділів та інших самостійних структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад.

Головні розпорядники коштів Державного бюджету України затверджуються законом про Державний бюджет України через визначення їх бюджетних призначень. Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішенням про місцевий бюджет.

Головний розпорядник бюджетних коштів:

- розробляє план діяльності відповідно до завдань та функцій, визначених нормативно-правовими актами, враховуючи необхідність досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетних коштів;
- розробляє на підставі плану діяльності проект кошторису та бюджетні запити і подає їх Міністерству фінансів України чи місцевому фінансовому органу;
- отримує бюджетні призначення через їх затвердження у Законі про Державний бюджет України чи рішенні про місцевий бюджет, доводить у встановленому порядку до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів) дані про обсяги асигнувань, забезпечує управління бюджетними асигнуваннями;
- затверджує кошториси розпорядників нижчого рівня, якщо інше не передбачено законодавством;
- здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів;

- отримує звіти від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів і аналізує ефективність використання ними бюджетних коштів.

Розпорядники мають право діяти винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисами та планами асигнувань.

Бюджетна установа — орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок державного чи місцевого бюджету.

Згідно з Бюджетним кодексом, бюджетні установи є неприбутковими. Бюджетна установа не має права здійснювати запозичення у будь-якій формі або надавати за рахунок бюджетних коштів позики юридичним і фізичним особам.

Запитання для самоконтролю

1. Розкрийте зміст і структуру бюджетного процесу.
2. Як ви можете охарактеризувати поняття "бюджетний календар"?
3. Якими основними законодавчими актами регламентовано бюджетний процес в Україні?
4. Назвіть стадії бюджетного процесу та бюджетного календаря за чинним законодавством.
5. Охарактеризуйте групи учасників бюджетного процесу.
6. Опишіть завдання, функції та структуру Міністерства фінансів України.
7. Опишіть завдання, функції та структуру Державного казначейства України.
8. Опишіть завдання, функції та структуру Державної податкової адміністрації України.
9. Опишіть завдання, функції та структуру Рахункової палати.
10. Опишіть завдання, функції та структуру Контрольно-ревізійної служби України.

Розділ 3

БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ

3.1. Сутність бюджетного планування

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

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

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

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

- об'єктом бюджетного планування виступають бюджетні ресурси держави;
- суб'єктами є органи державної влади й управління та місцевого самоврядування;

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

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

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

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

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

3.2. Організація бюджетного планування

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

- комплексний підхід до основних параметрів економічного і соціального розвитку в тісному взаємозв'язку з наявними бюджетними можливостями;
- органічний зв'язок бюджетного планування з планами соціально-економічного розвитку держави та регіонів, між прогностичними та поточними бюджетними планами;
- демократизація бюджетних відносин, тобто під час планування необхідно враховувати оптимальні

- зв'язки між державним і місцевими бюджетами, а також між ланками місцевих бюджетів;
- пріоритетне значення бюджетного планування у всій сукупності фінансових планів;
 - наукове обґрунтування планів, що передбачає реальність прогнозних розрахунків, їхню економічну обґрунтованість;
 - застосування єдиної методології щодо проведення бюджетних розрахунків;
 - раціональне визначення джерел мобілізації бюджетних ресурсів і оптимальний їх перерозподіл через ланки бюджетної системи;
 - створення необхідних резервів для забезпечення безперервності бюджетного процесу;
 - директивність та обов'язковість виконання показників бюджету всіма суб'єктами бюджетних відносин.

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

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

Зведене бюджетне планування здійснюється на стадії складання проектів бюджетів з метою забезпечення їхнього збалансування. На цьому етапі визначаються основні напрями роботи, форми та методи мобілізації бюджетних ресурсів, здійснюється взаємоузгодження основних макропоказників економічного і соціального розвитку. Незважаючи на те, що зведені бюджети не мають правового навантаження, їхні показники широко використовуються для аналізу процесів формування

та використання фінансових ресурсів держави, визначення обсягів регулюючих доходів та міжбюджетних трансфертів. Для цього проводять комплексні розрахунки за показниками валового внутрішнього продукту та національного доходу, визначають рівень надходжень до бюджету та державних цільових фондів, мінімальний рівень соціальних потреб тощо. В умовах адміністративної реформи, розширення бюджетних прав органів місцевого самоврядування роль зведеного бюджетного планування знижується.

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

Адресне бюджетне планування полягає в узгодженні та ув'язці конкретних показників бюджетів з показниками фінансових планів суб'єктів господарювання.

Адресність бюджетного планування забезпечується, з одного боку, централізацією бюджетного планування за принципом доведення показників зверху вниз, з другого боку, — тісним зв'язком та узгодженістю показників бюджету з показниками фінансових планів головних розпорядників бюджетних коштів.

Кінцевим результатом процесу бюджетного планування є сукупність рішень і бюджетних показників у вигляді державного, місцевих та зведеного бюджетів.

Оптимальні управлінські рішення, які приймаються на всіх етапах бюджетного процесу, мають базувати-

ся на якісній і кількісній оцінках умов і чинників, що впливають або діють у бюджетній сфері і поза нею, враховувати зміни, які вже відбулися або очікуються.

Тому у процесі бюджетного планування важливо правильно вибрати методи планування. Вони є тими інструментами, за допомогою яких держава оптимізує бюджетні потоки у суспільстві. У бюджетному плануванні використовуються такі методи: коефіцієнтів або екстраполяції, нормативний, балансовий, програмування або математичного моделювання (рис. 3.1).

Метод коефіцієнтів базується на вивченні економічної кон'юнктури в минулих періодах і застосуванні відповідних коефіцієнтів (наприклад, індексів інфляції) до фактичних результатів виконання бюджетів. Досягнуті у минулі періоди показники коригуються за допомогою відповідних коефіцієнтів, які враховують зміни, що передбачаються у плановому періоді. Цей метод є доволі простим у використанні. Однак, йому притаманні суттєві недоліки — разом з коефіцієнтами, які використовуються при плануванні фінансових показників, на наступний період переносяться всі недоліки, що мали місце у минулому, а також не вишуковуються внутрішні резерви та можливості економії бюджетних коштів.

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

Останнім часом нормативний метод використовується для визначення мінімальної бюджетної забезпеченості на одного жителя як критерію оцінки бюджетних потреб регіонів. Так, відповідно до закону "Про місцеве

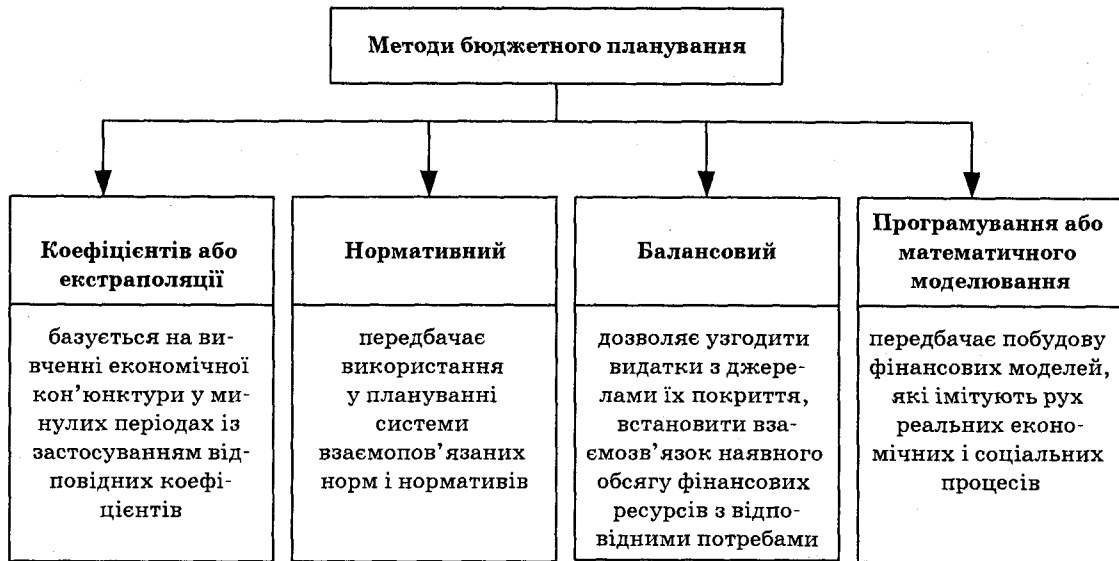


Рис. 3.1. Методи бюджетного планування

самоврядування в Україні” мінімальні розміри місцевих бюджетів визначаються на основі нормативів бюджетної забезпеченості на одного жителя з урахуванням економічного, соціального, природного та екологічного стану відповідних територій, виходячи із законодавчо визначеного рівня мінімальних соціальних потреб.

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

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

Метод програмування або математичного моделювання передбачає побудову фінансових моделей, що імітують рух реальних економічних і соціальних процесів. Починаючи з 2003 року, для формування реальних і збалансованих бюджетів та забезпечення їх касового виконання згідно з бюджетними розписами в автоматизованому режимі використовують програмно-цільовий

метод формування бюджету. Він успішно використовується при фінансуванні державних програм економічного і соціального розвитку і дає можливість забезпечити прозорість й обґрунтованість конкретних напрямів видатків бюджету, підвищити ефективність витрачання розпорядниками бюджетних коштів, а отже посилити дієвість управління державними фінансами.

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

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

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

Метод бюджетування, орієнтованого на результати дозволяє співставляти затрати і результати, вибирати найбільш оптимальні шляхи використання бюджетних

коштів, оцінювати ступінь досягнення запланованих результатів і їх якість.

Основоположним принципом методу є забезпечення взаємозв'язку між виділеними бюджетними ресурсами та очікуваними результатами від їх використання.

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

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

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

Особливого значення нині набуває *стратегічне планування*, яке передбачає розробку стратегії заходів та механізмів їх реалізації для визначення та прогнозування довго- та середньострокових цілей. Для досягнення поставлених цілей окреслюються напрямки діяльності державних органів, виходячи з фінансових можливостей на певному етапі економічного розвитку. Це в основному визначається у вигляді програмних та прогнозних документів органів влади: Програми діяльності Кабінету Міністрів України, Державної програми економічного і соціального розвитку на середньостроковий період.

Основними програмними документами, які окреслюють економічну і соціальну політику уряду, а також

бюджетну стратегію на середньострокову та довгострокову перспективу України є:

- Послання Президента України до Верховної Ради “Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного і соціального розвитку України на 2002—2011 роки”;
- Указ Президента України “Про Стратегію економічного і соціального розвитку України “Шляхом європейської інтеграції на 2004—2015 роки””;
- Розпорядження Кабінету Міністрів “Про основні напрями та організацію наукових досліджень з питань, пов’язаних із забезпеченням проведення державної фінансової політики та удосконалення бюджетного процесу в 2005—2007 роках”;
- Програма діяльності Кабінету Міністрів України.

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

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

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

- Конституція України, де визначено концептуальні підходи до вирішення бюджетних питань;
- Бюджетний кодекс, в якому чітко окреслено стадії бюджетного процесу на державному і місцевому рівнях та механізм його протікання; міжбюджетні

- відносини; розмежування видатків між бюджетами; передбачено повноваження органів влади у процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів; відповідальність за порушення бюджетного законодавства тощо;
- закони України, що регулюють окремі питання з планування бюджетів;
 - щорічне Послання Президента України до Верховної Ради як затвержене Конституцією право Президента звертатися з посланням “Про основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період”. Послання окреслює макроекономічний прогноз розвитку держави на наступний бюджетний рік, який базується на розробленому урядом цільовому сценарії економічного зростання у середньостроковій перспективі;
 - укази Президента, які регламентують окремі точні питання, що мають державну вагу, і повинні підтримуватись державою;
 - постанови і розпорядження Кабінету Міністрів, що регламентують реалізацію бюджетної політики держави та регулюють міжбюджетні відносини. Наприклад, Кабінет Міністрів затверджує формулу розподілу міжбюджетних трансфертів і встановлює порядок їх перерахування, визначає порядок здійснення видатків місцевими бюджетами за рахунок субвенцій із державного бюджету;
 - інші законодавчі документи державних і місцевих органів влади: накази, інструкції міністерств і відомств, бюджетна класифікація тощо.

Бюджетний кодекс (стаття 27) передбачає процедуру експертизи законодавчих документів, які впливають на дохідну та видаткову частини бюджетів. Тому кожен законопроект, внесений до Верховної Ради, протягом

семи днів подається до Комітету Верховної Ради з питань бюджету для проведення експертизи. За результатами експертизи протягом двох тижнів Комітет готує експертний висновок щодо впливу відповідного законопроекту на дохідну або видаткову частини бюджетів. До проектів законів, набрання чинності якими призведе до скорочення доходів бюджетів або збільшення видатків, надаються пропозиції про джерела додаткових доходів для покриття видатків, або про видатки, які належить скоротити. Закони, які впливають на формування дохідної та видаткової частин бюджетів, мають бути опубліковані до 15 серпня року, що передує плановому [21].

Запитання для самоконтролю

1. *Дайте визначення терміна “бюджетне планування”.*
2. *Які чинники потрібно враховувати при бюджетному плануванні?*
3. *Які завдання бюджетного планування?*
4. *Назвіть принципи бюджетного планування.*
5. *Які методи бюджетного планування Вам відомі?*
6. *Що розуміють під зведеним бюджетним плануванням та адресним бюджетним плануванням?*
7. *Від яких чинників залежить рівень бюджетного планування?*
8. *Яка підготовча робота передує складанню проекту бюджету держави?*
9. *Яке значення макроекономічного прогнозу при бюджетному плануванні?*
10. *Які Ви можете назвати економічні змінні, що використовуються при прогнозуванні?*

Розділ 4

ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

4.1. Поняття та принципи виконання бюджету

Виконання бюджету — це третя стадія бюджетного процесу, що означає забезпечення надходження запланованих доходів до всіх ланок бюджетної системи та фінансування заходів, затверджених у бюджеті держави.

Принципи організації виконання бюджету формуються, виходячи з вимог Бюджетного кодексу, та тісно пов'язані із принципами бюджетної системи.

У навчальній літературі розглядають такі принципи виконання бюджету, як:

- організація роботи із повноти та своєчасності надходжень доходів в цілому й окремо за кожним видом;
- організація виділення бюджетних асигнувань у межах затверджених призначень;
- організація контролю за процесом засвоєння бюджетних коштів;
- дотримання принципу організування розпорядника з одного бюджету;
- організація внутрішнього і зовнішнього контролю за економним і раціональним використанням природних, трудових та матеріальних ресурсів;

- організація контролю за ефективним, цільовим та законним витрачанням бюджетних коштів;
- дотримання учасниками бюджетного процесу планово-фінансової дисципліни [20].

Загальне керівництво виконання бюджету покладається на Кабінет Міністрів України. Кабінет Міністрів України організує виконання бюджету держави через Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, міністерства, відомства, інші органи виконавчої влади, уряд АРК, місцеві виконавчі органи.

4.1.1. Розпис доходів і видатків

Державний і місцевий бюджети виконуються за розписом доходів і видатків. Що ж таке розпис доходів і видатків? Відповідно до визначень у нормативних документах, розпис — це документ, в якому встановлюється розподіл доходів та фінансування бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів по певних періодах року відповідно до бюджетної класифікації.

Розпис доходів і видатків Державного бюджету формується Міністерством фінансів України у місячний термін після прийняття Закону про Державний бюджет відповідно до бюджетних призначень, визначених цим законом. Фінансові органи на місцях формують розпис відповідних місцевих бюджетів. Розпис формується із помісячною розбивкою. Від правильності та реальності сформованого розпису залежить якість виконання бюджету.

Розпис доходів і видатків складають відповідно до порядкових номерів надходжень та видатків бюджету. Порядкові номери (коди) і повні найменування доходів і видатків бюджету зазначені в бюджетній класифікації.

4.1.2. Бюджетна класифікація

Відповідно до статті 7 Бюджетного кодексу, одним із принципів бюджетної системи України є її єдність. Він забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів і ведення бухгалтерського обліку та звітності.

На таких засадах бюджетна система здатна забезпечити єдність економічного простору країни, фінансової, грошово-кредитної, валютної та податкової систем. Цей принцип спрямований на зміцнення функцій держави у веденні внутрішньої та зовнішньої політики шляхом забезпечення її фінансовими ресурсами в процесі реалізації єдиної загальнодержавної бюджетної політики.

Важливим чинником забезпечення єдності бюджетної системи є бюджетна класифікація.

Верховна Рада України 12 липня 1996 року прийняла Постанову № 327/96-ВР "Про структуру бюджетної класифікації України", в якій передбачалось використання всіма учасниками бюджетного процесу єдиної структури функціональної, відомчої та економічної класифікації.

Бюджетна класифікація дозволяє використовувати єдині підходи до аналізу звітних даних і щодо виконання бюджетів, і щодо кошторисів доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів. На її підставі здійснюється ідентифікація платежів і, нарешті, вона забезпечує інтеграцію економіки України у світову економіку та досягнення відповідності основних параметрів її розвитку показникам розвитку інших країн. Варто зазначити, що бюджетна класифікація дає можливість усвідомити діючий бюджетний процес за різними підходами його учасників до обліку операцій, відображає концептуальні підходи Уряду до бюджетної політики, надає можливість читати та аналізувати основний щорічний

законодавчий акт — Закон про Державний бюджет України — та звіт про його виконання.

Кожен відкритий рахунок у системі органів Державного казначейства є невід’ємною частиною Єдиного казначейського рахунку. При їх кодуванні одним із найважливіших аналітичних параметрів є символ звітності, що відповідає коду бюджетної класифікації. Тобто бюджетна класифікація — один з основних чинників, які забезпечують функціонування інформаційно-обчислювальної системи єдиного казначейського рахунку.

Структура бюджетної класифікації постійно піддається змінам. Наприклад, зміни внаслідок запровадження програмно-цільового методу планування витрат зазвичай зумовлюють зміни у бюджетній класифікації. Нова структура бюджетної класифікації повинна в основному відповідати міжнародним стандартам.

За міжнародними вимогами статистики державних фінансів, **бюджетна класифікація — це систематизоване групування за однорідними ознаками доходів і видатків бюджету, які розташовані та закодовані у певному порядку.** Вона застосовується для контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, розпорядників бюджетних коштів, проведення необхідного аналізу доходів, а також організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, забезпечення загальнодержавної та міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Бюджетним кодексом України закладено правову норму використання єдиної класифікації доходів і видатків для всіх бюджетів, що становлять бюджетну систему України. Запроваджена в Україні 1998 року нова бюджетна класифікація в цілому відповідала загальноприйнятим міжнародним вимогам і стандартам статистики державних фінансів. Необхідність використання міжнародних стандартів у сфері державних фінансів була обумовлена змінами, пов’язаними з переходом до

ринкової економіки. Формування нових принципів фінансової політики, підвищення її ролі у розвитку економіки зумовили потребу перебудови і зміни структури бюджетної класифікації за показниками, що відповідали б прийнятим у міжнародній статистиці державних фінансів.

На сьогодні діє бюджетна класифікація, затверджена наказом Мініну № 604 від 27 грудня 2001 року зі змінами та доповненнями.

Бюджетна класифікація складається з:

- класифікації доходів бюджету;
- класифікації видатків (у тому числі кредитування з вирахуванням погашення) бюджету;
- класифікації фінансування бюджету;
- класифікації боргу.

4.1.3. Джерела формування та напрямки використання ресурсів

У процесі виконання бюджету час фінансування видатків не збігається із зарахуванням доходів. Касове виконання бюджету потрібно формувати таким чином, щоб доходи випереджали у часі видатки, тобто поточні надходження перевищували поточні видатки. Це перевищення утворює грошові кошти бюджету.

Стабільність фінансового стану держави насамперед визначається наявністю певного залишку коштів на рахунках бюджету, оскільки це забезпечує безперебійність фінансування передбачених видатків. І навпаки, відсутність такого залишку створює труднощі фінансового забезпечення потреб економічного та соціального розвитку.

Обсяги залишків коштів на рахунках бюджету, з одного боку, повинні забезпечувати стабільний фінансовий стан, а з іншого — не бути надмірно завищеними, оскільки це означає вилучення коштів із обороту,

необхідність залучення додаткових доходів. У державному і місцевому бюджетах залишок коштів на рахунках обмежується оборотною касовою готівкою, що встановлюється щороку під час затвердження бюджету. Оптимальних розмірів залишку коштів на рахунках бюджету досягають визначенням відповідних термінів мобілізації доходів і фінансування видатків.

Джерелом формування коштів у бюджеті кожної країни є надходження доходів, а спрямування їх використання — фінансування видатків. У розрізі окремих видів бюджетів процес формування й використання коштів охоплює і взаємовідносини між самими бюджетами. Тому загалом джерелами утворення коштів того чи іншого конкретного бюджету є: власні доходи цього бюджету; кошти, одержані від інших бюджетів під час взаємних розрахунків; позики, одержані для покриття тимчасового касового розриву; частина доходів у вигляді відсоткових відрахувань від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів; дотації, субсидії і субвенції, які передають бюджети вищого рівня нижчим. Відповідно кошти бюджету спрямовуються на: фінансування видатків, передбачених цим бюджетом, шляхом перерахування та видачі коштів головним розпорядникам коштів; погашення заборгованості перед іншими бюджетами за взаємними розрахунками; погашення позичок; надання трансферів.

4.1.4. Системи касового виконання бюджету

На вимогу Державного казначейства з 1996 року, тобто фактично з початку його діяльності, поряд з чинною місячною звітністю було введено щоденну банківську звітність за видами доходів. Ця звітність стала єдиним оперативним джерелом даних про виконання бюджету за доходами, даючи змогу банківській системі активно впливати на умови і порядок формування державного

кошика. Тому передача функцій обліку доходів державного бюджету від банківської системи до казначейства була питанням не тільки технічним, а й значною мірою політичним.

У самій схемі проходження коштів держбюджету через банківську систему було закладено суттєві затрати часу на рух платежів. Результати дослідження свідчать, що в кращому випадку доходи у ланцюзі “рахунок платника податку” — “рахунки “Доходи держбюджету”” надходили за 3—4 дні. Окрім того, частина банків затримувала проходження коштів бюджету через фінансові труднощі. Наприкінці 1998 року з’явився ще один фактор, який “стимулював” затримки. Указом Президента України № 982/98 від 7 вересня 1998 року було скасовано штрафні санкції, передбачені статтею 6 Указу Президента України № 343/95 від 1 травня 1995 року “Про заходи щодо зміцнення фінансової дисципліни при виконанні Державного бюджету України”, що призвело до збільшення кількості випадків і сум порушень з боку банків.

Враховуючи ці та інші фактори, Законом України “Про Державний бюджет України на 1999 рік” було передбачено перехід на казначейську систему виконання державного бюджету за доходами.

Треба зазначити, що з моменту прийняття принципового рішення про надання органам казначейства статусу єдиного агента держави з обліку доходів державного бюджету, існувало кілька схем опрацювання, узагальнення та надання такої інформації. Можна виділити три основні моделі, які загалом відповідають трьом схемам касового виконання державного бюджету:

1. Банківську, яка характеризується централізацією всієї інформації винятково банківською системою. Її основні вади описано вище.

2. Змішану, або перехідну, яка передбачає дублювання функцій установ банків і казначейських органів.

Інформація останніх була вторинною, а основними вважалися дані банківської системи. Дублювання було основним її недоліком. Ця модель використовувалась Державним казначейством України протягом 1996—2000 років. Державне казначейство за цих умов виступало спостерігачем процесу виконання бюджету.

3. Казначейську, яка передбачає консолідацію коштів за надходженнями на кореспондентських рахунках і відображення їх в обліку органів Державного казначейства за видами доходів, а також за іншими необхідними параметрами. Це дає змогу, по-перше, приблизно вдвічі прискорити термін проходження платежів за доходами, отримувати інформацію в день надходження платежів; по-друге, уникнути затримок у проходженні доходів бюджету, а також їхніх втрат на випадок фінансової неспроможності (банкрутства) банків. За цією схемою Держказначейство самостійно формує базу даних для звітності.

При використанні першої схеми органам Держказначейства доручали функції подальшого контролю за виконанням дохідної частини державного бюджету банківськими установами. Зокрема, це стосувалося визначення правильності віднесення зарахованих доходів та інших надходжень на відповідні коди бюджетної класифікації, відповідності сум, зазначених у платіжних документах, випискам банку, правильності проведення розмежування загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів, проведення звірки з податковими органами тощо.

Друга схема передбачала, як уже згадували, забезпечення органами Державного казначейства обліку операцій, пов'язаних з касовим виконанням державного бюджету за доходами, на підставі бухгалтерських даних установ банків. Забезпечувалась можливість отримання від установ банків інформації про надходження платежів

до бюджету у формі електронних документів з дотриманням обов'язкових реквізитів, передбачених форматом платіжних документів системи електронних платежів Національного банку України. Це дозволило значно прискорити опрацювання первинних платіжних документів через систему “клієнт банку — банк”. Органи казначейства почали вести облік податків, що надходили до бюджету, не тільки через установи банків, а й за безготівковими операціями (за взаємозаліками, взаєморозрахунками та векселями). Інформацію почали узагальнювати в уніфікованих формах звітності — у реєстрах і довідках, підсумкові дані яких передавали у встановлені терміни від районних відділень управлінням Державного казначейства й у вищій органі, які відповідали даним звітності Національного банку України в частині касових операцій за доходами.

Надалі при виконанні Закону України “Про Державний бюджет України на 1999 рік” і деяких інших нормативних документів безпосередньо на органи казначейства було покладено такі функції:

- розмежування загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) між державним бюджетом і бюджетами областей. Інформація про рух коштів, що підлягали розподілу, та розрахунки їх розподілу узагальнювали згідно з реєстрами та відомостями за встановленими формами;
- зарахування, розмежування й облік єдиного податку суб'єктів малого підприємництва (наказ Держказначейства № 107 від 29 грудня 1998 року);
- розподіл та перерахування коштів, одержаних від продажу майна, яке перебувало у податковій заставі, за поданням податкових органів для погашення податкової заборгованості;
- перерахування дотацій місцевим бюджетам області згідно з Постановою Кабінету Міністрів № 262 “Про порядок перерахування дотацій місцевим

бюджетам з Державного бюджету України в 1999 році” від 24 лютого 1999 року. Такий порядок почали застосовувати з 1 березня 1999 року. Перерахування дотацій здійснювали в межах 1/11 загальної суми дотації, встановленої статтею 7 Закону України “Про Державний бюджет України на 1999 рік”, за рахунок доходів, що надійшли на транзитні рахунки з обліку доходів Державного бюджету України на території області. У зазначених обсягах доходів не враховували кошти, які надходили на рахунки Державної митної служби та мали цільовий характер.

Щоденне перерахування сум дотацій за таким механізмом дало змогу значно прискорити рух коштів від державного до місцевих бюджетів, а місцеві органи влади були зацікавлені у наповненні дохідної частини державного бюджету тощо. Проте механізм надання дотацій зумовив прецедент юридичної неузгодженості в межах одного законодавчого акта — Закону “Про Державний бюджет України на 1999 рік”. Статтею 48 Закону було встановлено, що відрахування сум дотації проводитиметься також із надходжень доходів на рахунки митних органів, а стаття 41 цього ж Закону зберігала описаний “вертикальний рух” коштів держбюджету, мобілізованих митними органами.

Ця неузгодженість була вирішена Законом України “Про Державний бюджет України на 2001 рік”, стаття 42 якого передбачила, що суми дотацій перераховуються обласними управліннями Державного казначейства через застосування нормативів щоденних відрахувань від доходів загального фонду держбюджету (включно з надходженнями від митних органів).

Впровадження казначейської моделі касового виконання державного бюджету за доходами стало якісно новим етапом у контролі державою проходження коштів держбюджету. Це досить складне завдання, оскільки

такий процес об'єднує в єдиний комплекс понад один мільйон платників податків, органи Державного казначейства України та Державної податкової адміністрації України, установи Національного та комерційних банків. А якщо врахувати, що кожна із зазначених вище державних структур має власне програмно-технічне забезпечення, телекомунікаційні засоби передачі інформації, а банки — також різні бухгалтерські моделі обслуговування кореспондентських рахунків, механізми розрахунку, стандарти, процедури контролю, безпеки тощо, то очевидне значення роботи, яку здійснило Державне казначейство.

Запровадження касового виконання державного бюджету за доходами відрізнялось кількома факторами:

1. Відкриттям рахунків для зарахування надходжень бюджету на балансі саме обласних управлінь Державного казначейства, а не на рахунках установ банків. Значені рахунки відкривали за Планом рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та Інструкції про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій щодо виконання бюджетів у системі Державного казначейства.

2. Номери рахунків і зміст кожного з них встановлювалися за правилами Державного казначейства таким чином, щоб відтворити й узагальнену економічну інформацію про виконання бюджету та операції інших клієнтів на балансових рахунках, й докладну аналітичну за допомогою обов'язкових і необов'язкових параметрів. Це дозволило оперативно вносити необхідні доповнення і зміни до системи аналітичного обліку та унеможливило втручання у балансові рахунки.

3. Платники податків сплачують платежі до бюджету через установи банків, у яких вони обслуговуються. Банк платника перераховує грошові кошти через систему електронних платежів НБУ на рахунки, відкриті в обласному управлінні Державного казначейства України.

4. Звіт про надходження до бюджету складають органи Державного казначейства, передаючи або отримуючи файли з відповідними економічними показниками, з яких формується фінансова і статистична звітність. Звіт Державного казначейства врешті став єдиним джерелом інформації про виконання державного бюджету.

Платежі, які проходять через систему електронних платежів НБУ, відображаються на рахунках 3 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, тобто “Платежі за день”, та водночас на рахунках 6 класу “Доходи”, що містять звітну інформацію з початку року про надходження до бюджету.

Перевагою цієї схеми є відсутність необхідності формування реєстрів, які застосовувалися за умови функціонування Держказначейства України як клієнта банку, оскільки статус учасника СЕП НБУ передбачає формування файлів, що містять всю необхідну інформацію, яка знаходиться в розрахункових палатах саме органів Державного казначейства України.

Отже, аналізуючи процес казначейського виконання державного бюджету за доходами, можна стверджувати, що за роки свого існування Державне казначейство визначилося з конкретними функціями щодо зарахування платежів; ведення обліку і складання звітності за видами податків і зборів у територіальному розрізі.

Усі інші питання, а саме організація збору доходів (розрахунки та складання декларацій, звітів платників податків), ведення особових карток з платежів платників податків і зборів, контроль за складанням звітності про госпрозрахункову діяльність платників податків, — належать до компетенції органів Державної податкової адміністрації та інших органів, що відповідають за надходження до державного та місцевих бюджетів.

Зазначимо, що одним із найважливіших завдань держави у формуванні Державного казначейства було створення такого органу виконавчої влади, який не був би

зацікавлений ні у недостовірності даних обліку і звітності, ні в затримці платежів. Тому виконання органами Державного казначейства функцій касового виконання за доходами нині є оптимальним, оскільки органи Державного казначейства здійснюють зарахування податкових надходжень та ведуть облік і складають звітність по них самостійно [7].

4.2. Виконання бюджетів за доходами в Україні

4.2.1. Бюджетна класифікація за доходами

За бюджетною класифікацією, затвердженою наказом Міністерства фінансів за № 604 від 27 грудня 2001 року зі змінами та доповненнями, доходи класифікують за такими розділами:

1. Податкові надходження. Це обов'язкові безповоротні платежі в бюджет, а також штрафи і пені за порушення податкового зобов'язання. Вони поділяються на:

- податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості;
- податки на власність;
- внутрішні податки на товари та послуги;
- податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції;
- інші податки.

2. Неподаткові надходження. Це добровільні компенсаційні платежі, а також штрафи і пені, не пов'язані з податковим законодавством:

- доходи від власності та підприємницької діяльності;
- адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу;

- надходження від штрафів і фінансових санкцій;
- інші неподаткові надходження.

3. Доходи від операцій з капіталом, які включають надходження від продажу:

- основного капіталу;
- державних запасів товарів;
- землі та нематеріальних активів.

4. Офіційні трансферти. Такий вид доходів вперше включено до структури бюджетної класифікації. Він визначається як безповоротні платежі, одержані від інших рівнів державного управління, міжнародних установ для підтримки бюджету або на інші функції, пов'язані з реалізацією функцій держави.

5. Цільові фонди. Сюди відносять надходження до цільових фондів.

4.2.2. Порядок виконання бюджетів за доходами

Доходи державного бюджету — це фінансові ресурси держави, що використовуються для виконання функцій, закріплених законами за державою. Доходи державного бюджету утворюються за рахунок надходжень на безповоротній основі, справляння яких передбачене законодавством України.

Склад доходів Державного бюджету України встановлено у главі 5 Бюджетного кодексу (стаття 29). Відповідно до статті 9 Кодексу, складниками доходів Державного бюджету України є: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, трансферти, гранти та дарунки (рис. 4.1).

Податкові надходження — це передбачені податковим законодавством України загальнодержавні та місцеві податки, збори та обов'язкові платежі. У Бюджетному кодексі закріплено, що податкові надходження дер-

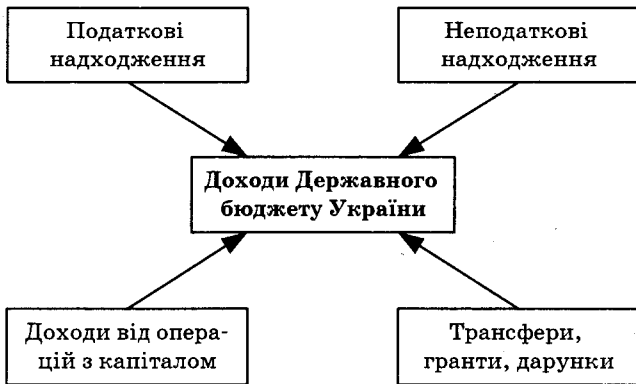


Рис. 4.1. Складові доходів Державного бюджету України

жавного бюджету справляються відповідно до чинного податкового законодавства, тобто Закону України “Про систему оподаткування”, інших спеціальних законів, указів Президента та декретів Кабінету Міністрів України про справляння тих чи інших податків, зборів і обов’язкових платежів. Кодекс окреслює функції бюджетного законодавства в частині закріплення за різними ланками бюджетної системи конкретних джерел надходжень, що утворюються за рахунок податків, зборів та інших обов’язкових платежів, і зарахування цих платежів до бюджетів. Бюджетним законодавством не можуть встановлюватися податки, збори й обов’язкові платежі та порядок їх справляння.

Податкові надходження є вагомою складовою Державного бюджету України. У 2001 році вони становили 56,4 % загальних доходів державного бюджету. Динаміку і структуру доходів Державного бюджету України наведено в таблиці 4.1.

Основні засади виконання Державного бюджету України за доходами встановлено статтею 50 Бюджетного кодексу, згідно з якою всі податки, збори (обов’язкові

Таблиця 4.1. Динаміка та структура доходів Державного бюджету України, %

| Доходи Державного бюджету України | Роки | | | |
|-----------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| Податкові надходження | 63,4 | 71,0 | 55,0 | 56,4 |
| Неподаткові надходження | 12,8 | 14,2 | 28,7 | 34,5 |
| Доходи від операцій з капіталом | 0,3 | 2,2 | 0,2 | 0,9 |
| Державні цільові фонди | 20,0 | 11,4 | 12,1 | 1,1 |
| Офіційні трансферти | 3,5 | 1,3 | 4,0 | 7,1 |
| Разом | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

платежі) та інші доходи державного бюджету зараховують безпосередньо на єдиний казначейський рахунок Державного бюджету України і не можуть акумулюватися на рахунках органів стягнення. Податки, збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету вважаються зарахованими в дохід держбюджету з моменту зарахування на єдиний казначейський рахунок державного бюджету.

Удосконалення методів управління доходами спрямовано на забезпечення оптимального стану їх обсягів, посилення контролю за своєчасністю та повнотою надходжень коштів до бюджету, гармонізацію міжбюджетних відносин.

Відповідно до статті 50 Бюджетного кодексу України бухгалтерський облік всіх надходжень до Державного бюджету України та повернення коштів, що були помилково або надмірно зараховані до бюджету, здійснює Державне казначейство України. Органи стягнення забезпечують і відповідають за своєчасне та повне надходження до державного бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів відповідно до

законодавства та надають висновки органам Державного казначейства про платежі, помилково сплачені до бюджету.

У зв'язку з набуттям Державним казначейством України статусу учасника системи електронних платежів Національного банку України і розгортанням роботи розрахункових палат Держказначейства змінилися функції органів Державного казначейства в частині виконання державного бюджету за доходами і порядок відкриття рахунків для обліку доходів бюджету. Адаптований до цих умов Порядок виконання державного бюджету за доходами затверджено наказом Державного казначейства України № 131 від 19 грудня 2000 року.

Відповідно до цього Порядку, в процесі виконання державного бюджету за доходами органи Державного казначейства здійснюють такі функції:

- встановлюють порядок відкриття та відкривають рахунки в управліннях Державного казначейства країни для зарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів (надалі — платежі);
- ведуть бухгалтерський облік доходів бюджету відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, затвердженого наказом Державного казначейства України № 119 від 28 листопада 2000 року, за кодами бюджетної класифікації доходів і типів операцій;
- здійснюють розподіл платежів до державного бюджету відповідно до нормативів відрахувань, затверджених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік, і перераховують розподілені кошти;
- здійснюють розподіл у розмірах, визначених законодавством, інших платежів, що зараховуються до

державного бюджету, та перераховують за належністю розподілені кошти;

- готують розрахункові документи і проводять повернення надмірно або помилково сплачених платежів до бюджету на підставі висновків органів державної податкової служби, рішень судових органів, інших органів, що контролюють нарахування і сплату платежів тощо;
- відшкодовують податок на додану вартість на підставі висновків органів державної податкової служби та рішень судових органів;
- складають щоденну, періодичну та річну звітність за доходами відповідно до кодів бюджетної класифікації доходів та подають її відповідним органам, які контролюють нарахування і сплату платежів до бюджету та державних цільових фондів.

Рахунки для зарахування платежів відкривають відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів й Інструкції про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів у системі Державного казначейства України (наказ Державного казначейства України № 119 від 28 листопада 2000 року) на балансі обласних управлінь ДКУ. Платники податків сплачують платежі до бюджету через установи банків, у яких вони обслуговуються. Банк платника перераховує грошові кошти через СЕП НБУ на рахунки, відкриті в обласному управлінні Державного казначейства України в розрізі районів та кодів бюджетної класифікації доходів.

Послідовність операції з опрацювання платежів:

- повернення надмірно та/або помилково зарахованих коштів;
- відшкодування платникам податку на додану вартість;

- розподіл платежів до бюджету за нормативами, встановленими законодавчими актами;
- відрахування дотацій місцевим бюджетам.

Регламент перерахування коштів до Державного казначейства України (центральный рівень) встановлено Державним казначейством України за погодженням з Національним банком України, проте регламент опрацювання платежів до бюджету, зокрема терміни перерахування коштів з обласного рівня на центральный, може змінюватися Державним казначейством України [7].

4.2.3. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за доходами

4.2.3.1. Проведення операцій із зарахування платежів

Платники податків (юридичні та фізичні особи) сплачують податки і збори (обов'язкові платежі) у безготівковій або готівковій формах. Платежі здійснюються платниками через установи банків, у яких вони обслуговуються, через установи Державного комітету зв'язку України, установи Ощадного банку за місцезнаходженням платника. Платежі до бюджету зараховують на рахунки, відкриті в органах Державного казначейства.

При безготівковій формі оплати розрахункові документи, які подаються в установу банку, мають бути оформлені відповідно до вимог НБУ про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті.

Підставою для зарахування платежів до бюджету при сплаті готівкою є такі документи:

- копії платіжних доручень відділень Ощадбанку та корінці прибуткових документів (повідомлення)

про приймання установою банку платежів до державного та місцевих бюджетів готівкою;

- копії квитанцій за формою 24 та формою 10, видані органами місцевого самоврядування платникам податків разом з описом до них;
- платіжні доручення установ Державного комітету зв'язку України на перекази з доданими до них талонами поштових переказів (при сплаті платежів через установи зв'язку).

Усі розрахункові документи про сплату платежів до бюджету, отримані установами банків або органами Державного казначейства, повинні відповідати вимогам, встановленим НБУ [7].

4.2.3.2. Операції за надходженнями до загального фонду державного бюджету

Платежі до бюджету за Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік є доходами до загального фонду бюджету, зараховуються безпосередньо на аналітичні рахунки, відкриті в управліннях Державного казначейства за балансовим рахунком 3111 “Надходження до загального фонду державного бюджету” Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Інформація про надходження та повернення надмірно або помилково сплачених платежів до бюджету одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6111 “Доходи загального фонду державного бюджету”.

Кредитовий залишок за рахунком 6111 дає інформацію про надходження з урахуванням відшкодування податку на додану вартість і повернення платежів до загального фонду державного бюджету з початку року.

Для забезпечення щоденного перерахування платежів, які надійшли до загального фонду державного бюджету з обласних управлінь до Державного казначей-

ства України (центральний рівень), в обласному управлінні ДКУ за балансовим рахунком 3112 “Загальний фонд державного бюджету” відкривають два рахунки. На центральному рівні відкривають аналогічні рахунки за балансовим рахунком 3112. Залишки коштів за день (з урахуванням повернень і відшкодувань ПДВ) з аналітичних рахунків за доходами, відкритих за балансовим рахунком 3111 “Надходження до загального фонду державного бюджету”, у визначені терміни засобами програмного забезпечення (формування меморіальних документів) перераховують на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3112, а саме:

- на перший зараховуються доходи, за допомогою яких здійснюється перерахування дотацій місцевим бюджетам;
- на другий зараховуються доходи, які належать до загального фонду державного бюджету і з яких не здійснюється перерахування дотацій.

Кошти, зараховані на перший рахунок, розподіляються обласними управліннями Державного казначейства за нормативами, встановленими законом України про Державний бюджет України на відповідний рік. У цей же день проводиться перерахування дотацій на відповідні рахунки місцевих бюджетів. Інформація про перерахування дотацій місцевим бюджетам одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8311 “Кошти, передані органами Державного казначейства із загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя”.

Дебетовий залишок за рахунком 8311 дає інформацію про перераховану з початку року суму дотацій місцевим бюджетам.

Після відрахування дотацій місцевим бюджетам залишки коштів із зазначених вище двох рахунків,

відкритих за балансовим рахунком 3112, платіжними дорученнями обласного управління Державного казначейства перераховуються на відповідні рахунки, відкриті на центральному рівні за балансовим рахунком 3112. Інформація про проведення цієї операції одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211 “Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищим органам Державного казначейства”.

Сума дебетових залишків на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211, дає інформацію про суми доходів, перераховані органам Державного казначейства вищого рівня з початку року [7].

4.2.3.3. Відшкодування податку на додану вартість і повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів

Відповідно до положень спільного наказу Державної податкової адміністрації України та Державного казначейства України від 21.05.2001 р. № 200/86 “Про затвердження Змін та доповнень до Порядку відшкодування податку на додану вартість”, відшкодування з державного бюджету податку на додану вартість платникам податку, здійснюється територіальними органами Державного казначейства на підставі висновків, наданих відповідними органами державної податкової служби, у яких на податковому обліку перебувають суб’єкти підприємницької діяльності.

Крім цього, відповідно до спільного наказу Державного казначейства України та Державної податкової адміністрації України від 27.04.2004 р. № 82/245 “Про затвердження Порядку взаємодії між органами державної податкової служби України та Державного казначейства України в процесі судового розгляду та виконання рішень суду щодо безспірного списання коштів з рахунків, на яких обліковуються надходження Дер-

жавного бюджету України з податку на додану вартість” відшкодування ПДВ здійснюється Державним казначейством України на підставі оригіналу виконавчого документа (наказу суду), рішень, ухвал, постанов суду.

Повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів до загального фонду державного бюджету здійснюють обласні управління Державного казначейства на підставі висновків органів державної податкової служби, рішень судових органів, інших органів, що контролюють нарахування і сплату платежів тощо. У випадку надходження до органу Державного казначейства рішення судових органів копія рішення передається відповідному органу податкової служби за місцем реєстрації платника податків.

Органи державної податкової служби за місцем реєстрації платника передають районному відділенню Державного казначейства висновки для повернення надмірно та/або помилково сплачених коштів. Відділення казначейства готує Реєстр висновків про повернення надмірно або помилково сплачених платежів до бюджету, про відшкодування податку на додану вартість та щоденно засобами внутрішньої платіжної системи (електронного зв'язку) передає його до обласного управління Державного казначейства, яке платіжними дорученнями перераховує кошти зі свого рахунку на поточні рахунки платників податків, відкриті в установах банку, де ці платники обслуговуються. Повернення платежів здійснюється в межах поточних надходжень за день. При недостатності або відсутності коштів на відповідному аналітичному рахунку повернення здійснюється за рахунок поточних надходжень на балансовий рахунок 3111 за день. Якщо повернення здійснюється за тими видами доходів, від яких проводиться відрахування дотацій місцевим бюджетам, то повернена сума не повинна перевищувати суми загальних надходжень за день за всіма аналітичними рахунками, з яких відраховується дотація.

Якщо повернення здійснюється за видами доходів, від яких не відраховуються дотації місцевим бюджетам, то повернена сума не повинна перевищувати суми загальних надходжень за день за всіма аналітичними рахунками, з яких не відраховується дотація.

У випадку недостатності або відсутності коштів на аналітичних рахунках у цілому в області повернення надмірно або помилково сплачених платежів здійснюється на підставі рішення Державного казначейства України (центральний рівень). З рахунку, відкритого за балансовим рахунком 3112, розрахунковим документом Державного казначейства (центральний рівень) кошти перераховують на відповідний рахунок обласного управління, відкритий за балансовим рахунком 3112, з подальшим зарахуванням на аналітичний рахунок, з якого здійснюється повернення [7].

4.2.3.4. Операції з коштами, що надходять від повернення бюджетних позичок і кредитів до загального фонду державного бюджету

Кошти від повернення бюджетних позичок і кредитів, наданих під державні гарантії за рахунок загального фонду державного бюджету, зараховують на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3113 “Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок загального фонду державного бюджету”. Інформація одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 7131 “Кредитування за вирахуванням погашення за коштами загального фонду державного бюджету”, кредитовий залишок за цим рахунком дає інформацію про повернення бюджетних позичок до державного бюджету з початку року. Одночасно інформація про повернення бюджетних позичок і кредитів відображається як погашення дебіторської заборгованості державного бюджету.

Залишки коштів від повернення бюджетних позичок і кредитів за день (з урахуванням повернень) засобами програмного забезпечення щодня перераховують (списують) на окремий рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3112 “Загальний фонд державного бюджету”. З рахунку обласного управління кошти на підставі платіжних доручень перераховують на рахунок, відкритий на центральному рівні.

Інформація про перерахування Державному казначейству України сум від повернення бюджетних позичок і кредитів одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211 “Кошти загального фонду державного бюджету, передані органам вищого рівня Державного казначейства”. Дебетовий залишок за цим рахунком дає інформацію про суми від повернення бюджетних позичок і кредитів, перераховані з початку року.

Повернення коштів з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3113, здійснюється обласним управлінням Державного казначейства на підставі висновків органів державної податкової служби, рішення судових органів тощо у встановленому порядку. Повернення здійснюється в межах поточних надходжень за день. У випадку недостатності або відсутності коштів на відповідних аналітичних рахунках повернення здійснюється в межах поточних надходжень на відповідні аналітичні рахунки за день у цілому в області. На відповідному аналітичному рахунку допускається дебетове сальдо [7].

4.2.3.5. Операції за надходженнями до спеціального фонду державного бюджету

Платежі до бюджету, які, відповідно до Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік, є джерелами наповнення спеціального фонду державного бюджету, крім власних надходжень бюджетних установ та організацій, зараховуються на аналітичні рахунки,

відкриті в управліннях Державного казначейства за балансовим рахунком 3121 “Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, призначених на спеціальні видатки” Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Ця інформація одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6112 “Доходи спеціального фонду державного бюджету”. Кредитовий залишок за цим рахунком відображає інформацію про надходження коштів (з урахуванням повернень платежів) до спеціального фонду державного бюджету з початку року.

Повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів, які надійшли до спеціального фонду державного бюджету, здійснюється обласними управліннями Державного казначейства на підставі висновків органів державної податкової служби, за рішеннями судових органів, інших органів, що контролюють нарахування і сплату платежів тощо.

Залишки коштів за день (з урахуванням повернень) з аналітичних рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3121 “Надходження до спеціального фонду державного бюджету, призначені на спеціальні видатки”, засобами програмного забезпечення перераховуються (списуються) на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3122 “Кошти спеціального фонду державного бюджету, призначені на спеціальні видатки”. Інформація про перерахування надходжень на центральний рівень одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8212 “Кошти спеціального фонду державного бюджету, передані вищим органам Державного казначейства”. Дебетовий залишок за цим рахунком дає інформацію про кошти спеціального фонду державного бюджету, перераховані з початку року [7].

4.2.3.6. Операції з коштами, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами державного бюджету

Платежі, які, відповідно до Закону України про Державний бюджет України на поточний рік, розподіляються між загальним і спеціальним фондами державного бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3131 “Надходження, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету” Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Дані про надходження та повернення надмірно або помилково сплачених платежів одночасно відображаються на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6113 “Доходи державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами”. Кредитовий залишок за цим рахунком дає інформацію про надходження з урахуванням повернення платежів, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами державного бюджету з початку року.

У випадку повернення надмірно або помилково сплачених платежів на підставі висновків органів державної податкової служби, рішень судових органів, інших органів, що контролюють нарахування і сплату платежів тощо допускається дебетове сальдо.

Залишки коштів з аналітичних рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3131 “Надходження, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету”, за встановленим регламентом засобами програмного забезпечення щоденно підлягають розподілу між загальним і спеціальним фондами державного бюджету відповідно до нормативів, визначених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік:

- кошти, які належать спеціальному фонду державного бюджету, перераховуються на рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3121 “Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, призначені на спеціальні видатки”, для подальшого зарахування на відповідні спеціальні та/або особові та спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників коштів;
- кошти, які належать загальному фонду державного бюджету, перераховуються на рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3111 “Надходження до загального фонду державного бюджету” [7].

4.2.3.7. Операції з надходженнями до бюджету, які розподіляються між державним і місцевими бюджетами

Платежі до бюджету, які, відповідно до Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік, розподіляються між державним бюджетом і бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3311 “Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами” Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Інформація про надходження та повернення надмірно або помилково сплачених платежів одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6211 “Доходи, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами”. Кредитовий залишок за рахунком 6211 дає інформацію про надходження (з урахуванням повернень) платежів, які розподіляються між державним і місцевим бюджетами з початку року.

Повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів, які розподіляються між державним бюдже-

том і бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, здійснюється обласними управліннями Державного казначейства з відповідного аналітичного рахунку (до їх розподілу в межах поточних надходжень за день) на підставі висновків органів державної податкової служби, рішень судових органів тощо.

Кошти, які впродовж дня зараховувалися на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3311 “Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами”, наприкінці операційного дня розподіляються за встановленими нормативами між державним бюджетом і місцевими бюджетами. Частина коштів, яка належить загальному/спеціальному фонду державного бюджету, засобами програмного забезпечення зараховується на відповідний аналітичний рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3111/3121, з якого перераховується на відповідний рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3112/3122 для перерахування платежів, які належать до загального/спеціального фонду державного бюджету.

Частина коштів місцевих бюджетів меморіальним документом перераховується на рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3141/3151 в органі Державного казначейства. За результатами розподілу платежів між державним бюджетом і бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя формується відомість розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3311 [7].

4.2.3.8. Операції з коштами, тимчасово віднесеними до доходів державного бюджету, що підлягають розподілу

Платежі, які тимчасово віднесено до доходів державного бюджету і підлягають розподілу, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком

3411 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджету, що підлягають розподілу” Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Інформація про надходження та повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6411 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету”. Кредитовий залишок за рахунком 6411 дає інформацію про надходження (з вирахуванням повернень) платежів, які тимчасово віднесено на доходи державного бюджету і підлягають розподілу, з початку року.

Кошти, які впродовж дня зараховувалися на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3411 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджету, що підлягають розподілу”, наприкінці дня розподіляються за нормативами, встановленими відповідними законодавчими актами України [7].

4.2.3.9. Операції з іншими надходженнями, тимчасово віднесеними до доходів державного бюджету

Платежі, які тимчасово віднесено до доходів державного бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3412 “Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету” Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Інформація про надходження таких платежів одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6411 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету”. Кредитовий залишок за рахунком 6411 дає інформацію про надходження (з вирахуванням повернення) платежів, тимчасово віднесених до доходів державного бюджету, з початку року.

Кошти від реалізації податкової застави також надходять на рахунки, відкриті на балансі обласного управління Державного казначейства, за балансовим рахунком 3412.

Управління Державного казначейства засобами електронного зв'язку передає виписку про надходження коштів відповідному відділенню Державного казначейства, яке, в свою чергу, передає її органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника. Орган податкової служби на підставі виписки готує довідку про розподіл коштів, які надійшли на балансовий рахунок 3412. Така довідка в електронному вигляді одночасно передається обласному управлінню, яке на підставі даних довідки розподіляє кошти від реалізації податкової застави та розрахунковими документами перераховує розподілені кошти за призначенням [7].

4.2.3.10. Операції з власними надходженнями бюджетних установ та організацій

Перелік власних надходжень бюджетних установ та організацій визначається Кабінетом Міністрів України та класифікується таким чином:

1. Плата за послуги, що надаються бюджетними установами, в тому числі:

- згідно з функціональними повноваженнями;
- від господарської та/або виробничої діяльності;
- за оренду майна бюджетних установ;
- кошти від реалізації майна;

2. Інші джерела надходжень бюджетних установ, у тому числі:

- гранти та дарунки, отримані бюджетними установами;
- кошти, що отримуються бюджетними установами на виконання окремих доручень.

Прикладом власних надходжень бюджетних установ є:

- орендна і квартирна плата, інші надходження від експлуатації будівель і приміщень, основних засобів, що безпосередньо належать установам;
- надходження від надання транспортних послуг з перевезення населення, вантажів, ремонту транспортних засобів;
- надходження від надання послуг з організації та проведення свят, вечорів, зустрічей, змагань;
- надходження від надання кіно-, фото-, аудіо-, відео-послуг, а також від продажу квитків на виставки, репродукцій, буклетів тощо.

Власні надходження бюджетних установ і організацій зараховуються безпосередньо на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3522 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету” у відділеннях або управліннях Державного казначейства (за місцем обслуговування бюджетної організації).

Інформація про власні надходження бюджетних установ та організацій, які зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3522, одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6114 “Власні кошти розпорядників коштів державного бюджету”. Управління (відділення) Державного казначейства засобами програмного забезпечення щоденно складають виписки із спеціальних реєстраційних рахунків для надання власникам коштів.

На підставі даних бухгалтерського обліку відділення (управління) Державного казначейства щоденно складають звіт щодо видів власних надходжень бюджетних установ із зазначенням головного розпорядника (коду відомчої класифікації видатків). Такий звіт в електрон-

ному вигляді передається в обласні управління Державного казначейства для узагальнення та включення у звіт про виконання державного бюджету за доходами в цілому в області.

4.2.3.11. Операції з касового виконання державного бюджету за доходами у Державному казначействі України (центральний рівень)

У Державному казначействі України (центральний рівень) відкриваються аналітичні рахунки за відповідними балансовими рахунками для обліку платежів до бюджету, які зараховуються на центральному рівні. За встановленою процедурою здійснюються операції з відшкодування податку на додану вартість, повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів, розподілу платежів між загальним і спеціальним фондами бюджету тощо.

Усі кошти, які надійшли на рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3112, 3122, спрямовуються на відповідні рахунки для здійснення видатків державного бюджету. На підставі даних про рух коштів на аналітичних рахунках складається звіт про виконання державного бюджету за доходами. Показники звітів про виконання державного бюджету за доходами обласних управлінь Державного казначейства та звіт про виконання державного бюджету за доходами, складеного у центральному апараті Державного казначейства України, об'єднуються. Об'єднаний звіт надається МФУ та відповідним органам, що контролюють нарахування і сплату платежів до бюджету [7].

4.2.4. Казначейське обслуговування місцевих бюджетів за доходами

Процедура планування та виконання місцевих бюджетів до 2001 року не змінювалася ще з часів Радянського Союзу. Наприклад, обсяги видатків, а відповідно, і доходів (включно з трансфертами) на наступний бюджетний рік планували на базі даних звітного року. У результаті такого підходу місцеві органи намагалися збільшити обсяги видатків і, таким чином, “закласти фундамент” на майбутній рік. Функцію розподілу коштів місцевого бюджету виконували обласні фінансові управління, які передавали трансферти нижчим рівням обласного бюджету. При відсутності контролю над цим процесом значні обсяги коштів залишалися на рівні обласних бюджетів, а місцеві бюджети нижчих рівнів не отримували достатнє фінансування для виконання своїх функцій.

З метою вдосконалення системи міжбюджетних відносин в Україні, забезпечення її стабільності й об'єктивності та відповідності нормам європейських стандартів у Бюджетному кодексі, прийнятому 2001 року, було врегульовано передусім проблемні питання, а саме:

- розмежовано видатки між ланками бюджетної системи та відповідальність органів влади за їх здійснення (статті 84, 86);
- визначено, що видатки за державними програмами соціального захисту та соціального забезпечення населення фінансуватимуться за рахунок коштів державного бюджету (стаття 102);
- місцевим органам влади надано право самостійно визначати напрямки використання коштів місцевих бюджетів відповідно до закону. Держава на стадії формування обсягів міжбюджетних трансфертів встановлює обмежений загальний обсяг ви-

- датків місцевих бюджетів, що дасть змогу контролювати сумарні видатки (частина друга статті 94);
- види доходів місцевих бюджетів розмежовані на ті, що враховуються, і ті, що не враховуються у визначенні міжбюджетних трансфертів (глава 14);
 - встановлено прозорий, достатньо об'єктивний порядок розподілу міжбюджетних трансфертів і диференціацію трансфертів за конкретними напрямками та видами (стаття 98);
 - передбачено компенсацію втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень унаслідок наданих державою податкових пільг (стаття 103).

Підтвердженням правильності визначення бюджетної політики з питань міжбюджетних відносин є переваги казначейського обслуговування місцевих бюджетів, які не тільки відповідають вимогам Бюджетного кодексу, а є необхідністю.

Процес переведення місцевих бюджетів на казначейське обслуговування можна розглядати як:

- реалізацію функцій управління ресурсів через консолідацію ресурсів місцевих бюджетів у єдиній структурі органів системи Державного казначейства та єдиній системі рахунків єдиного казначейства;
- реалізацію принципів, визначених Бюджетним кодексом у частині дотримання єдиних правил здійснення контролю, бухгалтерського обліку, звітності під час виконання бюджетів, кошторисів доходів і видатків розпорядників бюджетних коштів.

З 1 січня 2002 року запроваджено казначейське обслуговування місцевих бюджетів за доходами та перерахуванням міжбюджетних трансфертів. Це дало можливість щоденно отримувати достовірну інформацію про надходження в розрізі видів доходів і бюджетів, надавати звітні дані зацікавленим органам з метою аналізу

та прийняття управлінських рішень, реалізувати на центральному рівні механізм доведення бюджетних коштів до місцевих бюджетів шляхом автоматичного щоденного перерахування міжбюджетних трансфертів за індивідуальними нормативами, а також вилучати кошти до державного бюджету з місцевого бюджету. Таким чином обласні, міські та районні рівні влади зацікавлені у надходженні загальнодержавних податків і зборів та своєчасному отриманні місцевими бюджетами в повному обсязі дотацій вирівнювання.

Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів за доходами та перерахуванням міжбюджетних трансфертів затверджено наказом Державного казначейства України № 205 від 04.11.2002 р.

Цей Порядок регламентував організаційні взаємовідносини між органами Державного казначейства України, фінансовими органами, платниками податків, зборів (обов'язкових платежів), що належать місцевим бюджетам, у процесі казначейського обслуговування органами ДКУ місцевих бюджетів за доходами при функціонуванні внутрішньої платіжної системи Державного казначейства України.

У процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів за доходами та перерахуванням міжбюджетних трансфертів органи Державного казначейства України виконували такі функції:

- встановлення механізму відкриття та відкриття аналітичних рахунків в управліннях Державного казначейства України для зарахування податків, зборів (обов'язкових платежів) у розрізі видів платежів, що зараховуються до місцевих бюджетів усіх рівнів (бюджет АРК, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування);
- ведення бухгалтерського обліку доходів місцевих бюджетів (крім власних надходжень) відповідно

- до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, затвердженого наказом Державного казначейства України № 119 від 28 листопада 2000 року, зі змінами та доповненнями (надалі — План рахунків), у розрізі кодів бюджетної класифікації доходів, типів проведених операцій і рівнів бюджетів;
- розподіл платежів між рівнями місцевих бюджетів відповідно до нормативів відрахувань, визначених Бюджетним кодексом України та рішенням ради про бюджет;
 - розподіл інших платежів, що зараховуються до місцевих бюджетів, у розмірах, визначених законодавством, і перерахування розподілених коштів за призначенням;
 - підготовка платіжних документів і повернення надмірно та/або помилково сплачених до місцевих бюджетів платежів на підставі відповідних документів органів виконавчої влади, яким за законом надано право стягнення до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень. Висновки щодо повернення надмірно та/або помилково сплачених до місцевих бюджетів платежів подаються органами стягнення на виконання до відповідних органів Державного казначейства України. Органи ДКУ протягом п'яти робочих днів виконують отримані висновки. За умови надходження до органів Державного казначейства України рішень органів судової влади про повернення коштів ці рішення виконують органи Державного казначейства України відповідно до вимог нормативно-правових актів, а копії цих рішень передають органи ДКУ до органів стягнення з метою інформування цих органів;
 - розрахунки за міжбюджетними трансфертами та їх перерахування до відповідних бюджетів. Органи

Державного казначейства України відповідають за повноту і своєчасність проведення розрахунків за міжбюджетними трансфертами бюджетів;

- щоденне перерахування залишків надходжень на рахунки зі здійснення видатків для кожного місцевого бюджету.

Для зарахування платежів, що належать місцевим бюджетам, на балансі управлінь Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі відкриваються аналітичні рахунки за балансовими рахунками Плану рахунків відповідно до Інструкції про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів у системі Державного казначейства України, затвердженої наказом Державного казначейства України № 119 від 28 листопада 2000 року зі змінами та доповненнями.

Платники податків сплачують платежі до місцевих бюджетів через установи банків, у яких вони обслуговуються. Банк платника перераховує кошти через систему електронних платежів Національного банку України на аналітичні рахунки, відкриті на балансі управлінь Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі у розрізі місцевих бюджетів і кодів бюджетної класифікації доходів.

Операції з опрацювання платежів, що надійшли до місцевих бюджетів, здійснюються у такій послідовності:

- повернення надмірно та/або помилково сплачених коштів;
- розподіл платежів до бюджетів за нормативами, визначеними Бюджетним кодексом України та рішенням відповідної ради про місцевий бюджет;
- перерахування до державного та місцевих бюджетів коштів, що передаються з місцевих бюджетів згідно з Законом України про Державний бюджет

України на відповідний рік і рішенням відповідної ради про місцеві бюджети;

- проведення розрахунків за міжбюджетними трансфертами бюджету;
- перерахування залишків надходжень на рахунки для здійснення видатків для кожного місцевого бюджету.

Підставою для зарахування платежів, сплачених до місцевого бюджету готівкою, є:

- копії платіжних доручень відділень Ощадбанку або банку та корінці прибуткових документів (повідомлення) про приймання установою банку платежів місцевих бюджетів готівкою;
- копії квитанцій, видані органами місцевого самоврядування платникам податків разом з описом до них;
- платіжні доручення установ Державного комітету зв'язку та інформатизації України на перекази з доданими до них талонами поштових переказів (під час сплати платежів через установи зв'язку) [7].

4.2.4.1. Операції з надходженнями до загального фонду місцевих бюджетів

Платежі до місцевих бюджетів, які згідно з рішенням ради є доходами загального фонду місцевих бюджетів на відповідний рік, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в управліннях Державного казначейства України за балансовим рахунком 3141 “Надходження до загального фонду місцевих бюджетів” Плану рахунків. Інформація про ці надходження та повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів до місцевих бюджетів одночасно відображається на відповідних аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6121 “Доходи загального фонду місцевого бюджету”.

Кредитовий залишок на рахунку бюджетного обліку 6121 “Доходи загального фонду місцевого бюджету” відображає інформацію про надходження наростаючим підсумком з початку року. На окремих аналітичних рахунках допускається від’ємний залишок, який свідчить, що повернень платежів у поточному бюджетному періоді з цього рахунку (за рахунок надходжень до загального фонду) було більше, ніж надходжень. Від’ємний залишок на рахунку бюджетного обліку 6121 “Доходи загального фонду місцевого бюджету” в цілому не допускається.

Повернення надмірно та/або помилково сплачених до місцевого бюджету платежів здійснюється управліннями Державного казначейства України у порядку, аналогічному такій процедурі для виконання державного бюджету.

Для щоденного акумулювання платежів, які надійшли до загального фонду місцевих бюджетів, в управлінні Державного казначейства України відкриваються аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3142 “Кошти загального фонду місцевих бюджетів” (на один із відкритих аналітичних рахунків зараховуються доходи, що враховуються під час визначення обсягів міжбюджетних трансфертів згідно зі статтею 66 Бюджетного кодексу України, а кількість інших рахунків для акумулювання платежів залежить від рішення ради про відповідний бюджет і має забезпечити процес його виконання) для кожного місцевого бюджету.

На кінець операційного дня залишки коштів на відповідних аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3141, на підставі меморіальних документів перераховуються (списуються) на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3142 “Кошти загального фонду місцевих бюджетів”, окремо для кожного місцевого бюджету з подальшим спрямуванням на видатки, передбачені місцевими бюджетами, шляхом перерахування цих коштів у такій послідовності:

1) на рахунки для зарахування міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання; субвенцій; коштів, що передаються до Державного бюджету України та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів; інших дотацій), передбачених у відповідному бюджеті. Перерахування коштів до Державного бюджету України з бюджету АРК, обласних, районних бюджетів, бюджетів районів у містах і бюджетів місцевого самоврядування здійснюють органи Державного казначейства України за рахунок надходжень доходів, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, з окремого аналітичного рахунку, відкритого за балансовим рахунком 3142 “Кошти загального фонду місцевих бюджетів”;

2) залишок коштів після перерахування міжбюджетних трансфертів на рахунки, відкриті відповідним місцевим бюджетам за балансовим рахунком 3142 “Кошти загального фонду місцевих бюджетів” [7].

4.2.4.2. Операції з надходженнями до спеціального фонду місцевих бюджетів

Платежі до місцевих бюджетів, які, згідно із Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік та рішенням відповідної ради, є доходами спеціального фонду місцевого бюджету на відповідний рік, крім власних надходжень розпорядників бюджетних коштів, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в управліннях Державного казначейства України за балансовим рахунком 3151 “Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, призначені на спеціальні видатки” Плану рахунків. Інформація про ці надходження одночасно відображається на відповідних аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6122 “Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, призначені на спеціальні видатки”. Кредитовий залишок за рахунком 6122 відображає інформацію про надходження (з урахуванням повернень) доходів до спеціального фонду місцевих бюджетів наростаючим підсумком

з початку року. Кредитовий залишок за кожним аналітичним рахунком, відповідно відкритим на цьому балансовому рахунку, відображає інформацію про надходження з урахуванням повернень кожного виду доходів.

Надходження спеціального фонду місцевого бюджету щоденно акумулюються на рахунках за балансовим рахунком 3152 “Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, призначені на спеціальні видатки” (кількість рахунків для акумулювання залежить від рішення ради про відповідний бюджет і має забезпечити процес його виконання) для кожного місцевого бюджету [7].

4.2.4.3. Операції з коштами, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів

Платежі, які відповідно до рішення місцевої ради підлягають розподілу між загальним і спеціальним фондами бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3161 “Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів” Плану рахунків. Інформація про надходження одночасно відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6123 “Доходи місцевого бюджету, які підлягають розподілу між загальним і спеціальним фондами”.

Відділення Державного казначейства України за місцем реєстрації платника готує платіжне доручення про повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів до місцевого бюджету та щоденно передає його до відповідного управління Державного казначейства України, яке здійснює повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів

Залишки коштів за день з аналітичних рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3161 “Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів”, розподіляються управліннями Держав-

ного казначейства України між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів за встановленими нормативами відповідного бюджету:

- кошти, які належать загальному фонду місцевих бюджетів, перераховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3141 “Надходження до загального фонду місцевих бюджетів”;
- кошти, які належать спеціальному фонду місцевих бюджетів, перераховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3151 “Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, призначених на спеціальні видатки” [7].

4.2.4.4. Операції з коштами, які розподіляються між рівнями місцевих бюджетів

Платежі, які, згідно із Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік і рішенням місцевої ради у поточному році, розподіляються між рівнями місцевих бюджетів, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3321 “Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету” Плану рахунків. Інформація про надходження (з урахуванням повернень) одночасно відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6221 “Доходи, які підлягають розподілу між рівнями бюджету”. Кредитовий залишок за рахунком бюджетного обліку 6221 “Доходи, які підлягають розподілу між рівнями бюджету” відображає інформацію про надходження платежів, що підлягають розподілу між рівнями місцевих бюджетів.

Відділення Державного казначейства за місцем реєстрації платника готує платіжне доручення про повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів до місцевого бюджету та щоденно засобами телекомунікаційного зв'язку передає його до відповідного управління

Державного казначейства України, яке перераховує кошти на поточні рахунки платників податків, відкриті в установах банку, де обслуговуються зазначені платники.

Залишки коштів на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3321, наприкінці дня за встановленими нормативами розподіляються між рівнями місцевих бюджетів [7].

4.2.4.5. Операції з коштами, тимчасово віднесеними на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу

Фіксований сільськогосподарський податок, єдиний податок суб'єктів малого підприємництва та інші податки, які відповідно до чинного законодавства тимчасово віднесено до доходів місцевих бюджетів і розподіляються між різними одержувачами коштів і бюджетами, зараховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3421 "Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу". Кошти розподіляються за встановленими нормативами і в регламентований час засобами програмного забезпечення перераховуються одержувачам [7].

4.2.5. Взаємодія Державного казначейства, Державної податкової адміністрації та інших органів адміністрування податків і зборів у процесі обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами

Відповідно до частини четвертої статті 50 Бюджетного кодексу України, податки, збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими в дохід державного та місцевих бюджетів

з моменту зарахування їх на єдиний казначейський рахунок державного бюджету. Тобто інформацію про надходження до державного та місцевих бюджетів органи Державної податкової адміністрації та інші органи адміністрування податків і зборів у процесі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів можуть отримати лише від органів Державного казначейства.

Порядок взаємодії між органами Державного казначейства України та державної податкової служби України в процесі виконання державного і місцевих бюджетів за доходами затверджено спільним наказом Державного казначейства та Державної податкової адміністрації від 25 квітня 2002 року за № 74/194.

Для забезпечення повноти надходжень платежів до бюджетів органи державної податкової служби до 1 грудня щороку подають відповідним управлінням Державного казначейства в електронному вигляді списки платників податків, які перебувають на податковому обліку в кожному районі (місті), за:

- юридичними особами та їхніми філіями;
- фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності (за відповідним запитом органу Державного казначейства).

Списки платників податків повинні містити: назву (прізвище, ім'я та по батькові для фізичної особи) платника податків, його ідентифікаційний код (номер), коди платежів відповідно до бюджетної класифікації України за доходами.

Після прийняття Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік, затвердження місцевих бюджетів та відкриття в установленому порядку рахунків з обліку доходів Державного та місцевих бюджетів в управліннях Державного казначейства інформація про реквізити відкритих рахунків надається управліннями та відділеннями Державного казначейства відповідним органам державної податкової служби України,

Державним казначейством України — Державній податковій адміністрації України. Органи державної податкової служби повідомляють реквізити аналітичних рахунків платникам.

У процесі виконання бюджетів за доходами управління Державного казначейства України наступного дня після зарахування надходжень передають до 11-ї години відповідним органам державної податкової служби на обласному рівні та районним відділенням Державного казначейства для подальшої передачі районним податковим інспекціям такі документи:

- відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами у вигляді технологічних файлів;
- звіти про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами в розрізі відділень за видами надходжень;
- відомість розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3311 “Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами”, в електронному вигляді або її паперову копію;
- відомість розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету, які надійшли на аналітичні рахунки 3321 “Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету”, в електронному вигляді або її паперову копію;
- відомість розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3411 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу”, в електронному вигляді або її паперову копію;
- відомість розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, які надійшли на аналітичні рахунки 3421 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають

розподілу”, в електронному вигляді або її паперову копію;

- виписки з рахунків у вигляді електронного реєстру розрахункових документів.

Державне казначейство України після отримання звітів про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами від управлінь Державного казначейства до 13-ї години формує та передає Державній податковій адміністрації України:

- відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами державного бюджету (центральний рівень) у вигляді електронних документів — технологічного файлу;
- звіти про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами в розрізі областей.

Щомісяця, не пізніше 4 числа місяця, наступного за звітним, управління (відділення) Державного казначейства проводять з відповідними органами податкової служби звірку доходів за всіма кодами бюджетної класифікації на підставі даних про надходження до державного та місцевих бюджетів і відомостей розподілу коштів станом на 1 число місяця, наступного за звітним. За результатами складають акти звірки.

Акти звірки органів, підпорядкованих Державному казначейству, Державній податковій адміністрації, разом із звітами про виконання дохідної частини державного та відповідних місцевих бюджетів у терміни, передбачені для надання звітів, в обов'язковому порядку надсилаються до органів вищого рівня.

Державне казначейство України (центральний рівень) і Державна податкова адміністрація України щомісяця проводять звірки надходжень платежів до державного бюджету та бюджетів областей, міст Києва і Севастополя за всіма кодами бюджетної класифікації, не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним.

Зазначені звірки проводять на підставі звітів про надходження до бюджетів, одержаних від управлінь Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, головних фінансових управлінь обласних і Київської державних адміністрацій та фінансового управління Севастопольської міської державної адміністрації. За результатами складають акти звірки [7].

4.2.6. Податковий менеджмент

Податковий менеджмент — це сукупність прийомів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва і соціальної сфери.

Об'єктом податкового менеджменту є дохідна частина бюджету. Суб'єктом податкового менеджменту виступають органи управління в сфері оподаткування. Органи управління можна об'єднати в три групи:

- органи законодавчої та виконавчої влади;
- органи оперативного управління в податковій сфері;
- органи нефінансового профілю, які виконують лише окремі функції, пов'язані з податковою діяльністю.

Складовими податкового менеджменту є:

- законотворча діяльність;
- планування податків;
- податковий контроль.

У процесі законотворчої діяльності визначаються принципи оподаткування, встановлюються види податків і обов'язкових платежів та їх елементи, розробляється порядок розрахунків бюджетом.

Планування податків передбачає визначення реальних сум податків та обов'язкових платежів, які мають надійти до бюджету протягом бюджетного року.

Щоб забезпечити надходження запланованих сум платежів бюджету, необхідно контролювати правильність рахування та своєчасність сплати державі податків та обов'язкових платежів. Цей вид діяльності передбачає ведення податкового обліку та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства. Податковий облік, у свою чергу, включає платників податків та облік нарахованих і фактично оплачених сум до бюджету. Контроль за дотриманням податкового законодавства здійснюється шляхом проведення камеральних, документальних і тематичних перевірок.

4.3. Виконання бюджетів за видатками в Україні

4.3.1. Бюджетна класифікація видатків

Видатки бюджету класифікуються за:

- функціями, для виконання яких потрібні видатки (функціональна класифікація);
- економічною характеристикою операцій (економічна класифікація);
- ознакою головного розпорядника коштів (відомча класифікація);
- бюджетними програмами (програмна класифікація).

Функціональна класифікація видатків дає змогу відстежувати динаміку зміни державних видатків різного функціонального призначення з метою їх аналізу і, таким чином, прогнозувати видатки на наступні роки. Для відповідності міжнародним стандартам статистики державних фінансів з 2002 року запроваджена нова функціональна класифікація видатків бюджету. Цю класифікацію видатків бюджету розроблено на основі класифікації

функцій управління (КФУ), опублікованої статистичним відділом Організації Об'єднаних Націй. Класифікація поділяється на розділи, підрозділи та групи. Нумерація розділів відповідає нумерації загальних цілей державного управління, а нумерації підрозділів і груп визначають засоби досягнення цих загальних цілей, наприклад, розділ 09 — “Освіта”; підрозділ 0920 — “Загальна середня освіта”; групи: 0921 — “Загальноосвітні навчальні заклади”, 0922 — “Загальноосвітні спеціалізовані школи-інтернати”, 0923 — “Загальноосвітні спеціальні навчальні заклади”.

В економічній класифікації видатки поділяють за предметними ознаками — заробітна плата, нарахування на заробітну плату, оплата комунальних послуг, усі види господарської діяльності, виплати населенню та інші категорії, що дозволяє виділити захищені статті видатків бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх розпорядників та одержувачів коштів. Видатки бюджету зведено в єдині економічні категорії, які поділяють на поточні, капітальні, нерозподілені видатки та кредитування з вирахуванням погашення. Роз'яснення до застосування економічної класифікації видатків, відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 604 від 27 грудня 2002 року, надає Державне казначейство України.

Поточні видатки — це платежі, не призначені для придбання капітальних активів. Капітальні видатки включають придбання основного капіталу, створення державних запасів і резервів, придбання землі та нематеріальних активів і капітальні трансферти. Склад нерозподілених видатків визначає закон про державний бюджет чи рішення відповідної місцевої ради, до них належать видатки з резервних фондів державного та місцевих бюджетів.

Кредитування з вирахуванням погашення включає платежі з бюджету, внаслідок яких з'являються вимоги до інших фінансових об'єктів, що передбачають обо-

в'язкове повернення коштів. Це платежі для виконання державної економічної політики, які не передбачають отримання прибутків чи управління ліквідністю.

Відомча класифікація витрат відображає розподіл бюджетних призначень з головними розпорядниками коштів бюджетів. На її підставі Державне казначейство України та місцеві фінансові органи реєструють усіх розпорядників коштів. Метою відомчої класифікації видатків є оптимізація кількості головних розпорядників коштів бюджетів, поліпшення бюджетного планування та побудова чіткої, організаційно досконалої системи державного управління.

Програмна класифікація видатків передбачає розподіл бюджетних призначень за бюджетними програмами, які систематизовані переліком заходів, спрямованих на досягнення загальної мети та їх виконання. Метою такого підходу є оцінка ефективності та результативності діяльності державних установ. Це обумовлено тим, що сучасний етап соціально-економічного розвитку держави потребує поглибленого розуміння ролі бюджету в економічній системі держави, прозорості та зрозумілості бюджету для громадськості, підвищення якості надання державних послуг та ефективного використання коштів бюджету. Для досягнення цих цілей з 2002 року в Україні започатковано програмно-цільовий метод складання бюджету.

Планування видатків із застосуванням програмно-цільового методу передбачає розробку, аналіз і відбір програм на стадії стратегічного планування. Таку роботу виконує головний розпорядник коштів, і в період формування бюджетного запиту та підготовки пропозицій до проекту бюджету обґрунтовує включення відповідної програми на наступний бюджетний рік. Якщо у функціональній класифікації виділено розділи, підрозділи чи групи, які лише визначають загальну категорію видатків з бюджету, то у цьому випадку кожна програма

має чітко визначені цілі. Так, коду функціональної класифікації 0732 “Спеціалізовані лікарні та інші спеціалізовані заклади” відповідає кілька програм, таких як “Медична допомога, що надається українською спеціалізованою лікарнею “Охматдит”, “Медико-соціальні послуги ветеранам війни та воїнам-інтернаціоналістам”, “Утримання та лікування психічно хворих осіб, які потребують особливого догляду”.

Як свідчить досвід закордонних країн, планування видатків на підставі програм — це система рішень щодо розробки, аналізу, впровадження та розподілу ресурсів. Програмна класифікація видатків у цьому випадку має базуватися на конкретних комплексних програмах з чітко визначеними цілями та завданнями, а механізми та методики оцінки використання бюджетних коштів дадуть змогу оцінювати результативність та ефективність таких програм за встановленими критеріями. Державний бюджет України із застосуванням програмної класифікації видатків державного бюджету вперше було сформовано на 2002 рік. Досвід використання програмно-цільового методу засвідчив, що на цьому етапі відсутні критерії визначення ефективності тієї чи іншої програми, тому визначити переваги програмного бюджетування (підготовки, складання, затвердження та виконання бюджетів) досить складно [7].

4.3.2. Поняття бюджетного фінансування та його організація

Мета виконання видаткової частини бюджету — це фінансування заходів, затверджених у бюджеті протягом бюджетного року.

Фінансування із бюджету — це перерахування коштів на бюджетні рахунки розпорядників коштів відкритих в органах казначейства за рахунком ресурсів єдиного казначейського рахунку.

Фінансування із бюджету здійснюється за двома основними принципами: *плановість та цільовий характер використання бюджетних коштів*. *Принцип плановості* означає обов'язкове законодавче затвердження даних видатків. *Цільовий характер* означає обов'язковість використання розпорядниками виділених коштів за цільовим призначенням.

Організація фінансування покладена на фінансовий орган, який виконує бюджет. У процесі фінансування фінансові органи контролюють економне та цільове спрямування бюджетних коштів.

Керівники установ та організацій, які одержують у розпорядження бюджетні асигнування (планові суми, в межах яких можуть проводитись видатки із бюджету), називаються розпорядниками коштів. За обсягом наданих їм прав, обов'язків і відповідальності розпорядників коштів поділяють на три ступеня — головного, другого, третього.

Поділ розпорядників коштів на ступені у тому чи іншому бюджеті залежить від структури управління галуззю народного господарства чи соціально-культурних установ [20].

Головними розпорядниками бюджетних коштів у Державному бюджеті є керівники центральних відомств (установ), у місцевих бюджетах — керівники управлінь (відділів) обласних, міських і районних Рад народних депутатів; у міських, міст районного підпорядкування, у сільських і селищних бюджетах — голови цих Рад.

До розпорядників коштів другого ступеня належать керівники підвідомчих міністерствам і відомствам органів управління, яким, у свою чергу, підпорядковані окремі підприємства, організації та установи.

Розпорядниками коштів третього ступеня є керівники установ, організацій, підприємств, які підвідомчі головним чи другого ступеня розпорядникам бюджетних коштів (призначень).

Наприклад, окремі органи фінансової системи фінансуються за рахунок Державного бюджету, а їх керівники є розпорядниками асигнувань: Міністр фінансів України — головним розпорядником коштів, начальники обласних, міських, міст Києва і Севастополя, фінансових управлінь — розпорядниками коштів другого ступеня, а завідувачі районних фінансових управлінь — розпорядниками коштів третього ступеня.

4.3.3. Методи і види фінансування з Державного бюджету

Відомі два основні методи бюджетного фінансування. Перший — відкриття кредитів — базується на принципі авансування видатків на кредитній основі. Відкриття кредитів не означає перерахування грошових коштів на видатки головним розпорядникам коштів. Це дозвіл фінансового органу на видачу коштів, яка потім здійснюється установами банків у межах встановлених видатковим розписом (спеціальний документ) асигнувань. Підставою для відкриття кредитів є розпис видатків. Зазначений метод використовувався в Україні при фінансуванні з Державного бюджету до 1 липня 1993 року.

Сутність другого методу, а саме перерахування коштів з рахунку бюджету на бюджетні рахунки розпорядників коштів, полягає у тому, що фінансовий орган перераховує бюджетні кошти з рахунку бюджету на рахунки розпорядників коштів тільки за їх наявності на цьому рахунку в цей момент.

Підставою для перерахування є затверджені в бюджеті суми видатків. Такий метод використовувався в Україні при фінансуванні з місцевих бюджетів.

З 1 липня 1993 року, відповідно до Указу Президента України № 219/93 “Про порядок виконання Державного бюджету України” від 18 червня 1993 року, з метою

забезпечення ефективного управління доходами і видатками державного бюджету, ведення касового порядку його виконання, посилення контролю за надходженням, цільовим і економним їх використанням було вирішено, що Міністерство фінансів України буде здійснювати фінансування видатків у межах наявних фінансових ресурсів у Державному бюджеті України. Це означало, що з цього моменту в Україні почали використовувати єдиний метод бюджетного фінансування — перерахування коштів з рахунку бюджету на бюджетні рахунки розпорядників коштів. Функція організації та здійснення фінансування із Державного бюджету протягом 1996 року перейшла до Державного казначейства України.

4.3.4. Суть казначейського обслуговування бюджетів за видатками

Розглядаючи особливості касового обслуговування бюджету за видатками, варто зазначити, що на перших етапах впровадження казначейських функцій Державне казначейство за процедурами виконання державного бюджету пристосувалося до чинної на той час схеми взаємовідносин між Міністерством фінансів України, головними розпорядниками бюджетних коштів, Національним і комерційними банками, враховуючи свої особливості:

- рахунки, через які здійснювався рух бюджетних коштів, відкривалися в установах банків на ім'я органів Державного казначейства України;
- видатки бюджетних установ і організацій проводилися через їхні рахунки, відкриті в органах Державного казначейства України згідно з мережею, представленою розпорядниками бюджетних коштів відповідного рівня.

Концептуальна схема здійснення видатків (рис. 4.2) після затвердження державного бюджету на відповідний

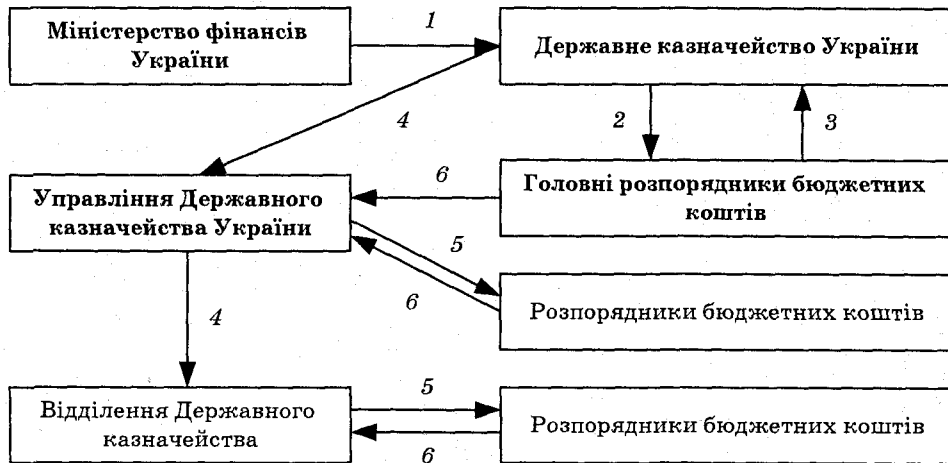


Рис. 4.2. Порядок затвердження документів, що застосовуються у процесі виконання бюджету: 1 — надання річного розпису призначень державного бюджету та розпис асигнувань загального фонду; 2 — надання витягів з річного розпису призначень і розпису асигнувань; 3 — подання розподілу показників зведених кошторисів і розподіл показників зведених планів асигнувань у розрізі розпорядників коштів нижчого рівня за територіями; 4 — формування річного розпису призначень державного бюджету та помісячний розпис асигнувань загального фонду за територіями в розрізі розпорядників коштів нижчого рівня; 5 — надання витягів з річного розпису призначень і помісячний розпис асигнувань; 6 — подання затверджених кошторисом доходів і видатків та плани асигнувань

рік Міністерство фінансів України складало помісячний розпис доходів і видатків загального фонду і передавало його Державному казначейству України, яке в триденний термін надавало витяг із цього розпису головним розпорядникам коштів для складання і затвердження у встановленому порядку кошторисів доходів і видатків установ. Якщо впродовж року до розпису вносили зміни, то Департамент з бюджету Міністерства фінансів повідомляв про це Державне казначейство, яке вело облік цих змін і повідомляло головних розпорядників коштів для подальшого проведення змін кошторисів.

Треба враховувати, що Державне казначейство України щоденно, з урахуванням наявних коштів, готувало розпорядження про виділення коштів у розрізі головних розпорядників коштів, яке затверджувалося Головою Державного казначейства України або його заступником. При цьому кошти виділялися в межах затверджених пропозицій і залишку на рахунках загального фонду державного бюджету.

Важливим елементом управління видатками на перших етапах впровадження казначейських функцій стало те, що проходження коштів відбувалося в системі Держказначейства і було прозорим:

- головному розпоряднику коштів відкривалися зведені особові рахунки та/або особові рахунки для зарахування виділених коштів;
- кошти, виділені відповідно до розпорядження, зараховувалися на зазначені рахунки;
- кошти, зараховані на зведені особові рахунки на підставі розподілу головного розпорядника коштів, зараховувалися на особові рахунки розпорядників другого ступеня;
- згідно з розподілом коштів розпорядника другого ступеня ці кошти зараховувалися на відповідні реєстраційні рахунки.

Головний розпорядник упродовж робочого дня готував розподіл коштів та/або платіжне доручення на перерахування коштів. Розподіл коштів складався в розрізі територій.

Отриманий розподіл та/або платіжне доручення Державне казначейство перевіряло на відповідність зазначених у них сум залишкам на рахунку, затвердженим пропозиціям, кошторисним призначенням і планам асигнувань, зареєстрованим зобов'язанням і наданій мережі, після чого складало реєстри на здійснення видатків.

На підставі розподілу коштів і реєстрів на здійснення видатків складали розпорядження на перерахування коштів, на підставі якого — платіжне доручення на переказ коштів державного бюджету. Реєстри на здійснення видатків передавали засобами телекомунікаційного зв'язку відповідним управлінням Державного казначейства.

Оплата видатків розпорядників бюджетних коштів здійснювалася органами Державного казначейства України з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників шляхом проведення платежів із цих рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України.

Після отримання виписки з реєстраційного рахунку розпорядник коштів протягом операційного дня подавав до органу ДК необхідні розрахункові документи для проведення витрат (рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт тощо) і платіжні доручення. На підставі цих документів відповідний орган ДК перераховував кошти за надані послуги, виконані роботи безпосередньо суб'єктам господарської діяльності.

Для одержання коштів готівкою (на заробітну плату, стипендії, службові відрядження тощо) уповноважена особа розпорядника коштів подавав до операційно-контрольного управління (відділу обліку лімітів видатків та контролю за виконанням кошторисів територіальних органів казначейства) ДКУ заявку на видачу готівки та

отримання грошового чека. Заявку виписував розпорядник коштів на особу, з якою у нього укладено договір про повну матеріальну відповідальність і яка має право отримувати та видавати кошти. При отриманні заробітної плати та прирівняних до неї платежів разом із заявкою подавалися платіжні доручення на перерахування сум прибуткового податку з громадян, сум нарахувань до фонду соціального страхування та сум страхових внесків до Пенсійного фонду. Чек виписувався на ім'я особи, яка вказана в заявці на отримання грошового чека.

На підставі належно оформленого грошового чека уповноважена особа розпорядника коштів отримувала готівку з відкритого в установі банку бюджетного рахунку органу ДК. Невикористана готівка поверталася на цей же бюджетний рахунок за спеціальними документами. У них обов'язково вказувався номер відповідного реєстраційного рахунку.

Упродовж 1995—2000 років нормативна база з виконання видаткової частини бюджету постійно вдосконалювалася і доповнювалася.

Це було пов'язано з розширенням функцій Державного казначейства (обслуговування спеціальних коштів бюджетних установ і організацій, інших клієнтів, рахунки яких відкриті в органах Державного казначейства, але операції щодо них не належать до виконання державного бюджету), а також з необхідністю розподілу функцій і відповідальності з питань контролю між учасниками бюджетного процесу.

Важливим елементом управління під час казначейського виконання державного бюджету за видатками за умови роботи Державного казначейства в статусі учасника системи електронних платежів Національного банку України стало чітке визначення вимог до системи платежів, сформульоване в Інструкції № 140 від 10 серпня 2001 року:

1. Усі платежі, що здійснюються в системі органів Державного казначейства, поділяються на:

- зовнішні (через кореспондентські рахунки, відкриті в СЕП НБУ);
- внутрішні (через внутрішню платіжну систему Держказначейства).

2. Усі платежі мають адресний характер і здійснюються з конкретних аналітичних рахунків (або навпаки — на них) їхніх власників — учасників бюджетного процесу та інших клієнтів. І в цьому полягає основна відмінність від попередніх систем виконання державного бюджету, за якими платежі здійснювалися від імені розпорядників бюджетних коштів через рахунки органів Державного казначейства, відкриті на їхнє ім'я в установах банків.

3. Рахунки відкриваються на балансі обласних управлінь Держказначейства відповідно до вимог нормативних документів Державного казначейства, що суттєво відрізняється від системи, яка існувала до 2001 року, за якою рахунки були відкриті на ім'я органів Державного казначейства в установах банків за територіальним принципом (райони, міста, райони у містах, області).

Вважаємо за необхідне визначити основні елементи моделі участі органів Державного казначейства у системі електронних платежів НБУ, а саме:

- вихід Державного казначейства в банківську систему здійснюється через регіональні розрахункові палати НБУ;
- відділення Державного казначейства не мають коду банку і самотійного балансу;
- загалом рахунки розпорядників бюджетних коштів (клієнтів Державного казначейства) відкрито відповідно до ієрархічної структури міністерств і відомств, районних відділень Державного казначейства. Рахунки районних відділень відкрито на балансі управління Державного казначейства (УДК);

- основні функції відділення Державного казначейства (ВДК) — робота з первинними документами розпорядників і надання клієнтам винятково банківських послуг;
- між Державним казначейством України та управлінням Державного казначейства діє офлайнний режим обміну інформацією;
- між обласним управлінням Державного казначейства України і відділенням Державного казначейства діє онлайнний режим обміну інформацією.

При такій схемі відділення Держказначейства не мають коду банку, не є учасниками СЕП НБУ і, таким чином, передають та отримують інформацію про здійснення платежів засобами внутрішньої платіжної системи територіальних управлінь Держказначейства. Таке відділення працює з територіальним управлінням Державного казначейства за системою “клієнт банку — банк”. Тобто відділення в такому випадку є інформаційною ланкою територіального управління; отримує вихідну інформацію (виписки, реєстри для податкових служб тощо) у сформованому вигляді від територіального управління. Аналог у банківській системі — виносне робоче місце (ВРМ). Чисельність працівників у такому відділенні мінімальна [7].

4.3.5. Функції та організація роботи Міністерства фінансів і органів Державного казначейства в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за видатками

Відповідно до статті 115 Конституції України і норм Бюджетного кодексу, Кабінет Міністрів України забезпечує і відповідає за виконання державного бюджету.

Міністерство фінансів України, згідно зі статтею 47 Бюджетного кодексу, здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету.

Бюджетним кодексом України визначено, що у країні застосовується казначейська форма обслуговування державного бюджету, яка передбачає здійснення органами Державного казначейства України операцій з коштами держбюджету, розрахунково-касового обслуговування розпорядників бюджетних коштів, прийняття зобов'язань, проведення платежів, а також ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання державного бюджету.

Виконання Державного бюджету за видатками ґрунтується на принципі функціонування єдиного казначейського рахунку, що забезпечує:

- можливість оперативної мобілізації коштів, які впродовж дня надходять на рахунки, відкриті в органах Державного казначейства, та їх використання для проведення бюджетних видатків і здійснення інших операцій, що не суперечать законодавству України;
- надання органам законодавчої та виконавчої влади інформації про здійснені на єдиному казначейському рахунку операції;
- оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень про забезпечення ефективного використання бюджетних коштів.

Державний бюджет України виконується за розписом, затвердженим Міністром фінансів України у місячний термін після набрання чинності закону про Державний бюджет України (стаття 49 Бюджетного кодексу України). Розпис державного бюджету на відповідний рік містить такі розділи:

1. Розпис доходів державного бюджету, зокрема:
 - річний розпис доходів загального і спеціального фондів державного бюджету;
 - помісячний розпис доходів загального фонду державного бюджету.
2. Розпис фінансування державного бюджету, зокрема:
 - річний розпис фінансування загального і спеціального фондів державного бюджету;
 - помісячний розпис фінансування загального фонду державного бюджету.
3. Розпис асигнувань державного бюджету, зокрема:
 - річний розпис асигнувань загального і спеціального фондів державного бюджету;
 - помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету;
 - річний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень.

Процедури складання і виконання розпису державного бюджету визначені Інструкцією про складання і виконання розпису Державного бюджету України, затвердженою наказом Міністерства фінансів України № 57 від 28 січня 2002 року (зі змінами).

Розглянемо основні підходи та порядок складання річного розпису асигнувань, оскільки саме на його підставі здійснюються видатки з державного бюджету. Розпис асигнувань загального і спеціального фондів державного бюджету на рік складається у розрізі головних розпорядників коштів за програмною (якщо бюджет складався із застосуванням програмно-цільового методу) та повною економічною класифікацією видатків бюджету без розподілу за періодами року.

Помісячний розпис асигнувань загального фонду — це розпис асигнувань загального фонду державного бюджету на рік з розбивкою на місяці у розрізі головних

розпорядників за програмною та скороченою* економічною класифікацією видатків бюджету.

Формування розпису бюджету починається зі складання розписів доходів і фінансування. Після того, як будуть враховані обсяги та терміни погашення основної суми державного боргу, вивчені можливості щодо обсягів і термінів залучення державних запозичень, графіки проведення приватизації державного майна, а також потреби покриття помісячних касових розривів загального фонду державного бюджету, на підставі складених розписів доходів і фінансування розраховуються граничні помісячні обсяги асигнувань загального фонду державного бюджету. Узагальнена лімітна довідка складається для кожного головного розпорядника з визначенням помісячних обсягів асигнувань головному розпоряднику в цілому. На підставі лімітних довідок головні розпорядники повідомляють розпорядників нижчих рівнів про встановлені обсяги асигнувань для уточнення кошторисів і складання проектів планів асигнувань. У процесі підготовки проектів кошторисів штатні розписи бюджетних установ повинні відповідати визначеному фонду оплати праці, а решта витрат — іншим встановленим асигнуванням таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу відповідних функцій.

Проекти кошторисів і планів асигнувань, які подають установи головним розпорядникам і розпорядникам вищого рівня, при необхідності розглядаються в присутності керівників відповідних установ. Розпорядники коштів вищого рівня під час розгляду кошторисів і планів асигнувань повинні забезпечувати виконання вимог

* Скорочена економічна класифікація видатків бюджету містить: оплату праці працівників бюджетних установ (код 1110), нарахування на заробітну плату (код 1120), медикаменти та перев'язувальні матеріали (код 1132), продукти харчування (код 1133), оплату комунальних послуг та енергоносіїв (код 1160), поточні трансферти населенню (код 1340). Усі інші економічні категорії видатків відображаються загальною сумою за кодом 5000 "Інші видатки".

законодавства, не допускати включення до кошторисів асигнувань, не підтверджених розрахунками та економічно необґрунтованих. Головні розпорядники коштів у двотижневий термін після отримання лімітних довідок подають Міністерству фінансів уточнені проекти зведених кошторисів і проекти зведених планів асигнувань, які відповідають лімітним довідкам. Одночасно подаються показники у мережі розпорядників коштів нижчих рівнів, штатах і контингентах установ за встановленими формами.

На підставі отриманої інформації Міністерство фінансів України складає річний розпис Державного бюджету України щодо головних розпорядників коштів у розрізі економічної класифікації видатків і помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету, які відповідають консолідованим параметрам усіх кошторисів. Оригінал затвердженого розпису передається на паперових та електронних носіях Державному казначейству України, копія передається Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. Державне казначейство України впродовж трьох робочих днів після затвердження розпису надає головним розпорядникам витяг із розпису, що є підставою для затвердження у встановленому порядку кошторисів, планів асигнувань і планів використання бюджетних коштів (частина друга статті 51 Бюджетного кодексу України).

Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ затверджено Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28 лютого 2002 року. Кошториси, плани асигнувань і плани використання бюджетних коштів мають бути затверджені впродовж 30 календарних днів з моменту затвердження розпису керівником відповідної вищої установи, за винятком окремих установ, для яких кошториси, плани асигнувань і штатні розписи затверджують інші посадові особи.

Плани використання бюджетних коштів одержувачами затверджують їх керівники за погодженням з розпорядниками, через яких вони одержують бюджетні призначення. Кошториси і плани асигнувань на проведення централізованих заходів затверджують окремо керівники міністерств, інших центральних органів виконавчої влади для кожного заходу. Такі кошториси та плани асигнувань можуть бути затверджені на загальний обсяг видатків.

Кошторис затверджується за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами року в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів, та підписується керівником і головним (старшим) бухгалтером установи (центральної бухгалтерії). Затвердження кошторисів, планів асигнувань і штатних розписів установ скріплюється гербовою печаткою і підписом керівників установ, уповноважених затверджувати такі документи, із зазначенням дати.

Одночасно з кошторисом на затвердження подається план асигнувань і штатний розпис установи, включно з її структурними підрозділами, які утримуються за рахунок власних надходжень. Зазначені документи затверджуються у двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається в установі, яка їх затвердила.

У тижневий термін після затвердження штатних розписів головні розпорядники подають Міністерству фінансів України зведені показники щодо мережі, штатних розписів і контингентів установ та одержувачів. Установи, які одержують призначення з державного бюджету і відповідно до законодавства самостійно затверджують кошториси, плани асигнувань і штатні розписи, у три тижневий термін після затвердження бюджету подають Мінфіну України затвержені кошториси, розрахунки до них, календарні плани, плани асигнувань і штатні розписи.

Міністерство фінансів України щороку, впродовж трьох місяців після затвердження відповідних бюджетів, пе-

ревіряє правильність складання і затвердження кошторисів і планів асигнувань. Скорочення зайвих і завищених асигнувань, виявлених під час перевірок, проводиться Мінфіном України на підставі матеріалів перевірок. Вивільнені асигнування спрямовуються на проведення інших пріоритетних заходів, що плануються цим же розпорядником, шляхом внесення змін до їхніх кошторисів у встановленому порядку.

Для контролю за відповідністю асигнувань, визначених у кошторисах і планах, асигнуванням, затвердженим річним розписом призначень державного бюджету та помісячним розписом асигнувань загального фонду державного бюджету, органи Державного казначейства здійснюють реєстрацію та ведуть облік зведених кошторисів і планів асигнувань розпорядників вищого рівня у розрізі розпорядників нижчого рівня. Розпорядники мають право провадити діяльність виключно в межах асигнувань, затверджених кошторисами і планами асигнувань, а також за наявності витягу, виданого органом Державного казначейства, який підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку (частина п'ята статті 51 Бюджетного кодексу України). З цією метою розпорядники, які отримали від органів Державного казначейства витяг, повинні подати цим органам дані про розподіл показників зведених кошторисів і планів асигнувань у розрізі розпорядників нижчого рівня. Зазначені показники доводяться до відповідних органів Державного казначейства за місцем розташування розпорядників нижчого рівня. Органи ДКУ здійснюють контроль за відповідністю розподілу показників зведених кошторисів і планів асигнувань даним казначейського обліку. При невідповідності кошторисів і планів асигнувань витягові, отриманому від відповідних органів Державного казначейства, розпорядники повинні перезатвердити зазначені документи згідно з витягом.

Внесення змін до розпису здійснюється в таких випадках:

- необхідність перерозподілу видатків за економічною чи програмною класифікацією;
- прийняття нормативного акта про передачу повноважень на виконання функцій або надання послуг, на які затверджено бюджетне призначення, від одного головного розпорядника іншому;
- ухвалення рішення про розподіл нерозподілених бюджетних асигнувань між головними розпорядниками.

Бюджетний кодекс встановлює вимоги до процедури передачі бюджетних повноважень у статті 23. До затвердження розпису міністр фінансів України затверджує тимчасовий розпис на відповідний період. Упродовж бюджетного періоду міністр фінансів України забезпечує і відповідає за відповідність розпису Державного бюджету України встановленим бюджетним призначенням [7].

4.3.6. Казначейське обслуговування місцевих бюджетів за видатками

Статтею 5 Бюджетного кодексу України визначено структуру бюджетної системи України, яка складається з бюджетів сіл, селищ, міст та їх об'єднань, бюджетів районів у містах, районних, обласних, бюджету Автономної Республіки Крим і державного бюджету України. Зазначені бюджети є окремими ланками бюджетної системи. Характерною ознакою та перевагою бюджетної системи, закріпленої Бюджетним кодексом, порівняно з попередньою системою є те, що трансфертні платежі з державного бюджету розраховуються та надаються обласним бюджетам, бюджету Автономної Республіки Крим, бюджетам районів і містам обласного значення. З прийняттям Бюджетного кодексу районні бюджети,

бюджети міст обласного значення та обласні бюджети набули адекватного статусу відносно Державного бюджету України.

Принциповим є положення статті 78 Бюджетного кодексу щодо казначейського обслуговування місцевих бюджетів. Це положення дає змогу повною мірою забезпечити дотримання принципів самостійності, субсидіарності, справедливості та неупередженості, на яких ґрунтується бюджетна система України.

Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ланками бюджетної системи відповідних джерел доходів, правом відповідних органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування на визначення напрямків використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом Верховної Ради Автономної Республіки Крим і відповідних місцевих рад формувати та затверджувати відповідні бюджети згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Бюджетний кодекс встановлює нові засади взаємовідносин державного і місцевих бюджетів та відображає новий підхід до питань незалежності та самостійності місцевих бюджетів.

Принцип самостійності означає:

- право законодавчих (представницьких) органів державної влади та органів місцевого самоврядування кожної ланки бюджетної системи самостійно здійснювати бюджетний процес відповідно до засад визначених Бюджетним кодексом;
- стимулювання органів місцевого самоврядування до збільшення їхніх доходів, що не враховуються для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів;
- закріплення права за органами державної влади та органами місцевого самоврядування відповідно до Бюджетного кодексу визначати спрямування витрат за рахунок коштів відповідного бюджету;

- неприпустимість вилучення доходів, отриманих додатково у ході виконання рішень про бюджет, сум перевищення доходів над витратами бюджетів і сум економії за витратами бюджету.

Принцип субсидіарності полягає в такому розподілі видатків між державним і місцевими бюджетами та між місцевими бюджетами, який ґрунтується на максимальному наближенні суспільних послуг до безпосереднього споживача. Видаткові повноваження закріплюються за бюджетами з метою децентралізації та з урахуванням найефективнішого виконання на місцях.

Видатки, які потенційно можуть отримувати всі мешканці області, закріплюються за обласними бюджетами. Це видатки на утримання спеціалізованих середніх закладів освіти для учнів з вадами розвитку, середніх шкіл-інтернатів, професійно-технічних училищ, багатопрофільних лікарень обласного значення, спеціалізованих установ соціального захисту для сиріт, інвалідів, громадян похилого віку тощо. Видатки, які використовують мешканці певної адміністративно-територіальної одиниці, закріплені за міськими та районними бюджетами. До них належать видатки на утримання загальної середньої освіти, загальної медичної допомоги, включно з програмами санітарної освіти та соціального захисту для соціально незахищених верств населення, а також допомогу вдома особам похилого віку.

З бюджетів міст республіканського (в Автономній Республіці Крим), обласного, районного значення, сіл та селищ фінансуються дошкільна освіта, початкова медична допомога, що надається місцевими клініками і фельдшерсько-акушерськими пунктами, та культурно-видовищні заклади. З районних бюджетів утримуються середні школи та районні лікарні, розташовані у містах районного значення.

Бюджетна система України будується також на засадах справедливого й неупередженого розподілу суспіль-

ного багатства між громадянами і територіальними громадами. Можливість здобуття освіти або доступ до соціальних програм не повинні залежати від місця проживання громадянина. Цей принцип забезпечує рівний доступ громадян країни до основних бюджетних послуг і соціальних гарантій та реалізується через норми, встановлені Бюджетним кодексом у частині визначення фінансових нормативів бюджетної забезпеченості та дотацій вирівнювання. Такий підхід дає можливість надавати соціальні послуги в кожній адміністративно-територіальній одиниці на порівняно однаковому рівні за наявності єдиних ставок оподаткування та справляння податків.

Дотації вирівнювання з бюджетів вищого рівня сприяють вирівнюванню видаткового потенціалу різних місцевих бюджетів. Програми соціального захисту, пов'язані з наданням грошової допомоги певним категоріям населення на всій території країни, надаються містом чи районом у законодавчо встановлених розмірах, але компенсацію своїх бюджетних видатків вони отримують шляхом субвенцій з держбюджету. Прикладами трансфертів, що надаються місцевим бюджетам з державного бюджету, є допомога сім'ям з дітьми та компенсація видатків на пільги ветеранам війни і праці.

Показники Державного бюджету України та показники місцевих бюджетів разом утворюють зведений бюджет України. Показники зведених бюджетів використовуються Державним казначейством, Міністерством фінансів, Кабінетом Міністрів, Верховною Радою України, податковими органами, органами статистики для ухвалення управлінських рішень щодо виконання бюджетів, а також для широкого оприлюднення інформації про використання публічних фінансів.

Своєчасні та достовірні статистичні дані про виконання бюджетів усіх рівнів дають змогу:

- відстежувати хід виконання бюджетів та аналізувати їхню динаміку;
- забезпечувати контроль за операціями та управлінням бюджетними коштами;
- аналізувати стан та оцінювати перспективи розвитку фінансово-бюджетної політики.

Необхідно також зауважити, що через місцеві бюджети фінансується більшість установ освіти, охорони здоров'я, соціальної допомоги, житлово-комунального господарства. Обсяг місцевих бюджетів 2000 року становив близько 10 % ВВП, тому їх виконання для суспільства має важливе значення.

Функцію розподілу коштів місцевого бюджету до цього часу виконували обласні фінансові управління, які передавали трансферти нижчим рівням обласного бюджету. При відсутності контролю над цим процесом значні обсяги коштів залишалися на рівні обласних бюджетів, а місцеві бюджети нижчих рівнів отримували недостатнє фінансування для виконання своїх функцій.

Треба зазначити, що операції з дотримання планових показників виконання місцевих бюджетів, їх законності, достовірності залишалися не тільки поза увагою суспільства, а й самих місцевих фінансових органів, оскільки звітність з виконання місцевих бюджетів за видатками складалася на підставі даних розпорядників коштів місцевих бюджетів, достовірність яких перевірити своєчасно було неможливо.

Доцільно зазначити, що сума дотацій і субвенцій з державного бюджету щороку збільшувалася, а середні щоденні залишки коштів місцевих бюджетів упродовж останніх 5-ти років становлять близько 1 млрд грн. Одна з причин такого становища полягає в тому, що функцію розподілу трансфертів між нижчими бюджетами виконували обласні фінансові управління, які при відсутності контролю за цим процесом і його непрозорості за-

лишали на своєму рівні значні обсяги коштів, а нижчі місцеві бюджети своєчасно їх не отримували, що унеможливило виконання ними своїх функцій.

Отже, перехід на казначейське обслуговування місцевих бюджетів є перспективним процесом, який можна вважати не тільки важелем внутрішнього розвитку казначейства, а й стратегічним урядовим завданням.

Перші спроби переведення місцевих бюджетів на повнофункціональне казначейське обслуговування засвідчили, що його суть учасники цього процесу сприймають по-різному. Для фінансових управлінь та розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів ця суть полягає у виконанні органами Держказначейства контрольних функцій, у веденні та складанні фінансової звітності, а для Держказначейства, крім зазначених функцій (і це найголовніше), — у залученні до системи додаткових коштів, які можна використовувати як додаткове джерело за тимчасових касових розривів державного та місцевих бюджетів.

Для органів Держказначейства казначейське обслуговування місцевих бюджетів сьогодні є в більшій мірі технічним процесом, оскільки застосовуютьс'я такі самі правила, механізми і процедури контролю за здійсненням платежів, як і за виконанням державного бюджету.

Виконання місцевих бюджетів за доходами та витратами шляхом упровадження розрахунків через систему електронних платежів дозволило значно прискорити проходження платежів на всіх рівнях, починаючи з найнижчої ланки, і, зрештою, покращити виконання бюджету загалом.

Касове виконання місцевих бюджетів за запропонованою органами казначейства схемою дозволило місцевим бюджетам одержувати:

- щоденно інформацію про залишки невикористаних асигнувань на рахунках розпорядників коштів, здійснювати аналіз виконання місцевих бюджетів та ухвалювати рішення про подальше виділення коштів на здійснення видатків;
- щоденно на рівні області дані про обсяг доходів, які надходять у розрізі бюджетів і кодів бюджетної класифікації, що дає можливість здійснювати аналіз надходжень за кожним видом доходів та ухвалювати оперативні управлінські рішення. До впровадження експерименту відповідний фінансовий орган мав таку інформацію лише після отримання звітності (місячної, квартальної) від розпорядників коштів і централізованих бухгалтерій сільських і селищних рад;
- якісні та своєчасні щомісячні, квартальні та річні звіти про виконання бюджетів відповідно до вимог, встановлених законодавчо-нормативними актами;
- безвідсоткові позички за рахунок загальних обсягів коштів місцевих бюджетів, що перебувають на кореспондентському рахунку обласного управління Державного казначейства.

Касове виконання місцевих бюджетів органами Державного казначейства забезпечило розпорядникам коштів:

- щоденний попередній контроль за цільовим використанням бюджетних коштів і дотримання ними фінансової дисципліни, відповідність поданих початкових документів, що стали підставою для здійснення видатків, вимогам чинних законодавчо-нормативних актів. Це дозволило неодноразово запобігти нецільовому використанню бюджетних коштів. Наприклад, 2005 року органи Держказначейства у Львівській області відмовили в оплаті рахунків у 539 випадках на загальну суму 11,03 млн грн;

- прозорість виконання кошторисів доходів і видатків, єдиний підхід до ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Отже, переведення місцевих бюджетів на казначейське обслуговування стало кроком у вдосконаленні управління не тільки за доходами і витратами державного бюджету, а й за фінансами місцевих бюджетів на обласному рівні, який дає можливість проводити соціальну політику в області. Це стосується передусім можливості одночасної своєчасної виплати заробітної плати та інших соціальних виплат за рахунок тимчасово вільних коштів усіх місцевих бюджетів області.

Охоплення казначейським обслуговуванням місцевих бюджетів дозволило створити базу даних за бюджетні періоди за плановими та фактичними показниками в розрізі кодів бюджетної класифікації, що стало відправною точкою для планування відповідних видатків, аналізу ефективності виконання, доцільності прийняття нових або продовження наявних програм.

Зауважимо, що важливим питанням щодо ефективності казначейського обслуговування місцевих бюджетів є застосування автоматизованої системи здійснення платежів, що створило умови для:

- виключення можливості ручного втручання в управління коштами місцевих бюджетів;
- прискорення проходження платежів;
- створення управлінських форм звітності для структур, що отримуватимуть відповідну інформацію від органів Державного казначейства;
- виключення комерційних банків з процесу безготівкових платежів щодо виконання бюджетів.

Впровадження казначейського обслуговування бюджетів зумовило необхідність перерозподілу чисельності між фінансовими управліннями місцевих адміністрацій

на користь органів Державного казначейства. Порівняльний аналіз функцій та обсягів роботи, яку виконуватимуть органи Держказначейства та фінансові управління місцевих бюджетів, виходячи з практичної діяльності двох обласних управлінь ДКУ, дає змогу констатувати, що:

- обсяги роботи органів Державного казначейства збільшаться на понад 100 %;
- органи Держказначейства виконуватимуть усі функції фінансових органів, крім планування та аналізу, а також банківські функції.

Загальна кількість місцевих бюджетів, переведених на казначейське обслуговування, становить більше 12 тис., а це більше 700 тис. рахунків лише за доходами. Тобто в середньому один орган Державного казначейства обслуговує 18 місцевих бюджетів [7].

4.4. Регулювання міжбюджетних потоків

4.4.1. Бюджетні потоки та їх види

Особливістю касового виконання бюджетів є взаємодія всіх бюджетних потоків. Для вивчення цього питання необхідно ввести поняття “*вхідні та вихідні бюджетні потоки*”. Вхідні потоки — це реальний грошовий потік платежів до бюджету. Вихідні бюджетні потоки — це реальний грошовий потік платежів із бюджету. Поділимо бюджетні потоки на *внутрішні та зовнішні*. *Внутрішні бюджетні потоки* обмежені бюджетною системою. Вони пов’язані з рухом податків, дотацій, субсидій та субвенцій, бюджетних позичок усередині бюджетної системи, з Державного бюджету в інші

ланки бюджетної системи, а також із вилученням коштів на користь державного бюджету. **Зовнішні бюджетні потоки** пов'язані з платежами до бюджету платників податків та фінансуванням із бюджету підприємств, організацій, установ і громадян.

Оптимізація бюджетних потоків дуже важлива для вдосконалення взаємодії між бюджетами різних рівнів. Державний бюджет регулює як вхідні, так і вихідні грошові потоки.

4.4.2. Міжбюджетні трансферти

Міжбюджетні трансферти — це кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого.

Бюджетним кодексом України визначені такі види міжбюджетних трансфертів:

- дотація вирівнювання (міжбюджетний трансферт на вирівнювання доходної спроможності бюджету, який його отримує);
- субвенція (міжбюджетний трансферт для використання на певну мету в порядку, визначеному тим органом, який прийняв рішення про надання субвенції);
- кошти, що передаються до Державного бюджету України та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів;
- інші дотації.

У Державному бюджеті України передбачені такі міжбюджетні трансферти місцевим бюджетам:

- дотація вирівнювання бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва та Севастополя, районним бюджетам

- та бюджетам міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення;
- субвенція на здійснення програм соціального захисту;
 - субвенція на компенсацію втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень внаслідок надання пільг, встановлених державою;
 - субвенція на виконання інвестиційних проектів;
 - інші субвенції.

Обсяг дотації вирівнювання та субвенцій окремо для бюджету Автономної Республіки Крим, кожного з обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим, міст обласного значення та районних бюджетів, а також коштів, що передаються до Державного бюджету України з місцевих бюджетів, якщо є підстави для надання та отримання відповідних міжбюджетних трансфертів, затверджуються у Державному бюджеті України.

Дотація вирівнювання бюджетам міст Києва та Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим, міст обласного значення і районним бюджетам визначається як перевищення обсягу видатків, перелік яких визначено відповідними статтями Бюджетного кодексу України, і який обраховано із застосуванням фінансових нормативів бюджетної забезпеченості та коригуючих коефіцієнтів.

Розподіл обсягу дотації вирівнювання та коштів, що передаються до Державного бюджету України та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів, між бюджетами міст Києва та Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим, міст обласного значення і районними бюджетами, визначається на основі формули, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

Формула розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів повинна враховувати такі параметри:

- фінансові нормативи бюджетної забезпеченості та коригуючі коефіцієнти до них;
- кількість мешканців та кількість споживачів соціальних послуг;
- індекс відносної податкоспроможності відповідного міста чи району;
- прогнозний показник кошика доходів бюджетів місцевого самоврядування для бюджетів міст Києва та Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення, і прогноз доходів, закріплених відповідними статтями Бюджетного кодексу України, — для районних бюджетів;
- коефіцієнт вирівнювання.

У разі внесення змін до формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів на плановий бюджетний період проект таких змін та аналітичні розрахунки і порівняльні таблиці щодо впливу запропонованих змін подаються разом з проектом закону про Державний бюджет України, схваленим Кабінетом Міністрів України.

Обсяг кошика доходів відповідного бюджету визначається із застосуванням індексу відносної податкоспроможності бюджету міста чи району на основі даних про фактичне виконання відповідного бюджету за три останні бюджетні періоди.

Індекс відносної податкоспроможності є коефіцієнтом, що визначає рівень податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці порівняно з аналогічним середнім показником по Україні у розрахунку на одного мешканця.

Для визначення індексу відносної податкоспроможності відповідних бюджетів використовується кошик

доходів бюджетів місцевого самоврядування, встановлених відповідними статтями Бюджетного кодексу України.

При визначенні індексу відносної податкоспроможності кошик доходів місцевого самоврядування збільшується на суму втрат у доходах, що виникли внаслідок надання пільг платникам податків згідно з рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних рад.

Індекси відносної податкоспроможності відповідних бюджетів не можуть змінюватися і переглядатися частіше, ніж раз на три роки.

Коефіцієнт вирівнювання застосовується до обчисленого за формулою обсягу дотації вирівнювання і визначається в межах від 0,60 до одиниці. При цьому загальний обсяг коштів, на який зменшується сума дотацій вирівнювання, є тотожним загальному обсягу коштів, на який зменшується сума коштів, що передаються до Державного бюджету України з місцевих бюджетів у разі застосування коефіцієнта вирівнювання.

Законом України “Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об’єднань” визначено, що в районному бюджеті можуть передбачатися такі міжбюджетні трансферти:

- дотація вирівнювання бюджетам місцевого самоврядування;
- кошти, що передаються до районного бюджету з бюджетів місцевого самоврядування;
- додаткова дотація на вирівнювання диспропорцій, пов’язаних із нерівномірністю мережі бюджетних установ;
- інші дотації;
- субвенції на виконання інвестиційних проектів;
- інші субвенції.

У бюджеті місцевого самоврядування можуть передбачатися такі міжбюджетні трансферти:

- дотація вирівнювання із районного бюджету;
- кошти, що передаються до районного бюджету;
- субвенції:
 - а) субвенції на утримання об'єктів спільного користування;
 - б) субвенції на ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування;
 - в) інвестиційні субвенції на будівництво або реконструкцію об'єктів спільного користування;
 - г) субвенції на виконання власних повноважень територіальних громад сіл, селищ, міст районного значення та їх об'єднань;
 - г) інші субвенції.

Окремі видатки місцевих бюджетів на здійснення програм соціального захисту, передбачені Бюджетним кодексом, фінансуються за рахунок субвенцій з Державного бюджету України у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Надання державою податкових пільг, що зменшують доходи бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень, має супроводжуватися внесенням змін до закону про Державний бюджет України на поточний бюджетний період, що передбачають надання субвенції на компенсацію відповідних втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування.

Субвенція на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування надається з одного місцевого бюджету іншому для компенсації цих видатків. Умови утримання об'єктів спільного користування чи ліквідації негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування та надання субвенції

визначаються на договірних засадах між надавачем субвенції та її отримувачем.

Субвенції з Державного бюджету України на виконання інвестиційних проектів надаються з Державного бюджету України бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва та Севастополя з їх подальшим перерозподілом для бюджетів місцевого самоврядування. Такі субвенції надаються на засадах конкурентності між бюджетами місцевого самоврядування та передбачають фінансову участь бюджету отримувача субвенції у здійсненні програми чи проекту. Органи місцевого самоврядування, у яких середньорічний фактичний обсяг видатків на утримання бюджетних установ за три останні бюджетні періоди менший за обсяг, визначений згідно з фінансовими нормативами бюджетної забезпеченості, мають пріоритетне право на отримання субвенції на виконання інвестиційних проектів. Основні засади надання субвенцій визначаються окремим законом, порядок та умови їх надання визначаються Кабінетом Міністрів України, а обсяг субвенцій на наступний бюджетний період визначається законом про Державний бюджет України.

Субвенції на виконання власних повноважень територіальних громад можуть передбачатися в складі їх бюджетів у разі, якщо інший орган державної влади чи місцевого самоврядування може виконати цю функцію ефективніше. Умови та порядок надання такого виду субвенцій визначаються відповідною угодою сторін.

Також на підставі договору між надавачем субвенції та її отримувачем надаються субвенції на виконання інвестиційних проектів з одного місцевого бюджету іншому.

Дотація вирівнювання та субвенції з Державного бюджету України місцевим бюджетам перераховуються з рахунків Державного бюджету України органами Державного казначейства України бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам

міст Києва і Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення і районним бюджетам. Перерахування коштів, що передаються до Державного бюджету України з бюджету Автономної Республіки Крим, бюджетів міст Києва і Севастополя, бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення, районних і обласних бюджетів, забезпечується відповідними органами Державного казначейства України.

Порядок перерахування дотації вирівнювання та субвенцій з Державного бюджету України місцевим бюджетам, коштів, що передаються до Державного бюджету України з місцевих бюджетів, а також порядок перерахування міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами визначаються Кабінетом Міністрів України і повинні забезпечувати своєчасність, рівномірність, гарантованість та повноту перерахування трансфертів.

4.4.3. Надання позичок місцевим бюджетам за рахунок ЄКР

У процесі виконання бюджету в окремих ланках місцевих бюджетів може утворюватися касовий розрив. Він може бути плановим, коли об'єктивно не збігаються терміни фінансування, бюджет встановлених видатків і одержання доходів, а також при запланованому дефіциті, і позаплановим — унаслідок невиконання плану з надходження доходів і перефінансування за окремими видами видатків.

Для покриття касових розривів у місцевих бюджетах призначені, насамперед, кошти оборотної касової готівки, суму якої встановлюють при затвердженні бюджету.

Оборотна касова готівка — частина залишку коштів загального фонду відповідного бюджету, яка формується на початок планового бюджетного періоду з метою

покриття тимчасових касових розривів. Обсяг оборотної касової готівки на кінець бюджетного періоду повинен бути обов'язково збережений. Оборотна касова готівка встановлюється у розмірі не більше 2 % планових видатків загального фонду бюджету і затверджується відповідно у законі про Державний бюджет України та рішенні про місцевий бюджет. Різниця між залишком коштів загального фонду бюджету та оборотною касовою готівкою на кінець бюджетного періоду становить вільний залишок бюджетних коштів, який не підлягає вилученню і використовується на проведення видатків згідно з рішенням відповідної ради.

Якщо коштів оборотної касової готівки недостатньо, цей бюджет може одержати позичку.

Бюджетним кодексом України передбачено, що для покриття тимчасових касових розривів, які виникають під час виконання загального фонду місцевого бюджету, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних рад за рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної ради можуть отримувати короткотермінові позички у фінансово-кредитних установах на термін до трьох місяців, але у межах поточного бюджетного періоду. **Надання позичок з одного бюджету іншому забороняється.**

Обсяги тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, пов'язаних із забезпеченням видатків на оплату праці працівників бюджетних установ та нарахування на заробітну плату, придбання продуктів харчування та медикаментів, оплату комунальних послуг та енергоносіїв, в обов'язковому порядку покриваються Державним казначейством України в межах планового бюджетного періоду за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на договірних умовах без нарахування відсотків за користування цими коштами.

Розмір цієї **короткотермінової позички** повинен бути в межах обсягу тимчасового касового розриву та

не може перевищувати 1/12 від затвердженої на відповідний бюджетний рік суми доходів загального фонду місцевого бюджету за вирахуванням субвенцій з інших бюджетів, додаткових дотацій та трансфертів іншим бюджетам. Короткотермінові позички підлягають погашенню до 30 листопада відповідного бюджетного року.

Для отримання короткотермінової позички до територіального управління Державного казначейства необхідно подати:

- завірену копію рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної ради щодо отримання короткотермінових позичок;
- лист-заяву про отримання короткотермінової позички;
- для аналізу кредитоспроможності заявника управління Державного казначейства може вимагати від заявника додаткову інформацію, наприклад, розрахунок надходжень до загального фонду (без урахування субвенцій з інших бюджетів, додаткових дотацій та трансфертів іншим бюджетам) місцевого бюджету на період планованого отримання короткотермінової позички.

Договір про надання короткотермінової позички укладається між управлінням Державного казначейства та Радою міністрів Автономної Республіки Крим (місцевою державною адміністрацією) виконавчим органом відповідних рад.

Міністерство фінансів України щомісячно за результатами виконання місцевих бюджетів надає *середньострокові безвідсоткові позички* на умовах повернення за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку місцевим органам влади та самоврядування в обсягах невиконання розрахунково визначених Міністерством фінансів України прогностичних надходжень доходів місцевих бюджетів на відповідний рік, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, визначених Законом

про державний бюджет. З цією метою Міністерство фінансів України затверджує на відповідний бюджетний рік помісячний розпис зазначених доходів та надає його до місцевих органів влади та самоврядування. При цьому МФУ, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим (стосовно місцевих бюджетів, які входять до складу зведеного бюджету Автономної Республіки Крим), головні фінансові управління обласних (стосовно місцевих бюджетів, які входять до складу зведеного бюджету області) та Київської міської держадміністрацій, фінансове управління Севастопольської міської держадміністрації за результатами оперативних даних проводять щомісяця аналіз виконання прогностичних показників доходів місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів.

Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, головні фінансові управління обласних і Київської міської держадміністрацій, фінансове управління Севастопольської міської держадміністрації:

- на підставі проведеного аналізу визначають перелік місцевих бюджетів, яким необхідно надати середньострокові позички, та їх обсяги і до 7 числа кожного місяця засобами електронного зв'язку надсилають Міністерству фінансів відповідні розрахунки разом з копією рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної місцевої ради щодо права на отримання середньострокових позичок та аналітичні довідки щодо причин невиконання дохідної частини відповідних місцевих бюджетів;
- до 16 числа кожного місяця подають до Міністерства фінансів заяву на отримання середньострокових позичок (на суму, попередньо узгоджену з Мініфіном за результатами звірки розрахунків) разом з реєстром їх сум у розрізі місцевих бюджетів.

Рішення про надання середньострокової позички приймається Мінфіном протягом п'яти робочих днів з дати отримання повного пакета документів. Після цього Мінфін протягом двох робочих днів видає Державному казначейству доручення на надання середньострокової позички, на підставі якого:

- керівники територіальних органів Державного казначейства, з одного боку, та Голова Ради міністрів Автономної Республіки Крим, голови обласних, Київської і Севастопольської міських, районних держадміністрацій, голови виконкомів міських рад (міст республіканського Автономної Республіки Крим і обласного значення) або уповноважені на це у встановленому порядку особи, з другого боку, укладають договір про надання і погашення середньострокової позички;
- територіальні органи Державного казначейства протягом двох робочих днів зараховують суму позички на рахунки, відкриті ними відповідним місцевим бюджетам.

У договорі надання та погашення середньострокової позички обов'язково передбачається, що:

- при виконанні або перевиконанні наростаючим підсумком за відповідний період прогнозних показників доходів місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, середньострокові позички погашаються територіальними органами Державного казначейства за результатами звітів про виконання місцевих бюджетів з місяця, що настає за звітним, у якому встановлено виконання зазначених показників, шляхом зарахування на єдиний казначейський рахунок коштів загального фонду відповідних місцевих бюджетів протягом кварталу рівними частками до повного їх погашення, включно з останнім робочим

днем бюджетного року, крім оборотної касової готівки, розмір якої затверджено рішенням відповідної ради на рік;

- для місцевих бюджетів, які отримали середньострокову позичку, але сума недовиконання прогнозних показників доходів місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, наростаючим підсумком з початку року зменшилася, надлишок раніше отриманої позички погашається територіальними органами Державного казначейства за результатами звітів про виконання місцевих бюджетів у бюджетному році в місяці, що настає за звітним, в якому встановлено зазначене зменшення, за рахунок доходів загального фонду місцевих бюджетів протягом місяця рівними частками, включно з останнім робочим днем року, крім оборотної касової готівки, розмір якої затверджено рішенням відповідної ради на рік;
- у рахунок погашення середньострокових позичок зараховуються кошти додаткової дотації, які підлягають перерахуванню з державного бюджету згідно із Законом України про Державний бюджет;
- інші умови, які забезпечують погашення позички.

Договором може передбачатися урегулювання міжбюджетних відносин у частині надання і погашення середньострокової позички для бюджетів сіл, селищ, міст районного значення.

Погашення отриманих середньострокових позичок здійснюється за результатами річного звіту.

4.4.4. Операції за взаємними розрахунками

Взаємні розрахунки — це розрахунки, які виникають між бюджетами в процесі планування та виконання місцевих бюджетів.

Взаємні розрахунки в частині міжбюджетних відносин виникають при зміні адміністративно-територіального розподілу, чинного законодавства, підпорядкованості бюджетних установ та організацій або в інших випадках, передбачених законодавством.

Визначення суми, яку віднесено на взаєморозрахунки, та терміну її погашення проводиться фінансовим органом за результатом щоквартальної звітності, про що повідомляється відповідний фінансовий орган, з яким необхідно провести взаєморозрахунки, та орган Державного казначейства України у формі довідки:

ПЕРЕЛІК

бюджетних установ, організацій і заходів,
які передаються на утримання з

_____ (назва бюджету)

_____ (кому — назва органу Державного казначейства)

_____ (назва органу виконавчої влади (назва бюджету))

_____ (назва органу виконавчої влади — розпорядника
коштів місцевого бюджету нижчого рівня
назва бюджету)

_____ (код бюджетної класифікації)

_____ (назва області)

тис. грн

| Код ЄДРПОУ | Назва бюджетної установи, організації, закладу | Місцезнаходження установи | Річні призначення за кошторисом | | |
|------------|--|---------------------------|---------------------------------|------------------|-------|
| | | | загальний фонд | спеціальний фонд | разом |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| | | | | | |

При передачі з одного місцевого бюджету планових та фактичних показників бюджетних установ, організацій та заходів до іншого бюджету, необхідно внести зміни до бухгалтерського обліку за плановими та фактичними показниками відповідного місцевого бюджету. При цьому зменшується річний обсяг планових та фактичних показників місцевого бюджету, який передає, і відповідно збільшується річний обсяг планових та фактичних показників місцевого бюджету, якому передають зазначені показники за відповідними кодами бюджетної класифікації, про що повідомляються органи Державного казначейства України, які здійснюють казначейське обслуговування зазначених місцевих бюджетів за довідками, складеними за формами та у порядку, визначеними нормативно-правовими актами України.

Установи, видатки яких передано з одного бюджету до іншого, складають фінансову звітність на дату передачі. Ця бухгалтерська звітність надається органу Державного казначейства України, який обслуговував та/або буде обслуговувати установу, у терміни, визначені для подання звітності. Фінансовому органу, у підпорядкованість якого передано видатки бюджетних установ, організацій та заходи, і відповідному органу Державного казначейства України, який буде обслуговувати відповідного розпорядника коштів, також надаються:

- затверджений кошторис;
- помісячний розпис асигнувань загального фонду місцевого бюджету;
- звіт про виконання кошторису на момент передачі бюджетних установ, організацій та заходів.

У подальшому бухгалтерська звітність подається органу Державного казначейства України тільки за новою підпорядкованістю.

При передачі бюджетних установ, організацій та заходів одночасно проводиться закриття та відкриття

відповідних рахунків цих установ та організацій у відповідних органах Державного казначейства України.

Органи Державного казначейства України щокварталу не пізніше останнього дня звітного періоду проводять з відповідними фінансовими органами звірку щодо відображення в обліку операцій за взаєморозрахунками.

Взаємні розрахунки між бюджетами повинні бути погашені до кінця бюджетного року. Операції за взаємними розрахунками з державним бюджетом та між місцевими бюджетами здійснюються виключно у грошовій формі, якщо інше не передбачено чинним законодавством.

Якщо у процесі здійснення взаєморозрахунків між бюджетами має місце порушення терміну проведення зазначених розрахунків та/або такі розрахунки залишились не погашеними до 1 листопада поточного бюджетного року, органи Державного казначейства забезпечують їх проведення шляхом застосування нормативу щоденних відрахувань коштів від доходів загального фонду відповідного місцевого бюджету (з урахуванням міжбюджетних трансфертів). Норматив відрахувань встановлюється органами Державного казначейства, виходячи із суми непогашених взаємних розрахунків та планової суми надходжень на цей період до загального фонду місцевого бюджету, згідно з розписом відповідного бюджету.

4.4.5. Проведення грошових взаєморозрахунків за окремими рішеннями

Взаємні розрахунки між бюджетами, а також між бюджетом і розпорядником коштів можуть виникати в процесі проведення взаємозаліку коштів з фінансування

видатків у рахунок погашення недоїмки за належними до бюджету платежами. Взаємозалік в Україні був введений у 1996 році з метою подолання платіжної кризи та вдосконалення управління бюджетними коштами. Учасниками взаємозаліку є дві сторони:

- розпорядник коштів, який знаходиться на бюджетному фінансуванні, але не отримує коштів з бюджету внаслідок їх відсутності;
- платник податків і платежів до бюджету, який не має грошей для їх сплати.

Варто зазначити, що вже декілька років законами про державний бюджет заборонено здійснення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, в тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком окремих операцій. Тобто погашення взаємної заборгованості повинно проводитись шляхом **грошових розрахунків**.

Окремі грошові взаємні розрахунки з погашення заборгованості розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та суб'єктів господарювання за отримані товари, продукцію, надані послуги, виконані роботи тощо проводяться відповідно до вимог законодавчих актів. Обов'язковою умовою проведення зазначених розрахунків є відкриття рахунків суб'єктам господарювання в системі органів Державного казначейства.

Зазначені розрахунки проводяться за згодою їх учасників на підставі спільних протокольних рішень шляхом залучення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку або за рахунок кредитів банку через рахунки, відкриті в органах Державного казначейства.

При проведенні розрахунків за загальним та спеціальним фондами Державного бюджету процедура відкриття асигнувань розпорядникам здійснюється у загально встановленому порядку.

Поповнення єдиного казначейського рахунку доходами загального та спеціального фонду Державного бюджету, що належать до перерахування Державному казначейству України, здійснюється на підставі розпорядження, яке готується відповідно до платіжних документів учасників розрахунків та виписки з рахунку, відкритого за відповідним балансовим рахунком Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, а також підтверджувальних документів, перелік яких встановлюється відповідним законодавчо-нормативним актом.

Проведені розрахунки відображаються в обліку виконання державного бюджету як надходження до загального та/або спеціального фонду державного бюджету, відкриті асигнування та здійснені видатки бюджетних установ — за відповідними кодами бюджетної класифікації.

4.5. Управління фінансовими ресурсами в системі органів Державного казначейства

4.5.1. Оперативне управління ресурсами

Найважливішим чинником стабільності будь-якої держави є міцна фінансова система, здатна швидко реагувати на зміни в економічному і соціальному середовищі, оперативно ухвалювати рішення з питань реалізації і поточних, і довготермінових державних програм, яка сприяє подальшому розвитку національної економіки. Досягти цього можна лише за допомогою ефективного управління економічними процесами.

В умовах швидких економічних змін і сталого дефіциту бюджету виникає необхідність ефективно управляти

наявними фінансовими ресурсами, здійснювати поточні видатки державного бюджету в межах його доходів, нагромаджувати грошові ресурси для реалізації державних програм і погашення зобов'язань, оперативно реагувати на зміни економічної ситуації, протистояти розпорощенню коштів на чисельних рахунках установ, міністерств, відомств, комерційних банків і, як наслідок, удосконалювати чинну систему виконання Державного бюджету України.

Тому основним завданням Державного казначейства є оперативне управління грошовими потоками бюджету з метою підвищення ефективності використання наявних фінансових ресурсів.

Від організації роботи Державного казначейства, насамперед такої його функції, як управління ресурсами, залежатимуть і виконання бюджету, і макроекономічні процеси в державі.

Роль Держказначейства в бюджетному процесі взагалі та у виконанні бюджету зокрема сьогодні набагато вища порівняно з початком його діяльності. Органи Державного казначейства України в цілому реалізували функцію казначейського обслуговування державного бюджету. Проте нині однією з проблем, які потребують вирішення, є наявність залишків на рахунках розпорядників коштів бюджету.

Проблема браку грошових коштів, яка постала перед державою, є результатом їх перерозподілу замість загальноприйнятого у світі управління ресурсами, що забезпечує здійснення видатків у межах асигнувань, передбачених реальним бюджетом. Крім того, доки видатки не здійснюватимуть бюджетні установи на підставі прийнятих ними в межах бюджетних асигнувань зобов'язань, доти навіть найефективніші програми не будуть повністю реалізовані. Усі ресурси держави повинні працювати максимально ефективно саме на державу, з дотриманням принципу наявності мінімально необхід-

ної суми залишків коштів саме на рахунках Державного казначейства.

Відкриття єдиного казначейського рахунку в Національному банку України — це не просто акція, яка 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. Володіючи своєчасною і достовірною інформацією про надходження до бюджету, здійснені видатки та наявні зобов'язання, можна оперативно 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. Питання управління бюджетними коштами треба вирішувати, ефективно поєднуючи інтереси фіскальної та монетарної політики держави.

Проведення на фінансових ринках операцій з розміщення тимчасово вільних бюджетних коштів на депозитних рахунках у Національному банку України та установах комерційних банків забезпечить додаткове джерело доходів, що дозволить зменшити навантаження на видаткову частину державного бюджету.

Враховуючи важливість бюджетного перерозподілу в державі, система управління в галузі бюджетування постійно модернізується, використовуючи вітчизняні надбання та напрацювання іноземних держав. На тлі загального зростання рівня державних видатків у нашій країні загострилася проблема недостатності бюджетних коштів, яка, в свою чергу, стала каталізатором якісних

змін щодо пошуку та вибору оптимальних схем управління грошовими потоками. В останні роки спостерігається тенденція до зниження загального обсягу фінансових ресурсів, які проходять через бюджетну систему. Так, у більшості розвинених країн світу завдяки бюджету перерозподіляється від 30 до 50 % усього обсягу валового внутрішнього продукту країни. Економічне оновлення об'єктивно потребує зміцнення державного бюджету як основного важеля впливу на ефективний розвиток країни, що прагне побудувати соціально орієнтовану державну модель, яка, в свою чергу, має здійснити ефективний перерозподіл бюджетних коштів між центральним і місцевими рівнями.

Звичайно, акумуляція у бюджеті чималих 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 для концентрації ресурсів у “руках” Уряду.

Однак досягнення збалансованості бюджету ще не означає повне збалансування всіх грошових ресурсів чи найефективніше їх використання у фінансовому обігу. Мета фінансового управління — 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. І це за умови, що розпорядник коштів не нагромаджує їх на своїх реєстраційних рахунках, а одразу здійснює необхідні видатки. На рахунках органів Державного казначейства України є досить великі постійні залишки коштів.

Основні причини утворення значних залишків бюджетних коштів:

- 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.

Державне казначейство 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.

В умовах незначних дохідних джерел і нерівномірності надходження коштів до державного бюджету це негативно позначається на виділенні асигнувань на здійснення видатків на соціальні виплати і є неприпустимим.

Це не відповідає нагальним 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. Одним з основних завдань Державного казначейства є забезпечення урядової політики управління бюджетними коштами, спрямованої на створення такої оптимальної системи оперативного управління державними фінансами, яка забезпечить своєчасні розрахунки за зобов'язаннями держави і сприятиме вирішенню проблеми незбалансованості в часі надходжень і видатків державного бюджету.

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 року, 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 фізично 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 уникнен-

ня зустрічних грошових потоків шляхом спрямування доходів для перерахування на центральний рівень, на погашення зобов'язань Державного казначейства України перед територіальними управліннями.

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

З 20 липня 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 небюджетних) 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.

Урядова політика управління бюджетними коштами повинна спрямовуватись на створення такої оптимальної системи оперативного управління державними фінансами, яка б забезпечувала своєчасні розрахунки за зобов'язаннями держави і сприяла вирішенню проблеми незбалансованості ресурсної і видаткової частин державного бюджету в часі та оперативному вирішенню питання щодо покриття касових розривів, які виникають упродовж бюджетного року.

Для ефективнішого управління грошовими потоками сьогодні вдосконалюється казначейська система виконання бюджету, спрямована на вилучення зайвих ланок у проходженні бюджетних коштів шляхом надання управлінням Державного казначейства права здійснення видатків на соціальні виплати за рахунок поточних надходжень у адміністративно-територіальних одиницях області.

Зазначені заходи сприятимуть уникненню не виправданих грошових потоків, дозволять значно підвищити відповідальність розпорядників коштів за їх витрачання та створять умови для оптимізації й ефективного використання та обігу бюджетних коштів.

Під час здійснення видатків державного бюджету виникла необхідність розмежувати процеси управління бюджетними асигнуваннями та грошовими потоками.

ми, що певною мірою реалізована Державним казначейством.

У щоденному режимі Управління фінансових ресурсів Державного казначейства України проводить моніторинг ресурсів, наявних на рахунках територіальних управлінь, та готує розрахунок на здійснення видатків шляхом проведення внутрішніх казначейських операцій [7].

4.5.2. Платіжна система як інструмент руху коштів, що перебувають у системі обліку єдиного казначейського рахунку

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 до системи електронних платежів Національного банку України.

З метою створення умов для ефективного управління коштами державного бюджету шляхом консолідації рахунків Державного казначейства України в Національному банку було ухвалено Постанову Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 15 вересня 1999 року за № 1721 “Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства”.

Державне казначейство поєднує можливості системи електронних платежів і системи термінових переказів коштів як єдиного взаємопов'язаного інструменту обслуговування ЄКР (єдиного казначейського рахунку) з використанням модифікованої казначейської моделі. Суть цієї моделі, яку умовно називають “4К” (тобто казначейська), базується на таких засадах:

1. Система електронних розрахунків складатиметься з двох підсистем:

- системи електронних платежів, що працює у файловому режимі обміну інформацією (наявна СЕП);
- системи термінових переказів (СТП), що працює в онлайнному режимі.

Система термінових переказів НБУ дає змогу миттєво переказувати кошти між кореспондентськими рахунками банків-учасників. СТП організована на принципово нових засадах — сучасних технологіях on-line — та надає банкам значно ширший сервіс у галузі міжбанківських розрахунків порівняно з наявною СЕП. Систему розробили фахівці Департаменту інформатизації НБУ, вона експлуатується в Центральній розрахунковій палаті НБУ.

2. Технологічні, програмно-технічні та організаційні рішення передбачають тісний взаємозв'язок зазначених підсистем. Бухгалтерська модель розрахунків через СТП ґрунтується на бухгалтерській моделі СЕП. Розрахунки банків, проведені через обидві системи, відображаються на їхніх кореспондентських рахунках в НБУ.

Для розмежування понять on-line і off-line вважатимемо, що:

- on-line (буквально “на лінії”) — це режим, при якому реакція на ініціалізовану транзакцію, з погляду користувача, відбувається практично миттєво (за частки секунди), а результат її виконання оформлений технологічно як невід’ємна частина самої транзакції, причому між ініціалізацією транзакції і отриманням результату не можуть бути виконані дії, що не стосуються цієї транзакції;

- off-line (“поза лінією”) — це режим, при якому реакція на ініціалізовану транзакцію, з погляду користувача, відбувається за певний проміжок часу (хвилини, години), а отримання результату її виконання оформлено у вигляді окремої технологічної дії.

Застосування технологій on-line для виконання платежів надає такі можливості:

- зарахування коштів на кореспондентський рахунок банку-одержувача здійснюється в момент надсилання банком-відправником транзакції до системи;
- банки можуть виконувати важливі платежі практично миттєво, одразу будучи впевненими, що кошти потрапили на кореспондентський рахунок одержувача;
- очевидною стає реалізація в режимі on-line механізмів, що поєднують кілька інформаційно-обчислювальних систем, у яких вимагається синхронне виконання (чи відмова від виконання) певних дій (для ринку цінних паперів, для валютного ринку, врегулювання розрахунковим банком чистої позиції між учасниками карткової системи тощо);
- необхідною умовою участі країни в системі міждержавних розрахунків є наявність у цій країні загальнодержавної системи міжбанківських розрахунків.

З урахуванням перелічених переваг таких технологій було прийнято стратегічне рішення: подальший розвиток електронних міжбанківських розрахунків в Україні здійснювати за технологіями on-line, орієнтуючись на новітні програмно-технічні засоби [7].

4.5.3. Єдиний казначейський рахунок

Єдиний казначейський рахунок (ЄКР) — необхідний елемент управління операціями Державного казначейства, що надав можливість вирішити проблеми касового управління коштами, які перебувають у розпорядженні Державного казначейства, а саме:

- реалізувати оптимальний шлях платежів до бюджетів і розпорядників бюджетних коштів;
- скоротити або зовсім не допускати залишків коштів на рахунках їхніх розпорядників;
- централізувати або децентралізувати здійснення бюджетних платежів через систему органів Держказначейства.

Сфера функціонування ЄКР передбачає можливість його запровадження на кожному рівні (районному, обласному, центральному) або тільки на центральному. Держказначейство може виступати щодо банківської системи як клієнт або як її учасник, використовуючи систему електронних платежів банку.

Зазначимо, що в багатьох країнах із розвинутою системою зв'язку банківського сектора з системою казначейства використовують можливості різних банків, що не впливає на спроможність казначейства управляти бюджетними коштами. Найважливіше, щоб казначейство мало можливість здійснювати контроль за станом цих рахунків у режимі реального часу й оптимально переміщувати кошти туди, де вони потрібні.

У зв'язку з входженням Державного казначейства України в систему електронних платежів НБУ та прийняттям рішення про перехід на централізовану модель наказом Державного казначейства України № 122 від 26 червня 2002 року, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 18 липня 2002 року під № 595/6882,

затверджено “Положення про єдиний казначейський рахунок”, згідно з яким:

Єдиний казначейський рахунок — це рахунок, який об’єднує кошти субрахунків, що відкриті у Державному казначействі України (центральний рівень) управлінням Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Тобто єдиний казначейський рахунок об’єднує систему рахунків, що діють в єдиному режимі та які через органи Державного казначейства проводять операції за доходами та видатками бюджетів усіх рівнів відповідно до Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Запровадження єдиного казначейського рахунку, на який, згідно з новою бюджетною класифікацією, зараховуються всі державні доходи і з якого здійснюються всі подальші видатки бюджетів, дає змогу зосередити державні кошти “в одних руках”. Уряд має можливість отримувати вичерпну інформацію про стан державних фінансів у режимі реального часу і контролювати дотримання встановленого розміру дефіциту бюджетів, тобто володіє фінансовими важелями регулювання економічної ситуації.

Отже, запровадження єдиного казначейського рахунку дозволяє зосередити державні кошти в руках однієї юридичної особи і забезпечити:

- досконалу базу даних за бюджетними показниками;
- щоденне перерахування за призначенням коштів, що надходять до державного та місцевих бюджетів;
- розподіл загальнодержавних податків, зборів та обов’язкових платежів між державним і місцевими бюджетами;
- перерахування місцевим бюджетам належних їм коштів відповідно до нормативів і результатів взаєморозрахунків;

- дотримання принципу цільового спрямування бюджетних коштів через здійснення попереднього контролю;
- надання інформації органам законодавчої влади про здійснені на єдиному казначейському рахунку операції;
- оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо використання залишків коштів на єдиному казначейському рахунку;
- повну незалежність держави від банківської системи у справі контролю та обліку доходів і платежів.

Тобто запровадження ЄКР дає можливість повною мірою реалізувати принцип єдності бюджетної системи, задекларований у Бюджетному кодексі України.

Відкриття кореспондентського рахунку на центральному рівні — це не просто технічне об'єднання 28 рахунків в єдиний казначейський рахунок із субрахунками для кожної області та з доступом до СЕП НБУ через розрахункові палати Нацбанку на обласному і центральному рівнях, а якісно новий крок у розвитку Державного казначейства України.

За наявності справді фізично єдиного казначейського рахунку органи Державного казначейства можуть контролювати рух бюджетних коштів безперервно в режимі реального часу щодня. Основні вимоги до щоденного управління коштами передбачають не лише визначення залишків бюджетних коштів на ЄКР, а й зіставлення виявлених тенденцій з прогнозами динаміки грошових ресурсів і відстеження причин суттєвих відхилень для проведення своєчасного коригування у планах позичання грошових коштів.

Очевидно, із запровадженням централізованої моделі розрахунків зміниться визначення єдиного казначейського рахунку. Дуже важливим і необхідним ком-

понентом для розробки подальшої теоретичної бази з питань казначейської системи виконання бюджету повинно стати теоретичне підґрунтя щодо його створення і функціонування. Враховуючи особливості функціонування ЄКР у системі електронних платежів НБУ, точнішим буде таке визначення єдиного казначейського рахунку:

Єдиний казначейський рахунок — це кореспондентський рахунок Державного казначейства України, відкритий у Національному банку України, на якому акумулюються кошти платників податків, розпорядників бюджетних коштів та інших клієнтів, а інформація про конкретно здійснені операції з ними, їхня економічна суть відображається на рахунках, відкритих для їхніх власників на відповідному рівні органів Державного казначейства.

Таке визначення віддзеркалює суть централізованої моделі роботи єдиного казначейського рахунку.

Доцільно зазначити, що функціонування системи органів Державного казначейства України за умови створення ЄКР на центральному рівні враховує наведені нижче принципи особливості:

- операції з грошовими коштами всієї системи органів Державного казначейства здійснюються тільки на центральному рівні через кореспондентський рахунок, відкритий у Національному банку України;
- інформація про здійснення платежу доводиться до відповідного обласного управління Державного казначейства через платіжну систему Національного банку України, з якого через внутрішню платіжну систему — до відділення Державного казначейства, де територіально перебуває відповідний клієнт;
- отримання на центральному рівні в режимі реального часу фінансової звітності, в тому числі балансу виконання бюджету.

Із запровадженням цієї схеми проходження платежів змінюються напрямки потоків інформації. Основним завданням центрального офісу ДКУ буде оперативне управління потоками бюджетних коштів шляхом:

- встановлення дозволу на їх використання;
- визначення правил на здійснення платежів у випадку невиконання дохідної частини бюджету.

Інформація про рух бюджетних коштів та їх використання “поширюватиметься” з нижчих рівнів (районного, обласного) у Державне казначейство через внутрішню платіжну систему. На підставі отриманої інформації, аналізу виконання бюджету та прогнозу надходжень Державне казначейство ухвалюватиме рішення про встановлення лімітів на обласному рівні та переадресування частини коштів на підкріплення іншим областям.

До позитивних моментів цього впровадження потрібно віднести можливість:

- доступу для центрального апарату Державного казначейства ресурсів, які зараз обліковуються на 28 кореспондентських рахунках обласних управлінь Держказначейства;
- перерозподілу ресурсів, з урахуванням фактичної потреби в них на відповідній території в межах єдиного казначейського рахунку;
- уникнення зустрічних грошових потоків між доходами державного бюджету, які акумулюються на відповідній території, та витратами розпорядників бюджетних коштів;
- спрямування на видатки загального фонду Держбюджету всіх наявних (бюджетних і небюджетних) ресурсів, які обліковуються в системі обліку Державного казначейства (у тому числі коштів су-

б'єктів господарювання, фондів, які обслуговуються Державним казначейством);

- оперативного здійснення видатків розпорядниками бюджетних коштів на підставі обліку їх зобов'язань в органах казначейства.

У результаті застосування новітніх технологій у впровадженні єдиного казначейського рахунку створено передумови для переходу від екстенсивного розвитку Державного казначейства до інтенсивного [7].

Запитання для самоконтролю

1. Назвіть принципи організації виконання бюджету.
2. Яким чином розпис доходів і видатків бюджету пов'язаний із бюджетною класифікацією?
3. Як впливають на фінансове становище держави грошові залишки коштів бюджету?
4. Назвіть системи касового виконання бюджету. Яка з цих систем нині застосовується в Україні?
5. Які складові доходів державного бюджету?
6. Яким чином здійснюється відшкодування податку на додану вартість і повернення надмірно та/або помилково сплачених платежів?
7. Як обліковуються власні надходження бюджетних установ та організацій?
8. Які Ви можете назвати особливості казначейського обслуговування місцевих бюджетів за доходами?
9. Що таке "податковий менеджмент"?
10. Яким чином організовується бюджетне фінансування?
11. У чому полягає суть казначейського обслуговування бюджетів за видатками?

12. Які функції та організація роботи Міністерства фінансів і органів Державного казначейства в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за видатками?

13. Які ви знаєте види бюджетних потоків?

14. Яка суть бюджетних трансфертів?

15. Охарактеризуйте механізм видачі та погашення позичок з ЄКР.

16. Які причини виникнення та порядок проведення взаємних розрахунків між бюджетами?

17. У чому суть і яке завдання оперативного управління фінансовими ресурсами держави?

18. Які особливості внутрішньої платіжної системи Державного казначейства?

19. Які Ви можете назвати переваги запровадження єдиного казначейського рахунку?

Розділ 5

ОБЛІК ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

5.1. Поняття обліку, його види та завдання

5.1.1. Поняття обліку, його види, облікові вимірники

Поняття обліку є досить широким і багатограним, оскільки він пов'язаний з фінансово-господарською діяльністю людей. Необхідність обліку виникла в глибоку давнину в процесі матеріального виробництва, а господарська діяльність сприяла його поширенню.

Облік — це процес спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрації фактів, явищ природи чи суспільного життя. Якщо процес обліку здійснюється над господарськими об'єктами, то такий облік називається **господарським**.

Господарський облік — це облік господарської діяльності підприємства, функціональної діяльності бюджетної установи, суспільства загалом, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація фактів, явищ та господарських процесів. Залежно від призначення облікової інформації господарський облік поділяють на:

- оперативний;
- статистичний;
- бухгалтерський.

Оперативний облік ведеться безпосередньо на місцях проведення господарських операцій (чисельність працівників, хід виконання плану тощо), у тому числі тих, які не можуть бути відображені іншими видами обліку. Дані оперативного обліку використовуються для поточного контролю і спостереження за окремими операціями на певних ділянках господарської діяльності з метою керівництва ними безпосередньо в процесі виконання.

Статистичний облік вивчає і контролює масові соціально-економічні та суспільні процеси, явища природи (перепис населення, використання робочого часу, працівників тощо). Дані про господарські факти, явища і процеси статистичний облік отримує з оперативно-технічного і бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність бюджетної установи зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах повинен забезпечити систематичний контроль за ходом виконання кошторисів доходів та видатків установ, станом розрахунків з підприємствами, організаціями і працівниками цих установ, використання матеріальних і грошових ресурсів та їх збереженням, сприяти ефективнішій фінансово-господарській діяльності та розвитку соціальної сфери установ.

Бюджетні установи (установи чи організації, визначені або створені згідно з Конституцією України, а також установи чи організації, що створені у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, які утримуються за рахунок коштів Державного бюджету України чи місцевих бюджетів) використовують виділені з бюджетів усіх рівнів державні

кошти за цільовим призначенням у процесі виконання покладених на них функцій та здійснення заходів, передбачених кошторисами.

Облікові вимірники. У бухгалтерському обліку в бюджетних установах для кількісного відображення руху засобів, коштів, обсягів здійснення господарських процесів використовують три види вимірників:

- натуральні;
- трудові;
- грошові (вартісні).

Натуральні вимірники застосовують для отримання даних про господарські засоби та процеси в їх натуральному вираженні і надають інформацію про кількість однорідних об'єктів обліку в кг, м², м³, га тощо. Ці вимірники використовують для обліку матеріальних цінностей. За допомогою натуральних вимірників одержують не тільки кількісну, але й якісну характеристику об'єктів.

Трудові вимірники використовують для визначення кількості витраченої праці та виражаються в одиницях часу (людино-дні, людино-години, людино-хвилини тощо). У поєднанні з натуральними вимірниками з їх допомогою розраховують заробітну плату.

Грошові вимірники використовуються для узагальненого відображення господарських засобів, джерел їх утворення, процесів і результатів в єдиній вартісній оцінці в грошових одиницях (гривні). Грошовий вимірник є найбільш універсальним і узагальнюючим.

У бухгалтерському обліку в бюджетних установах використовуються всі види вимірників, але основним є грошовий, за допомогою якого можна узагальнити всі фінансові та господарські факти, явища, процеси. Господарські факти, які не мають грошової оцінки, в бухгалтерському обліку не відображаються.

Користувачі економічної інформації бухгалтерського обліку у бюджетній сфері можуть бути:

- внутрішніми (органи Державного казначейства та їх структурні підрозділи) — з метою планування, оцінки та контролю за щоденними операціями органів Державного казначейства, а також для управління бюджетними коштами;
- зовнішніми (Міністерство фінансів України та його органи, інші органи законодавчої та виконавчої влади) — з метою оцінки попередніх та планованих результатів виконання державного та місцевих бюджетів.

5.1.2. Сутність, завдання та функції бюджетного обліку

Система обліку включає: бухгалтерський, управлінський, бюджетний облік, які ґрунтуються на єдиній теоретичній та інформаційній базі, відрізняючись за формою та періодичністю розрахунку даних.

Бухгалтерський облік забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій органів Державного казначейства та надання користувачам інформації про стан активів та зобов'язань, результати виконання бюджетів та їх змін. На підставі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність.

Метою управлінського обліку є забезпечення керівництва органів Державного казначейства оперативною фінансовою і нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю використання бюджетних коштів. Управлінський облік ведуть органи Державного казначейства для забезпечення внутрішніх потреб в інформації, виходячи зі специфіки виконання бюджетів та особливостей діяльності.

Метою бюджетного обліку є накопичення даних про доходи, видатки, кредитування за вирахуванням погашення і фінансування бюджетів, а також підсумування результатів виконання бюджетів. Предметом бюджетного обліку є кошти всіх видів бюджетів у розрізі їх складових частин, а об'єктом — бюджетні установи, організації, конкретні програми економічного та соціального розвитку.

У налагодженні чіткої системи збирання та використання бюджетних коштів особлива роль відводиться обліку бюджетних коштів на всіх рівнях. Для України, яка лише протягом останніх кількох років розпочала практичне упорядкування витрачання бюджетних коштів, ця проблема є однією з найголовніших. Чітка організація бюджетного обліку дозволяє органам управління державою на всіх рівнях одержувати своєчасну інформацію щодо надходження та витрачання коштів.

Облік бюджетних надходжень здійснюють органи Державної податкової служби, Державного казначейства.

Загальний контроль за цим процесом здійснює Державне казначейство. А на регіональному рівні — фінансові управління, відділи, в селищах та селах — відповідальні працівники (головні бухгалтери, бухгалтери, касири). На рівні міністерств облік використання виділених бюджетних коштів проводять бухгалтерські підрозділи.

Облік у бюджетних установах ведеться або централізованими бухгалтеріями, або власними. Централізовані бухгалтерії ведуть облік і складають звіти про виконання щодо обслуговуваних ними бюджетних установ.

Важливе державне значення має процес виконання державного і місцевих бюджетів, який може забезпечуватись лише за чіткої організації бухгалтерського обліку.

Бюджетний облік — це інформаційна система керування, яка постійно пристосовується до потреб бюджетного процесу, що зростають. Бюджетний процес є дуже складним та різноманітним, тому до обліку весь час висувають нові вимоги.

Бюджетний облік є науково обґрунтованою системою нагляду, відображення, групування й узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету. Облік надає інформацію, яка допомагає прийняти рішення. Більшість важливих рішень, незалежно від суті, базуються на фінансових розрахунках. Облік забезпечує для цих розрахунків потрібну базисну інформацію та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків можливих альтернатив. Облік розкриває економічні наслідки попередньо прийнятих рішень. Навіть якщо рішення нещодавно прийнято і тільки починає реалізовуватись, воно вже може мати вирішальний вплив на перебіг бюджетного процесу, тому відповідальні особи мають бути вчасно поінформовані про наслідки прийнятих рішень.

Бюджетний облік — це необхідний кожному учаснику бюджетного процесу запобіжний засіб контролю, оскільки містить інформацію щодо кількості ресурсів і поточної заборгованості бюджету.

Отже, бюджетний облік віддзеркалює виконання бюджету через облік доходів, видатків, ресурсів бюджету на рахунках, здійснення заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, фондів, резервів і рахунків, створюваних у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету і виконання кошторисів видатків бюджетних установ, забезпечуючи повну інформацію про виконання бюджетів усіх рівнів.

Значення бюджетного обліку найбільш повно виявляється в його функціях: нагляд, відображення, узагальнення, контроль виконання бюджетів усіх рівнів та збереження коштів бюджету. Всі функції взаємопов'язані і доповнюють одна одну.

Бюджетний облік як складова частина бюджетних відносин має завдання, методи, функції.

Завдання бюджетного обліку схематично зображено на рис. 5.1:

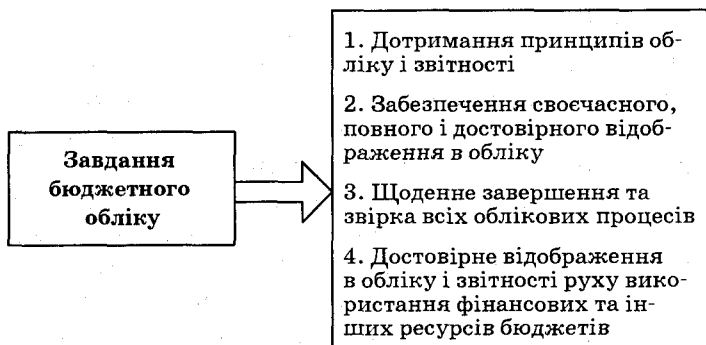


Рис. 5.1. Завдання бюджетного обліку

1. Дотримання принципів обліку і звітності.

2. Своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку за відповідними рахунками і параметрами операцій виконання бюджетів, які виконуються на підставі первинних документів клієнтів, органів, які мають право безспірного списання коштів, електронних документів та внутрішніх документів Державного казначейства, складених відповідно до чинного законодавства, підписаних уповноваженими особами клієнтів, органу стягнення та Державного казначейства.

3. Щоденне завершення та звірка всіх облікових процесів, реєстрів та документів, у тому числі пов'язаних з надходженням та перерахуванням коштів через системи міжбанківських електронних платежів і внутрішню платіжну систему Державного казначейства; складання щоденного балансу та автоматизована перевірка відповідності даних аналітичного обліку цим балансу.

4. Достовірне відображення в обліку і звітності руху використання фінансових та інших ресурсів бюджетів, надання об'єктивної та порівняльної інформації про стан зобов'язань, активів, результатів виконання бюджетів, у тому числі в розрізі окремих органів Державного казначейства.

Метою бухгалтерського обліку виконання бюджетів є надання користувачам повної, правдивої інформації про фінансовий стан, результати виконання та рух грошових коштів бюджетів для прийняття рішень.

Основним завданням бюджетного обліку і звітності є повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання Державного бюджету. Облік і звітність — ключові елементи управління бюджетним процесом. Прийняття управлінських рішень базується на всебічному і глибокому аналізі облікових даних. Обґрунтування цих рішень залежить, насамперед, від повноти і достовірності вихідної інформації, яка формується на базі обліку та звітності. Прийняті рішення будуть ефективними, якщо вони своєчасні. Це, в свою чергу, висуває вимоги до оперативності отримання інформації. Доцільно щоденно володіти повною інформацією про виконання бюджету.

Функції бюджетного обліку схематично зображено на рис. 5.2:

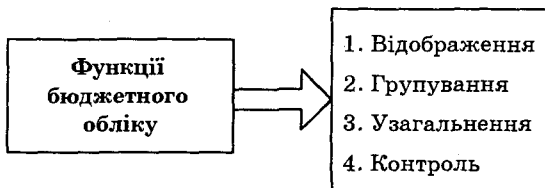


Рис. 5.2. Функції бюджетного обліку

1. Відображення. Усі операції щодо надходження та витрачання бюджетних коштів повинні бути відображені

у відповідних бухгалтерських документах згідно з чинними інструктивними матеріалами.

2. Групування. Усі доходи та видатки мають бути згруповані за структурою бюджетної класифікації.

3. Узагальнення. На підставі даних бухгалтерських документів за певний термін (місяць, квартал, рік) повинні бути зроблені відповідні висновки і при необхідності внесені корективи відносно виконання бюджетів. Результатом цього є баланс доходів і видатків як бухгалтерський звіт.

4. Контроль. Бюджетний облік надходжень доходів за видами та облік виконання видаткової частини бюджету відповідних відомств, установ і організацій, які фінансуються з бюджету, тобто цільове використання коштів згідно з розписом та бюджетною класифікацією. Через бюджетний облік виявляють усі порушення бюджетного законодавства, невиконання вимог щодо використання бюджетних коштів. Бухгалтерський облік виконання бюджету дозволяє запобігати крадіжкам, розтратам та іншим порушенням у виконанні бюджетів усіх рівнів.

Наведені функції забезпечують і кількісний, і якісний облік виконання бюджетів усіх рівнів, змін, внесених до нього в процесі виконання, що дає змогу виявити відхилення від затверджених у бюджеті асигнувань і внести відповідні зміни до бюджету чи кошторису видатків, тобто через виконання зазначених функцій органи влади забезпечують управління бюджетами всіх рівнів відповідно до своїх повноважень.

5.1.3. Політика, предмет, значення і метод бюджетного обліку

Політика бюджетного обліку — це принципи, методи, договори, правила та процедури, які використовують учасники бюджетного процесу під час підготовки та надання фінансових звітів.

Система бюджетного, як і бухгалтерського обліку в цілому, повинна орієнтуватись на модель ринкової економіки і відповідати міжнародним принципам обліку і звітності.

Якість фінансової інформації про виконання бюджетів залежить від правильності оцінки економічних подій з точки зору їх безперервності, постійності і принципу. При цьому важливо знати принципи її формування в процесі бухгалтерського обліку і впливу на прийняття управлінських рішень, а також відповідності основним вимогам до облікової інформації: своєчасності, значущості, ефективності, надійності, повноти, достовірності.

Облікова політика повинна забезпечити оптимальний спосіб відображення результатів фінансових операцій, які обліковуються, враховуючи обачність її оцінки і впливу на прийняте рішення.

Керівництво розглядає доцільність надання інформації щодо певної політики бухгалтерського обліку для поглиблення розуміння користувачами способу відображення операцій та подій у звіті.

Предметом бюджетного обліку є процес виконання державного бюджету, який віддзеркалює один із аспектів розширеного відтворення, а саме розподілу і перерозподілу національного доходу. Розподільчі відносини, в тому числі ті, які здійснюються через бюджет, є одним із найскладніших етапів суспільного відтворення. Вони зачіпають інтереси всіх членів суспільства,

тому потребують всебічного, повного і докладного обліку.

Процес виконання бюджету пов'язаний із мобілізацією доходів і здійсненням видатків. Отже, **об'єктами бюджетного обліку** є дохідна і видаткова частини бюджету, а також ресурси бюджету та інші заходи, що здійснюються з бюджету.

Значення бюджетного обліку. По-перше, бюджетний облік є інструментом, який дозволяє керувати процесом виконання бюджету, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і цільового використання бюджетних коштів, що, в свою чергу, забезпечує виконання основної функції бюджету — раціонального розподілу і перерозподілу національного доходу та дотримання необхідних пропорцій у розвитку суспільства.

По-друге, бюджетний облік відіграє важливу роль у бюджетному плануванні. Дані про виконання бюджету за поточний рік і попередні періоди слугують базою для складання проекту бюджету на плановий рік. Від їх достовірності значною мірою залежить якість бюджету як основного фінансового плану держави.

По-третє, бюджетний облік і звітність є особливо важливими для розвитку фінансової науки. Результати будь-якого наукового дослідження мають практичну цінність, якщо вони базуються на реальних економічних фактах. Всебічну і правильну наукову оцінку того чи іншого явища можна дати тільки на підставі повної і достовірної інформації. Узагальнення та систематизація цієї інформації відбуваються під час ведення обліку і складання звітності.

Значення бюджетного обліку особливо зростає в період, коли економіка і держава зазнають інфляції. Основним завданням бюджетного обліку в цей період є забезпечення чіткої організації бухгалтерського обліку щодо використання бюджетних коштів, державної дисципліни в усіх органах управління, які виконують бюджет.

Метод бюджетного обліку — це сукупність прийомів, які використовуються для одержання необхідних даних щодо виконання бюджету, використання коштів.

Дуже важливою є інформація щодо методу бюджетного обліку та його елементів, які використовуються під час підготовки фінансових звітів. Доступність фінансових звітів знижується, якщо положення, що є підґрунтям підготовки фінансових звітів, не зрозумілі користувачам.

Основні елементи методу бюджетного обліку зображено на рис. 5.3:

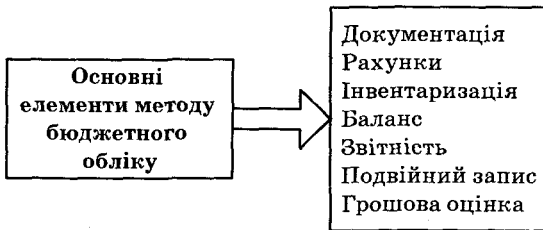


Рис. 5.3. Основні елементи методу бюджетного обліку

У більшості країн застосовують касовий метод відбиття операцій з виконання Державного бюджету. Це означає, що доходи відображаються при зарахуванні коштів на рахунки в установах банків, видатки вважаються здійсненими після виплат з рахунків в установах банків. Рахунки реєструють за спроможністю.

В Україні також застосовується касовий метод виконання державного бюджету за доходами та видатками і метод нарахування за боргами і зобов'язаннями. Це означає, що доходи реєструються в бухгалтерському обліку при зарахуванні коштів на рахунки, відкриті в установах банків на ім'я органів Державного казначейства, видатки — при здійсненні перерахувань та/або виплат з рахунків, а борги та зобов'язання — на їх виникнення.

5.1.4. Державне регулювання бюджетного обліку

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється в Україні з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлюється Державним казначейством України.

Облік використовує грошову систему країни, в якій він функціонує. Важливою проблемою операцій, що виходять за національні кордони, є переведення фінансової інформації з однієї грошової системи в іншу.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ведення бюджетного обліку та складання фінансової звітності здійснюється у грошовій одиниці України, тобто гривні.

Облік виконання бюджету здійснюють відповідні вповноважені органи. Органи Державного казначейства здійснюють облік виконання Державного бюджету та складають звітність про його перебіг.

Облік виконання бюджету в органах казначейства ведеться за такими розділами:

- облік ресурсів бюджету;
- облік доходів;
- облік видатків;
- облік розрахунків за борговими зобов'язаннями;
- облік коштів у розрахунках.

5.2. Загальні правила ведення бюджетного обліку

5.2.1. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх операцій з виконання бюджетів органами Державного казначейства у первинних документах, збереження протягом установленого терміну оброблених документів, реєстрів бухгалтерського обліку та звітності несе керівник органу, який керує органом Державного казначейства відповідно до нормативно-правової бази.

Керівники органів Державного казначейства зобов'язані створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами правомірних вимог служби бухгалтерського обліку щодо дотримання порядку оформлення та обліку первинних документів.

Правила ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів, порядок складання та подання звітності про виконання бюджетів розробляється Управлінням методології з виконання бюджету, бухгалтерського обліку та звітності Державного казначейства України.

Основні функції служби бухгалтерського обліку. Організація роботи бухгалтерської служби ґрунтується на принципі створення єдиного бухгалтерського підрозділу та надання працівникам прав відповідальних виконавців, яким доручається особисто підписувати документи за визначеною групою операцій, за винятком операцій, які потребують додаткового контролю.

Бухгалтерські операції можуть виконувати працівники будь-якого структурного підрозділу, якщо це пе-

редбачено їх функціональними (посадовими) обов'язками. Усі працівники, які виконують операції з бухгалтерського обліку, підпорядковуються головному бухгалтеру органу Державного казначейства або іншій посадовій особі, що очолює бухгалтерську службу.

Головний бухгалтер у своїй роботі керується цим положенням, нормативними актами Державного казначейства України, іншими законодавчими та нормативними актами України, що регламентують бюджетний процес в Україні.

Головний бухгалтер повинен забезпечити:

- дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку;
- контроль за відображенням у бухгалтерському обліку всіх операцій з виконання бюджетів, які здійснюються органами Державного казначейства;
- складання і подання внутрішнім та зовнішнім користувачам звітності у встановлені терміни.

Головний бухгалтер (його заступник) мають право вимагати від підвідомчих органів забезпечення правильної організації бухгалтерського обліку і контролю, подання необхідних документів щодо оформлення операцій, дотримання встановленого порядку прийняття і витрачання бюджетних коштів, а від будь-якого органу Державного казначейства — надання пояснень, а при необхідності безпосередньо втручатися в його робочі процедури, якщо отримані дані викликають сумнів.

Головний бухгалтер (його заступник) проводять організаційні заходи щодо впровадження в підвідомчих органах казначейства та структурних підрозділах визначеної політики бухгалтерського обліку та звітності.

На головного бухгалтера, який виконує організаційні, контрольні функції, не можуть покладатися обов'язки

керівника органу за тимчасової його відсутності, а також обов'язки щодо безпосереднього виконання бухгалтерських операцій.

Головний бухгалтер безпосередньо бере участь у формуванні служби бухгалтерського обліку.

5.2.2. Аспекти обмеження ризику при проведенні операцій з виконання бюджетів

Бухгалтерський облік виконання бюджетів в органах Державного казначейства ведеться безперервно.

Для обмеження ризику при проведенні операцій з виконання бюджетів враховуються такі аспекти:

1. Розподіл обов'язків та повноважень щодо здійснених операцій:

- перелік операцій (ресурсні, розрахункові та інші);
- список осіб, уповноважених на підписання документів;
- обмеження щодо розпорядження активами;
- делегування повноважень.

2. Виконання операцій:

- технічна обробка;
- бухгалтерська обробка та робочі вказівки.

3. Контроль операції:

- повноважень;
- технічної та бухгалтерської обробки даних, обробки коду доступу до обробки даних та після виявлення помилки.

Організація автоматизованої реєстрації й обробки даних повинна забезпечити постійне і безперервне відображення всіх операцій, доказовість інформації, збере-

ження її в електронному вигляді, а також можливість подальшого контролю з одержанням роздрукованої інформації на паперових носіях.

5.2.3. Первинні облікові документи

Підставою для бухгалтерського обліку операцій з виконання бюджетів в органах Державного казначейства є первинні документи. Первинні документи складають під час проведення операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення на паперових носіях або у вигляді електронних записів у формі, яка доступна для читання та виключає внесення будь-яких змін. При електронному записі облікових реєстрів забезпечується отримання таких документів на паперових носіях.

Вимоги до первинних документів. Первинні документи як на паперових носіях, так і у вигляді електронних записів (непаперовій формі) для надання юридичної сили повинні містити такі обов'язкові реквізити, перевірені відповідальним виконавцем до введення їх у систему:

- назву документа (форми);
- номер та дату складання документа;
- назву установи, від імені якої складений документ;
- місце складання документа;
- назву отримувача коштів;
- зміст операції (підставу для її здійснення);
- суму операції (цифрами та прописом). Сума операції може бути відображена цифрами, за відсутності на документі суми прописом, якщо цей документ формується за допомогою програмного забезпечення в автоматизованому режимі, або якщо це передбачено нормативними актами Державного казначейства України;
- номери рахунків за дебетом та кредитом;

- назву банку, казначейства (отримувача та платника коштів) і його номер коду;
- підписи осіб, відповідальних за проведення операції та правильність її оформлення з розшифрованою підписів (підтвердження підпису на документі в електронному вигляді здійснюється за допомогою електронного коду працівника або електронного підпису);
- призначення платежу: назву товару (виконаних робіт, наданих послуг), посилання на документ, на підставі якого здійснюється платіж (договір, рахунок, товарно-транспортний документ тощо) із зазначенням його номера і дати, зазначення законодавчого акта, яким передбачене право безспірного стягнення та безакцептного списання коштів (його дата, номер і відповідний пункт);
- коди економічної класифікації видатків із зазначенням сум (за визначеним форматом) при здійсненні видатків із бюджету або перерозподілі бюджетних коштів;
- коди бюджетної класифікації доходів та термін платежу (при перерахуванні коштів до бюджету);
- суму податку на додану вартість або напис “без податку на додану вартість”;
- на першому примірнику (незалежно від способу виготовлення розрахункового документа) відбиток печатки та підписи відповідальних осіб платника або отримувача коштів;
- зразки підписів та відбиток печатки, інші додаткові реквізити — для окремих документів.

Первинні документи як у паперовій формі, так і у вигляді електронних записів можуть містити інші додаткові реквізити.

Використання факсиміле при підписі, виправленні та підчистці у розрахункових документах не допускаються та органами Державного казначейства до виконання не приймаються. Внесення виправлень до первинних документів не допускаються, крім випадків, встановлених розпорядчими документами Державного казначейства України.

Первинні документи, які не містять обов'язкових реквізитів, є недійсними і не можуть бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку.

Усі операції органів Державного казначейства повинні оформлятися відповідними документами і містити інформацію про характер операції та бути підставою для відображення операцій в обліку.

Для безготівкових перерахувань за рахунками використовуються *меморіальні документи*. До їх складу входять меморіальні ордери, платіжні доручення, платіжні вимоги — доручення, акредитиви, векселі, інкасові доручення (розпорядження), розпорядження операційному відділу (фінансове розпорядження), чеки тощо.

Меморіальні ордери повинні містити всі необхідні реквізити: номер меморіального ордеру, дату і місце складання, номер рахунку за дебетом та кредитом, назву банку, органу Державного казначейства, що обслуговує платника та одержувача коштів, суму цифрами та прописом, ідентифікаційний код, короткий зміст проведеної операції.

Документальним підтвердженням часткової оплати розрахункових документів є меморіальні ордери, які виписує відповідальний працівник у двох примірниках та на зворотній стороні первинного документа проставляє помітку про часткову оплату.

Електронні документи — розрахункові документи, повідомлення визначеного формату, які містять встановлені реквізити і несуть інформацію про перерахування

коштів у вигляді файлу при передачі електронною поштою.

Усі первинні розрахункові документи за поточний день підлягають підрахунку з отриманням підсумків, які звіряються з даними щоденного балансу.

За своєчасне складання первинних документів і достовірність інформації, яка міститься в них, а також за їх передачу в обумовлені терміни за призначенням несуть відповідальність особи, які склали та підписали ці документи.

Відповідальний виконавець своєчасно інформує клієнтів про зміни в інструкціях, яка їх стосується, та надає консультації згідно з чиним законодавством з питань розрахункового обслуговування.

Керівники органів Державного казначейства вживають усіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних облікових документах і реєстрах бухгалтерського обліку.

Первинні документи та облікові реєстри повинні складатися українською мовою або іншою мовою відповідно до Закону України "Про мови в Українській РСР".

Відповідальність за своєчасне складання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, а також за правильність відображення операцій в облікових реєстрах несуть особи, які склали і підписали ці документи (реєстри). Відповідальність за прийняття документів, які суперечать чинному законодавству, несуть особи, які їх ініціювали та підписували. Керівник органу Державного казначейства відповідає за проведення документів, що суперечать чинному законодавству, які виконані з його дозволу за письмовим зверненням ініціатора.

Державне казначейство України самостійно визначає порядок формування та зберігання первинних документів, облікових реєстрів і звітів для всіх органів

Державного казначейства, що забезпечують їх суворе збереження.

У випадку зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на електронних носіях інформації органи Державного казначейства зобов'язані мати їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників операцій, а також контролюючих та правоохоронних органів.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів та звітів здійснюється тільки за постановою уповноважених державних органів відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідальній службовій особі.

У присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні службові особи мають право зняти копії документів та зобов'язані скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення. Копії вилучених документів та протоколів (актів) зберігаються в окремій справі.

При вилученні первинного документа складається акт або протокол вилучення у двох примірниках за підписами керівника органу Державного казначейства (заступника керівника органу Державного казначейства), головного бухгалтера (заступника головного бухгалтера) та представника установи, для якої вилучається документ. В акті або протоколі повинно бути чітко вказано, за чією вимогою та дозволом проводиться вилучення, який документ вилучається. Перший примірник акта чи протоколу видається уповноваженому представнику. Якщо вилучені документи відправляють поштою, акт складається без підпису представника установи, яка надіслала вимогу, а до акта додається поштова квитанція про відправлення.

Якщо вилучаються томи документів, що не оформлені належним чином (не переплетені, не пронумеровані

тощо), то з дозволу і в присутності представників органів, за зверненням яких проводиться вилучення, відповідні службові особи можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою).

При поверненні представниками уповноважених органів раніше вилучених документів їх приймає під розписку відповідна службова особа та разом із рішенням про повернення підшиває до тих томів, з яких вони були вилучені.

У випадку втрати або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник органу Державного казначейства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх зникнення або знищення.

Результати роботи комісії оформляють актом, який затверджується керівником органу Державного казначейства. Копія акта подається до вищестоящего органу в 10-денний термін із дати підписання цього акта [7].

5.2.4. Характеристика плану рахунків

План рахунків забезпечує всебічне, взаємопов'язане та однозначне відображення процесів і явищ у системі бухгалтерського обліку та має містити обов'язкову для всього бюджетного процесу номенклатуру синтетичних рахунків, які забезпечують:

- взаємопов'язану систематизацію, групування й узагальнення інформації про виконання бюджету;
- єдину методологію обліку у виконанні бюджетів;
- узагальнення і контроль показників в умовах раціональної організації бухгалтерського обліку, що базується на застосуванні прогресивних форм і методів обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів — це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовується органами Державного казначейства для докладної та повної реєстрації всіх фінансових операцій і забезпечення потреб складання фінансової звітності згідно з вимогами бюджетного процесу.

У формуванні Плану рахунків враховано особливості виконання державного та місцевих бюджетів, функціонування єдиного казначейського рахунку, виконання місцевих бюджетів через органи Державного казначейства з дотриманням загальних принципів і вимог до здійснення бухгалтерського обліку та звітності.

План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів забезпечує відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з виконанням функцій, які покладаються на органи Державного казначейства.

План рахунків розроблено для ведення бухгалтерського обліку операцій виконання державного та місцевих бюджетів за касовим методом і складання фінансової звітності. Невід'ємною частиною Плану рахунків є система аналітичного обліку.

План рахунків дає можливість здійснювати докладний і повний облік усіх банківських та інших операцій, пов'язаних з виконанням бюджетів, а також своєчасно надавати докладну, достовірну інформацію керівництву органів Державного казначейства та фінансових органів, Міністерству фінансів України, статистичним відомствам, податковим органам та іншим користувачам.

Балансові рахунки (синтетичний облік) забезпечують інформацію про операції органів фінансової системи у виконанні бюджетів, органів казначейства у функціонуванні внутрішньої платіжної системи та їх відображення у фінансовій звітності.

Докладна інформація про кожного контрагента та кожну операцію забезпечується аналітичним обліком, який дає змогу уникнути використання зайвої кількості окремих балансових рахунків.

Класифікацію загальних і спеціальних параметрів нумерації рахунків аналітичного обліку викладено у Порядку ведення аналітичного обліку органами Державного казначейства і в окремих нормативних документах Державного казначейства.

План рахунків складається з 9 класів

План рахунків

**бухгалтерського обліку виконання
державного та місцевих бюджетів**

1. Активи

- 11 Кошти бюджетів у Національному банку України**
- 12 Кошти бюджетів в інших банках**
- 13 Розміщені депозити**
- 14 Цінні папери**
- 15 Надані бюджетні кредити**
- 16 Інші активи**
- 17 Субкореспондентські рахунки**

2. Зобов'язання

- 21 Цінні папери, випущені в обіг**
- 22 Отримані кредити**
- 23 Отримані депозити**
- 24 Інші зобов'язання**

3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів

- 31 Кошти бюджетів у Державному казначействі**

- 33 Кошти, які підлягають розподілу
- 34 Кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджету
- 35 Рахунки розпорядників бюджетних коштів у Державному казначействі України
- 36 Рахунки розпорядників бюджетних коштів, які не знаходяться на казначейському обслуговуванні
- 37 Рахунки інших клієнтів та банків
- 38 Рахунки за нез'ясованими сумами, несквитованими дебетовими сумами та інші транзитні рахунки
- 39 Рахунки органів Державного казначейства

4. Розрахунки

- 41 Взаємні розрахунки щодо виконання державного бюджету
- 42 Розрахунки щодо виконання місцевих бюджетів
- 43 Розрахунки за векселями
- 44 Інші розрахунки
- 46 Позиція Державного казначейства щодо іноземної валюти та балансуєчі рахунки
- 49 Інші технічні розрахунки

5. Результат виконання бюджету

- 51 Результат виконання бюджету
- 59 Контррахунок за результатом виконання бюджету

6. Доходи бюджету

- 61 Доходи бюджету
- 62 Доходи, які підлягають розподілу між бюджетами

- 64 Кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджетів
- 69 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів

7. Видатки бюджету

- 71 Видатки державного бюджету
- 72 Видатки місцевого бюджету
- 79 Контррахунок за операціями за видатками бюджету АП

8. Управлінський облік

- 81 Кошти, отримані від органів Державного казначейства
- 82 Кошти, передані органам Державного казначейства
- 83 Кошти, передані іншим бюджетам
- 89 Контррахунок за операціями управлінського обліку

9. Позабалансовий облік

- 90 Тимчасові планові показники, пропозиції та інші планові показники
- 91 Кошторисні призначення
- 92 Асигнування
- 93 Планові показники за доходами бюджету
- 94 Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
- 95 Розрахункові документи, не оплачені в термін
- 96 Нараховані доходи і витрати
- 98 Зобов'язання і вимоги за кредитуванням та всіма видами гарантій
- 99 Контррахунки до рахунків груп 91—98

Кожний клас поділено на:

- рахунки II порядку (двозначні — розділ);
- рахунки III порядку (тризначні — група);
- рахунки IV порядку (чотиризначні — балансовий рахунок).

План рахунків поділяється на три логічні частини: баланс, бюджетні рахунки (результат виконання бюджету, доходи і видатки бюджету), меморандні та позабалансові рахунки.

Нижче подано характеристику класів рахунків.

До 1 класу входять рахунки, призначені для обліку активів:

- на єдиному казначейському рахунку;
- на субрахунках єдиного казначейського рахунку;
- на інших рахунках Державного казначейства в НБУ та комерційних банках;
- на інших рахунках у банках за коштами державного і місцевих бюджетів;
- за розміщеними в Національному банку України депозитами державного і місцевих бюджетів;
- за цінними паперами в активі державного і місцевих бюджетів;
- за наданими бюджетними кредитами з державного і місцевих бюджетів;
- за іншими активами державного і місцевих бюджетів, які містять активи за коштами в дорозі, взаємними розрахунками, товарно-матеріальними цінностями;
- за дебіторською заборгованістю органів казначейства;
- на субрахунках єдиного казначейського рахунку, відкритих в органах казначейства.

Рахунки 1 класу активні, кореспондують з відповідними рахунками 1, 3, 4 класів.

До 2 класу входять рахунки, призначені для обліку зобов'язань:

- зобов'язань за цінними паперами, випущеними в обіг державним і місцевими бюджетами (векселі, облігації, інші цінні папери);
- зобов'язань за кредитами та депозитами, отриманими державним і місцевими бюджетами;
- за кредиторською заборгованістю органів казначейства;
- за іншими зобов'язаннями державного і місцевих бюджетів.

Рахунки 2 класу пасивні, кореспондують з відповідними рахунками 1 та 4 класів.

До 3 класу входять рахунки для обліку операцій з коштами:

- за коштами державного і місцевих бюджетів;
- за коштами, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами відповідних бюджетів;
- за коштами, які підлягають розподілу між рівнями бюджетів;
- за коштами, тимчасово віднесеними на доходи державного або місцевих бюджетів;
- на рахунках розпорядників та одержувачів коштів державного і місцевих бюджетів;
- на рахунках інших клієнтів Державного казначейства (державні цільові фонди; підприємства, установи, госпрозрахункові організації, що не мають статусу бюджетних установ);
- на рахунках за нез'ясованими та несквитованими дебетовими сумами;

- на технічних та інших транзитних рахунках Державного казначейства.

Рахунки 3 класу пасивні, кореспондують з відповідними рахунками 1, 3, 4 класів.

До 4 класу входять рахунки, призначені для обліку розрахунків:

- взаємних розрахунків з виконання державного і місцевих бюджетів;
- за векселями державного і місцевих бюджетів;
- інших розрахунків державного і місцевих бюджетів, пов'язаними з наданими бюджетними кредитами, децентралізованими проведеними платежами;
- на рахунках позиції державного бюджету щодо іноземної валюти;
- на інших технічних рахунках.

Крім того, до 4 класу рахунків внесено один технічний рахунок (контрактивний або контрпасивний), який забезпечує відображення операцій в іноземній валюті методом подвійного запису. Зазначений рахунок використовується у кореспонденції з рахунком, призначеним для обліку позиції Державного казначейства щодо іноземної валюти.

Рахунки 4 класу активно-пасивні і кореспондують з відповідними рахунками 1, 2, 3 класів.

До 5 класу входять рахунки для обліку операцій за результатом виконання державного і місцевих бюджетів у розрізі відповідно загального і спеціального фондів бюджетів.

Для забезпечення відображення у бухгалтерському обліку операцій за результатом виконання бюджету методом подвійного запису внесено один контррахунок (контрактивний або контрпасивний).

Рахунки 5 класу активно-пасивні. Упродовж року вони можуть кореспондувати з контррахунком лише

у випадку відображення в обліку операцій, що впливають на результат виконання бюджету попередніх періодів.

До 6 класу входять рахунки для обліку операцій:

- за доходами державного та місцевих бюджетів;
- за доходами, які підлягають розподілу між бюджетами та рівнями місцевих бюджетів;
- за коштами, тимчасово віднесеними на доходи державного і місцевих бюджетів.

При цьому рахунки за доходами бюджетів, а також за доходами, які підлягають розподілу між бюджетами і рівнями бюджету, передбачені у розрізі бюджетів і фондів відповідних бюджетів, а рахунки за коштами, тимчасово віднесеними на доходи бюджету, — в розрізі відповідних бюджетів.

Крім того, до 6 класу рахунків входить один контрпасивний (технічний) рахунок для збалансування операцій на рахунках 6 класу.

Усі рахунки 6 класу, за винятком технічного, — пасивні, а контрпасивний рахунок — активний. Упродовж бюджетного року рахунки 6 класу кореспондують лише з контррахунком, а наприкінці бюджетного року, у річному заключенні рахунків, — з відповідними рахунками 5 класу.

До 7 класу входять рахунки для обліку операцій:

- за видатками державного та місцевих бюджетів;
- за кредитуванням із вирахуванням погашення за державним і місцевими бюджетами.

Зазначимо, що рахунки передбачено окремо в розрізі видів бюджетів і фондів відповідних бюджетів.

Для забезпечення реєстрації у бухгалтерському обліку операцій на рахунках 7 класу методом подвійного запису внесено два контррахунки. Один контррахунок застосовується для збалансування видаткових операцій,

а другий — для операцій за кредитуванням з вирахуванням погашення.

Рахунки, передбачені для обліку видатків бюджету, — активні, а для обліку кредитування за вирахуванням погашення — активно-пасивні.

Упродовж бюджетного року рахунки 7 класу кореспондують лише з відповідними контррахунками. Наприкінці бюджетного року у річному заключенні рахунків рахунки, передбачені для обліку видатків бюджету, кореспондують з відповідними рахунками 5 класу.

До 8 класу входять рахунки для обліку операцій:

- за асигнуваннями загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів, отриманими розпорядниками коштів цих бюджетів;
- за асигнуваннями та коштами бюджетів, отриманими державним чи місцевим бюджетами і переданими державному чи місцевому бюджетам;
- за коштами, переданими іншим бюджетам;
- за розрахунками одержаними і переданими;
- за коштами державних цільових фондів, які обслуговуються органами Державного казначейства;
- за цінними паперами та борговими зобов'язаннями держави тощо.

Зазначені рахунки передбачено в розрізі бюджетів і фондів відповідних бюджетів.

Для забезпечення реєстрації у бухгалтерському обліку операцій на рахунках 8 класу методом подвійного запису внесено два контррахунки. Контрактивний рахунок призначений для збалансування операцій за активними рахунками, а контрпасивний рахунок — за пасивними.

Рахунки 8 класу кореспондують винятково з контррахунками свого класу.

До 9 класу входять рахунки для обліку:

- за тимчасовими плановими показниками, пропозиціями;
- за кошторисними призначеннями розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів;
- за асигнуваннями державного та місцевих бюджетів;
- за плановими показниками державного та місцевих бюджетів;
- за зобов'язаннями розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів;
- за розрахунковими документами державного та місцевих бюджетів, що підлягають оплаті;
- за кредитами, наданими під гарантії уряду тощо.

Оскільки до 9 класу входять активні та пасивні рахунки, внесено два контррахунки для збалансування операцій на рахунках 9 класу: контрактивний — для збалансування операцій на активних рахунках, а контрпасивний — на пасивних рахунках.

Рахунки 9 класу кореспондують винятково з відповідними рахунками свого класу.

План рахунків підготовлено з урахуванням особливостей виконання державного та місцевих бюджетів, з дотриманням стандартів Статистики державних фінансів і принципів та вимог до учасників СЕП НБУ щодо структури рахунків.

Можливість роботи Державного казначейства через СЕП НБУ, застосування Плану рахунків створили всі передумови для переходу до автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку.

У побудові автоматизованої системи бухгалтерського обліку виконання бюджетів:

- охарактеризований вище План рахунків (перелік синтетичних рахунків) використовується як основа;
- аналітичний облік, який є продовженням синтетичного обліку, формується за допомогою загальних і спеціальних параметрів з урахуванням вимог НБУ до рахунків, які функціонують у СЕП НБУ щодо кількості знаків (максимальна довжина аналітичного рахунку становить 14 знаків);
- коди бюджетної класифікації за доходами, видатками, фінансуванням і боргом використовуються як один з основних спеціальних параметрів рахунків аналітичного обліку. Завдяки використанню зазначених спеціальних параметрів аналітичних рахунків з'явилася можливість формувати в автоматизованому режимі звітність про виконання бюджету у форматі бюджету;
- використовується метод подвійного запису за всіма операціями;
- на підставі первинних документів в автоматизованому режимі одночасно здійснюються бухгалтерські проведення на рахунках балансового, бюджетного, управлінського та позабалансового обліку. Зазначений підхід до відображення в обліку операцій і використання спеціальних параметрів аналітичного обліку дав змогу реалізувати в автоматизованому режимі контрольну функцію обліку.

Організована таким чином система бухгалтерського обліку виконання бюджетів дає можливість:

- своєчасно надавати докладну, достовірну і змістовну інформацію внутрішнім і зовнішнім її користувачам;
- здійснювати докладний і повний облік усіх операцій, пов'язаних з виконанням бюджетів, банківських та інших операцій;

- забезпечити єдність підходів до ведення бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

З метою кодування бюджетних рахунків за надходженнями, бюджетних рахунків для здійснення видатків, рахунків для акумулювання коштів загального та спеціального фондів бюджетів використовують такі аналітичні параметри:

1. ВВВВ (4 знаки) — номер балансового рахунку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

2. К (1 знак) — ключ або контрольний розряд, що вираховується автоматично, відповідно до стандарту СЕП НБУ.

3. SSS (3 знаки) — символ звітності, що відповідає коду бюджетної класифікації за доходами.

4. Н (1 знак) — додаткова ознака, яка проставляється після символу звітності і може набувати, наприклад, такого значення: 9 — ознака зведеного рахунку для зарахування податків певної території.

5. RR (2 знаки) — ознака відомства, що відповідає коду відомчої класифікації видатків бюджету.

6. ТТТ (3 знаки) — порядковий номер, який відповідає набору аналітичних параметрів і кодується згідно з Довідником адміністративно-територіальних одиниць відповідних бюджетів.

7. DDD (3 знаки) — додаткова ознака для забезпечення акумулювання надходжень на відповідних “котлових” рахунках, яка може мати такі значення:

- 991 — ознака надходжень, з яких здійснюється відрахування дотації;
- 992 — ознака надходжень, з яких не здійснюється відрахування дотації.

8. **GGG (3 знаки)** — порядковий номер, який засобами програмного забезпечення присвоюється комплексу аналітичних параметрів. Зазначений комплекс аналітичних параметрів повинен містити всю необхідну інформацію про власника рахунку.

9. **NNNNNN (6 знаків)** — номер, який засобами програмного забезпечення присвоюється власнику під час відкриття аналітичного рахунку за відповідним балансовим рахунком.

Кожну операцію, що здійснюється органами фінансової системи, документально фіксують і відображають на рахунках. Розрізняють чотири види рахунків:

- активні — для обліку активів бюджету за їхнім складом і розміщенням;
- пасивні — для обліку джерел бюджетних коштів за їхнім цільовим призначенням;
- активно-пасивні — для обліку коштів на рахунках результату виконання бюджетів, внутрішньосистемних рахунках;
- контррахунки — для забезпечення подвійного запису операцій на рахунках 5—9 класів.

Усі види рахунків мають однакову структуру. Активні рахунки завжди мають дебетовий залишок (сальдо), пасивні — кредитовий, активно-пасивні — або дебетовий, або кредитовий, контрактивні — пасивний, а контрпасивні — активний. Незважаючи на однакову структуру рахунків, призначення дебету і кредиту в активних і пасивних рахунках різне (табл. 5.1—5.4).

Таблиця 5.1. Схема активного рахунку

| Дебет | Кредит |
|---|--|
| Вхідний залишок (сальдо) | |
| Збільшення об'єкта, що обліковується (+) | Зменшення об'єкта, що обліковується (-) |
| Оборот за дебетом рахунку (сума (підсумок) операцій за певний період) | Оборот за кредитом рахунку (сума (підсумок) операцій за певний період) |
| Вихідний залишок (сальдо). Обчислюється: вхідний залишок + оборот за дебетом – оборот за кредитом | |

Таблиця 5.2. Схема пасивного рахунку

| Дебет | Кредит |
|---|--|
| | Вхідний залишок (сальдо) |
| Зменшення об'єкта, що обліковується (-) | Збільшення об'єкта, що обліковується (+) |
| Оборот за дебетом рахунку (сума (підсумок) операцій за певний період) | Оборот за кредитом рахунку (сума (підсумок) операцій за певний період). Вихідний залишок (сальдо) — кредитовий. Обчислюється: вхідний залишок + оборот за кредитом – оборот за дебетом |

Таблиця 5.3. Схема контрактивного рахунку

| Дебет | Кредит |
|---|--|
| Зменшення об'єкта, що обліковується (-) | Вхідний залишок (сальдо) Збільшення об'єкта, що обліковується (+) |
| Оборот за дебетом рахунку (сума (підсумок) операцій за певний період) | Оборот за кредитом рахунку (сума (підсумок) операцій за певний період) Вихідний залишок (сальдо) — кредитовий. Обчислюється: вхідний залишок + оборот за кредитом - оборот за дебетом |

Таблиця 5.4. Схема контрпассивного рахунку

| Дебет | Кредит |
|--|--|
| Вхідний залишок (сальдо) Збільшення об'єкта, що обліковується (+) | Зменшення об'єкта, що обліковується (-) |
| Оборот за дебетом рахунку (сума (підсумок) операцій за певний період) Вихідний залишок (сальдо) — дебетовий. Обчислюється: вхідний залишок + оборот за дебетом - оборот за кредитом | Оборот за кредитом рахунку (сума (підсумок) операцій за певний період) |

Описаний вище План рахунків виконання державного і місцевих бюджетів відрізняється від попереднього такими характеристиками:

- мультивалютністю — операції в іноземній валюті здійснюються за аналогічними рахунками, що й операції в гривні;
- структура рахунку синтетичного обліку аналогічна структурі рахунку в бухгалтерському обліку Національного та комерційних банків: клас, розділ, група, балансовий рахунок (Плани рахунків Національного та комерційних банків пройшли міжнародний аудит і визнані такими, що відповідають міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і звітності);
- у новому Плані рахунків зменшено кількість активно-пасивних рахунків, введено рахунки з дебіторської та кредиторської заборгованості за міжбюджетними взаємними розрахунками, також логічно розділено активи бюджету (1 клас) і зобов'язання (2 клас). Це дає змогу оперативно на підставі даних балансу оцінити поточний стан виконання державного та місцевих бюджетів, дефіцит і, відповідно, потребу в запозиченнях;
- рахунки клієнтів у новому Плані рахунків і рахунки, на які зараховуються доходи бюджетів, є пасивними, що повністю відповідає ідеології побудови бухгалтерського обліку в банківських установах;
- новий План рахунків відповідає стандартам, встановленим Національним банком України для роботи в системі електронних платежів, і, відповідно, він може функціонувати в СЕП паралельно з планами рахунків Національного та комерційних банків;

- у новому Плані рахунків чітко розділено рахунки для реєстрації інформації в бухгалтерському обліку з виконання державного та місцевих бюджетів (наприклад, кошти клієнтів, доходи, видатки бюджетів тощо). А також введено контраktivні та контрпассивні рахунки до рахунків 5—9 класів, які забезпечують реєстрацію в бюджетному обліку операцій за доходами та видатками методом подвійного запису.

Новий План рахунків може використовуватись у повністю автоматизованій системі бухгалтерського обліку, яка передбачає, що основні процеси обліку автоматизовані і дані вносяться в систему лише раз, у момент здійснення операцій. Аналітичний облік забезпечується за допомогою аналітичних рахунків. Відкриття будь-яких аналітичних рахунків передбачає дотримання обов'язкових параметрів згідно з вимогами Державного казначейства України [7].

5.2.5. Порядок відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів

Рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства, відповідно до порядку їх функціонування та призначення коштів, поділяються на бюджетні та небюджетні.

Бюджетні рахунки відкриваються в органах Державного казначейства для зарахування надходжень, здійснення операцій клієнтів з бюджетними коштами та операцій, пов'язаних з обслуговуванням зовнішніх і внутрішніх боргових зобов'язань, загальнодержавних видатків, а також рахунків для обліку операцій із фінансування бюджетів.

Бюджетні рахунки для зарахування надходжень (рахунки за надходженнями) слугують для зарахування податкових, неподаткових та інших надходжень, справляння яких передбачено законодавством України, включно з трансфертами, дарунками, грантами та коштами, залученими до бюджетів від розміщення цінних паперів, отриманих кредитів тощо.

Бюджетні рахунки для операцій клієнтів за бюджетними коштами слугують для здійснення операцій за асигнуваннями, передбаченими на виконання відповідних програм і заходів у державному та місцевих бюджетах, які відкриваються розпорядникам та одержувачам коштів і поділяються на:

- реєстраційні рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів;
- спеціальні реєстраційні рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів;
- рахунки одержувачів коштів, які відкриваються одержувачам коштів бюджету за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків загального та/або спеціального фондів для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів;
- рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення загальнодержавних видатків.

Інші бюджетні рахунки відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх та зовнішніх

боргових зобов'язань держави та, в окремих випадках, здійснення загальнодержавних видатків, передбачених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Рахунки для обліку операцій з фінансування бюджетів відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів, передбачених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Бюджетні рахунки відкриваються щорічно на початок нового бюджетного періоду відповідно до закону України про Державний бюджет України на відповідний рік. При неприйнятті закону України про Державний бюджет України на відповідний рік відкриваються рахунки попереднього бюджетного періоду. Спеціальні реєстраційні рахунки, на яких зберігаються залишки коштів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення, відкриваються у наступному бюджетному періоді з перенесенням невитрачених у попередньому періоді залишків коштів, які були одержані на виконання відповідних завдань.

Небюджетні рахунки відкриваються органами Державного казначейства України у випадках, передбачених законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, підприємствам, установам, організаціям за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів.

Рахунки відкриваються відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та Інструкції про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів у системі Державного казначейства, затверджених наказом Державного казначейства України № 119 від 28 листопада 2000 року, із змінами та доповненнями.

Розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів коштів, а також інших клієнтів здійснюється органами Державного казначейства відповідно до умов договорів між органом Державного казначейства і власниками рахунків.

Відкриття бюджетних рахунків для зарахування надходжень. Державне казначейство України щорічно на початок нового бюджетного періоду, відповідно до закону України про Державний бюджет України на відповідний рік та Бюджетного кодексу України, централізовано відкриває бюджетні рахунки для зарахування надходжень до державного та місцевих бюджетів. Інформація про відкриті рахунки доводиться до відома територіальних органів Державного казначейства.

У випадку неприйняття закону України про Державний бюджет України на відповідний рік переоформлюють рахунки попереднього бюджетного періоду.

Відділення Державного казначейства на підставі даних, отриманих від органів державної податкової служби, подають управлінням Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі заяви про відкриття рахунків з переліком видів надходжень державного та місцевих бюджетів, які мобілізуються на відповідній території. Зазначені заяви складають за кожним видом бюджетів.

На підставі поданих заяв з переліком видів надходжень, що мобілізують на відповідній території, управління Державного казначейства проводить блокування рахунків за тими видами надходжень, що не мобілізуються на відповідній території.

Управління Державного казначейства формують особові справи на відділення Державного казначейства, які містять заяву про відкриття рахунків та картку із зразками підписів та відбитком печатки. У картку включають зразки підписів осіб, яким, згідно з розпорядчими

документами органів Державного казначейства, надано право розпорядження рахунками і підписання платіжних та інших розрахункових документів.

Картка із зразками підписів має бути засвідчена підписом керівника чи заступника керівника органу Державного казначейства вищого рівня та печаткою.

Відкриття бюджетних рахунків для операцій клієнтів з бюджетними коштами. Розпорядники коштів для відкриття бюджетних рахунків подають до органу Державного казначейства України такі документи:

- заяву про відкриття рахунків встановленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або іншої посадової особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- копію довідки про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав довідку;
- копію належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту, положення, установчого договору), засвідчену органом, який здійснив реєстрацію, або нотаріально. Положення, які затверджуються постановами Кабінету Міністрів України чи указами Президента України, нотаріального засвідчення не потребують. Установи та організації, які діють на підставі законів, установчий документ не подають;
- копію документа, що підтверджує встановлення клієнта на облік в органі державної податкової служби, засвідчену органом, що видав документ, або нотаріально;
- картку із зразками підписів осіб у двох примірниках, яким, відповідно до чинного законодавства

чи установчих документів клієнта, надано право розпоряджатись рахунком та підписувати розрахункові документи, завірену нотаріально або установою вищого рівня у встановленому порядку. У картку включається також зразок відбитка печатки.

Якщо в картці відсутній зразок підпису першого керівника, то орган Державного казначейства має право вимагати письмове підтвердження про надання права іншим особам розпоряджатися рахунком, засвідчене підписом першого керівника та відбитком печатки клієнта.

Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису.

Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

У випадку тимчасового надання особі права першого чи другого підпису подаються тимчасова картка із зразками підписів тимчасово уповноважених осіб та копія відповідного документа (наказ, протокол тощо), що підтверджує ці повноваження.

У населених пунктах, де нотаріальні контори чи приватні нотаріуси відсутні, картки засвідчуються сільською, селищною, районною радою.

Органи державної влади, які не мають установи вищого рівня, подають картки, засвідчені підписами керівників та головних бухгалтерів цих органів;

- копію документа, що підтверджує реєстрацію клієнта у відповідному органі Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально;
- копії страхових свідоцтв, що підтверджують реєстрацію клієнта у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних

захворювань України, Фонді загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття, Фонді соціального страхування у випадку тимчасової втрати працездатності як платника страхових внесків, засвідчені органом, що їх видав, або нотаріально. Інформація про те, що клієнт не є платником страхових внесків, обов'язково зазначається у заяві про відкриття рахунку в рядку "Додаткова інформація";

- затверджений кошторис розпорядників бюджетних коштів, крім видатків державного бюджету, кошториси для виконання яких не складаються.

Кошторис не подається у випадку відкриття протягом бюджетного року спеціальних реєстраційних рахунків з обліку операцій з власних надходжень бюджетної установи.

Відокремленим підрозділам розпорядників коштів, які розташовані на різних адміністративних територіях і не є юридичними особами, відкривають тільки спеціальні реєстраційні рахунки з обліку коштів, які надійшли як плата за послуги, що надаються бюджетним установам згідно із чинним законодавством. Для відкриття цих рахунків до органу Державного казначейства подаються такі документи:

- заява про відкриття рахунків встановленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або іншої посадової особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- копія довідки про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав довідку;
- копія зареєстрованого належним чином статуту (положення), засвідчена нотаріально чи реєстраційним

- органом. Положення, які затверджуються постановами Кабінету Міністрів України чи указами Президента України, нотаріального засвідчення не потребують (установи та організації, які діють на підставі законів, статуту (положення) не подають);
- копія документа, що підтверджує встановлення клієнта на податковий облік, засвідчена податковим органом, у випадках, передбачених чинним законодавством;
 - картка із зразками підписів і відбитка печатки, засвідчена нотаріально або підписом керівника установи/організації, до складу якої входить відокремлений підрозділ. Картка повинна містити зразки підписів уповноважених осіб підрозділу, яким, згідно з чинним законодавством України і відповідними документами установи/організації, надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів.

Якщо в картці зразок підпису першого керівника не наведено, то орган Державного казначейства має право вимагати письмове підтвердження про надання права іншим особам розпоряджатися рахунком, засвідчене підписом першого керівника та відбитком печатки клієнта.

Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису.

Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

У випадку тимчасового надання особі права першого чи другого підпису подаються тимчасова картка із зразками підписів тимчасово уповноважених осіб та копія відповідного документа (наказ, протокол тощо), що підтверджує ці повноваження;

- дозвіл на відкриття рахунку від розпорядника бюджетних коштів із зазначенням його місцезнаходження та ідентифікаційного коду.

При відсутності у відокремленого підрозділу документів, передбачених підпунктами “б” — “г”, разом з дозволом подаються копії цих документів розпорядника бюджетних коштів;

- документ за формою кошторису про суми власних надходжень відокремленого підрозділу та напрямки його використання.

Одержувачі коштів для відкриття рахунків подають до органу Державного казначейства України такі документи:

- заяву про відкриття рахунків встановленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або іншої посадової особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- копію довідки про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав довідку;
- копію зареєстрованого належним чином установчого документа (статуту, положення, установчого договору), засвідчену органом, який здійснював реєстрацію, або нотаріально. Положення, які затверджуються постановами Кабінету Міністрів України чи указами Президента України, нотаріального засвідчення не потребують.

Установи та організації, які діють на підставі законів, установчий документ не подають;

- копію документа, що підтверджує встановлення клієнта на облік в органі державної податкової служби, засвідчену органом, що видав документ, або нотаріально;

- картку із зразками підписів осіб у двох примірниках, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів клієнта надано право розпоряджатись рахунком та підписувати розрахункові документи, завірену нотаріально або установою вищого рівня у встановленому порядку. Картка включає також зразок відбитка печатки.

Якщо в картці відсутній зразок підпису першого керівника, то орган Державного казначейства має право вимагати письмове підтвердження про надання права іншим особам розпоряджатися рахунком, засвідчене підписом першого керівника та відбитком печатки клієнта.

Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису.

Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

У випадку тимчасового надання особі права першого чи другого підпису подаються тимчасова картка із зразками підписів тимчасово уповноважених осіб та копія відповідного документа (наказ, протокол тощо), що підтверджує ці повноваження.

У населених пунктах, де відсутні нотаріальна контора чи приватний нотаріус, картки засвідчуються сільською, селищною, районною радою.

Органи державної влади, які не мають установи вищого рівня, подають картки, засвідчені підписами керівників та головних бухгалтерів цих органів;

- копію документа, що підтверджує реєстрацію клієнта у відповідному органі Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально;
- копії страхових свідоцтв, що підтверджують реєстрацію клієнта у Фонді соціального страхування

від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонді загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття, Фонді соціального страхування від тимчасової втрати працездатності як платника страхових внесків, засвідчені органом, що їх видав, або нотаріально.

Інформація про те, що клієнт не є платником страхових внесків, обов'язково зазначається у заяві про відкриття рахунку в рядку “Додаткова інформація”;

- план використання бюджетних коштів.

У випадку відкриття рахунків військовим частинам, установам, підприємствам і організаціям Збройних сил України, Служби безпеки України, Державного комітету у справах охорони державного кордону України, Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України та інших органів виконавчої влади, які мають у підпорядкуванні військові формування (далі — військові частини/ установи), подають такі документи:

- заяву про відкриття рахунків установленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або іншої службової особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- копію довідки про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав довідку;
- копію документа, що підтверджує встановлення клієнта на облік в органі державної податкової служби, засвідчену органом, що видав документ, або нотаріально;

- картку із зразками підписів у двох примірниках: командира (начальника) — перший підпис і начальника фінансового органу (головного чи старшого бухгалтера) — другий підпис.

Картка містить зразок відбитка гербової печатки військової частини, установи, підприємства чи організації, якій відкривається рахунок. Використання печаток, призначених для спеціальної мети (для пакетів, перепусток тощо), є неприпустимим;

- копію документа, що підтверджує реєстрацію клієнта у відповідному органі Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально;
- копії страхових свідоцтв, що підтверджують реєстрацію клієнта у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонді загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття, Фонді соціального страхування з тимчасової втрати працездатності як платника страхових внесків, засвідчені органом, що їх видав, або нотаріально.

Інформація про те, що клієнт не є платником страхових внесків, обов'язково зазначається у заяві про відкриття рахунку в рядку “Додаткова інформація”;

- затверджений кошторис розпорядників бюджетних коштів, крім видатків державного бюджету, кошториси для здійснення яких не складаються. У період до затвердження кошторисів видатки бюджетних установ (організацій) здійснюються відповідно до чинного законодавства.

Бюджетні рахунки розпорядникам та одержувачам коштів відкриваються щорічно на початок нового бюджетного періоду. При цьому розпорядники коштів,

яким в органах Державного казначейства особові справи вже заведені (у минулі бюджетні періоди), обов'язково подають затверджений кошторис на відповідний рік, а одержувачі — план використання бюджетних коштів.

Днем відкриття рахунків вважається дата, зазначена в заяві про відкриття рахунків у розділі “Відмітки органу Державного казначейства”.

До отримання органами Державного казначейства від власників рахунків повідомлення про взяття рахунку на облік податковим органом операції за цим рахунком здійснюються лише із зарахування коштів.

Датою початку операцій за видатками на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства, є дата реєстрації отриманого органом Державного казначейства зазначеного повідомлення. Повідомлення зберігаються в особових справах, сформованих на кожного розпорядника та одержувача коштів.

Документи на відкриття всіх рахунків подають до органу Державного казначейства особи, які мають відповідні повноваження та право першого або другого підпису. Уповноважений працівник органу Державного казначейства в присутності осіб, які відкривають рахунки, робить копії сторінок паспорта (що містять фото, прізвище та ім'я, інформацію про дату видачі та орган, який видав паспорт, а при наявності — інформацію про місце проживання громадянина) або документа, що його замінює.

При отриманні документів на відкриття рахунків орган Державного казначейства зобов'язаний перевірити подані документи, зокрема:

- підписи осіб на заяві про відкриття рахунку мають бути розшифровані з обов'язковим зазначенням прізвища й ініціалів та ідентифіковані з підписами в картці із зразками підписів та відбитком печатки;

- посвідчувальні написи нотаріуса на документах визнаються, якщо вони відповідають формам, затвердженим наказом Міністерства юстиції України № 7/5 від 07 лютого 1994 року (з0038-94) “Про затвердження форм реєстрів для реєстрації нотаріальних дій, нотаріальних свідоцтв, посвідчувальних написів на угодах і засвідчувальних документах”, зареєстрованим Міністерством юстиції України 02 березня 1994 року за № 38/247 (із змінами і доповненнями).

Якщо підприємство, установа, організація або відокремлений підрозділ має рахунок в органі Державного казначейства і відкриває новий, а право першого та другого підписів за новим рахунком надається особам, які мають право підпису за раніше відкритим рахунком, то у рядку “Додаткова інформація. Заяви про відкриття рахунків” зазначається, що на операції за рахунком розповсюджується право першого та другого підписів посадових осіб, визначених у картці із зразками підписів і відбитком печатки, яка зберігається в особовій справі цього підприємства, установи, організації або відокремленого підрозділу, який відкриває рахунок.

Відкриття інших бюджетних рахунків та рахунків для обліку операцій з фінансування бюджетів. Структурні підрозділи органів Державного казначейства (управління та/або відділи) для відкриття інших бюджетних рахунків подають такі документи:

- службову записку про відкриття рахунків за підписом керівника структурного підрозділу, який розпоряджається цим рахунком із візою Голови Державного казначейства (його заступника) чи начальника Управління державного казначейства;
- зразки підписів керівника структурного підрозділу та/або його заступника (яким, відповідно до чинного законодавства та установчих документів,

надано право підпису розпорядчих документів), завірені Головою Державного казначейства України чи начальником Управління Державного казначейства України.

На кожний структурний підрозділ формуються особові справи.

Бюджетні рахунки структурним підрозділам відкриваються щорічно на початок нового бюджетного періоду.

Днем відкриття рахунків вважається дата візування службової записки Головою Державного казначейства України (його заступником) чи начальником Управління Державного казначейства України.

Відкриття небюджетних рахунків. Для відкриття небюджетних рахунків підприємства, установи, організації подають до органів Державного казначейства такі документи:

- заяву про відкриття рахунків встановленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або іншої посадової особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- копію довідки про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав довідку;
- копію зареєстрованого належним чином установчого документа (статуту, положення, установчого договору), засвідчену органом, який здійснив реєстрацію, або нотаріально. Положення, які затверджуються постановами Кабінету Міністрів України чи указами Президента України, нотаріально засвідчення не потребують.

Установи та організації, які діють на підставі законів, установчий документ не подають;

- копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально чи органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію (крім бюджетних установ та організацій);
- картку із зразками підписів осіб у двох примірниках, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів клієнта надано право розпоряджатись рахунком та підписувати розрахункові документи, завірену нотаріально або установою вищого рівня в установленому порядку. Картка містить також зразок відбитка печатки.

Якщо в картці зразок підпису першого керівника не наведено, то орган Державного казначейства має право вимагати письмове підтвердження про надання права іншим особам розпоряджатися рахунком, засвідчене підписом першого керівника та відбитком печатки клієнта.

Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису. Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

У випадку тимчасового надання особі права першого чи другого підпису подаються тимчасова картка із зразками підписів тимчасово уповноважених осіб та копія відповідного документа (наказ, протокол тощо), що підтверджує ці повноваження.

У населених пунктах, де відсутні нотаріальні контори чи приватні нотаріуси, картки засвідчуються сільською, селищною, районною радою.

Органи державної влади, які не мають установи вищого рівня, подають картки, засвідчені підписами керівників та головних бухгалтерів цих органів;

- копію документа, що підтверджує реєстрацію клієнта у відповідному органі Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально;
- копії страхових свідоцтв, що підтверджують реєстрацію клієнта у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонді загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття, Фонді соціального страхування внаслідок тимчасової втрати працездатності як платника страхових внесків, засвідчені органом, що їх видав, або нотаріально.

Інформація про те, що клієнт не є платником страхових внесків, обов'язково зазначається у заяві про відкриття рахунку в рядку “Додаткова інформація”;

- копію документа, що підтверджує встановлення клієнта на облік в органі державної податкової служби, засвідчену органом, що видав документ, або нотаріально.

Днем відкриття рахунку вважається дата, зазначена в заяві про відкриття рахунку в розділі “Відмітки органу Державного казначейства”.

У випадку відкриття небюджетного рахунку до отримання органами Державного казначейства від власника рахунку повідомлення про взяття рахунку на облік податковим органом операції за небюджетним рахунком здійснюються лише із зарахування коштів.

Датою початку операцій за видатками на небюджетному рахунку, відкритому в органах Державного казначейства, є дата реєстрації отриманого органом Державного казначейства повідомлення про взяття рахунку на облік податковим органом.

На кожне підприємство, установу чи організацію формується особова справа, яка містить усі необхідні документи.

У випадку реорганізації установи/організації (злиття, приєднання, поділ, перетворення, виділення), зміни назви, підпорядкованості рахунки такого підприємства, установи, організації закриваються.

Документи на відкриття всіх рахунків подають до органу Державного казначейства особи, які мають відповідні повноваження. При зміні особи (осіб), яка (які) має (мають) право підпису, уповноважена особа (особи) повинна (повинні) подати до органу Державного казначейства картки із зразками підпису та пред'явити паспорт.

Якщо серед осіб, які мають право першого чи другого підписів, є іноземці або особи без громадянства, які тимчасово перебувають на території України, зазначені особи зобов'язані додатково подати документи, що підтверджують законність їх перебування на території України. Копії зазначених документів залишаються у справі.

Уповноважений працівник органу Державного казначейства в присутності осіб, які відкривають рахунки, робить копії сторінок паспорта (що містять фото, прізвище та ім'я, інформацію про дату видачі та орган, що видав паспорт, а за наявності — інформацію про місце проживання громадянина) або документа, що його замінює.

У випадку отримання документів на відкриття рахунків органи Державного казначейства зобов'язані перевіряти подані документи, зокрема:

- підписи осіб на заяві про відкриття рахунку мають бути розшифровані з обов'язковим зазначенням прізвища й ініціалів та ідентифіковані з підписами в картці із зразками підписів та відбитком печатки;
- свідоцтво про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності має відповідати встановленим вимогам;
- посвідчувальні написи нотаріуса на документах визнаються, якщо вони відповідають встановленим вимогам.

Закриття рахунків в органах Державного казначейства. Бюджетні рахунки, відкриті в поточному бюджетному періоді, закриваються не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду. За виняткових обставин Міністр фінансів України може визначити інший термін закриття рахунків, який повинен стати не пізніше як через п'ять робочих днів після закінчення бюджетного періоду.

У випадку змін у чинному законодавстві бюджетні рахунки можуть закриватися (відкриватися) протягом поточного бюджетного періоду.

Рахунки за надходженнями закриваються органами Державного казначейства на підставі заяв відділень або відповідних структурних підрозділів та функціональних управлінь Державного казначейства.

Рахунки розпорядників і одержувачів коштів при реорганізації установи/організації (злиття, приєднання, поділ, перетворення, виділення), зміні назви, підпорядкованості закриваються на підставі:

- заяви власника рахунку;
- рішення органу, на який законом покладено функції ліквідації або реорганізації підприємства, установи чи організації;
- інших випадків, передбачених чинним законодавством України.

У випадку наявності на рахунку, що закривається, залишків коштів орган Державного казначейства на підставі платіжного доручення власника рахунку перераховує такі залишки на інший рахунок, відкритий цією установою, якщо інше не передбачено бюджетним законодавством.

Відповідно до нормативних документів Національного банку України, особова справа з оформлення рахунку зберігається в органі Державного казначейства протягом 5 років з моменту закриття рахунку.

При ліквідації установи/організації для проведення ліквідаційної процедури до органу Державного казначейства клієнт подає такі документи:

- рішення про ліквідацію установи/організації (оригінал або копію, засвідчені в установленому порядку);
- наказ про створення ліквідаційної комісії;
- картку із зразками підписів і відбитка печатки, засвідчену нотаріально. Картка містить зразки підписів ліквідатора (уповноважених членів ліквідаційної комісії) і відбитка печатки установи/організації, що ліквідується [7].

5.2.6. Облікові реєстри синтетичного та аналітичного обліку

Бухгалтерський облік повинен забезпечувати виконання основних функцій:

- запис інформації про операції з виконання бюджетів, що здійснюються органами Державного казначейства, та можливість відображення їх в агрегованому вигляді у звітності з метою аналізу та управління;
- відображення докладної інформації про контрагентів кожної операції та параметри самих операцій для складання внутрішніх звітів з метою аналізу та контролю.

Ведення агрегованого обліку забезпечується за допомогою *синтетичного обліку* з використанням балансових рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів.

Синтетичний облік здійснюється на рівні класів, розділів, груп та балансових рахунків IV порядку Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів і забезпечує отримання інформації

про операції, які проводяться органом Державного казначейства і відображаються у фінансовій звітності.

У синтетичному обліку всі операції відображаються в грошовій одиниці України.

Докладна інформація про кожного контрагента та операцію фіксується на рівні *аналітичного обліку* на аналітичних рахунках. Аналітичні рахунки повинні містити обов'язкові параметри, визначені окремими порядками Державного казначейства. Дані аналітичних рахунків повинні збігатися з відповідними рахунками синтетичного обліку.

Реєстри синтетичного та аналітичного обліку операцій — це носії спеціального формату у вигляді відомостей, книг, журналів, карток обліку тощо. Їх призначення — хронологічне, систематичне чи комбіноване накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів.

Записи у реєстрах бухгалтерського обліку здійснюються на підставі первинних облікових документів у момент здійснення операції. Відповідальність за правильність відображення операцій в облікових реєстрах несуть особи, які склали і підписали ці реєстри.

Державне казначейство України розробляє та затверджує форми *реєстрів обліку* з урахуванням того, що реєстри синтетичного та аналітичного обліку повинні мати назву, період реєстрації операцій, прізвища і підписи або інші кодовані знаки, що дають змогу ідентифікувати осіб, які їх склали. Органи Державного казначейства України ведуть такі обов'язкові облікові реєстри:

- оборотно-сальдовий баланс (щоденний баланс оборотів і залишків за балансовими, бюджетними, позабалансовими рахунками та рахунками управлінського обліку);

- особові картки (у тому числі з розподілом за кодами економічної класифікації видатків);
- сальдові та оборотно-сальдові відомості за аналітичними рахунками у щоденному оборотно-сальдовому балансі відображаються оборотами за дебетом і кредитом за день, вихідні залишки за активом і пасивом за кожним балансовим, бюджетним та позабалансовим рахунками, а також за рахунками управлінського обліку з проміжним підсумком за рахунками другого та третього порядків.

В оборотно-сальдовому балансі відображаються підсумки за кожним класом рахунків і загальний підсумок за всіма рахунками. Правильність складання щоденного балансу оборотів та залишків контролюється рівністю дебетових і кредитових оборотів та залишків за активом і пасивом. Наявність такої рівності є обов'язковою умовою початку нового операційного дня в органі Державного казначейства.

Щоденний оборотно-сальдовий баланс перевіряється і підписується керівником і головним бухгалтером або особами, які ним уповноважені.

Перевірка тотожності даних аналітичних рахунків відповідним рахункам синтетичного обліку обов'язково здійснюється не рідше одного разу на місяць.

Звірка аналітичного обліку з синтетичним проводиться відповідальними виконавцями за приведеними вище балансовими та позабалансовими рахунками перевіркою відомості з даними відповідних рахунків оборотно-сальдового балансу.

Свідченням проведеної звірки аналітичного обліку з синтетичним (даних перевіркою відомості з балансом) є підписи посадових осіб органу Державного казначейства — головного бухгалтера та його заступника.

Доступ до облікових реєстрів повинен бути обмежений особами, які визначені наказом органу Державного казначейства.

За операціями в іноземній валюті облік здійснюється у грошовій одиниці України за курсом НБУ на день обліку. Одночасно вказані записи здійснюються у валюті розрахунків і платежів (за кожною валютою окремо).

В аналітичному обліку операції в іноземній валюті ведуться за подвійною оцінкою: в іноземній валюті за її номіналом та в гривневому еквіваленті за дійсним курсом Національного банку України [7].

Запитання для самоконтролю

1. *Охарактеризуйте види обліку.*
2. *Які Ви можете назвати облікові вимірники?*
3. *Розкрийте суть, завдання і функції бюджетного обліку.*
4. *Опишіть політику, предмет, значення і метод бюджетного обліку.*
5. *Яким чином відбувається державне регулювання бюджетного обліку?*
6. *Як організовується бухгалтерський облік в установі?*
7. *Назвіть основні функції головного бухгалтера.*
8. *Які аспекти враховуються для обмеження ризику при виконанні операцій з виконання бюджетів?*
9. *Які Ви можете назвати вимоги до первинних облікових документів?*
10. *Що таке “план рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів” і з чого він складається?*
11. *Які рахунки відкриваються в органах Державного казначейства?*
12. *Які Ви знаєте облікові реєстри синтетичного та аналітичного обліку?*

Розділ 6

ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

6.1. Види звітності.

Фінансова, статистична та управлінська звітність

Звітність поділяється на фінансову та статистичну.

Фінансова (бухгалтерська) звітність — це система взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету та результати його виконання за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання повної, перевіреної та неупередженої інформації про фінансовий стан виконання бюджетів користувачам.

Основними формами фінансової звітності є:

- звіт про фінансовий стан (баланс) державного бюджету України;
- звіт про результати виконання державного бюджету України;
- звіт про рух грошових коштів.

Потреби окремих користувачів (Державного казначейства України, Міністерства фінансів України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України, Рахункової палати, податкових органів, органів статисти-

ки) можуть задовольнятися шляхом установлення інших (спеціальних) звітів, які базуються на даних бухгалтерського обліку органів Державного казначейства.

Метою складання статистичної звітності є отримання статистичних даних про виконання державного бюджету користувачами для економічного аналізу та їх прогнозування на поточний і перспективний періоди.

До форм статистичної звітності належать:

- сальдовий баланс рахунків;
- звіт про виконання державного бюджету;
- звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду позики міжнародних фінансових організацій;
- довідка про депозитні операції бюджетних установ;
- інформація про виконання захищених статей видатків державного бюджету України;
- звіт про заборгованість;
- звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України;
- інформація про стан державного боргу;
- звіт про кредити та операції, що стосуються державних гарантійних зобов'язань;
- звіт про надходження до спеціального фонду Державного бюджету України з розподілом на виконання програм;
- довідка про повернення кредитів, наданих з державного бюджету;
- довідка про перераховані кошти державного бюджету транзитним управлінням Державного казначейства на здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів за відповідний рік;

- довідка про звірку доходів державного та місцевих бюджетів за відповідний рік;
- довідка установи банку, що підтверджує залишки коштів на рахунках, відкритих на ім'я органів Державного казначейства, за відповідний рік.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Місячна і квартальна звітність є проміжною і складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Загальні вимоги до фінансової звітності. Фінансова звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність має включати інформацію, яка є суттєвою та своєчасною для користувачів, виходячи з принципів безперервності, обачливості, превалювання суті над формою та інших принципів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Інформація, наведена у фінансових звітах та примітках до них, повинна бути зрозумілою, доречною, достовірною та порівняною.

Інформація повинна сприяти прийняттю правильних економічних рішень шляхом оцінок минулих, теперішніх та майбутніх подій, підтвердження чи коригування їх оцінок, зроблених у минулому. Крім того, має бути можливість зіставлення фінансових звітів за різні періоди, а також порівнювання звітності різних органів Державного казначейства.

Органи казначейства складають консолідовану (зведену) фінансову звітність, включно зі звітністю підвідомчих органів про виконання державного та місцевих бюджетів.

Форми фінансової звітності та інструкції щодо заповнення цих форм, періодичність, способи та порядок їх

надання затверджуються Державним казначейством України з урахуванням вимог Міністерства фінансів України відповідно до особливостей процесу виконання бюджету у поточному бюджетному році.

Зміни даних фінансової звітності внаслідок допущених помилок, що належать як до поточного, так і до минулого року (після затвердження цієї звітності), проводять у тому звітному періоді, в якому були виявлені помилки.

Інвентаризація активів та зобов'язань бюджетів.

Складанню річного звіту про виконання бюджетів має передувати обов'язкова інвентаризація активів, зобов'язань, включно з обліком на позабалансових рахунках, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка.

Відповідальність за організацію інвентаризації покладається на керівника. Контроль за проведенням інвентаризації покладається на внутрішній аудит.

Консолідація звітності органів Державного казначейства та фінансових органів. Правила складання консолідованої (зведеної) фінансової звітності органами Державного казначейства визначаються окремими інструкціями, в яких передбачається:

- мета консолідації;
- процедурні питання консолідації;
- відповідальність за достовірність консолідованої фінансової звітності;
- правила подання органами Державного казначейства звітів для подальшої консолідації.

Консолідовані (зведені) фінансові звіти складають шляхом послідовного об'єднання відповідних статей фінансових звітів органів Державного казначейства. У процесі консолідації (зведення) виключають рахунки, за якими

відображаються внутрішні розрахунки між органами Державного казначейства.

Подання фінансових звітів. Органи Державного казначейства подають фінансову звітність зовнішнім користувачам у межах чинного законодавства.

Відповідальність за достовірність фінансової звітності. Фінансову звітність про виконання бюджетів підписують керівник і головний бухгалтер органу Державного казначейства, розглядають і затверджують у порядку, встановленому документами, що регламентують бюджетний процес.

Керівництво Державного казначейства несе відповідальність за неточності у фінансовій звітності, порушення термінів її подання та оприлюднення.

Відповідальність за фінансову звітність органів Державного казначейства, що ліквідуються (реорганізуються), включно з обліком операцій з виконання бюджетів, проведених у період ліквідації органу казначейства, оцінку активів і зобов'язань бюджетів та складання ліквідаційного балансу, покладається на ліквідаційну комісію.

Звітність органу Державного казначейства, що ліквідується (реорганізується), надається Державному казначейству України за окремою схемою.

Контроль за достовірністю звітів. Контроль за достовірністю звітності має поєднувати логічний та арифметичний контроль, а також звірку з іншими формами звітності.

Контроль за дотриманням правил відображення операцій органами Державного казначейства у бухгалтерському обліку та звітності здійснюється Державним казначейством України, державними контролюючими органами.

Управлінська звітність. Управлінська звітність — це звітність про стан та результати діяльності органів Дер-

жавного казначейства, яка використовується керівництвом Державного казначейства України для планування, контролю та прийняття відповідних управлінських рішень. Метою управлінської звітності є надання можливості оперативно управляти бюджетними ресурсами та оцінювати ризики.

Порядок складання і формування управлінської звітності встановлюється окремими порядками.

Звітність про виконання державного та місцевих бюджетів України надається Державним казначейством України зовнішнім користувачам (Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України та Рахунковій палаті) відповідно до вимог статей 59, 60, 61, 80 Бюджетного кодексу України. Державне казначейство України, відповідно до вимог цих статей, подає фінансову та статистичну звітність зовнішнім користувачам у межах чинного законодавства.

Інформація щодо виконання державного та місцевих бюджетів відображається у відповідних формах звітності органів Державного казначейства, які враховують національні особливості країни та розробляються відповідно до міжнародних стандартів та досвіду країн з розвинутою ринковою економікою.

У зв'язку із запровадженням в органах Державного казначейства України нової технології надання звітності, яка базується на економічних показниках, що беруться безпосередньо з баз даних органів казначейства, нова звітна інформація буде надаватись електронною поштою у вигляді файлів із набором значень економічних показників. Ці файли розроблені на базі показників форм звітності, вміщених у Інструкціях про порядок складання органами Державного казначейства України місячної (квартальної, річної) звітності, що затверджуються наказами Державного казначейства України. Параметри

аналітичних рахунків, на базі яких формуються економічні показники, описані в Інструкції про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів у системі Державного казначейства. Вихідні документи за формами звітності формуватимуться із значень економічних показників.

Звітність органів Державного казначейства складається в тисячах гривень з трьома знаками після коми.

Для отримання ряду деталізованих показників потрібно використовувати дані аналітичного обліку. Дані ряду форм звіряють з балансовими даними, отже, джерелом інформації для заповнення таких форм є дані синтетичних (балансових рахунків, рахунків бюджетного, управлінського та позабалансового обліку) й аналітичних рахунків Плану рахунків. Балансові рахунки, рахунки бюджетного, управлінського та позабалансового обліку (синтетичний облік) забезпечують інформацію про операції, які виконуються органами Державного казначейства при виконанні бюджетів та їх відображення у фінансовій звітності.

Звітність про виконання бюджетів підписується керівником і головним бухгалтером органу Державного казначейства, розглядається і затверджується у порядку, встановленому документами, що регламентують бюджетний процес.

6.2. Контроль у системі бюджетного обліку

Внутрішній казначейський контроль — це сукупність процедур, що забезпечують достовірність та повноту інформації, яка передається керівництву Державного казначейства, дотримання положень нормативних актів при здійсненні операцій Державного казначейства з виконання бюджетів.

Внутрішній контроль включає бухгалтерський та адміністративний (операційний) контроль.

Система внутрішнього контролю, як і всі інші процедури, має бути чітко задокументована. Документація за процедурами внутрішнього контролю (у паперовій або електронній формі) повинна бути доступною для користування працівниками.

Бухгалтерський контроль — це сукупність процедур, що дають змогу забезпечити збереження активів бюджетів та достовірність звітності, що складається на підставі даних, отриманих від підрозділів, які відповідають за проведення конкретних операцій. Він включає:

- заходи щодо забезпечення безпомилкового відображення операцій відповідно до їх економічної суті;
- продуктивність системи документообігу;
- наявність нормативних документів, які передбачають здійснення процедур, що забезпечують бухгалтерський контроль.

Бухгалтерський контроль повинен гарантувати, що:

- операції проведені тільки з загального та/або спеціального дозволу керівництва;
- операції відображені та оцінені згідно з вимогами бюджетної та облікової політики;
- система аналітичного обліку дає змогу докладно відстежувати використання ресурсів та рух активів бюджетів;
- доступ до активів можливий тільки з дозволу керівництва органу Державного казначейства.

Адміністративний контроль — це сукупність процедур, згідно з якими керівництво органу Державного казначейства забезпечує, зокрема: ефективність, продуктивність та безпеку процедур обробки інформації;

наявність процедур, які чітко розмежують завдання та відповідальність служб і працівників органу Державного казначейства; збереження цінностей та активів; безпеку працівників органу Державного казначейства.

Адміністративний контроль передбачає перевірку правильності фінансової операції до та після її проведення з метою забезпечення відповідності встановленим правилам.

Адміністративний контроль дає змогу виявити ризики і вжити ефективних заходів щодо них.

До системи адміністративного контролю належать:

- організаційна структура Державного казначейства;
- методи закріплення повноважень та обов'язків;
- методи контролю, що застосовуються керівництвом для проведення моніторингу результатів роботи, включно з внутрішнім аудитом;
- принципи та практика у сфері трудових ресурсів;
- система бухгалтерського обліку;
- принципи бухгалтерського обліку та процедури контролю.

Адміністративний контроль передбачає розподіл повноважень між працівниками органу Державного казначейства таким чином, щоб жоден працівник або обмежена група працівників не змогли зосередити в своїх руках усі необхідні для здійснення повної операції повноваження (прийом, оплата, зберігання).

Для цього операційний цикл будь-якої операції має передбачати такі етапи:

- дозвіл на операцію;
- облік;
- здійснення платежів;
- контроль/аудит операцій.

Взаємозв'язок між системою внутрішнього контролю та внутрішнім аудитом. *Внутрішній аудит* — це незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює:

- адекватність і ефективність заходів та системи внутрішнього контролю;
- повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності;
- дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку;
- відповідність регулятивним вимогам.

Створення ефективної системи внутрішнього фінансового контролю досягається шляхом оптимізації взаємовідносин та обміну інформацією між внутрішнім контролем, зовнішніми та внутрішніми аудиторами Державного казначейства.

Надання права підпису. Право підпису розрахункових документів надається працівникам органу Державного казначейства з оформленням спеціального розпорядження керівника органу Державного казначейства, де вказується прізвище, ім'я та по батькові працівника, його посада і зразок підпису.

Право контрольного підпису (без обмеження сумою операції) на розрахункових документах, які підлягають додатковому контролю, мають керівники та головні бухгалтери, їх заступники.

Надання прав контрольного підпису посадовій особі не виключає можливості виконання нею (крім головного бухгалтера) функцій відповідального виконавця визначеного кола операцій. У такому випадку він контролює документи за операціями, які виконуються іншими працівниками.

Комплекти зразків підпису посадових осіб, які мають право підпису на розрахункових документах, передаються

під розписку операційним і контролюючим працівникам та іншим службам, де використовуються документи.

Перелік операцій, які підлягають додатковому контролю, визначається окремими порядками.

Розрахункові документи за операціями, які підлягають додатковому контролю, відповідальний виконавець передає у необхідній кількості примірників контролюючому працівнику, який перевіряє правильність оформлення операцій та переконується в повній відповідності (тотожності) першого й інших примірників документа, після чого підписує їх. Після додаткового контролю платіжний документ скеровується відповідальному виконавцю для відображення операцій за відповідними рахунками.

Встановлення достовірності підписів. Для перевірки достовірності підписів посадових осіб органу Державного казначейства на розрахункових документах, що приймаються до виконання, відповідальні працівники повинні мати зразки їх підписів.

Перелік посадових осіб, які мають право підписувати первинні облікові документи, затверджується наказом відповідного органу Державного казначейства.

Контролери користуються своїми примірниками зразків підпису працівників органу Державного казначейства та зразками підписів і відбитків печаток клієнтів.

Первинний контроль здійснюється відповідальним виконавцем (бухгалтер, контролер), який, ураховуючи зміст наданих документів, перевіряє правильність їх оформлення та правил розрахунків і підписує документ.

Запитання для самоконтролю

1. *Які Ви знаєте види звітності?*
2. *Які вимоги до фінансової звітності?*
3. *Як відбувається інвентаризація активів та зобов'язань бюджетів?*
4. *Опишіть суть та призначення управлінської звітності.*
5. *Охарактеризуйте контроль у системі бюджетного обліку.*

Розділ 7

КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТУ

7.1. Суть і значення бюджетного контролю у фінансовій системі України

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

Організаційні форми фінансового контролю мають відповідати вимогам частини 2 статті 19 Конституції України: “Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов’язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачені Конституцією і законами України”.

Призначення фінансового контролю полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування та ефективного використання фінансових ресурсів у всіх ланках фінансової системи.

За своєю суттю фінансовий контроль — це комплекс заходів, які здійснює держава з метою успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів.

У всіх державах для незалежності фінансового контролю застосовують ті чи інші заходи стосовно порядку призначення на посади відповідальних осіб, їх зміни,

матеріального забезпечення тощо. Незалежний фінансовий контроль буде ефективним тільки в тому випадку, якщо його діяльність перебуватиме у взаємозв'язку з діяльністю законодавчих установ. У цьому полягає один з найважливіших принципів організації фінансового контролю.

Суть фінансового контролю може бути визначена як система заходів держави для забезпечення ефективного використання державних фінансових ресурсів в інтересах суспільства, які охоплюють усі операції, пов'язані з рухом державних коштів, і здійснюються у відповідних формах за допомогою спеціальних методів. Для контролю функції управління державними фінансами необхідна розробка його методологічних та організаційних основ і закріплення їх у законодавстві країни.

Фінансовий контроль як спеціалізований вид управлінської діяльності та особлива галузь економічних знань володіє арсеналом методичних прийомів, які базуються на досягненнях суміжних наук (аналізу господарської діяльності, бухгалтерського обліку, статистики тощо). Системність досягається комбінованим використанням різних способів контролю: логічного і математичного, документального і фактичного. Їх застосування дає змогу всебічно аналізувати і синтезувати фактичний матеріал, з'ясувати послідовність дій суб'єкта контролю в складних господарських ситуаціях або в умовах невизначеності, встановлювати достовірність залучених джерел інформації.

Фінансовий контроль є і повинен бути важливою функцією державного управління економікою та її регулювання. Фінансова діяльність кожної держави спрямована на вирішення таких завдань:

1. Усі приписи держави щодо організації і здійснення фінансової діяльності мають бути точно виконані (забезпечення законності).

2. Кошти держави, а також кошти суспільних організацій повинні використовуватись економно, раціонально та ефективно (збереження коштів).

3. Держава намагається зберегти свої кошти від розкрадань (збереження коштів).

Управління державними коштами завжди було дискусійним. Воно може мати домінуюче значення у критичні моменти розвитку держави або обмежений характер у період відносної стабільності та процвітання. Управління державними коштами традиційно розглядається як система контролю. У свою чергу, контроль виконує дві функції:

- перевірка, порівняння даних і, при необхідності, їх додаткова документальна перевірка;
- ієрархічне підпорядкування, відповідно до якого один орган на вищому рівні домінує над іншим з конкретною метою — регулювати діяльність органу, що перебуває на нижчому рівні відповідальності.

Контроль, що здійснюється таким чином, не є і не може бути статичним — його форми і методи змінюються залежно від рівня розвитку суспільства [7].

7.2. Система фінансового контролю

Методологічна суть фінансового контролю як поняття зводиться до процесу вивчення, порівняння, виявлення, фіксації природи господарських операцій, їх відображення в обліку, вжиття заходів для їх вирішення, а також усунення порушень і подальшого їх попередження (рис. 7.1):



Рис. 7.1. Методологічна суть фінансового контролю

Однак, крім управлінського аспекту фінансового контролю, згідно з яким його можна трактувати як функцію, підсистему та елемент процесу менеджменту у фінансовому секторі економіки, навіть найпростіший підхід повинен передбачати розгляд фінансового контролю як системи, що включає контролюючі суб'єкти, підконтрольні об'єкти та контрольні дії.

За Конституцією України, суб'єкти контролю можна умовно поділити на дві підсистеми за ознаками ініціювання і здійснення контролю.

До контролюючих суб'єктів першої підсистеми належать громадяни України, Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та інші органи виконавчої влади, Конституційний та інші суди, органи прокуратури, органи місцевого самоврядування, політичні та громадські організації, засоби масової інформації. Особливість їх полягає в тому, що зазначені суб'єкти є і ініціаторами, і виконавцями контролю, і не лише в галузі фінансів. Здійснення специфічних контрольних повноважень вони делегують певним підпорядкованим їм структурам. Наприклад, функції постійного контролю над використанням коштів державного бюджету Верховна Рада делегувала Рахунковій палаті України. Міністерство фінансів України делегувало функції контролю над використанням коштів державного і місцевих бюджетів, позабюджетних фондів і валютних кредитів Державній контрольно-ревізійній службі, функції оперативного управління видатками державного бюджету — Державному казначейству України. Функції фіскального контролю над діяльністю платників податків і забезпеченням виконання дохідної частини державного бюджету главою держави покладено на Державну податкову службу в Україні.

До другої підсистеми належать контролюючі органи та особи підприємств, установ та організацій: керівники, головні бухгалтери та інші посадові особи, ревізійні

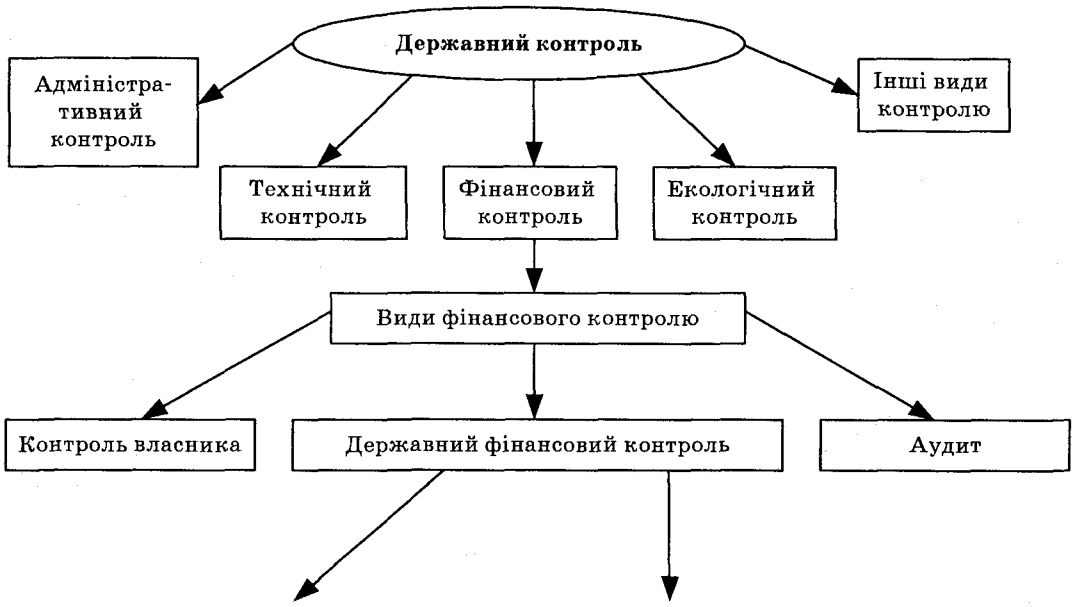
комісії, органи контролю над суб'єктами господарювання, які, згідно з чинним законодавством, покладено обов'язки внутрішнього контролю (контролю власника). До цієї підсистеми належать і органи незалежного фінансового контролю, виконавцями якого є передусім аудитори та аудиторські фірми.

З огляду на актуальність державного управління, зумовлену незабезпеченістю економіки достатнім обсягом фінансових ресурсів, провідна роль у регулюванні їх потоків, раціональному й ефективному використанні належить системі державного фінансового контролю, до якої належать: Рахункова палата, органи Державної контрольно-ревізійної служби, Державного казначейства, Державної податкової служби, Державної митної служби та інші. Правові основи діяльності та модель лінійного зв'язку між усіма зазначеними вище суб'єктами контролю зображено на рис. 7.2.

Загалом функції органів державного фінансового контролю полягають у забезпеченні раціонального застосування державою (Кабінетом Міністрів, міністерствами, іншими органами влади) методів регулювання економічними процесами, які в умовах існування різних форм і видів власності, вільного підприємництва, економічної самостійності виробників, ринку, ринкових відносин у системі всієї економіки, порівняно з адміністративними і правовими, найбільш виправдані, динамічні та ефективні [7].

7.3. Основні засади діяльності суб'єктів фінансового контролю

Одним із важливих завдань Бюджетного кодексу України, ухваленого 2001 року, є встановлення загальних засад організації контролю на всіх стадіях бюджетного



Державний контроль

Адміністративний контроль

Інші види контролю

Технічний контроль

Фінансовий контроль

Екологічний контроль

Види фінансового контролю

Контроль власника

Державний фінансовий контроль

Аудит

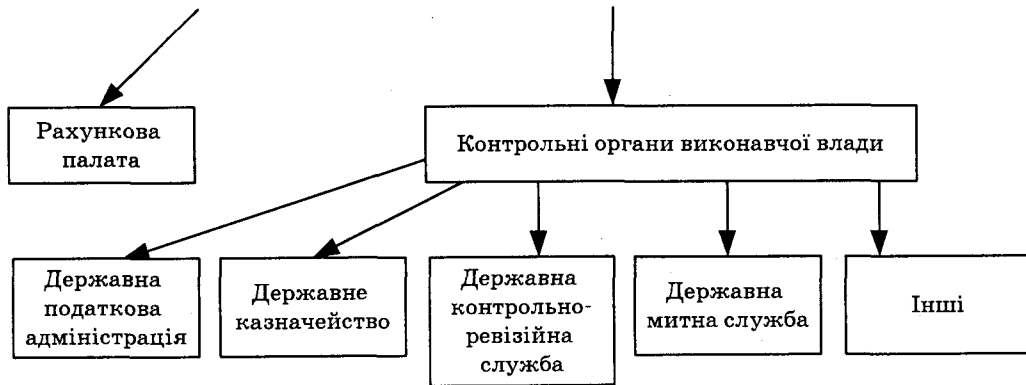


Рис. 7.2. Система державного фінансового контролю

процесу, визначення основних повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування з контролю за дотриманням бюджетного законодавства та встановлення їх відповідальності за бюджетні правопорушення. У Бюджетному кодексі відтворено загальну схему контролю за бюджетними ресурсами у бюджетному процесі.

До прийняття Бюджетного кодексу контроль за дотриманням бюджетного законодавства (бюджетний контроль) регулювався нормами Закону України “Про бюджетну систему України” та іншими спеціальними нормативно-правовими актами. У цьому законі було визначено основні державні установи, уповноважені здійснювати державний бюджетний контроль, їхні функції та окремі методи контролю і звітності. Також було визначено перелік дій, які вважалися порушенням бюджетного законодавства.

З розвитком законодавчих норм щодо організації контролю у бюджетній сфері створено нові державні інститути: Рахункову палату, Державну податкову адміністрацію, Державне казначейство, Державну контрольно-ревізійну службу. Повноваження цих органів регламентуються низкою спеціальних законів і підзаконних актів, які встановлюють їхній правовий статус у сфері фінансово-бюджетного контролю. Крім того, правову основу контролю посилено з ухваленням окремих указів Президента України, зокрема: “Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи” (2000), “Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері” (2001).

Однак матеріали та результати контрольно-ревізійної роботи Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління свідчать про збереження негативної тенденції у використанні бюджетних коштів. Незважаючи на наявність правових норм покарань, передбачених у Кримінально-процесуальному кодексі

України, за порушення законів України, які регулюють використання бюджетних коштів або державної власності, стан бюджетно-фінансової дисципліни досі залишається на низькому рівні.

З огляду на це 25 грудня 2001 року ухвалено Указ Президента України “Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері”, яким, зокрема, зобов’язано Уряд:

- провести за участю Рахункової палати поглиблений аналіз стану державного фінансового контролю та за його результатами підготувати і внести в установленому порядку до Верховної Ради України пропозиції щодо законодавчого врегулювання питань формування цілісної системи фінансового контролю в державі;
- провести спільно з Національним банком України повну інвентаризацію рахунків розпорядників бюджетних коштів в установах банків і вжити заходів для відкриття таких рахунків винятково в системі органів Державного казначейства України;
- вжити заходів для посилення взаємодії між контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та органами Державної контрольно-ревізійної служби і правоохоронними органами;
- підготувати проект закону про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення.

Бюджетний кодекс України є першим законодавчим актом України, який встановлює засади створення гармонійної системи державного контролю в бюджетній сфері. На відміну від нормативно-правових актів, що регулюють окремі питання, Бюджетний кодекс є законом, що поєднує і функціонально пов’язує між собою всі стадії бюджетного процесу. Системність цього документа

передбачає формування загальних засад функціонування бюджетної системи та ефективний фінансово-бюджетний контроль на всіх стадіях бюджетного процесу в Україні.

У Бюджетному кодексі визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу в Україні здійснюється фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів (частина 2 статті 19). Важливість цієї статті для організації бюджетного контролю подвійна: по-перше, стаття встановлює, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства є не просто одним з елементів або етапів бюджетного процесу. Контроль повинен здійснюватися безперервно впродовж усього бюджетного циклу, на кожному з його етапів. По-друге, у статті 19 наголошується, що обов'язковим складником бюджетного процесу є не лише контроль за дотриманням бюджетного законодавства. Він містить і контроль та оцінку ефективності використання бюджетних коштів. Отже, така правова норма наголошує на програмно-цільовій спрямованості бюджетної системи, яку передбачає Бюджетний кодекс.

Найважливішими законодавчими положеннями Бюджетного кодексу щодо встановлення контролю над бюджетними ресурсами на стадіях бюджетного процесу є:

- загальні засади управління бюджетним процесом, які встановлює Бюджетний кодекс, сприяють вирішенню проблем організації фінансово-бюджетного контролю;
- Бюджетним кодексом також закріплюються важливі засади, що регулюють відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Бюджетний контроль як невід'ємний і вкрай важливий складник бюджетної системи та бюджетного процесу визначено відразу, в преамбулі до Бюджетного кодексу.

Для чіткого та однозначного виконання контрольних функцій визначаються ключові бюджетні терміни та поняття (стаття 2).

У Бюджетному кодексі визначено важливі принципи функціонування бюджетної системи, які можуть стати основою побудови гармонійної системи бюджетного контролю. Важливими є принцип відповідальності учасників бюджетного процесу, принцип цільового використання бюджетних коштів та принцип публічності й прозорості бюджетних рішень на державному та місцевому рівнях (стаття 7).

Надзвичайно важливим і новим елементом побудови системи бюджетного контролю є закріплений у Бюджетному кодексі (у зазначеній вище статті) принцип ефективності використання бюджетних коштів. Згідно з цим принципом, рішення про використання бюджетних коштів під час складання та виконання бюджетів повинні ухвалюватися з метою досягнення певних запланованих результатів із залученням мінімального обсягу коштів або досягнення максимальних результатів для використання визначеного бюджетом обсягу коштів. Саме цей принцип є підставою для втілення в Україні програмно-цільового методу складання бюджету і, відповідно до нього, системи контролю за ефективністю бюджетного процесу.

Серед важливих принципів функціонування бюджетної системи у зазначеній вище статті визначено принцип самостійності. Він дає змогу чіткіше встановити і, відповідно, контролювати відповідальність за бюджетні рішення, що ухвалюються на різних рівнях влади в Україні, а також чіткіше сформулювати систему міжбюджетних відносин і відповідного контролю (контрольних функцій органів влади щодо бюджетних рішень, які ухвалюються на інших рівнях влади).

Водночас принцип єдності бюджетної системи України, згідно з Бюджетним кодексом, потребує застосування

в Україні єдиного порядку виконання бюджетів і ведення бухгалтерського обліку та звітності, що також є необхідною умовою для нормального функціонування системи бюджетного контролю.

Основні положення Кодексу щодо питань державного фінансового контролю викладено в статті 26 “Аудит та фінансовий контроль”, у якій визначено:

- функції та завдання фінансового контролю на всіх стадіях його здійснення та на всіх стадіях бюджетного процесу (частина 1). Ця норма містить, зокрема, елемент контролю над ефективністю використання бюджетних коштів (пункт 2);
- внутрішній і зовнішній контроль, а також установи, відповідальні за здійснення кожного з цих видів контролю;
- основні засади внутрішнього контролю в межах бюджетних установ (частина 2);
- відповідальних за здійснення зовнішнього контролю: Рахункову палату та контрольно-ревізійну службу України. Щодо визначення конкретніших повноважень стаття обмежується посиленням на інші закони України.

Контрольні функції та повноваження головних розпорядників бюджетних коштів передбачено в частині 4 статті 22. Згідно з цією нормою Кодексу, головний розпорядник коштів є ключовим агентом виконання внутрішнього бюджетного контролю і наділений у цій сфері відповідними обов’язками та повноваженнями. Розпорядник бюджетних коштів (стаття 22):

- розробляє план своєї діяльності відповідно до завдань і функцій, визначених нормативно-правовими актами, та враховуючи необхідність досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетних коштів;

- забезпечує управління бюджетними асигнуваннями;
- затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня;
- здійснює внутрішній контроль над повнотою надходжень і витрачанням коштів розпорядниками нижчих рівнів;
- одержує звіти про використання коштів від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

У статті 22 визначено також широкі повноваження головних розпорядників коштів у забезпеченні ефективності управління бюджетними коштами.

Для організації системи бюджетного контролю важливе значення мають положення Кодексу про визначення стадій проходження бюджетних коштів від затвердження бюджетних призначень, розподілу та доведення бюджетних асигнувань, прийняття бюджетних і фінансових зобов'язань до отримання товарів і послуг та здійснення платежу з бюджетних рахунків (статті 23, 24).

У Бюджетному кодексі встановлено, що “будь-які бюджетні зобов'язання та платежі з бюджету можна здійснювати лише за наявності відповідного бюджетного призначення”.

Бюджетний контроль на етапі виконання бюджету відбувається відповідно до норм, викладених у статтях 50 та 51. Зокрема казначейство контролює відповідність затвердженого бюджетного розпису щодо головних розпорядників коштів бюджетним асигнуванням, що є підставою для затвердження кошторисів. Оскільки кошторис є основним плановим документом бюджетної установи, то на розпорядників бюджетних коштів покладається відповідальність за управління бюджетними асигнуваннями і здійснення контролю за виконанням процедур та вимог, встановлених цим Кодексом, а саме: отримання доходів і здійснення видатків, визначення обсягу

і спрямування коштів для виконання своїх функцій та досягнення цілей, визначених на бюджетний період відповідно до бюджетних призначень. Будь-які зобов'язання, взяті фізичними та юридичними особами, щодо коштів Державного бюджету України контролюються на відповідність бюджетним асигнуванням або на предмет перевищення повноважень, встановлених Кодексом і Законом про Державний бюджет України. Витрати на покриття таких зобов'язань здійснюватися не можуть (стаття 51) [7].

7.4. Державний фінансовий контроль в Україні

Державний фінансовий контроль — одна з найважливіших функцій державного управління. У широкому розумінні державний фінансовий контроль — це встановлена законодавством діяльність органів державної влади і управління всіх рівнів з виявлення та попередження:

- помилок і зловживань в управлінні державними грошовими та іншими матеріальними ресурсами, а також контроль за використанням у господарській діяльності об'єктів державної власності;
- порушення фінансово-господарського, зокрема бюджетного, законодавства;
- недоліків організації системи управління фінансово-господарською діяльністю державних органів, підприємств та організацій.

Державний фінансовий контроль призначений для реалізації фінансової політики держави, створення умов для фінансової стабілізації. Це передусім розробка, розгляд, затвердження та виконання бюджетів усіх рівнів

і позабюджетних фондів, а також контроль за фінансовою діяльністю підприємств та організацій, банків і фінансових корпорацій. Фінансовий контроль держави за недержавною сферою економіки охоплює лише сферу виконання грошових зобов'язань перед бюджетом, включно з податками та іншими обов'язковими платежами, дотримання законності та доцільності у витрачаннях виділених їм бюджетних субсидій і кредитів, а також встановлених правил організації грошових розрахунків, ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Мета державного фінансового контролю — забезпечення дотримання принципів законності, доцільності та ефективності розпорядчих і виконавчих дій з управління державними фінансовими ресурсами, матеріальними цінностями і нематеріальними об'єктами, їх збереження та збільшення для виконання функцій держави.

Так, перевірка дотримання законів та інших нормативно-правових актів фінансово-господарського характеру, тобто законності, дає змогу підтримувати стійкість бюджетних процесів і стабільність державного фінансового устрою, вчасно виявляти відхилення від заданих законодавчо правил і процедур, а також вносити в них необхідні доповнення.

Доцільність — категорія, яка охоплює не тільки характеристику цільового використання державних коштів і придбаного за рахунок цих коштів майна, а й відповідність встановленим цілям, програмам, пріоритетам.

З огляду на ефективність перевіряється не лише економічне й оптимальне управління і використання державних фінансових коштів та іншого майна, запобігання втратам, а й виконання державних програм з найменшими витратами і найбільшим ефектом.

Оптимізація організаційної структури управління державними фінансами визначається чисельністю апарату, його структурою, розподілом обов'язків між

відповідними державними органами та їхньою взаємодією, а також аналізуються процедури, стиль і методи роботи органів виконавчої влади.

Відповідно до положень Бюджетного кодексу України (стаття 26) фінансовий контроль на всіх стадіях бюджетного процесу повинен забезпечувати:

- постійну оцінку достатності та відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю;
- оцінку діяльності на відповідність результатів поставленим завданням і планам;
- інформування безпосередньо керівника бюджетної установи про результати кожної перевірки (оцінки, розслідування, вивчення чи ревізії), проведеної підрозділом внутрішнього фінансового контролю.

Запорукою ефективного функціонування системи фінансового контролю, злагодженої роботи її органів є чітко законодавче регламентування та розмежування повноважень між ними. Чітко визначені законодавчою базою права, обов'язки та відповідальність контролюючих органів дають змогу уникнути багатьох проблем, сприяють належній роботі владного органу.

Можна також виділити своєчасність і повноту забезпечення державних та суспільних потреб у фінансових коштах (завдання забезпечення своєчасності надходжень до державного бюджету та інших централізованих фондів). Усі ці завдання держава вирішує за допомогою фінансового контролю, який можна визначити як цілеспрямовану діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямовану на забезпечення законності, фінансової дисципліни та раціональності під час мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою найефективнішого

соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правових відносин.

Отже, фінансовий контроль є важливим елементом управлінської діяльності, організаційного керівництва, однією з форм втілення ухвалених компетентними державними органами і громадськими організаціями рішень.

В умовах перебудови економіки суттєво змінюється роль органів державної влади у системі управління фінансово-економічними процесами. Конституційне запровадження поділу державної влади на законодавчу, виконавчу та судову зумовлює потребу в аналізі нових аспектів проблеми державного контролю, спричинених поділом влади на гілки та появою відносин і між ними, і всередині них.

Сучасний стан державних фінансів потребує посилення контролю за витрачанням бюджетних коштів органами центральної виконавчої влади та місцевого самоврядування, боротьби з порушеннями бюджетного законодавства. Удосконалення організації системи державного фінансового контролю має бути забезпечене діяльністю всіх організацій, які входять у структуру державного контролю на рівні різних гілок державної влади.

В Україні функції державного фінансового контролю здійснюють:

- Верховна Рада України та Рахункова палата — законодавчий контроль, супровідний контроль на всіх стадіях: від планування бюджету до звіту про його виконання;
- Міністерство фінансів України — на кожній стадії бюджетного процесу;
- Державна податкова адміністрація — на стадії збирання доходів і формування бюджетних ресурсів;
- Державне казначейство України — на стадії виконання бюджету;

- Державна контрольно-ревізійна служба — на стадії здійснення видатків і звітності;
- інші органи центральної виконавчої влади — спеціалізований контроль, визначений законодавством.

Фінансовий контроль — вартісний контроль, тому він здійснюється в усіх сферах суспільного відтворювального процесу і присутній під час руху грошових фондів, включно зі стадією осмислення фінансових результатів. Тобто об'єктом фінансового контролю виступають грошові відносини. Фінансовий контроль слугує формою реалізації функції фінансів, він повинен забезпечувати інтереси і права держави, а також всіх інших суб'єктів економіки.

Суб'єкт фінансового контролю — це орган чи особа, які відповідно до визначених законодавством повноважень мають право здійснювати фінансовий контроль.

Об'єкт фінансового контролю — це повний комплекс (система) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, на які спрямовано контрольні заходи суб'єкта фінансового контролю.

Безпосередньо предметом перевірок є такі вартісні показники, як прибуток, доходи, рентабельність, собівартість, витрати обігу. Сферою фінансового контролю є практично всі операції, які здійснюються з використанням грошей, а в деяких випадках і без них (бартерні операції). Перевірці підлягають операції з коштами, матеріальними цінностями, фінансовими інвестиціями, нематеріальними активами держави і місцевого самоврядування, недержавних фондів, суб'єктів господарювання, об'єднань громадян.

Зазначені операції підлягають контролю щодо:

- законності їх здійснення;

- достовірності та повноти відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Фінансовий контроль перевіряє:

- дотримання вимог економічних законів (оптимальності пропорцій розподілу і перерозподілу національного доходу);
- складання і виконання бюджетного плану;
- ефективного використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів підприємств і організацій, бюджетних установ;
- податкових взаємовідносин.

Цілями фінансового контролю є:

- сприяння збалансованості між потребою у фінансових ресурсах і розміром грошових фондів;
- забезпечення своєчасності та повноти виконання фінансових зобов'язань перед державним бюджетом, а також виявлення фактів порушень фінансового законодавства чи неналежного виконання учасником фінансової діяльності своїх зобов'язань;
- виявлення винних і притягнення їх до відповідальності;
- встановлення фактів порушень фінансової дисципліни, зокрема відновлення порушених правових відносин;
- виявлення внутрішньовиробничих резервів збільшення фінансових ресурсів.

Однак контроль не може обмежуватися тільки реєстрацією окремих вад, порушень законодавства і державної дисципліни. Основне призначення контролю полягає в тому, щоб забезпечити органічне поєднання попередження, виявлення та усунення вад і порушень, пошук і швидке впровадження в дію невикористаних резервів

інтенсифікації виробництва і підвищення його ефективності.

Загалом, фінансовий контроль — це контроль, який здійснюється органами державної влади та місцевого самоврядування, суб'єктами незалежного контролю над законністю та ефективністю формування, володіння та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян.

Контроль в органах казначейства має настільки ж давню історію, як і мистецтво управління державою. Наприклад, більше як два тисячоліття тому в китайській “Книзі звичаїв Чжоу” — керівництві, в якому викладено завдання та функції офіційних осіб, — чітко пояснено обов'язки кожного чиновника, які займалися фінансами. Функція контролю мала подвійне завдання, — перевірка операцій та визначення права на здійснення видатків.

Недавно контроль набув ширшого змісту і почав виконувати функцію не лише саме контролю, але й постійного нагляду за асигнуваннями, тобто отриманням і використанням коштів. І тепер його розглядають як контроль над асигнуваннями за напрямками та відповідними процедурами.

Контроль не є одномоментною дією. І засоби контролю — це продумані системи для поліпшення роботи організацій, особливо щодо управління державними видатками. Це процеси, які дають змогу конкретизувати мету, розподілити ресурси та використовувати їх ефективним та економічним способом, забезпечуючи стабільність. Крім того, ці функції повинні виконуватися так, щоб повністю забезпечувати звітність. Контроль має також інший аспект — вияв влади та ієрархічних взаємовідносин в організації. Тільки гармонійне поєднання цих двох аспектів контролю дозволяє отримати повну

уяву про управління державними коштами, виявити нагальні проблеми та окреслити шляхи їх вирішення.

Контроль — це система заходів, що забезпечує відповідність фінансових операцій державних органів визначеній стратегії та меті.

Процес управління загалом охоплює стратегічне планування, контроль над управлінською і виробничою діяльністю. Перший етап передбачає формулювання завдань і планів, другий — порядок отримання коштів і визначення підходів до їх використання, а третій — перевірку належного виконання поставлених завдань.

Контроль передбачає перевірку виконання рішень, ухвалених на попередньому етапі, де кожна мета та відповідне їй завдання складалося з окремих елементів. Із досягненням стадії рішення контроль набуватиме дедалі важливішого значення у забезпеченні виконання конкретних завдань. На кожній стадії практикується інший ступінь перевірки.

Під контролем переважно розуміють повноваження, якими та чи інша установа наділена за законом або які склалися в силу традицій. Без визнання таких повноважень ефективність контролю знижуватиметься. Контроль може бути зовнішнім і внутрішнім.

Зовнішній контроль включає контрольні заходи, які виконуються ззовні. Регулювання видатків можуть контролювати законодавчі органи, апарат Президента, органи центральної виконавчої влади тощо.

Здійснення зовнішнього контролю розпочинається з розробки макроекономічної політики, визначення допустимого розміру видатків, а також різних статей видатків і дефіциту. На підставі цих загальних завдань складаються плани використання коштів, формується бюджет, який, у свою чергу, є необхідною законодавчою й адміністративною основою щорічного бюджетного циклу. Центральні органи виконавчої влади мають можливість виконувати відповідні функції регулювання —

вони визначають правила використання внутрішніх систем обліку, цільового виділення коштів, норми та принципи здійснення видатків, а також види і форми звітності та періодичність її подання.

Зовнішній фінансовий контроль в Україні здійснюють: Верховна Рада України, Рахункова палата, Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державна контрольно-ревізійна служба, Державна податкова адміністрація, аудитори та аудиторські фірми.

Верховна Рада України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу.

Рахункова палата України контролює:

- виконання Державного бюджету України в межах та обсягах, визначених Конституцією України та Законом України “Про Рахункову палату”;
- утворення, обслуговування і погашення внутрішнього і зовнішнього державного боргу України;
- відповідність затверджених бюджетних асигнувань Державного бюджету України бюджетному розпису та виконання бюджетного розпису;
- ефективність управління коштами Державного бюджету України Державним казначейством України;
- використання коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України.

Міністерство фінансів України контролює:

- виконання Державного бюджету України;
- дотримання Правил складання проектів бюджетів в Україні;
- використання бюджетних асигнувань і лімітів бюджетних асигнувань розпорядниками бюджетних коштів;

- одержання надходжень і використання державних коштів.

Державне казначейство України здійснює контроль за дотриманням єдиних правил обліку та звітності за бюджетами всіх рівнів і кошторисами доходів і видатків, а також контроль за спрямуванням коштів за цільовим призначенням на стадії здійснення операцій з виконання бюджету на підставі документів розпорядників коштів, поданих до оплати.

Державна контрольно-ревізійна служба контролює:

- цільове та ефективне використання коштів Державного бюджету України, державних цільових фондів і державних валютних фондів;
- цільове використання і своєчасне повернення кредитів, отриманих суб'єктами господарської діяльності під гарантію Кабінету Міністрів України, і відшкодування суб'єктами господарської діяльності коштів державного бюджету, витрачених на виконання гарантійних зобов'язань;
- виконання громадських замовлень і державного оборонного замовлення, авансованих за рахунок коштів Державного бюджету України;
- цільове та ефективне використання коштів, які спрямовуються на виконання делегованих державних повноважень бюджетами самоврядування;
- цільове використання коштів бюджетів самоврядування, які спрямовуються на виконання власних повноважень, відповідно до делегування органами Автономної Республіки Крим і місцевого самоврядування;
- порядок ведення бухгалтерського обліку та достовірність звітності про виконання Державного бюджету України та бюджетів самоврядування, а також кошторисів доходів і видатків бюджетних установ.

Державна податкова адміністрація України здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків, зборів, інших обов'язкових платежів, встановлених законодавством.

Аудит дедалі частіше виходить за межі традиційної ролі (перевірка дотримання нормативів і фінансова ревізія) та аналізує на комплексній основі економічні наслідки використання державних коштів. Його метою є сприяння загальному керівництву видатками, забезпечуючи ефективне використання бюджетних коштів.

І зовнішній, і внутрішній контроль можуть мати характер ієрархічного контролю. Характерною ознакою ієрархічності є підзвітність. Такий контроль можна розглядати на різних рівнях:

- між законодавчою владою та урядом;
- між центральною владою і бюджетними установами;
- між розпорядниками бюджетних коштів різних рівнів;
- між управліннями та підпорядкованими їм підрозділами.

Ієрархічний контроль і підзвітність означають, що нижчі установи та/або підрозділи відповідають за результати діяльності на конкретному рівні, а вищі — регулюють відповідну діяльність і контролюють її.

Внутрішній контроль є частиною організаційної структури самої установи і тому може застосовуватися на підставі рішень цієї установи. Одним із типових видів внутрішнього контролю є ієрархічний внутрішньовідомчий контроль.

Існує два види ієрархічного внутрішньовідомчого контролю:

- контроль документів;
- контроль на місцях.

Контроль документів проводиться на підставі тих документів, які подаються підлеглими службовцями керівним. Це, насамперед, звітність і документи, що підтверджують доходи та видатки, правильність здійснених бухгалтерських операцій, складених звітів тощо. Контроль документів може завершитися виправленням бухгалтерських записів, відхиленням документів, у яких виявлено незаконні дії.

Контроль на місцях для ефективності повинен бути раптовим. Під час цього контролю перевіряються прибуткові та видаткові документи, всі записи, підтверджувальні сальдо на рахунках, загальна організація справи. Після закінчення перевірки складається доповідна записка або акт.

Внутрішній контроль повинен використовуватися як оперативний контроль, що доповнює макроекономічну стратегію, розроблену центральними органами.

Контрольні заходи, які здійснюються зовнішніми органами, переважно охоплюють всю систему державних органів і тому можуть розглядатися як макрозаходи. Їх необхідно доповнювати мікрозаходами, або оперативними заходами, які здійснюються безпосередньо установою. Від установи потребується проведення самостійного стратегічного аналізу напрямків власної діяльності та підготовки відповідних бюджетів.

Обидва види контролю взаємодоповнюються, між ними існує взаємозв'язок, який можна охарактеризувати як "симбіоз". Жоден тип контролю окремо не може вважатись ефективним і не забезпечує повної віддачі [7].

7.5. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення

Після ухвалення Бюджетного кодексу України держава отримала документ, в якому передбачено контроль за дотриманням бюджетного законодавства та правові норми відповідальності за бюджетні правопорушення, висвітлюється система бюджетного контролю, розподіляючи його за критерієм суб'єкта контрольних повноважень.

Повноваження окремих органів державної влади з контролю за дотриманням бюджетного законодавства визначаються у статті 17 Кодексу.

На кожному з етапів бюджетного процесу контроль за дотриманням бюджетного законодавства здійснює Верховна Рада України (стаття 109). У пункті 3 статті 109 наголошується на особливій ролі Парламенту в процесі виконання та розгляду звітності про виконання бюджету. Верховна Рада має право заслуховувати звіти про стан виконання Державного бюджету України, зокрема звіти розпорядників бюджетних коштів про використання бюджетних коштів. Крім того, вона має контролювати використання коштів резервного фонду Держбюджету.

Участь комітетів Верховної Ради в процесі контролю, залежно від їх компетенції, передбачена у зазначеній вище статті. У ній докладно описано повноваження в сфері бюджетного контролю профільного комітету — Комітету Верховної Ради з питань бюджету. Профільний комітет, згідно з Кодексом, зобов'язаний аналізувати та відстежувати відповідність поданого Кабінетом Міністрів законопроекту про державний бюджет на

наступний рік основним напрямкам бюджетної політики, а також відповідність інших законопроектів бюджетному законодавству з урахуванням засад, викладених у статті 27. Експертні висновки з пропозиціями профільного комітету є важливим документом і під час розгляду парламентом законопроектів, які впливають на бюджет, звітів про виконання державного бюджету, і для прийняття рішень з цих питань.

Повноваження Міністерства фінансів також поширюються на всі стадії бюджетного процесу. Контрольні повноваження Міністерства фінансів стосуються і державного бюджету, і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України (стаття 111). Міністерство фінансів безпосередньо відповідає за підготовку та складання проекту державного бюджету, визначення міжбюджетних відносин і координує в процесі його виконання відповідно до засад і повноважень, визначених Бюджетним кодексом України.

Рахункова палата України як відповідальний за здійснення зовнішнього бюджетного контролю орган виконує покладені на неї функції впродовж усього бюджетного процесу (стаття 110). Зокрема, Рахункова палата відстежує ефективність використання коштів та управління коштами державного бюджету, утворення, обслуговування та погашення державного боргу, а також використання коштів у частині фінансування державних адміністрацій і повноважень, делегованих місцевим бюджетам. Усі ці завдання потребують відстеження та оцінки проекту державного бюджету на стадіях його формування і забезпечення бюджетного процесу. Крім того, на Рахункову палату Кодексом покладено функцію нагляду за відповідністю використання коштів обсягові, затвердженому законом про державний бюджет.

Державне казначейство зобов'язане не тільки здійснювати бухгалтерський облік використання бюджетних коштів, а й забезпечувати контроль за відповідністю

платежів узятим фінансовим зобов'язанням. Водночас Державне казначейство відповідає за встановлення правил бухгалтерського обліку та здійснює контроль за їх дотриманням (стаття 112).

Основним повноваженням Державної контрольно-ревізійної служби України, згідно зі статтею 113, є контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Як було сказано вище, у зазначеній статті наголошується на необхідності аналізу ефективності використання бюджетних ресурсів і відповідності видатків визначеним завданням та очікуваним результатам. Якщо внутрішній контроль за ефективністю вважають компетенцію розпорядників бюджетних коштів, то контрольно-ревізійна служба здійснює зовнішній контроль за формуванням і використанням бюджетних коштів на державному та місцевому рівнях.

Особливим предметом відстеження та здійснення контролю Державною контрольно-ревізійною службою, згідно зі статтею 113, є цільове використання та своєчасне повернення позик, наданих суб'єктам підприємницької діяльності під гарантії уряду України. Здійснення цієї контрольної функції, на відміну від основних завдань контрольно-ревізійної служби, потребує її участі не тільки на етапі виконання бюджету та звітування про результати, а й на етапі складання, розгляду та прийняття проектів бюджетів. Крім зазначених функцій, контрольно-ревізійна служба зобов'язана контролювати і порядок ведення бухгалтерського обліку та достовірність показників звітності про виконання бюджету.

Водночас у Бюджетному кодексі врегульовано контрольну діяльність органів місцевого самоврядування (статті 114, 115) та встановлено контрольні повноваження місцевих і державних органів влади щодо інших рівнів влади. У статті 114 визначаються контрольні повноваження законодавчих органів влади. Визначено, що

кожна рада здійснює контроль за виконанням рішення про бюджет відповідної ради. Крім того, ради можуть виконувати інші повноваження, передбачені Кодексом і законом про Державний бюджет України. Повноваження, викладені у статті 114, можна вважати сферою “горизонтального” контролю, оскільки кожна рада в цій сфері здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на рівні відповідної території.

У Бюджетному кодексі у статті 115 встановлено повноваження органів влади і у сфері “вертикального” бюджетного контролю. Цією статтею органи державної влади кожного рівня уповноважено контролювати показники затверджених бюджетів, бюджетного розпису та кошторисів бюджетних установ місцевих бюджетів нижчих рівнів, за відповідністю їхніх рішень бюджетному законодавству. Наприклад, такий контроль здійснює обласна державна адміністрація щодо районних і міських у містах обласного значення бюджетів. Районна державна адміністрація контролює дотримання бюджетного законодавства у бюджетних рішеннях на рівні бюджетів міст районного значення, сіл, селищ та їхніх об’єднань. Виконавчі органи міських рад здійснюють такий вид контролю стосовно бюджетів районів у місті або інших бюджетів, що входять до складу міста. В Автономній Республіці Крим контроль за відповідністю бюджетних рішень районних бюджетів і бюджетів міст республіканського значення бюджетному законодавству України здійснює Рада Міністрів АРК.

Водночас з визначенням контрольних повноважень окремих органів влади у Кодексі за виявлені бюджетні правопорушення відповідним учасником бюджетного процесу передбачено відповідальність за вчинені дії або бездіяльність (глава 18). Передусім встановлено основні поняття та дії, пов’язані з відповідальністю за порушення бюджетної дисципліни. Стаття 116 визначає бюджетне правопорушення як термін, називаючи ним недотримання

учасником бюджетного процесу встановленого Кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету. У статті 119 визначається таке важливе поняття, як нецільове використання бюджетних коштів, тобто витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, визначеним законом про Державний бюджет України, чи рішенням про місцевий бюджет, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису.

Відповідно до засад Бюджетного кодексу, особи, винні у порушенні бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законами України. Бюджетне правопорушення, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності його керівника чи інших посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними дій. Посадові особи органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, а також підприємств, установ і організацій, які вчинили бюджетне правопорушення, несуть відповідальність, передбачену Кодексом (стаття 121), незалежно від накладення стягнення на розпорядника чи одержувача бюджетних коштів. Зокрема серед заходів, що вживаються уповноваженими органами у випадку бюджетного правопорушення, Бюджетний кодекс визначає:

- припинення бюджетних асигнувань (стаття 117);
- зупинення операцій з бюджетними коштами (стаття 120);
- накладання стягнень (стаття 124).

На виконання вимог Бюджетного кодексу України Міністерство фінансів України затвердило Порядок

припинення бюджетних асигнувань (наказ від 15 травня 2002 року № 319). Порядок визначає дії Міністерства фінансів України, органів Державного казначейства України, органів Державної контрольно-ревізійної служби України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів, голів виконавчих органів міських у містах районного значення, селищних і сільських рад, головних розпорядників бюджетних коштів у випадку ухвалення рішення про припинення бюджетних асигнувань розпорядникам чи одержувачам бюджетних коштів відповідно до статті 117 Бюджетного кодексу України.

Припинення бюджетних асигнувань має на меті припинення на конкретно визначений час повноважень на взяття бюджетного зобов'язання із загального фонду бюджету в межах бюджетного періоду і може застосовуватися при:

- несвоєчасному і неповному поданні звітності про виконання бюджету;
- невиконанні вимог щодо бухгалтерського обліку, складанні звітності та внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами і недотриманні порядку перерахування цих коштів;
- поданні недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету;
- порушенні розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань;
- нецільовому використанні бюджетних коштів.

Рішення про припинення бюджетних асигнувань ухвалює міністр фінансів України, міністр фінансів Автономної Республіки Крим, керівник місцевого фінансового органу, голова виконавчого органу міської в місті районного значення, селищної та сільської ради на підставі

протоколу про бюджетне правопорушення або акта ревізії та доданих до нього документів.

При виявленні бюджетного правопорушення та наявності підстав для припинення бюджетних асигнувань протокол про бюджетне правопорушення або акт ревізії разом з пропозиціями щодо припинення бюджетних асигнувань подається до Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, відповідного фінансового органу чи виконавчого органу міської у місті районного значення, селищної або сільської ради, залежно від рівня бюджету, щодо коштів якого допущено порушення.

Протокол про бюджетне правопорушення — це документ, який засвідчує факт недотримання учасниками бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету. Порядок складання і передачі протоколу про бюджетне правопорушення затверджено наказом Міністерства фінансів України від 26 лютого 2002 року № 129.

На виконання статті 120 Бюджетного кодексу України та Постанови Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2002 року № 1627 “Про механізм зупинення операцій з бюджетними коштами” Державне казначейство України затвердило Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами. Цей Порядок визначає механізм застосування Міністерством фінансів України, Державним казначейством України, органами Державної контрольно-ревізійної служби України, місцевими фінансовими органами, головами виконавчих органів міських у містах районного значення, селищних і сільських рад, головними розпорядниками бюджетних коштів процедури зупинення операцій з бюджетними коштами відповід-

но до статті 120 Бюджетного кодексу України щодо розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів, яким доведено відповідні бюджетні асигнування, за вчинені ними бюджетні правопорушення.

Порядок поширюється на операції з бюджетними коштами розпорядників, одержувачів бюджетних коштів, у яких Міністерство фінансів України, Державне казначейство України (центральний апарат і його територіальні органи), органи Державної контрольно-ревізійної служби України, місцеві фінансові органи, голови виконавчих органів міських у містах районного значення, селищних і сільських рад, головні розпорядники бюджетних коштів виявили бюджетні правопорушення, встановлені Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами, щодо недотримання порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету.

У Бюджетному кодексі (стаття 122) встановлено відповідальність за порушення бюджетного планування органів місцевого самоврядування. У випадку виявлення відповідних порушень у частині державних делегованих повноважень голові виконавчого органу відповідного рівня надається право впродовж місяця з дня ухвалення рішення про бюджет припиняти дію цього рішення з одночасним зверненням до суду. Виконавчі органи місцевих рад, згідно з Кодексом, повинні надсилати рішення про відповідний бюджет або внесення до нього змін на наступний день після ухвалення такого рішення до виконавчих органів того рівня, які уповноважені контролювати відповідність цих рішень бюджетному законодавству України. Наприклад, така ситуація може виникнути між головою державної районної адміністрації та органами влади на рівні міст районного значення, сіл, селищ чи їх об'єднань.

Обов'язковою умовою створення ефективної системи контролю за дотриманням законодавства є норма, яка визначає засади процесу оскарження рішень про накладання стягнень за бюджетне правопорушення. Згідно з цією статтею, відповідне рішення може бути оскаржено в органі, який його виніс, або в суді впродовж 10 днів з дня його винесення, якщо інше не передбачено законом. Оскарження рішення про накладання стягнень за бюджетне правопорушення не зупиняє виконання зазначеного рішення. У випадку визнання судом рішення незаконним особою, щодо якої воно було винесено, перераховують недоотримані бюджетні кошти, поновлюються інші обмежені таким рішенням права (стаття 125).

Проблема контролю за бюджетними ресурсами і державними видатками залишається досить складною і потребує прискорення її вирішення. Результати контрольно-ревізійної роботи, яка в основному здійснюється у формі контролю за виконанням бюджету, дають підстави стверджувати про незадовільний стан організації попереднього та поточного контролю за бюджетними ресурсами і свідчать про необхідність створення цілісної системи фінансово-бюджетного контролю. Запровадження нових державних інститутів, зміна бюджетних технологій потребують розробки адекватної системи фінансово-бюджетного контролю, яка забезпечить цілісний контроль за управлінням державними ресурсами, скоординує діяльність усіх компетентних органів держави в процесі організації та здійснення державних видатків і забезпечення мобілізації бюджетних ресурсів.

Принципові положення організації контролю є основою для формування цілісної системи контролю за державними ресурсами під час підготовки системного законодавчого акта з питань організації та здійснення державного фінансово-бюджетного контролю в Україні.

Тому в прикінцевих положеннях Бюджетного кодексу передбачено необхідність “розробки та внесення на

розгляд Верховної Ради України проекту Закону України про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” [7].

Запитання для самоконтролю

1. *Розкрийте суть і значення контролю у фінансовій системі України.*
2. *Назвіть підсистеми суб'єктів контролю.*
3. *Яка роль Бюджетного кодексу України у встановленні засад для створення гармонійної системи державного контролю в бюджетній сфері?*
4. *Які органи здійснюють в Україні функції державного фінансового контролю?*
5. *Які цілі фінансового контролю?*
6. *Яка відповідальність передбачена Бюджетним кодексом України за вчинення бюджетного правопорушення?*

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. *Александров В. Т., Ворона О. І., Германчук П. К. та ін.* Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі. — К.: АВТ, 2004. — 593 с. (Інтегрований комплекс).

2. Бюджетний кодекс України // Відомості Верховної Ради. — 2001. — № 37—38. — С. 189.

3. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” № 2939-ХІІ від 26.01.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 13.

4. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” № 509-ХІІ від 04.12.1990 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1991. — № 6.

5. Закон України “Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об’єднань” № 1953-ІV від 01.07.2004 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2004. — № 52.

6. Закон України “Про Рахункову палату” № 315/96-ВР від 11.07.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1998. — № 24.

7. Казначейська справа: Інтегрований посіб. / Під ред. П. Г. Петрашко, О. О. Чечуліна, В. Т. Александрова та ін.: У 2 т. — К.: АВТ, 2004. — 784 с. (Інтегрований посібник).

8. Наказ Державного казначейства України № 119 від 28.11.2000 р. “Про затвердження нормативної бази” // ІПС “Законодавство”.

9. Наказ Державного казначейства України № 131 від 19.12.2000 р. “Про затвердження Порядку виконання державного бюджету за доходами” // Офіційний вісник. — 2001. — № 5.

10. Наказ Державного казначейства України № 140 від 10.08.2001 р. “Про затвердження Порядку виконання державного бюджету за видатками за умови функціонування внутрішньої платіжної системи” // Офіційний вісник. — 2001. — № 37.

11. Наказ Державного казначейства України № 23 від 11.02.2002 р. “Про затвердження Порядку управління Єдиним казначейським рахунком” // ІПС “Законодавство”.

12. Наказ Державного казначейства України № 205 від 04.11.2002 р. “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів” // Офіційний вісник. — 2002. — № 45.

13. Наказ Державного казначейства України № 221 від 02.12.2002 р. “Про затвердження Порядку відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства” // Офіційний вісник. — 2002. — № 51.

14. *Пасічник Ю. В.* Бюджетна система України та зарубіжних країн: Навч. посіб. — К.: Знання-Прес, 2003. — 523 с.

15. Постанова Кабінету Міністрів України та Національного банку від 15.09.1999 р. № 1721 “Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства” // Офіційний вісник України. — 1999. — № 38.

16. Постанова Кабінету Міністрів України від 19.08.2002 р. № 1204 “Про затвердження типових положень про Головне фінансове управління обласної, Київської міської та фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації, про фінансове управління районної, районної у м. Києві та фінансовий відділ районної у м. Севастополі державної адміністрації” // Офіційний вісник України. — 2002. — № 34.

17. Постанова Кабінету Міністрів України від 21.12.2005 р. № 1232 “Питання Державного казначейства України” // Офіційний вісник України. — 2005. — № 52.

18. Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2001. — 186 с.

19. Указ Президента України від 26.08.1999 р. № 1081/99 “Про Положення про Міністерство фінансів України” // Офіційний вісник України. — 1999. — № 35.

20. Федосов В., Опарін В., Сафонова Л. та ін. Бюджетний менеджмент: Підручник / Під заг. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2004. — 864 с.

21. Юрій С. І., Стоян В. І., Даневич О. С. Казначейська система: Підручник. — 2-ге вид., змін. й доп. — Тернопіль: Карт-бланш, 2006. — 818 с.

СЛОВНИК ОСНОВНИХ ТЕРМІНІВ ДО КУРСУ “БЮДЖЕТНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ”

Бюджет — план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.

Бюджети місцевого самоврядування — бюджети територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань.

Бюджетна класифікація — єдине систематизоване згрупування доходів, видатків (у тому числі кредитування за винятком погашення) та фінансування бюджету за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою та іншими ознаками відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

Бюджетна програма — систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Бюджетна система України — сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, сформована з урахуванням економічних відносин, державного й адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права.

Бюджетна установа — орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів. *Б. у. є неприбутковими.*

Бюджетне асигнування — повноваження, надане розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення

на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів з конкретною метою у процесі виконання бюджету.

Бюджетне зобов'язання — будь-яке розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги, здійснене відповідно до бюджетного асигнування чи інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

Бюджетне призначення — повноваження, надане головному розпоряднику бюджетних коштів цим Кодексом, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування.

Бюджетний запит — документ, підготований розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідними обґрунтуваннями щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступний бюджетний період.

Бюджетний процес — регламентована нормами права діяльність, пов'язана із складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за їх виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що утворюють бюджетну систему України.

Бюджетний розпис — документ, у якому встановлюється розподіл доходів та фінансування бюджету, бюджетних асигнувань головному розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації.

Видатки бюджету — кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум.

Витрати бюджету — видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу.

Головні розпорядники бюджетних коштів — бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 цього Кодексу отримують повноваження через встановлення бюджетних призначень.

Державний борг (борг Автономної Республіки Крим чи борг місцевого самоврядування) — загальна сума заборгованості

держави (Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування), яка складається з усіх випущених і непогашених боргових зобов'язань держави (Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування), включно з борговими зобов'язаннями держави (Автономної Республіки Крим чи міських рад), що вступають в дію в результаті виданих гарантій за кредитами або зобов'язань, що виникають на підставі законодавства або договору.

Дефіцит бюджету — перевищення видатків бюджету над його доходами.

Дотація вирівнювання — міжбюджетний трансферт на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує.

Доходи бюджету — всі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включно з трансфертами, дарунками, грантами).

Закон про Державний бюджет України — закон, який затверджує повноваження органів державної влади виконувати державний бюджет України протягом бюджетного періоду.

Запозичення — операції, пов'язані з отриманням бюджетом коштів на умовах повернення, платності та терміновості, в результаті яких виникають зобов'язання держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування перед кредиторами.

Коефіцієнт вирівнювання — коефіцієнт, що застосовується при розрахунку обсягу дотації вирівнювання та коштів, що передаються до державного бюджету України з місцевих бюджетів, з метою зміцнення дохідної бази бюджетів місцевого самоврядування.

Кошик доходів бюджетів місцевого самоврядування — податки і збори (обов'язкові платежі), що закріплені цим Кодексом на постійній основі за бюджетами місцевого самоврядування та враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.

Кредитування за вирахуванням погашення — операції, пов'язані з наданням коштів з бюджету на умовах повернення, платності та терміновості, в результаті яких з'являються зобов'язання перед бюджетом, та операції, пов'язані з поверненням цих коштів до бюджету.

Менеджмент — система управління, що містить сукупність принципів, методів, засобів і форм, що розроблені та застосовуються з метою підвищення ефективності виробництва і збільшення прибутку.

Міжбюджетні трансферти — кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого.

Місцевий фінансовий орган — установа, що відповідно до законодавства України організує та здійснює функції складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету. Для цілей Бюджетного кодексу Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим віднесено до місцевих фінансових органів.

Місцеві бюджети — бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування.

Надходження до бюджету — доходи бюджету та кошти, залучені в результаті взяття боргових зобов'язань органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим або органами місцевого самоврядування.

Органи стягнення — податкові, митні та інші державні органи, яким відповідно до закону надано право стягнення до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень.

Платіж — погашення зобов'язання, що виникло в поточному або попередніх бюджетних періодах.

Повноваження на майбутні бюджетні зобов'язання — повноваження на взяття бюджетного зобов'язання здійснювати платежі в бюджетному періоді, що починається після закінчення поточного бюджетного періоду.

Проект бюджету — проект плану формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, що здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду, який є невід'ємною частиною проекту закону про державний бюджет або проекту рішення відповідної ради про місцевий бюджет.

Профіцит бюджету — перевищення доходів бюджету над його видатками.

Рішення про місцевий бюджет — нормативно-правовий акт Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної ради, виданий в установленому законодавством України порядку, що містить затверджені повноваження відповідно Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевій державній адміністрації або виконавчому органу місцевого самоврядування здійснювати виконання місцевого бюджету протягом бюджетного періоду.

Розпорядники бюджетних коштів — бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені отримувати бюджетні асигнування, брати бюджетні зобов'язання та здійснювати видатки з бюджету.

Субвенції — міжбюджетні трансферти для використання з певною метою в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про надання субвенції.

Фінансовий норматив бюджетної забезпеченості — гарантований державою в межах наявних бюджетних ресурсів рівень фінансового забезпечення повноважень Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів місцевого самоврядування, що використовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів.

Фінансування бюджету — надходження та витрати внаслідок зміни обсягу боргу, а також зміни залишку готівкових коштів бюджету, які використовуються для покриття різниці між доходами і видатками бюджету.

Навчальне видання

*ПАНКЕВИЧ Лідія Володимирівна,
ЗВАРИЧ Мирослав Андрійович,
МОГИЛЯК Петро Ярославович,
ХОМІЧАК Богдан Ігорович*

БЮДЖЕТНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Навчальний посібник

НБ ПНУС



719956

Підп. до друку 30.06.2006. Формат 84×108^{1/32}.
Папір офс. Друк офс. Гарнітура SchoolBook.
Умов. друк. арк. 15,54. Обл.-вид. арк. 13,69.
Зам. № 6-491.

Видавництво “Знання”

01034, м. Київ-34, вул. Стрілецька, 28.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 1591 від 03.12.2003.

Тел.: (044) 234-80-43, 234-23-36.

E-mail: sales@znannia.com.ua

<http://www.znannia.com.ua>

Віддруковано на ВАТ „Білоцерківська книжкова фабрика”,
09117, м. Біла Церква, вул. Леся Курбаса, 4.