

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

КАФЕДРА ФІНАНСІВ ТА ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ



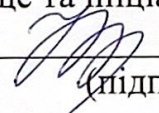
ЖЕЛІЗНИЙ Павло Станіславович
(студент групи ЗФБС-23-М)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

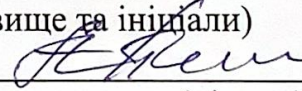
**КАЗНАЧЕЙСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ТА НАПРЯМИ ЙОГО
УДОСКОНАЛЕННЯ**

(представлена на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий
ринок»
освітньо-професійна програма «Фінанси, банківська справа, страхування та
фондовий ринок»)

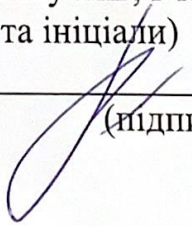
Завідувач кафедри фінансів та
цифрової економіки
д.е.н. проф. Н.Г. Виговська.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)


(підпис)

Науковий керівник
д.е.н. проф. Петрук О.М.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)


(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Литвинчук І.В.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)


(підпис)

Житомир 2024

Анотація

Железний П.С. Казначейський контроль та напрями його удосконалення.

Кваліфікаційна робота представлена на здобуття освітнього ступеня «магістр» галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок». – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2024.

Дослідження присвячено розвитку теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій з удосконалення казначейського контролю в Україні.

Розглянуто основні аспекти казначейського контролю. Визначено основні функції та повноваження державної казначейської служби, актуальні проблеми в системі казначейства. Проаналізовано структуру і динаміку бюджетних правопорушень протягом 2020-2023 рр. Розроблено практичні рекомендації з напрямів удосконалення казначейського контролю в Україні.

Ключові слова: казначейський контроль, бюджетні правопорушення, казначейське обслуговування, контроль за дотриманням бюджетного законодавства, військовий стан.

Annotation

Zhelezny P.S. Treasury control and directions for its improvement.

The qualification work is presented for obtaining the master's degree in the field of knowledge 07 "Management and administration" specialty 072 "Finance, banking, insurance and the stock market". - Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2024.

The study is devoted to the development of theoretical foundations and the development of practical recommendations for improving treasury control in Ukraine. The main aspects of treasury control are considered. The main functions and powers of the state treasury service, current problems in the treasury system are defined. The structure and dynamics of budget offenses during 2020-2023 were analyzed. Practical recommendations on improving treasury control in Ukraine have been developed.

Key words: treasury control, budget offenses, treasury service, control over compliance with budget legislation, martial law.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	8
1.1. Сутність і механізм казначейського контролю	8
1.2. Роль ДКСУ в системі казначейського контролю.....	15
1.3. Економічна сутність та роль ЄКР у системі казначейства.....	24
Висновки до 1-го розділу.....	28
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	30
2.1. Аналіз бюджетних правопорушень в системі казначейського обслуговування бюджетів протягом 2020-2023 рр.	30
2.2. Особливості функціонування органів державної казначейської служби України в умовах воєнного стану	43
2.3. Удосконалення казначейського контролю в Україні	51
Висновки до 2-го розділу.....	58
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ.....	62

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Ефективне управління бюджетними ресурсами є запорукою успішного соціально-економічного розвитку країни та забезпечення громадян держави необхідними послугами. Повномасштабне вторгнення російської федерації на територію України призвело до значного падіння показників економічної діяльності в країні, погіршення фінансового стану та виникнення нових потреб в державі, які потрібно забезпечувати невідкладно для підтримання економіки та наближення перемоги над ворогом.

До таких невідкладних потреб належать фінансування національної оборони та безпеки, заробітної плати працівникам, пенсій та інших напрямів видатків, які є більш нагальними у воєнний період.

За таких умов загострилася необхідність максимально прозорого, цілеспрямованого й результативного витрачання бюджетних коштів та посилення контролю в цьому напрямку. Одним із органів влади, який здійснює контроль за використанням бюджетних коштів є Державна казначейська служба України (далі – Казначейство). У зв'язку з цим набуває актуальності визначення основних проблемних напрямів, які виникають під час казначейського контролю за використанням бюджетних коштів в умовах воєнного стану і критичної обмеженості фінансових ресурсів, та розробка пропозицій щодо його удосконалення.

Упродовж останніх років дослідженню питань розвитку та вдосконаленню системи, що здійснює казначейське обслуговування державного та місцевих бюджетів, присвятили свої праці такі вітчизняні вчені і практики, як С. О. Булгакова, О. Д. Василик, Ю. О. Голинський, О. С. Даневич, О. П. Кириленко, Л. Ю. Марченко, Н. О. Нікітан, В. П. Кудряшов, П. Г. Петрашко, В. І. Стоян, Н. І. Сушко, С. І. Харченко, О. О. Чечуліна, В. М. Федосов, С. І. Юрій та інші.

Аналіз цих робіт засвідчує, що питання такої важливої і специфічної казначейської функції як контроль залишалися або за рамками досліджень, або досліджувалися фрагментарно.

Зважаючи на вищевикладене, в сучасних умовах ґрунтовнішого дослідження потребує аналіз теоретичних та методологічних основ здійснення казначейського контролю за формуванням та витрачанням бюджетних коштів, що і зумовило актуальність теми кваліфікаційної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з напрямів удосконалення казначейського контролю за формуванням та витрачанням бюджетних коштів.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні **завдання**:

- дослідити суть і механізм казначейського контролю;
- вивчити особливості діяльності ДКСУ в системі казначейського контролю;
- оцінити роль ЄКР у системі казначейства;
- проаналізувати стан бюджетних правопорушень в системі казначейського обслуговування бюджетів протягом 2020-2023 рр.;
- розробити практичні рекомендації з напрямів удосконалення казначейського контролю за формуванням та витрачанням бюджетних коштів в Україні.

Об'єктом дослідження є бюджетні правопорушення.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти казначейського контролю за формуванням та витрачанням бюджетних коштів в Україні.

Методи дослідження. У роботі використано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, які ґрунтуються на сучасних теоретико-методологічних підходах, що дало змогу забезпечити досягнення поставленої мети та вирішення сформульованих завдань, зокрема: *аналізу і синтезу* – під час уточнення понятійного апарату; *індукції та дедукції* – для формулювання узагальнень, теоретичних висновків на основі вивченого матеріалу; *логіко-аналітичний* – для окреслення тенденцій розвитку та оцінки

сучасного стану бюджетних правопорушень в системі казначейства; *узагальнення* – для формулювання висновків і пропозицій.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України; матеріали й статистичні дані Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних учених; ресурси мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вирішенні важливого наукового питання – обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з напрямів удосконалення казначейського контролю за формуванням та витрачанням бюджетних коштів. До найвагоміших наукових результатів, які характеризують новизну дослідження та особистий внесок автора, належать такі:

- систематизовано підходи науковців до сутності поняття «казначейський контроль» (це різновид здійснюваного спеціально уповноваженим виконавчим органом державної влади контроль за реалізацією державної бюджетної політики, ефективним управлінням доходами і витратами, державними позабюджетними фондами в процесі виконання бюджету, підвищенням оперативності у фінансуванні державних програм, надходженням, цільовим, економним витрачанням державних і місцевих коштів, відповідно до законодавчо наділених повноважень в бюджетному секторі економіки);

- проаналізовано стан бюджетних правопорушень в системі казначейства протягом 2020-2023 р. (спостерігається чітка тенденція збільшення обсягу попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства), що дало можливість акцентувати увагу на превентивних заходах контролю;

- розроблено практичні рекомендації з удосконалення казначейського контролю (розширити повноваження органів казначейства для перевірки обґрунтованості витрат та недопущення порушень при оплатах за договорами з компаніями на окупованих територіях; посилити превентивні заходи, такі як навчання розпорядників коштів нормам бюджетного законодавства; закріпити

на законодавчому рівні відповідальність працівників казначейства за виконання функцій), що дозволить підвищити ефективність казначейського контролю, сприятиме зміцненню бюджетної дисципліни та оптимізує використання бюджетних коштів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні наукові положення кваліфікаційної роботи можуть бути використані органами законодавчої на виконавчої влади у процесі реалізації своїх повноважень, а також застосовуватися при викладанні дисциплін Місцеві фінанси, Бюджетна система та Бюджетний менеджмент.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Основні положення та результати дослідження доповідалися та опубліковані в матеріалах науково-практичних конференцій («Конференція, присвячена Дню науки», м. Житомир, 13-17 травня 2024 р. та «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу», м. Житомир, 7-8 листопада 2024 р.).

Структура, зміст та обсяги роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних літературних джерел. Загальний обсяг роботи складає 66 сторінок машинописного тексту, у тому числі 7 таблиць, 9 рисунків. Список використаної літератури нараховує 40 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Сутність і механізм казначейського контролю

Розвиток ринкових процесів в економіці України й реалізація політики її зростання в умовах кризових явищ багато в чому визначаються реформуванням бюджетної та банківської систем України. У міру імплементації процесів децентралізації системи державного управління й бюджетної системи, розширення самостійності в бюджетних питаннях місцевого самоврядування, зростає необхідність посилення їх відповідальності за прийняття і реалізацію фінансових рішень, а також посилення контролю за правильністю витрачання та цільовим використанням коштів. У цьому зв'язку досить актуальним є завдання забезпечення ефективності та оперативної керованості, транспарентності та підконтрольності всього процесу руху бюджетних коштів місцевих бюджетів для забезпечення їх оптимального використання в якості найважливішого чинника розвитку місцевих громад.

Процес формування та використання коштів місцевих бюджетів повинен супроводжуватися ефективним контролем за законним, цільовим і раціональним використанням бюджетних коштів. Такий механізм повинен володіти високою оперативністю й єдністю, щоб забезпечити необхідну маневреність фінансовими ресурсами [3].

Перехід до казначейської системи виконання місцевих бюджетів дозволив спростити механізм обслуговування бюджетів, посилити контроль за виконанням та ефективністю використання бюджетних коштів. Однак, як показує досвід, в Україні ще не повною мірою реалізований потенціал казначейської моделі виконання бюджетів, ще недостатньо ефективно функціонує її механізм в частині обслуговування бюджетів місцевого

самоврядування, що й вимагає глибокої концептуального і теоретичного дослідження.

Передача функцій виконання бюджетів різного рівня органами казначейства не завжди супроводжується встановленням чіткого механізму взаємодії між усіма учасниками бюджетного процесу. Недостатньо відрегульований процес розподілу фінансових та інформаційних потоків між казначейством та іншими учасниками бюджетного процесу. Все вище зазначене не дозволяє повною мірою оптимізувати рух фінансових потоків як на місцевому рівні, так і в масштабах країни в цілому. Для того, щоб бюджетна система повною мірою сприяла запобігання кризових ситуацій в пропорційному і збалансованому розвитку економіки країни і всіх її адміністративно-територіальних одиниць, необхідно продовжити наукові розробки у сфері розвитку казначейської справи [3].

Сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, що передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання [4].

Бюджетний контроль є складовою державного фінансового контролю, де об'єктивною основою виступає контрольна функція бюджету. Відповідно до цього бюджетний контроль – це сукупність заходів, які проводять державні органи, пов'язані з перевіркою законності, доцільності й ефективності утворення, розподілу й використання грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування.

Для ефективного й результативного управління публічними фінансами на всіх стадіях бюджетного процесу проводиться різного роду контроль державними інституціями, які уповноважені на його здійснення. Невід'ємною складовою контролю а формуванням та виконанням бюджету є контроль, який здійснюється органами Державної казначейської служби України [4].

Особливість контролю, який здійснюють органи казначейства, полягає в тому, що він, в основному, здійснюється до та на етапі проведення операцій з

бюджетними коштами. Таким чином, при виявленні порушення норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу органи казначейства можуть вжити заходи, які не допустять порушень у процесі формування бюджетних коштів, а також їх нецільового та неефективного використання.

Метою казначейського контролю є запобігання здійсненню порушень бюджетного законодавства у сфері формування та використання бюджетних коштів.

Теорія і практика казначейського контролю базується на положеннях загальної теорії фінансового контролю. Але слід зазначити, що казначейський контроль як окрема галузь знань має свій предмет, метод і специфічні прийоми дослідження. Досягнення своїх цілей казначейський контроль забезпечує тільки йому притаманними способами.

Він користується обліковою інформацією й інструментарієм бухгалтерського обліку, прийомами економічного аналізу [1].

У процесі формування й використання бюджетних коштів органами казначейства здійснюється попередній, поточний та наступний контроль, що слугує гарантією прозорості та підконтрольності руху грошових потоків та цільового використання державних коштів.

Попередній контроль здійснюється до проведення операцій з публічними коштами. Метою такої форми контролю є попередження можливого виникнення фінансових порушень у процесі оцінювання обґрунтованості доходів і доцільності видатків. Його сутність полягає у спрямуванні контрольних дій структурних підрозділів органів казначейства на перевірку та приведення у відповідність до визначених параметрів процесів, які ще не відбулися. Ефективність такої форми контролю полягає в тому, що це дає можливість запобігти порушенню норм бюджетного законодавства, нецільовому використанню публічних коштів [4].

Поточний контроль органами казначейства здійснюється під час проведення фінансових операцій з формування, розподілу та використання

публічних коштів. Метою такої форми контролю є забезпечення дотримання фінансової дисципліни й недопущення порушення норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу [4].

Завершальною формою казначейського контролю є контроль, який здійснюється за результатами проведених фінансових операцій шляхом перевірки та аналізу бухгалтерських балансів і звітів про виконання бюджетів.

Особливість процесу контролю органами Державного казначейства полягає в тому, що вони є виконавцями фінансових функцій у виконанні державного і місцевих бюджетів, ніколи не проводять перевірки вибірково, здійснюючи їх тільки на регулярній основі.

Органи Державного казначейства насправді забезпечують суворий контроль за правильністю фінансових операцій, їх бухгалтерським обліком і є гарантами чіткого виконання рішень виконавчої влади. Такий вичерпний контроль проводиться паралельно з веденням операцій упродовж року, тому є ефективнішим, ніж контроль за результатами.

Контроль, здійснюваний органами ДКУ сприяє ефективному управлінню бюджетними коштами держави.

Так, перебираючи на себе весь процес виконання державного бюджету, Державному казначейству вдалося забезпечити системність контролю, яка полягає в тому, що здійснювані Держказначейством контрольні дії не є відокремленими одна від одної, сформовані в єдину систему, функціонування якої спрямовано на досягнення однієї мети.

На практиці системність казначейського контролю проявляється у виконанні кожним органом казначейства делегованих йому завдань і забезпечується особливою взаємодією різних рівнів органів ДКУ, за якої орган казначейства вищого рівня отримує можливість управляти елементами, що є об'єктами контролю органів нижчого рівня. Без системного контролю, використовуючи засоби обмеженого контролю, суть якого зводиться до нагляду за об'єктом і констатації факту відхилення, що виникає під час виконання видаткової частини державного бюджету, це було б нездійсненним [5].

Системність контролю логічно базується на його суцільності. Варто зауважити, що казначейський контроль за своєю природою унеможливорює вибірковість. Це є основою ефективного управління та створює такі умови, за яких незаплановане, нецільове використання розпорядниками бюджетних коштів фінансових ресурсів держави стає не тільки неможливим, але й нелогічним.

Важливою рисою казначейського контролю є його поелементність. Під поелементним контролем розуміють контроль, спрямований на кожний окремо взятий елемент системи, якою управляють, – показники кошторисів, планів асигнувань, суми взятих зобов'язань, перерахованих коштів, здійснених видатків, обсяги доходів за їхніми видами тощо. Проконтролювати і виконати кожний такий елемент означає забезпечити такий розподіл і перерозподіл фінансових ресурсів, за якого досягнення запланованого соціально-економічного ефекту стане реальним фактом [5].

Однією з ключових рис здійснюваного у процесі виконання бюджету казначейського контролю є його попередність. Вона базується на тому, що переважна більшість контрольних процедур, які проводять органи ДКСУ, має попередній характер, контрольні ж дії ретроспективного характеру зустрічаються досить рідко. Це співвідношення у практичному застосуванні двох згаданих видів контролю, власне, й характеризує існуючу систему казначейського контролю.

Зміст здійснюваного ДКУ попереднього контролю полягає в тому, що контрольні дії органів казначейства спрямовано на перевірку, увідповіднення заданих параметрів тих процесів, які ще не відбулися. На відміну від ретроспективного контролю, який передбачає виявлення й усунення відхилень, що виникли в тому чи іншому об'єкті, застосовуваний органами ДКСУ контроль запобігає виникненню таких проблем [5].

Контроль у процесі здійснення реєстрації зобов'язань та проведення платежів ставить перепону нецільовому спрямуванню бюджетних коштів. Слід зазначити, що при цьому в жодний спосіб не обмежуються права розпорядників

коштів щодо визначення ними напрямів спрямування бюджетних коштів у межах затверджених бюджетних призначень.

Важливою характеристикою сучасного контролю у процесі виконання державного бюджету є і його динамізм. Таку можливість контроль отримав лише тоді, коли став здійснюватися єдиним органом – ДКСУ, що взяло на себе відповідальність за виконання державного бюджету в цілому.

Без згаданої оперативності система здійснюваного під час виконання бюджету контролю не могла б встигати за процесами, що відбуваються в бюджетній сфері, отже, й успішно регулювати їх. Але, намагаючись дотриматися вимоги оперативності, важливо уникнути поспішного, не виваженого впровадження нових, не перевірених практикою методик контролю, через що виникає значний ризик не тільки розбалансувати процес управління бюджетними видатками, а й заблокувати цей процес узагалі [5].

Доцільно зауважити, що в ході побудови ДКСУ динамічної системи контролю практично не виникали і не виникають ситуації, які б характеризувалися суперечністю чи протиставленням наявних і впроваджуваних контрольних процедур. Кожна нова впроваджувана ДКСУ процедура була і є органічним доповненням використовуваних дотепер процедур контролю, вона замінює той чи інший елемент системи контролю, який не відповідає вимогам [5].

Теоретичне осмислення сутності казначейського контролю дозволило зазначити, що казначейський контроль, відображаючи рух державних фінансів, проявляється в перевірці повноти, своєчасності зарахування та перерахування доходів від податків, зборів та інших надходжень в бюджетну систему України та витрачання їх за цільовим призначенням. У той же час даний вид контролю здійснюється через діяльність органів казначейства незалежно від суб'єктів господарювання. Це дозволяє суспільству визначити, чи вчасно бюджетні кошти надходять в розпорядження суб'єктів господарювання і наскільки ефективно та результативно використовуються [1].

З точки зору системного підходу можна виділити наступні елементи механізму казначейського контролю (табл.1.1).

Таблиця 1.1.

Елементи механізму казначейського контролю [1]

№ з\п	Елементи	Зміст елементів
1.	Принципи	Основні правила, що застосовуються при проведенні казначейського контролю
2.	Предмет контролю	Кошти державного та місцевих бюджетів як на етапі їх формування, так і на етапах розподілу і використання, фінансові ресурси, що виділяються у вигляді субсидій, субвенцій та інших міжбюджетних трансфертів, що мають цільове призначення і надаються з державного бюджету місцевим бюджетам
3.	Об'єкт контролю	Фінансово-господарські операції, що проводяться розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів що уповноважені на витрачання бюджетних коштів у відповідності з встановленими цілями, система бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів, бюджетне законодавство
4.	Суб'єкт контролю	Система органів Державної казначейської служби України
5.	Метод контролю	Санкціонування
6.	Процес контролю	Порядок дій при санкціонуванні операцій по сплаті платіжних доручень коштами бюджетів
7.	Технологія контролю	Чітка послідовність контрольних дій по етапам і термінам - системність, поелементність, суцільність, динамізм, оперативність, результативність.
8.	Форми контролю	Попередній, поточний та наступний
9.	Результат контролю	Виявлення або попередження порушень бюджетного законодавства
10.	Оцінка результативності контролю	Методологічні інструменти, що дозволяють оцінити ефективність казначейського контролю: адміністративні, економічні, соціально-психологічні

Застосування таких підходів забезпечує ефективність казначейського контролю, його органічність та дієвість.

Таким чином, казначейський контроль, - це різновид здійснюваного спеціально уповноваженим виконавчим органом державної влади відповідно до законодавчо наділеними повноваженнями в бюджетному секторі економіки державного фінансового коштів за реалізацією державної бюджетної політики, ефективним управлінням доходами і витратами, державними позабюджетними фондами в процесі виконання бюджету, підвищенням оперативності у

фінансуванні державних програм, надходженням, цільовим, економним витрачанням державних і місцевих коштів. Дане визначення дає загальне уявлення про специфіку і сутність категорії «казначейський контроль» і потребує правового закріплення на законодавчому рівні [1].

1.2. Роль ДКСУ в системі казначейського контролю

На сьогоднішній день, Україна перебуває в умовах глибокої економічної кризи, коли одним із головних інструментів впливу держави на політичні, економічні та соціальні процеси є бюджет. Від якості та своєчасності прийняття державних рішень у бюджетній сфері залежить рівень ефективності державного управління бюджетними ресурсами країни. Найважливішим етапом бюджетного процесу, на якому реалізуються визначенні завдання та заходи соціально-економічного розвитку держави, є виконання бюджету. Контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень і здійсненні витрат передбачає здійснення певних контрольних дій з боку органів Держказначейства. Метою цього контролю є зменшення кількості та обсягів порушень бюджетного законодавства та більш ефективне використання державних фінансів. Контрольна функція Державного казначейства України є визначальною у процесах найефективнішого щорічного виконання бюджету країни [9].

Державна казначейська служба України (ДКСУ) – центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. Даний орган утворений для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

ДКСУ утримується за рахунок коштів Державного бюджету України, а її територіальні органи мають самотійні кошториси, реєстраційні та інші бюджетні рахунки і в самому Казначействі, і в установах банків [11].

Тому перед Державною казначейською службою України поставлено такі завдання (рис. 1.1):

- внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;
- реалізація державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

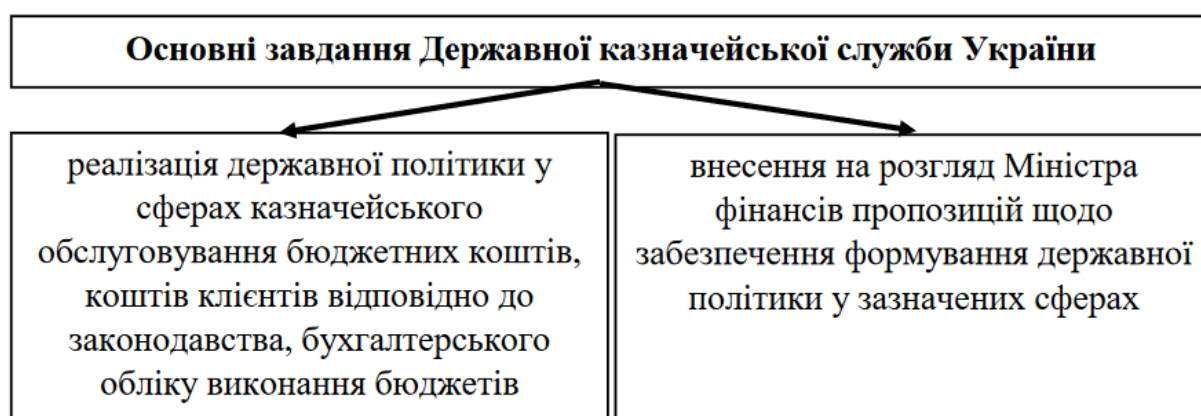


Рис. 1.1. Основні завдання ДКСУ [10].

Державна казначейська служба відповідає за виконання Державного бюджету на центральному рівні – на рівні уряду. І ця її функція – виконання Державного бюджету – нерозривно пов’язана з діяльністю по контролю за виконанням бюджету на всіх етапах використання коштів, тобто на етапі прийняття зобов’язань, перевірки та оплати.

Конкретно ці етапи можна охарактеризувати наступним чином [8].

1. Етап зобов’язань: зобов’язання означає встановлення призначення (і, відповідно, резервування) частини бюджетних асигнувань для покриття конкретних витрат відповідно до затвердженого бюджету. Як правило, зобов’язання має форму угоди з постачальниками послуг і товарів. Реєстрація на етапі зобов’язання необхідна з двох основних причин: для контролю фактичної наявності бюджетних коштів для взяття нових зобов’язань та для

відслідковування нових зобов'язань і їх наслідків для прогнозу відтоку наявних коштів з єдиного рахунку.

2. Етап перевірки: на етапі перевірки бюджетна організація перевіряє і підтверджує, що виконані всі вимоги щодо сплати конкретних видатків (наприклад, товар доставлений або послуги отримані відповідно до угоди, надійшов термін сплати процентів або погашення позики). Реєстрація на цьому етапі дозволяє відслідковувати взяті, але ще не сплачені зобов'язання і знати суму ресурсів, необхідних безпосередньо для цієї оплати.

3. Етап оплати: на цьому етапі проводиться оплата прийнятих раніше зобов'язань, тим самим скорочується обсяг зобов'язань держави.

Операції Казначейства з метою контролю за виконанням бюджету можуть здійснюватися у різних формах. Казначейство встановлює та контролює дотримання загальних фінансових лімітів на етапах зобов'язань. Після цього на етапі оплати контролюється кожний конкретний платіж [8].

Казначейська система є невід'ємною частиною державного апарату, що здійснює керівництво державними коштами. Виходячи з покладених на Казначейство функцій, значною перевагою є те, що діє додаткова ланка у системі внутрішнього аудиту на всіх етапах виконання бюджету.

В процесі контролю за державними видатками можна виділити три чіткі фази, які відповідають трьом етапам використання коштів [8].

І етап – попередній контроль проводиться на стадії прийняття зобов'язань, особливо на стадії схвалення та дозволу на витрачання державних коштів.

Попередній контроль передуює здійсненню операцій по надходженню та витрачання коштів. Ефективність цієї форми контролю полягає в тому, що вона дозволяє попередити порушення законів, нецільове використання коштів. Проте, цей вид контролю не набув необхідного розвитку і потребує розробки дієвого механізму контролю за рівнем взятих зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та недопущенням утворення й зростання бюджетної заборгованості.

II етап – перед здійсненням платежу, включаючи дозвіл та підтвердження вимог на оплату, тобто фінансовий контроль на стадії здійснення операцій, перед здійсненням платежу. Насамперед, мова йде про перевірку відповідності видатків законодавству, зокрема для того, щоб упевнитись у відповідності видатків бюджетним призначенням.

Цей контроль постійно здійснюється Державною казначейською службою, яка, як хранитель державних коштів, зобов'язана забезпечити їх використання виключно відповідно до закону і в дозволених рамках, забезпечити ефективне й раціональне використання державних коштів згідно з програмами уряду.

Для того, щоб видатки можна було правильно кваліфікувати відповідно до бюджетної класифікації, необхідно впевнитись у тому, що очікуваний результат відповідає цільовому призначенню видатків, затвердженому Законом України «Про Державний бюджет України на відповідний рік».

Необхідно чітко визначитись, що запропоновані видатки відповідають бюджетним призначенням та виділеним асигнуванням. Перед здійсненням будь-якого платежу необхідно впевнитись у наступному [8]:

- існують бюджетні призначення на зазначені цілі й асигнування з бюджету виділені;
- послуги були надані, товари отримані тощо;
- видатки кваліфіковані відповідно до кодів бюджетної класифікації;
- документи заповнені вірно, реквізити вказані вірно.

III етап – контроль після здійснення видатків (аудит). Проводиться після проведення операцій після того, як доходи отримані, видатки здійснені. Він дає змогу впевнитись у законності здійснених операцій, використанні коштів за цільовим призначенням і безпосередньо на цілі, визначені законодавчо. В процесі цього контролю виявляються позитивні й негативні сторони виконання бюджету. Контроль здійснюється шляхом перевірок та ревізій безпосередньо на місцях, в установах, організаціях [8].

Особливість процесу контролю органами Державної казначейської служби полягає в тому, що вони є єдиними виконавцями фінансових функцій (рис. 1.2)

при виконанні Державного бюджету і ніколи не проводять перевірки вибірково, а здійснюють їх тільки на регулярній основі.

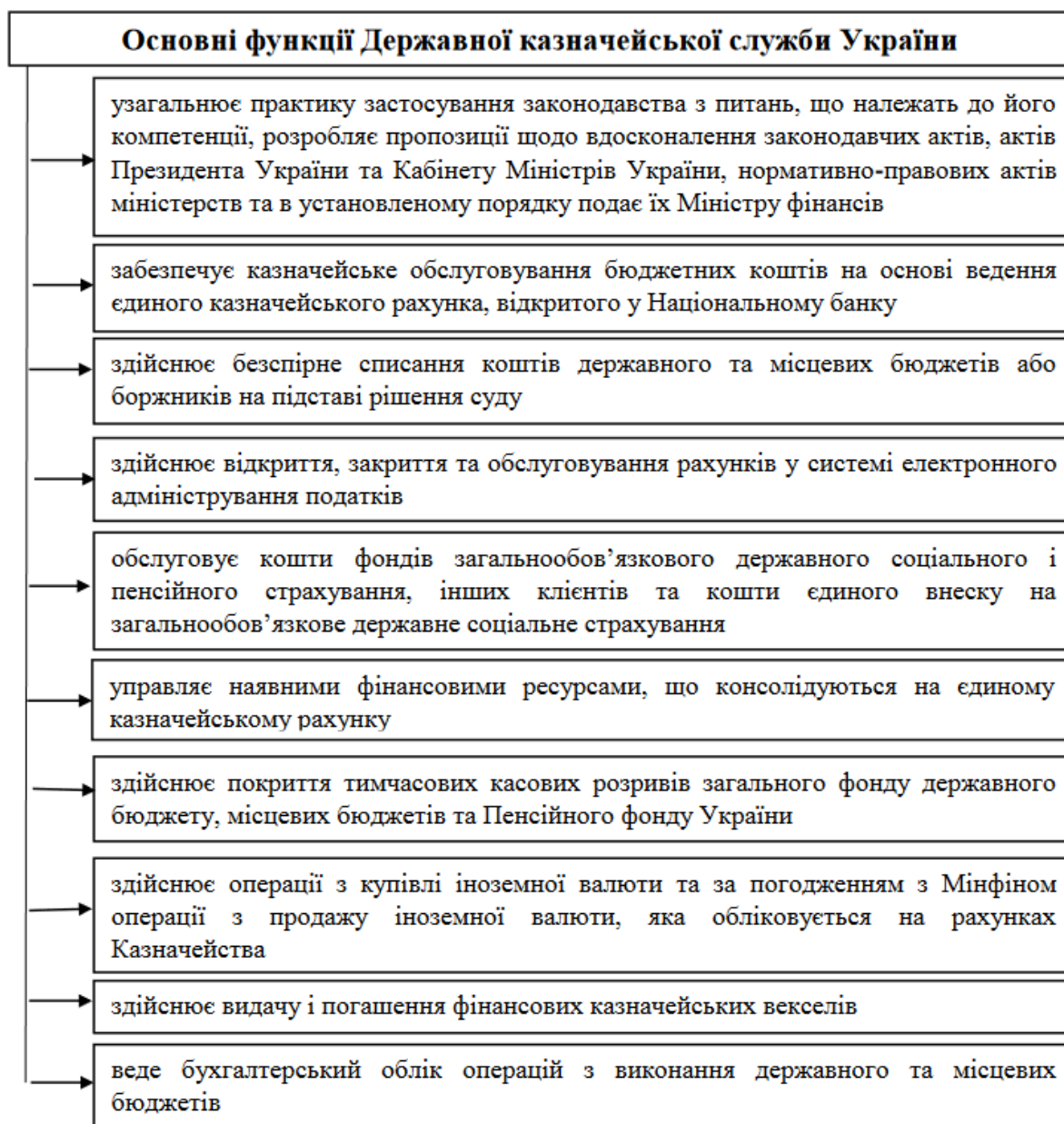


Рис. 1.2. Основні функції ДКСУ [10].

Вони в дійсності забезпечують строгий контроль за правильністю фінансових операцій, їх бухгалтерським обліком і є гарантією чіткого виконання рішень виконавчої влади. Такий вичерпний контроль проводиться

паралельно з веденням операцій упродовж року і тому є більш ефективним, ніж контроль за результатами.

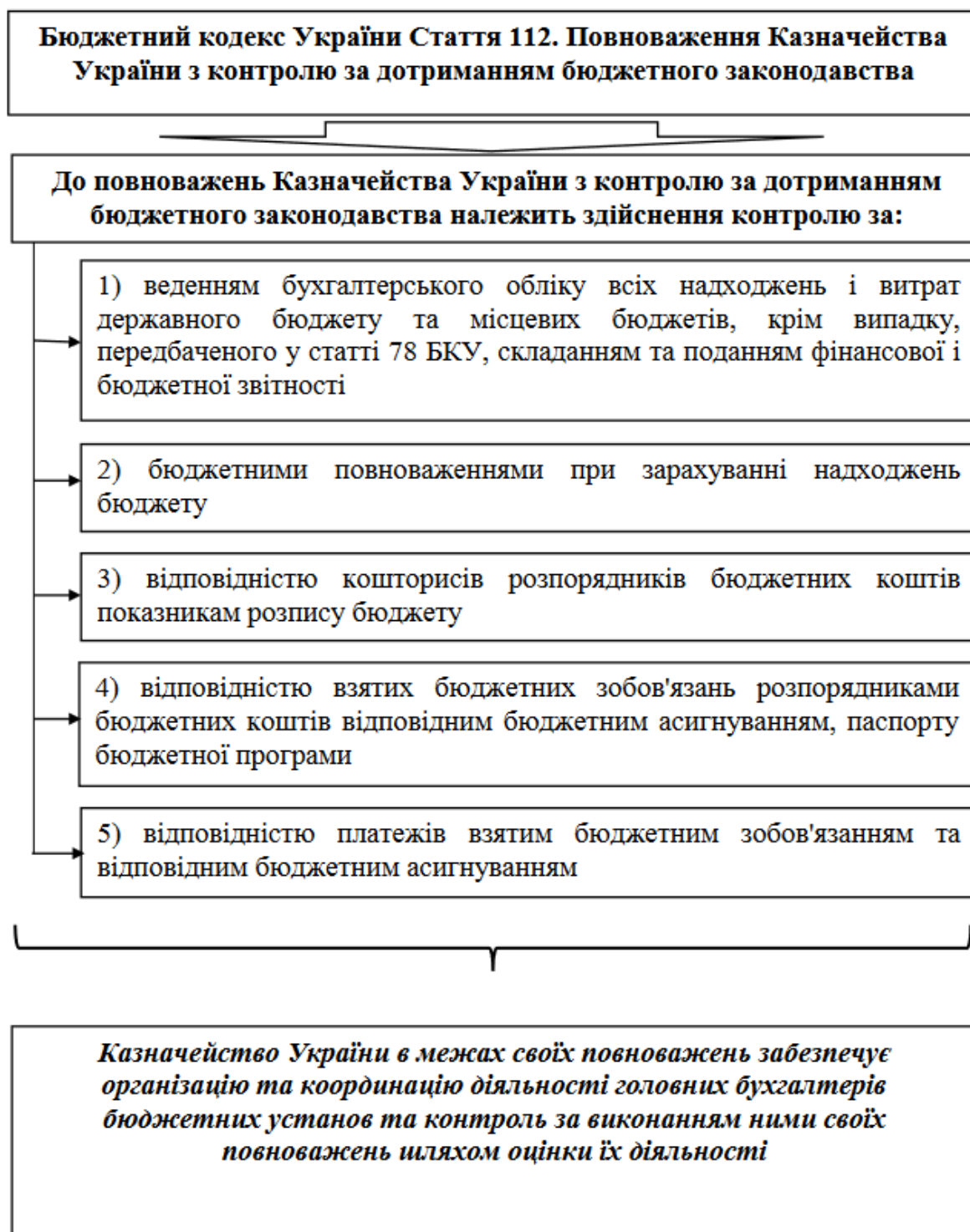


Рис. 1.3. Повноваження ДКСУ з контролю за дотриманням бюджетного кодексу [10].

Відповідно до повноважень (рис. 1.3), наданих Бюджетним кодексом України (ст. 117), органи казначейства у разі виявлення порушень бюджетного законодавства з боку розпорядників та отримувачів бюджетних коштів застосовують такі заходи впливу [6]:

- попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення;
- зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках, відкритих в органах казначейства.

Причини основних попереджень при виявленні бюджетних порушень наведено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.

Основні причини складання попереджень органами казначейства [4].

Причини складання попереджень при реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань	Причини складання попереджень при прийнятті до виконання платіжних доручень
Недотримання розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів вимог щодо оформлення поданих документів	Нецільове спрямування бюджетних коштів (невідповідність зазначеного коду економічної класифікації видатків економічній характеристиці платежу)
Надання до органів казначейства бюджетних та фінансових зобов'язань з порушенням визначених термінів	Неправильне оформлення платіжних доручень (зазначення невірних реквізитів)
Порушення вимог законодавства у сфері публічних закупівель	Відсутність в обліку органів Казначейства відповідних бюджетних та фінансових зобов'язань

Наведені дані свідчать про те, що органи казначейства, здійснюючи попередній і поточний контроль у процесі обслуговування бюджетних коштів, по суті здійснюють запобіжний захід щодо можливих зловживань і порушень у використанні бюджетних коштів розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів.

Суть основної діяльності системи Державного казначейства полягає у казначейському обслуговуванні державного та місцевих бюджетів шляхом обліку надходжень до бюджету і проведення видатків відповідного бюджету через оплату рахунків суб'єктів господарювання, які виконали роботи (надали

продукцію, послуги), розпорядникам бюджетних коштів. Найголовніша характеристика казначейської системи виконання бюджету та її відмінність від банківської полягає в тому, що казначейство концентрує в єдиній системі два потоки грошових ресурсів, які виникають в процесі виконання бюджету – дохідний і витратний – на Єдиному казначейському рахунку. Окрім того, казначейська система передбачає здійснення функцій контролю за цільовим спрямуванням коштів та управління наявними коштами, які консолідуються на Єдиному казначейському рахунку [12].

Головне завдання казначейського обслуговування – сприяти оптимальному управлінню доходами та витратами суб’єктів господарювання. Слід зазначити, що це завдання охоплює широкий спектр послуг (рис. 1.4).



Рис.1.4. Основні види послуг ДКСУ [7].

Із заснуванням Державного казначейства України впровадження принципово нового контролю за бюджетом стало реальним насамперед тому, що виступаючи в ролі суб’єкта виконання бюджету, створений орган контролю сам став зацікавлений в розробці і впровадженні на практиці якнайбільш ефективної системи контрольних мір [8].

При цьому, звісно ж, не можна стверджувати, що здійснюваний органами Держказначейства на даний момент контроль є ідеальним, але такий контроль все ж відповідає вимогам ефективного управління більше, ніж коли б то не було.

По-перше, казначейство у державі виконує функцію «головного бухгалтера», тобто готує фінансові звіти та діє як злагоджений механізм, що концентрує бюджетні кошти в єдиній системі рахунків підпорядкованих структур і створює єдину інформаційну базу з виконання бюджету.

По-друге, здійснюючи контроль за всіма операціями, пов'язаними з надходженнями та витратами, казначейство виступає у ролі «касира» держави [7].

Таким чином основні напрями контрольної діяльності органів казначейської служби можна сформулювати [8]:

- перевірка комерційних банків та установ Національного банку України по термінах списання, перерахування та зарахування доходів і коштів державного бюджету за рахунками одержувачів;
- поточний і наступний контроль за цільовим витрачанням коштів державного бюджету;
- перевірка територіальних органів казначейської служби вищестоящими органами щодо дотримання чинного законодавства та нормативних актів при виконанні державного бюджету;
- участь у перевітках за завданнями уповноважених органів законодавчої та виконавчої влади і органів прокуратури на місцях.

У цілому аналіз покладених на органи казначейства функцій і завдань дозволяє стверджувати, що участь органів Державної казначейської служби в попередньому контролі може здійснюватися побічно:

- при аналізі виконання бюджету в цілому і розробці рекомендацій для бюджету наступного періоду;

- при аналізі кошторисів за групами установ та по територіях з метою вироблення рекомендацій за нормативами витрат і рекомендацій за типовими схемами або розділам кошторисів для відомств і міністерств [8].

1.3. Економічна сутність та роль ЄКР у системі казначейства

Сьогодні Державне казначейство України є учасником системи електронних платежів Національного банку України, має свою внутрішню платіжну систему та застосовує автоматизовану форму обліку. Казначейські органи здійснюють облік надходжень та видатків бюджетів усіх рівнів, складають бухгалтерську звітність про виконання та надають її Міністерству фінансів України, органам місцевого самоврядування.

Одним із найважливіших елементів управління казначейськими операціями є Єдиний казначейський рахунок (ЄКР), який дає можливість повною мірою реалізувати задекларований у Бюджетному кодексі України принцип єдності бюджетної системи.

Запровадження ЄКР дало змогу консолідувати всі державні доходи та видатки, зосередивши їх в руках одного суб'єкта. Це, в свою чергу, призвело до певних позитивних процесів, що відбуваються в бюджетній сфері, зокрема [7]:

- удосконалення бази даних по бюджетних показниках;
- можливість щоденного перерахування за призначенням коштів, що надходять до державного та місцевих бюджетів;
- розподіл загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів між бюджетами всіх рівнів;
- своєчасне перерахування до місцевих бюджетів коштів у відповідності до нормативів та результатів взаєморозрахунків;
- дотримання принципу цільового спрямування бюджетних коштів через здійснення попереднього контролю;

- можливість отримання інформації щодо операцій на ЄКР у режимі реального часу, необхідної для прийняття оперативних рішень щодо використання залишків коштів на ЄКР;

- незалежність держави від банківської системи в питаннях здійснення контролю та обліку доходів і платежів.

Касове виконання бюджетів здійснюється за допомогою функціонування Системи електронних платежів Національного банку України та Внутрішньої платіжної системи Державної казначейської служби України.

Обслуговування в СЕП Національним банком України Державної казначейської служби України здійснюється на підставі укладення договорів про:

- умови функціонування Єдиного казначейського рахунку Державної казначейської служби України в Національному банку України; використання засобів захисту інформації Національного банку України;

- розрахунково-інформаційне обслуговування в системі електронних платежів Національного банку України та надання послуг системою електронної пошти Національного банку України;

- унесення відомостей до Електронного технологічного довідника банків України та інших установ, Довідника учасників СЕП, підключення до системи електронної пошти Національного банку України [14].

Механізм взаємодії Внутрішньої платіжної системи ДКСУ та Системи електронних платежів НБУ представлено на рис. 1.5.

Єдиний казначейський рахунок – рахунок, відкритий Державній казначейській службі України в Національному банку України для обліку коштів та здійснення розрахунків в СЕП НБУ.

Єдиний казначейський рахунок консолідує кошти державного та місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, коштів інших клієнтів, обслуговування яких здійснюється органами Державної казначейської служби України [13].

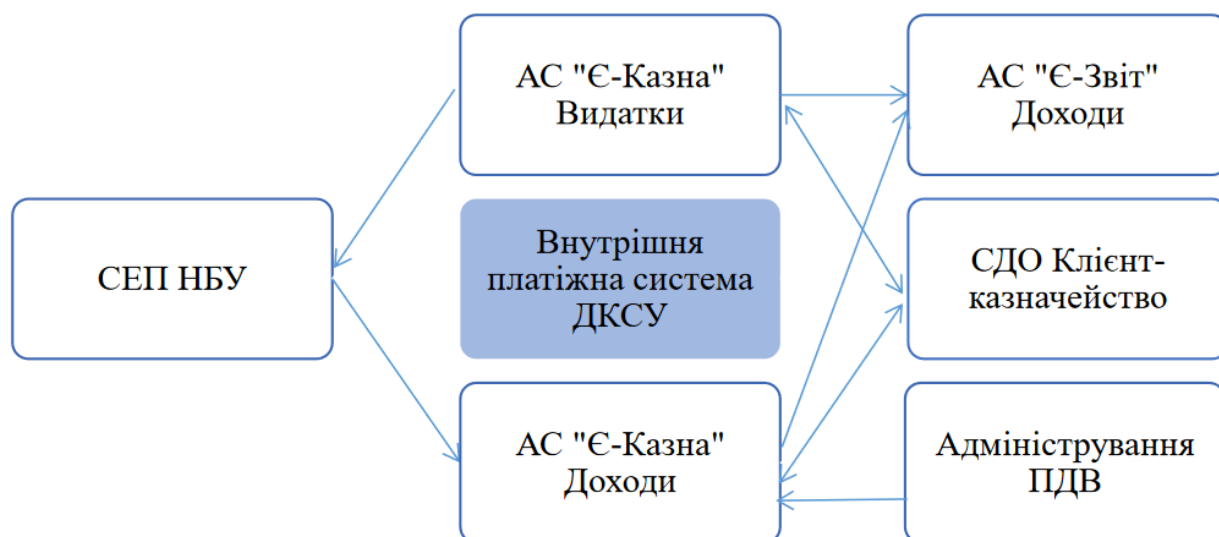


Рис. 1.5. Механізм взаємодії Системи електронних платежів НБУ та Внутрішньої платіжної системи ДКСУ [13].

Головне управління Державної казначейської служби України переказує кошти своїм територіальним управлінням, щоб забезпечити фінансування видатків державного бюджету. Територіальні управління Державної казначейської служби України з єдиного казначейського рахунку здійснюють фінансування видатків розпорядників коштів (бюджетних установ і організацій) безпосередньо на рахунки відкриті в уповноваженому банку у розрізі функціональної та економічної бюджетної класифікації [13].

Відкриття єдиного казначейського рахунку в Національному банку України – не лише акція позбавлення комерційних банків можливості користуватися вільними бюджетними ресурсами, а виважений крок, що надав можливість використати переваги статусу учасника СЕП і поліпшити процес управління фінансовими ресурсами.

За наявності своєчасної і достовірної інформації про надходження до бюджету, здійснені видатки та наявні зобов'язання можна оперативно ухвалювати рішення щодо розміщення тимчасово вільних залишків або здійснення запозичень.

Одним з ключових моментів організації казначейського обслуговування фінансових ресурсів є метод єдиного казначейського рахунку в системі казначейства [15].

ЄКР об'єднує систему рахунків, що діють у єдиному режимі та через які в системі казначейства проводяться операції за доходами та видатками бюджетів усіх рівнів відповідно до Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік. Це дає можливість у режимі реального часу отримувати інформацію про рух та наявність коштів на ЄКР як результат здійснення операцій на всіх його бюджетних та небюджетних рахунках [15].

Завдяки коштам ЄКР здійснюється покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, пов'язаних з недостатньою платоспроможністю місцевого бюджету на конкретну дату погасити бюджетні фінансові зобов'язання за визначеним статтями видатків за рахунок наявних та очікуваних грошових активів загального фонду місцевого бюджету та коштів резервного фонду.

Запровадження ЄКР, на який зараховуються усі доходи і з якого здійснюються всі наступні видатки бюджетів, дає змогу зосередити державні кошти на кореспондентському рахунку Державного казначейства.

Наявність на центральному рівні інформації про стан та рух бюджетних коштів надає Міністерству фінансів та головним розпорядникам коштів широкі можливості для гнучкого маневрування фінансовими ресурсами держави та оперативного контролю за спрямуванням коштів. А відтак - володіти фінансовими важелями регулювання економічної ситуації в державі [15].

Реалізація функції управління бюджетними потоками держави стала можливою через консолідацію фінансових ресурсів держави на єдиному казначейському рахунку(ЄКР). Запровадження ЄКР, на який зараховуються державні доходи і з якого здійснюються видатки, дозволяє органам казначейства мати вичерпну інформацію про стан державних фінансів, а отже, володіти фінансовим важелями макроекономічного регулювання.

Від того, яким чином буде організовано роботу системи казначейства, насамперед такої його функції, як управління фінансовими ресурсами, залежатимуть і виконання бюджету, і макроекономічні процеси в державі [15].

За наявності своєчасної і достовірної інформації про надходження до бюджету, здійснені видатки та наявні зобов'язання можна оперативно ухвалювати рішення щодо розміщення тимчасово вільних залишків або здійснення запозичень. Рух фінансових ресурсів на єдиному казначейському рахунку щоденно становить близько 10 млрд. грн.

Роль системи казначейства в бюджетному процесі взагалі й у виконанні бюджету зокрема важко переоцінити. На сьогодні вона набагато вища, порівняно з тими роками, коли діяльність системи казначейства тільки розпочиналась. Організаційне забезпечення цієї системи загалом реалізувало функцію казначейського обслуговування державного бюджету [15].

Висновки до 1-го розділу

Дослідивши теоретичні основи казначейського контролю в Україні дійшли наступних висновків.

1. Доведено, що казначейський контроль, - це різновид здійснюваного спеціально уповноваженим виконавчим органом державної влади відповідно до законодавчо наділеними повноваженнями в бюджетному секторі економіки державного фінансового коштів за реалізацією державної бюджетної політики, ефективним управлінням доходами і витратами, державними позабюджетними фондами в процесі виконання бюджету, підвищенням оперативності у фінансуванні державних програм, надходженням, цільовим, економним витрачанням державних і місцевих коштів. Дане визначення дає загальне уявлення про специфіку і сутність категорії «казначейський контроль» і потребує правового закріплення на законодавчому рівні

2. Виділення казначейського контролю як самостійного поняття та визначення його особливостей створює методичні засади для вдосконалення контрольної діяльності органів Державної казначейської служби України, передумови для більш точного визначення функцій і повноважень інших органів влади та управління в системі державного фінансового контролю з метою забезпечення ефективного функціонування всієї системи державних фінансів.

3. Виконання бюджету - одна із стадій бюджетного процесу, яка передбачає забезпечення повного і своєчасного надходження всіх передбачених бюджетом доходів та фінансування всіх запланованих бюджетних витрат. Виконання бюджету починається після його затвердження законодавчими органами влади. Основні процедури виконання бюджету регламентуються Бюджетним кодексом України. Принципово новим стало Положення Бюджетного кодексу про встановлення в Україні казначейського обслуговування бюджетів.

Реалізація функції управління бюджетними потоками держави стала можливою через консолідацію фінансових ресурсів держави на єдиному казначейському рахунку(ЄКР). Запровадження ЄКР, на який зараховуються державні доходи і з якого здійснюються видатки, дозволяє органам казначейства мати вичерпну інформацію про стан державних фінансів, а отже, володіти фінансовим важелями макроекономічного регулювання.

4. Важливим елементом функціонування платіжних систем, що забезпечують касове виконання бюджетів є технічне забезпечення здійснення платежів. Адже ефективне функціонування казначейської форми касового виконання бюджетів всіх рівнів можливе за умов застосування сучасних інформаційно-обчислювальних технологій, що передбачають комплексне використання комп'ютерної техніки, програмних продуктів та налагодженої системи взаємозв'язків з банківською системою України.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз бюджетних правопорушень в системі казначейського обслуговування бюджетів протягом 2020-2023 рр.

В межах повноважень, передбачених статтею 112 Бюджетного кодексу України, за порушення бюджетного законодавства органи Державної казначейської служби України застосовують до учасників бюджетного процесу заходи впливу визначені статтею 117 Бюджетного кодексу України.

Так, за ініціативи органів Казначейства зупинено операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників та одержувачів: у 2020 році – понад 2,4 тис. випадків, у 2021 році – понад 2,2 тисячі.

Зокрема, до найбільш суттєвих порушень, у разі виявлення яких зупинялись операції з бюджетними коштами, належать [11]:

- несвоєчасне, недостовірне та неповне подання звітності про виконання бюджету – 937 випадків;

- несвоєчасне наданням карток із зразками підписів та відбитком печатки, порушення термінів подання довідок про зміни до кошторисів та неприведення у відповідність планових показників до фактичних надходжень по спеціальному фонду кошторису – 927 випадків;

- порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань – 239 випадків;

- порушення порядку здійснення попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів (неподання в установлені терміни підтвердних документів щодо проведеної оплати) – 123 випадки.

У 2020 році Казначейством попереджено понад 31 тис. фактів порушень бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, на загальну суму 27 579 570,38 тис гривень.

У 2021 році Казначейством попереджено понад 41 тис. фактів порушень бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, на загальну суму 45 131 330,70 тис грн, тобто спостерігається тенденція до збільшення.

Таблиця 2.1.

Структура складених попереджень у розрізі територіальних органів Державної казначейської служби України в розрізі 2020 та 2021 років [11].

№ п/п	Органи Державної казначейської служби України	Складені попередження			
		2020 рік		2021 рік	
		Кількість	Сума, тис грн	Кількість	Сума, тис грн
1	2	3	4	5	6
1	Вінницька	1 780	2 051 158,40	2 571	1 469 195,30
2	Волинська	327	95 735,80	722	401 360,51
3	Дніпропетровська	4 048	8 391 919,25	4 434	17 084 405,92
4	Донецька	2 539	767 573,63	2 097	383 206,81
5	Житомирська	674	213 737,90	1 473	914 560,20
6	Закарпатська	357	182 896,70	794	295 013,30
7	Запорізька	3 354	362 073,40	2 772	772 770,90
8	Івано-Франківська	843	297 081,70	898	315 903,30
9	Київська	2 530	1 773 497,40	1 982	1 053 440,10
10	Кіровоградська	1 017	95 000,52	1 132	133 520,90

Продовження табл. 2.1.

11	Луганська	364	174 263,70	637	118 918,20
12	Львівська	920	397 117,90	1 015	439 470,30
13	Миколаївська	964	425 866,40	1 116	445 426,80
14	Одеська	1 715	736 207,70	3 493	1 044 015,51
15	Полтавська	1 130	158 186,70	1 730	206 967,40
16	Рівненська	1 108	639 489,99	2 404	852 612,67
17	Сумська	402	735 031,40	979	418 433,10
18	Тернопільська	1 086	809 406,40	3 483	1 151 661,80
19	Харківська	611	1 107 578,34	759	1 073 837,85
20	Херсонська	632	438 279,40	1 054	796 205,03
21	Хмельницька	984	1 095 714,46	2 407	689 289,53
22	Черкаська	1 366	868 094,30	1 617	953 669,80
23	Чернівецька	73	667 506,20	124	7 027 646,07
24	Чернігівська	904	449 389,08	1 224	503 966,90
25	м. Київ	1 265	3 763 575,20	880	3 522 480,50
26	ДКСУ	78	883 188,55	43	3 063 352,00
Всього		31 071	27 579 570,38	41 840	45 131 330,70

Структура загальної суми складених впродовж 2020-2021 року попереджень (тис. грн.) в розрізі видів бюджетів наведено на рис. 2.1 і 2.2 відповідно.

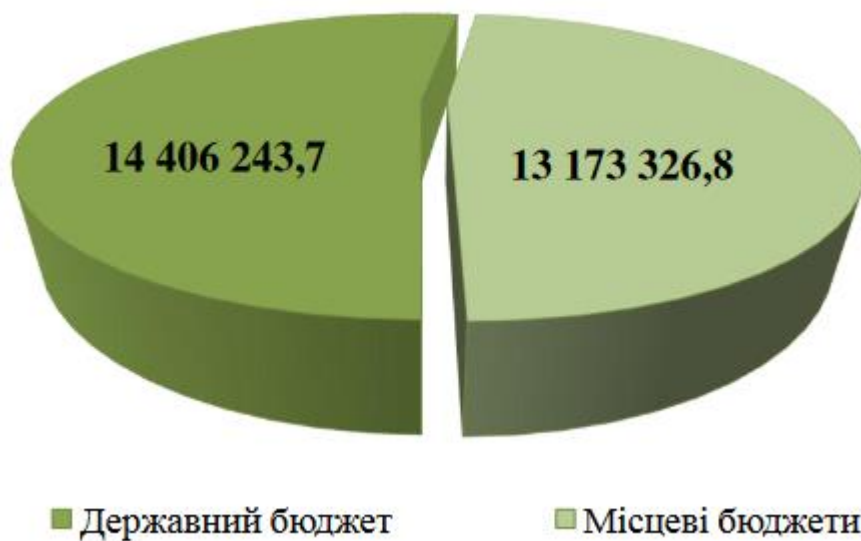


Рис. 2.1. Структура загальної суми складених впродовж 2020 року попереджень (тис. грн.) [11].

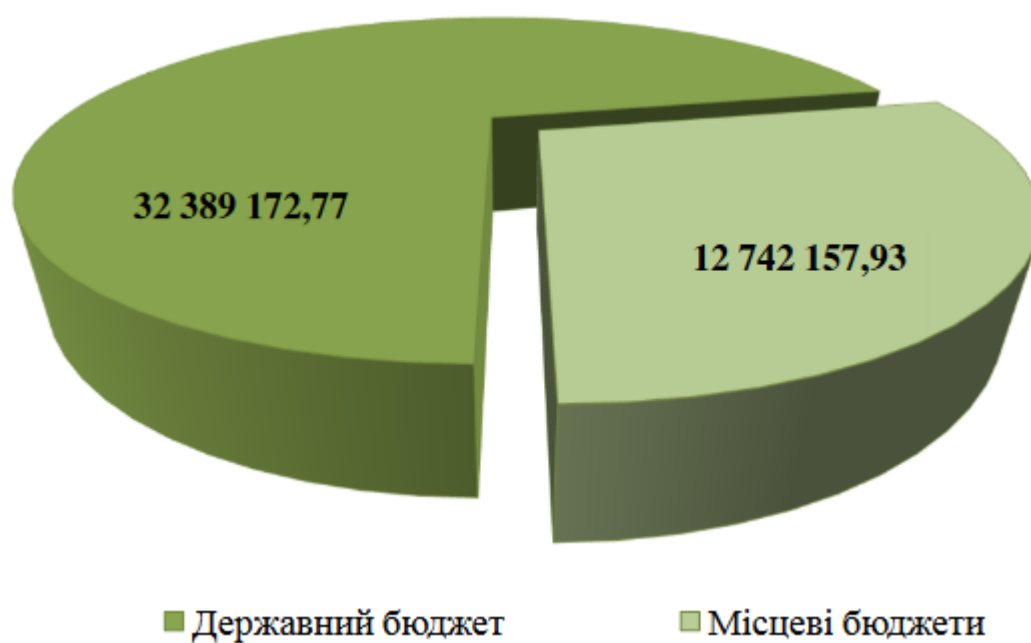


Рис. 2.2. Структура загальної суми складених впродовж 2021 року попереджень (тис. грн.) [11].

За ініціативи органів Казначейства у 2022 році складено 1 859 протоколів про порушення бюджетного законодавства, на підставі яких зупинено операцій з бюджетними коштами на рахунках розпорядників та одержувачів у понад 1,2 тисячі випадків (у 2021 році – понад 2,2 тис. випадків).

Зокрема, до найбільш суттєвих порушень, у разі виявлення яких було складено протоколи про порушення бюджетного законодавства, належать [11]:

- несвоєчасне надання карток із зразками підписів та відбитком печатки, порушення порядку здійснення попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів (неподання у встановлені терміни підтвердних документів щодо проведеної оплати) тощо – 1 216 випадків;

- несвоєчасне, недостовірне та неповне подання звітності про виконання бюджету – 332 випадки;

- наявність простроченої дебіторської та / або кредиторської заборгованості – 210 випадків;

- порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань – 87 випадків;

- порушення термінів подання довідок про зміни до кошторисів та не приведення у відповідність планових показників до фактичних надходжень по спеціальному фонду кошторису – 14 випадків;

У 2021 році Казначейством попереджено понад 41 тис. фактів порушень бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, на загальну суму 45,1 млрд гривень.

У 2022 році Казначейством попереджено понад 32 тис. фактів порушень бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, на загальну суму 16,6 млрд гривень.

На підставі даних органів Казначейства проаналізуємо інформацію у кількісному та сумарному виразі стосовно порушень бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Інформація щодо оформлених органами Казначейства попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства у 2020-2022 рр. [25].

Показники	2020 р.		2021 р. (січень-вересень)		2022 р. (січень-вересень)	
	кіль-кість	сума, млн грн	кіль-кість	сума, млн грн	кіль-кість	сума, млн грн
Загальна сума наданих попереджень	31071	27579,6	25964	31809,9	21277	8465,3
державний бюджет	5486	14406,3	4049	24608,8	3017	2885,8
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	5172	14037	3878	24574,3	2806	2866,8
при прийнятті до виконання платіжних доручень	314	369,3	171	34,5	211	19,0
місцевий бюджет	25585	13173,3	21915	7201,1	18260	55,79
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	24325	12988,6	21134	7105,5	17251	5502,0
при прийнятті до виконання платіжних доручень	1260	184,7	781	95,6	1009	77,5

Як свідчать дані табл. 2.2, у межах реалізації контрольних повноважень органами Казначейства у 2020 р. попереджено 31071 випадок порушення бюджетного законодавства, що були допущені розпорядниками коштів. За 9 місяців 2021 р. спостерігаємо дещо меншу кількість виявлених та оформлених органами Казначейства попереджень, ніж у 2020 р. Порівнюючи інформацію щодо кількості оформлених попереджень за 9 місяців 2022 р. з аналогічним періодом 2021 р., зазначимо, що їх кількість зменшилась на 18% та становила 21277 випадків. Щодо загальної суми, на яку було оформлено попереджень, то за 9 місяців 2022 р., порівняно з аналогічним періодом попереднього року, загальна сума була меншою у 3,7 раза та становила 8465,3 млн грн.

Отже, можемо стверджувати, що зменшення кількості оформлених органами Казначейства попереджень у 2022 р. свідчить, що певною мірою підвищилася бюджетна дисципліна у розпорядників [25].

Структура загальної суми складених впродовж 2022-2023 року попереджень (млрд. грн.) в розрізі видів бюджетів наведено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Структура загальної суми складених впродовж 2022-2023 рр. попереджень (тис. грн.) [11].

Протягом 2020-2022 рр. у кількісному виразі переважають попередження по місцевому бюджету, на які припадає 82-86%, а на попередження по державному бюджету – 14-18%. У вартісному виразі співвідношення оформлених попереджень між державним та місцевими бюджетами було приблизно однаковим у 2020 р. – близько 52% належало державному бюджету та 48% – місцевим бюджетам.

За 9 місяців 2021 р. у вартісному вираженні більше попереджень було оформлено по державному бюджету, зокрема на суму 24608,8 млн грн, що становило 84% від загальної кількості [25].

У січні-вересні 2022 р. ситуація щодо співвідношення сум кардинально змінилася.

Так, по місцевих бюджетах було оформлено попереджень на суму 5579 млн грн, що становило 66% від загальної суми. Натомість на державний бюджет припало лише 34% загальної суми попереджень.

Зазначимо, що впродовж аналізованого періоду за всіма рівнями бюджетів більша частина попереджень у сумарному виразі припадає на порушення під час реєстрації бюджетних зобов'язань, що становить близько 93%. При цьому більше 95% виявлених порушень усувається розпорядниками (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Інформація щодо усунутих розпорядниками коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства у 2020-2022 рр. [25]

Показники	2020 р.		2021 р. (січень-вересень)		2022 р. (січень-вересень)	
	кількість	сума, млн грн	кількість	сума, млн грн	кількість	сума, млн грн
Загальна сума усунених порушень	29933	27251,9	24984	31234	19901	8112,5
<i>державний бюджет</i>	5256	14308,9	3853	24242,4	2889	2807,7
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	4950	13939,7	3703	24226,7	2687	2789,4
при прийнятті до виконання платіжних доручень	306	369,2	150	15,7	202	18,3
<i>місцевий бюджет</i>	24677	12942,9	21131	6991,6	17012	5304,8
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	23421	12759,6	20384	6899,5	16011	5227,7
при прийнятті до виконання платіжних доручень	1256	183,3	747	92,1	1001	77,1

Як видно з табл. 2.3, протягом 2020 р. було усунуто 29933 порушення норм бюджетного законодавства на загальну суму 27251,8 млн грн. Слід також врахувати, що працівники органів Казначейства у багатьох випадках виявлення незначних чи суто технічних помилок у документах, поданих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, в усній формі повідомляють відповідних виконавців, що готували ці документи про наявні помилки. Це дає змогу оперативно усунути наявні порушення та зменшити витрати часу на оформлення відповідних документів щодо виявлених порушень [25].

Крім цього, органи Казначейства, керуючись статтею 117 Бюджетного кодексу України, можуть застосовувати заходи впливу до порушників бюджетного законодавства у вигляді зупинення операцій з бюджетними коштами [6].

Так, за 9 місяців 2022 р. оформлено 1431 протокол про порушення бюджетного законодавства, що на 331 менше аналогічного періоду попереднього року, та складено 1141 розпорядження про зупинення операцій з

бюджетними коштами на рахунках розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, що на 546 менше аналогічного періоду попереднього року.

Близько 70% протоколів і розпоряджень було оформлено по місцевих бюджетах, зокрема 987 протоколів та 834 розпорядження.

При виконанні державного бюджету оформлено 444 протоколи та 307 розпоряджень (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Інформація щодо кількості оформлених органами Казначейства протоколів і розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами у 2020-2022 рр. [25].

Роки	Державний бюджет		Місцеві бюджети		Разом	
	протоколів	розпоряджень	протоколів	розпоряджень	протоколів	розпоряджень
2020 р.	684	627	1867	1871	2551	2498
2021 р. (січень-вересень)	364	342	1398	1345	1762	1687
2022 р. (січень-вересень)	444	307	987	834	1431	1141

Станом на 01.10.2022 р. за результатами застосованих заходів впливу розпорядниками було усунуто 1319 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 138,4 млн грн.

Проаналізувавши наведені у табл. 2.4 дані, можемо констатувати, що кількість виявлених органами Казначейства фактів порушень бюджетного законодавства, за якими були прийняті рішення про зупинення операцій із бюджетними коштами, за останні роки суттєво знижується.

Однак зазначимо, що наявність проблемних питань спостерігається саме на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань, що свідчить про необхідність посилення контролю органів Казначейства саме в цьому напрямку [25].

Попередження, складені органами казначейства, про неналежне виконання бюджетного законодавства у 2022 та 2023 рр. наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Попередження, складені органами казначейства, про неналежне виконання бюджетного законодавства у 2022 та 2023 рр. [11].

№ п/п	Органи Державної казначейської служби України	2022 рік		2023 рік	
		Кількість	Сума, млрд грн	Кількість	Сума, млрд грн
1	2	3	4	5	6
1	Вінницька	1 964	0,9	2 274	4,5
2	Волинська	874	0,2	589	0,1
3	Дніпропетровська	4 726	3,0	3 839	2,8
4	Донецька	580	0,2	953	0,3
5	Житомирська	1 571	0,2	1 459	1,1
6	Закарпатська	1 528	0,3	1 144	0,3
7	Запорізька	526	0,4	343	0,2
8	Івано-Франківська	1 083	0,4	1 169	0,4
9	Київська	1 974	0,7	2 005	1,9
10	Кіровоградська	790	0,1	723	0,2
11	Луганська	71	0,1	64	0,2
12	Львівська	793	0,4	911	0,9
13	Миколаївська	191	0,1	628	1,2
14	Одеська	2 996	0,6	3 117	1,5
15	Полтавська	1 461	0,2	2 646	0,4
16	Рівненська	2 462	0,9	1 662	0,2
17	Сумська	477	0,4	664	1,6
18	Тернопільська	1 926	1,2	1 605	1,4
19	Харківська	290	1,0	454	0,9
20	Херсонська	51	0,8	286	0,4
21	Хмельницька	3 116	0,7	3 019	0,5
22	Черкаська	1 568	1,0	2 552	1,2
23	Чернівецька	187	7,0	103	0,2
24	Чернігівська	799	0,5	1 609	1,3
25	м. Київ	606	3,5	1 069	3,1
26	ДКСУ	9	3,1	24	0,01
Всього		32 619	16,6	34 911	26,8

На виконання статті 112 та вимог статті 117 Бюджетного кодексу України органами Казначейства у січні – вересні 2023 року за оперативними даними попереджено 23 853 порушення бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 18 967,7 млн грн, у тому числі [11]:

- державний бюджет: у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 3 363 попередження на загальну суму 8 176,7 млн грн; при прийнятті до виконання платіжних доручень – 174 попередження на загальну суму 407, 7 млн грн;

- місцеві бюджети: у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 19 599 попереджень на загальну суму 10 320,9 млн грн; при

прийнятті до виконання платіжних доручень – 717 попереджень на загальну суму 62,4 млн гривень.

Крім цього, в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні бюджету, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення бюджетного законодавства по державному та місцевих бюджетах надано 8 931 попередження на суму 216 949,7 млн гривень [11].

У січні – вересні 2023 року за оперативними даними розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів усунуто 23 609 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 18 887,7 млн грн, у тому числі [11]:

- державний бюджет: в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань усунуто 3351 порушення на загальну суму 8 139,4 млн грн; при прийнятті до виконання платіжних доручень – 170 порушень на 407,4 млн грн;

- місцеві бюджети: в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань усунуто 19 429 порушення на загальну суму 10 286,2 млн грн; при прийнятті до виконання платіжних доручень – 659 порушень на 54,7 млн гривень.

Крім цього, усунуто 8 200 порушень на суму 9 670,7 млн грн, зафіксованих органами Державної казначейської служби України у попередженнях про неналежне виконання бюджетного законодавства в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні державного та місцевих бюджетів, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення норм бюджетного законодавства.

На виконання статті 112 та вимог статті 117 Бюджетного кодексу України органами Казначейства у січні – вересні 2024 року за оперативними даними попереджено 29 600 порушень бюджетного законодавства, допущених

розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 20 499,7 млн грн, у тому числі [11]:

- державний бюджет: у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 4 516 попереджень на загальну суму 6 749,8 млн грн; при прийнятті до виконання платіжних інструкцій – 195 попереджень на загальну суму 438,8 млн грн;

- місцеві бюджети: у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 24 252 попередження на загальну суму 13 015,6 млн грн; при прийнятті до виконання платіжних інструкцій – 637 попереджень на загальну суму 295,5 млн гривень.

Крім цього, в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні бюджету, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення бюджетного законодавства по державному та місцевих бюджетах надано 9 148 попереджень на суму 335 738,3 млн гривень [11].

У січні – вересні 2024 року за оперативними даними розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів усунуто 29 257 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 20 090,4 млн грн, у тому числі [11]:

- державний бюджет: в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань усунуто 4 505 порушень на загальну суму 6 742,6 млн грн; при прийнятті до виконання платіжних інструкцій – 164 порушення на загальну суму 144,5 млн грн;

- місцеві бюджети: в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань усунуто 23 969 порушень на загальну суму 12 957,2 млн грн; при прийнятті до виконання платіжних інструкцій – 619 порушень на 246,1 млн гривень.

Крім цього, усунуто 8 385 порушень на суму 45 554,7 млн грн, зафіксованих органами Державної казначейської служби України у

попередженнях про неналежне виконання бюджетного законодавства в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні державного та місцевих бюджетів, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення норм бюджетного законодавства.

Провівши аналіз бюджетних правопорушень в системі казначейства спостерігається чітка тенденція збільшення обсягу попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства, які надають казначейські органи розпорядникам бюджетних коштів місцевих бюджетів.

Отже, така динаміка доводить, що в результаті реалізації контрольних функцій казначейська система попередила протиправне, нецільове та неефективне використання державних фінансових ресурсів на загальну суму 20 499,7 млн. грн. за січень-вересень 2024 року, та за цей самий період у 2023 році 18 967,7 млн.грн.

З одного боку, ці дані переконливо свідчать про дієвість системи казначейського фінансового контролю, що, в свою чергу, є основою чіткого виконання бюджетної дисципліни всіма учасниками бюджетного процесу на місцевому рівні; а з іншого – викликають певну стурбованість та доводять необхідність привернути значну увагу до ще більшого посилення контрольної компоненти системи казначейського обслуговування розпорядників коштів місцевих бюджетів.

Також необхідно звернути увагу на показники щодо усунення порушень організації бюджетного процесу в процесі подання кошторисів, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової звітності та інших випадках порушення норм бюджетного законодавства, зафіксованих казначейськими органами, тобто порушень організаційної складової бюджетного процесу.

2.2. Особливості функціонування органів державної казначейської служби України в умовах воєнного стану

В умовах воєнного стану надзвичайно важливим є фінансове забезпечення потреб оборони, функціонування бюджетної сфери, підтримки людей, які постраждали від воєнних дій, тощо. За таких умов досить актуальним є дослідження діяльності органів Державної казначейської служби України в контексті обслуговування бюджетних коштів та коштів інших клієнтів.

Відповідно до норм Бюджетного кодексу України [6] Державна казначейська служба України (далі – Казначейство України) є одним із учасників бюджетного процесу, яку необхідно розглядати як специфічний орган державної влади, який поряд із основними повноваженнями розрахунково-касового обслуговування бюджетних коштів та інших клієнтів ще й реалізує широкий спектр управлінських, контрольних та аналітичних повноважень.

Статус Казначейства України визначено у «Положенні про Державну казначейську службу України», затверджену Постановою Кабінету Міністрів України № 215 від 15.04.2015 р. Так, Казначейство України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України і який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів інших клієнтів відповідно до законодавства, бухгалтерського обліку виконання бюджетів [20].

Отже, основним призначенням Казначейства України є обслуговування бюджетних коштів та інших клієнтів в контексті здійснення ефективного управління залишками коштів Єдиного казначейського рахунку.

Воєнні дії на території нашої країни внесли серйозні корективи фактично в усі сфери забезпечення життєдіяльності нашої країни. Не обминули вони механізм функціонування бюджетного процесу та його учасників.

Із певними проблемними моментами функціонування та реалізації своїх повноважень в умовах воєнного стану стикнулись й органи Казначейства України.

Війна суттєво погіршила фінансово-економічний стан України, що вимагає ефективного управління наявними фінансовими ресурсами держави в контексті забезпечення першочергово потреб оборони та підтримки функціонування бюджетної сфери. Тому, в умовах воєнного стану в країні перед Казначейством України постали нові виклики, які пов'язані із самою практикою їх діяльності, а також й такі, які незалежні від їх діяльності [2].

Особливості реалізації повноважень Казначейством України та його територіальними органами в особливому режимі, який пов'язаний із здійсненням казначейського обслуговування бюджетних коштів та коштів інших клієнтів в умовах запровадження воєнного стану в Україні чи в окремих її місцевостях визначені «Порядком виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану» [21], який затверджено Постановою Кабінету Міністрів України № 590 від 09.06.2021 р.

Цю постанову прийнято ще до початку війни на виконання норм прикінцевих положень Бюджетного кодексу України, які були затверджені ще у 2015 р. При підготовці цієї постанови Кабінет Міністрів України спільно з Міністерством фінансів України та Казначейством України намагались унормувати механізм реалізації повноважень Казначейства України в умовах воєнного стану в контексті бачення цих проблем ще до початку війни. Однак початок повномасштабної війни продемонстрував, що не усі особливості такого стану в країні були враховані для забезпечення реалізації повноважень органів Казначейства України щодо обслуговування бюджетних коштів. Тому, протягом 2022 р. до цієї постанови 19 разів вносились зміни [2].

В першу чергу зупинимось на тому, що у зв'язку із війною в Україні та тимчасовою окупацією росією територій у частині областей України та Автономної республіки Крим (ще починаючи із 2014 р.) у 2022 р. не усі

територіальні органи Казначейства України мали змогу працювати та повноцінно реалізовувати свої повноваження.

Так, із 654 територіальних органів, що входять до організаційної структури Казначейства України, під час запровадження воєнного стану 63 органи не працювали. Крім цього, станом на 1 січня 2023 р. із 591 територіального органу Казначейства України що функціонує, 54 територіальні органи знаходяться на тимчасово окупованих територіях. Частина працівників таких територіальних органів Казначейства України переміщені для виконання своїх повноважень до інших територіальних органів, що знаходяться на підконтрольних українській владі територіях, зокрема працівники 23 органів [2].

Також залишається частина територіальних органів Казначейства України, які не можуть реалізовувати свої повноваження у штатному режимі. Тому, повноваження 31 територіального органу Казначейства України передано іншим територіальним органам [22].

Від початку запровадження воєнного стану, спостерігаємо зменшення кількості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів різних бюджетів, які обслуговуються органами Казначейства України та включені до мережі головних розпорядників бюджетних коштів.

Це пов'язано із скороченням обсягів бюджетних коштів, що спрямовуються на виконання бюджетних програм в умовах воєнного стану.

Відзначимо, що впродовж останніх років пріоритетною формою казначейського обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів є дистанційна форма обслуговування, яка передбачає використання системи дистанційного обслуговування (СДО) «Клієнт казначейства – Казначейство». Дана система використовується в органах Казначейства України ще із 2015 р.

Проте, в умовах воєнного стану в країні, саме використання цієї системи забезпечило можливість стабільної та безперебійної взаємодії між органами Казначейства України та розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів. Так, кількість учасників бюджетного процесу (розпорядників та одержувачів

коштів державного та місцевих бюджетів) на кінець 2022 р. становила 35097 установ, з яких 32173 установи обслуговувались в органах Казначейства України за дистанційною формою, що становить 92% від загальної кількості установ [22].

Механізм казначейського обслуговування бюджетів за доходами в умовах воєнного стану не зазнав суттєвих змін. Однак в силу того, що в умовах війни суттєво постраждала економіка нашої країни, можливості забезпечення надходженнями за рахунок податків, зборів та інших обов'язкових платежів державного та місцевих бюджетів України суттєво знизилась. За таких умов, бюджетне відшкодування ПДВ можливе лише після проведення першочергових видатків із бюджетів [2].

Обслуговування бюджетів за видатками органами Казначейства України зазнало змін фактично на усіх етапах. Це в основному обумовлено нестачею коштів на Єдиному казначейському рахунку, і як наслідок необхідністю першочергового фінансування пріоритетних видатків держави. Тому, в умовах запровадження воєнного стану в Україні Казначейство здійснює платежі за дорученнями клієнтів із урахуванням ресурсної забезпеченості Єдиного казначейського рахунка в певній черговості. Дана черговість передбачає віднесення видатків до однієї із трьох груп враховуючи пріоритетність та необхідність фінансування таких видатків.

Казначейству дозволено залучати на поворотній основі кошти із Єдиного казначейського рахунка для забезпечення покриття тимчасових касових розривів загального фонду державного бюджету. Однак залучені кошти мають бути повернуті не пізніше наступного бюджетного періоду, що настане після припинення або скасування дії воєнного стану [21].

Таким чином, Казначейством України за наявності коштів на Єдиному казначейському рахунку першочергово проводяться видатки за рахунок коштів державного бюджету України на національну безпеку і оборону, на здійснення заходів щодо забезпечення правового режиму воєнного стану, а також

розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які залучені до вирішення цих завдань [2].

До першої групи видатків, що першочергово проводяться органами Казначейства України відносяться також видатки на оплату праці бюджетних установ за рахунок загального фонду, однак ці ж видатки за рахунок спеціального фонду відповідних бюджетів уже відносяться до 2 групи.

Якщо видатки першої та другої черги включають чіткий перелік напрямів видатків та проводяться першочергово, то видатки віднесені третьої черги без конкретизації напрямків та можуть бути проведені органами Казначейства України під час воєнного стану за умови наявності ресурсів на Єдиному казначейському рахунку в останню чергу [2].

Тому, частина таких платежів очікує своєї черги досить довго, через що, в системі Казначейства України знаходиться значна частина платіжних доручень, які були подані розпорядниками чи одержувачами бюджетних коштів. Вони по кілька місяців можуть не проплачуватися.

Так, для прикладу, навіть за наявності коштів у місцевих бюджетах, якщо окремі видатки відносяться до третьої групи черговості оплат, то такі видатки можуть довгий час не проводитись в органах Казначейства України. Розпорядники бюджетних коштів непогашені бюджетні зобов'язання за такими видатками можуть переносити на наступний рік.

Кабінет міністрів України спробував частково вирішити проблему із проведенням органами Казначейства України платежів що відносяться до третьої групи черговості оплат.

Так, в черговий раз було внесено зміни до Постанови №590, якими передбачено можливість відкриття в органах Казначейства небюджетних рахунків для підприємств, які постачають товари, роботи чи послуги бюджетним установам.

Органи Казначейства України можуть здійснювати розрахунки розпорядників бюджетних коштів з такими підприємствами перераховуючи кошти на такі небюджетні рахунки, однак подальше використання цих коштів

підприємствами можливе лише для сплати податків і зборів, обов'язкових платежів та єдиного соціального внеску [21].

Не зважаючи на те, що органи Казначейства України у своїй діяльності для комунікацій із розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів використовують сучасну систему дистанційного обслуговування клієнтів «Клієнт Казначейства – Казначейство», тут також виникають певні проблемні моменти.

Так, в першу чергу це стосується територій у зоні проведення військових дій. Виникають проблемні моменти із візуванням документів, зокрема втрачено електронний цифровий носій однією із осіб, яка має право візувати документи, чи втрачено взагалі зв'язок із однією із таких осіб. Не завжди є також можливість доступу до інтернету[2].

На практиці мають місце випадки, коли визначені напрями видатків розпорядників бюджетних коштів не підпадають ані під першу ані під другу чергу пріоритетності здійснення оплат органами Казначейства України, проте вони можуть бути досить важливими для розпорядника щоб забезпечити якусь нагальну потребу в умовах воєнного стану [2].

Також можуть бути і випадки, коли видатки відповідають першій чи другій групі, однак із сутності яких можна зрозуміти, що вони не доречні під час війни. Якщо у першому випадку розпорядник бюджетних коштів дійсно має нагальну потребу на здійснення видатків, але вони не можуть бути проведені органом Казначейства України, то у другому випадку працівник органу казначейства бачучи і розуміючи недоцільність таких витрат мусить їх провести.

Тому, доцільно в умовах воєнного стану подавати до органів Казначейства України обґрунтування доцільності видатків, що дійсно в окремих випадках сприятиме направленню бюджетних коштів на нагальні потреби [2].

Законом України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» № 1207-VII від 15.04.2014 р. передбачено, що здійснення господарської діяльності юридичними особами,

фізичними особами-підприємцями та фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність, місцезнаходженням (місцем проживання) яких є тимчасово окуповані території, дозволяється виключно після зміни їхньої податкової адреси на іншу територію, підконтрольну українській владі [23].

Відповідно, якщо однією із сторін укладеного договору про закупівлю виступає суб'єкт господарювання, місце реєстрації якого є тимчасово окупована територія, то такий договір може вважатися нікчемним. Натомість органи Казначейства України під час реєстрації бюджетного зобов'язання на основі такого укладеного договору не мають законних підстав відмовити у реєстрації такого бюджетного зобов'язання, оскільки нормами Бюджетного кодексу України [6] не передбачена вимога не реєструвати бюджетні зобов'язання, якщо договір містить ознаки, за якими його можна визнати нікчемним.

Під час оплати таких договорів органи Казначейства України керуються нормами Закону України «Про публічні закупівлі» № 922-VIII від 25.12.2015 р., згідно якого не допускається здійснення платежу із рахунка розпорядника згідно із узятим фінансовим зобов'язанням за договором про закупівлю у випадку, якщо набрало законної сили рішенням суду про визнання результатів процедури закупівлі недійсною та/або договору про відповідну закупівлю нікчемним [24].

Виходить, що якщо немає рішення суду, то орган Казначейства України не має прав відмовити в оплаті, якщо навіть є ознаки того, що він нікчемний.

Окремі громади, маючи власні надходження і не маючи змоги використати ці кошти на видатки, що віднесені до третьої групи черговості оплат готові спрямувати ці кошти на підтримку країни у складній ситуації. Вони готові спрямувати вільні залишки бюджетних коштів на придбання військових облігацій [2].

Проте такі видатки також не можуть провести в органах Казначейства України.

Отже, органи Державної казначейської служби України в умовах воєнного стану продовжують свою роботу. Однак частина територіальних органів не мають змоги повноцінно працювати на тимчасово окупованих територіях. Тому, приймаються рішення керівництвом про тимчасове припинення діяльності окремих територіальних органів, а також щодо органів, які не мають можливості працювати у штатному режимі щодо казначейського обслуговування бюджетних коштів про переведення їх працівників до інших органів Казначейства для виконання свої повноважень або передачі іншим територіальним органам таких повноважень.

Діяльність Уряду та Казначейства України спрямовані на створення належної нормативно-правової бази для забезпечення казначейського обслуговування бюджетних коштів та інших клієнтів в умовах запровадження воєнного стану. Однак незважаючи на значну пророблену роботу над створенням нової функціональної системи Казначейства України з метою обслуговування бюджетних коштів в умовах воєнного стану, на практиці все ще залишається багато проблемних аспектів, які потребують вирішення.

Вважаємо за доцільне розширити повноваження органів Казначейства України передбачивши [2]:

- можливість перевірки обґрунтувань розпорядників бюджетних коштів щодо доцільності здійснення видатків;
- недопущення оплат за договорами у яких постачальниками товарів, робіт чи послуг за бюджетні кошти виступають виконавці зареєстровані на тимчасово окупованих територіях.

В умовах воєнного стану варто надати територіальним громадам можливість придбання державних військових облігацій. Переведення на систему дистанційного обслуговування усіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів сприятиме взаємодії між органами Казначейства України та розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів та прискоренню обміну документами між ними [2].

2.3. Удосконалення казначейського контролю в Україні

За результатами аналізу законодавства зроблено висновок, що Казначейством виконуються як спеціальні так і загальні функції управління.

Вважаємо, що спеціальними функціями Казначейства є напрями діяльності, визначені законодавством, яке регулює питання реалізації державної політики в сферах казначейського обслуговування бюджетів та обліку і звітності їх виконання.

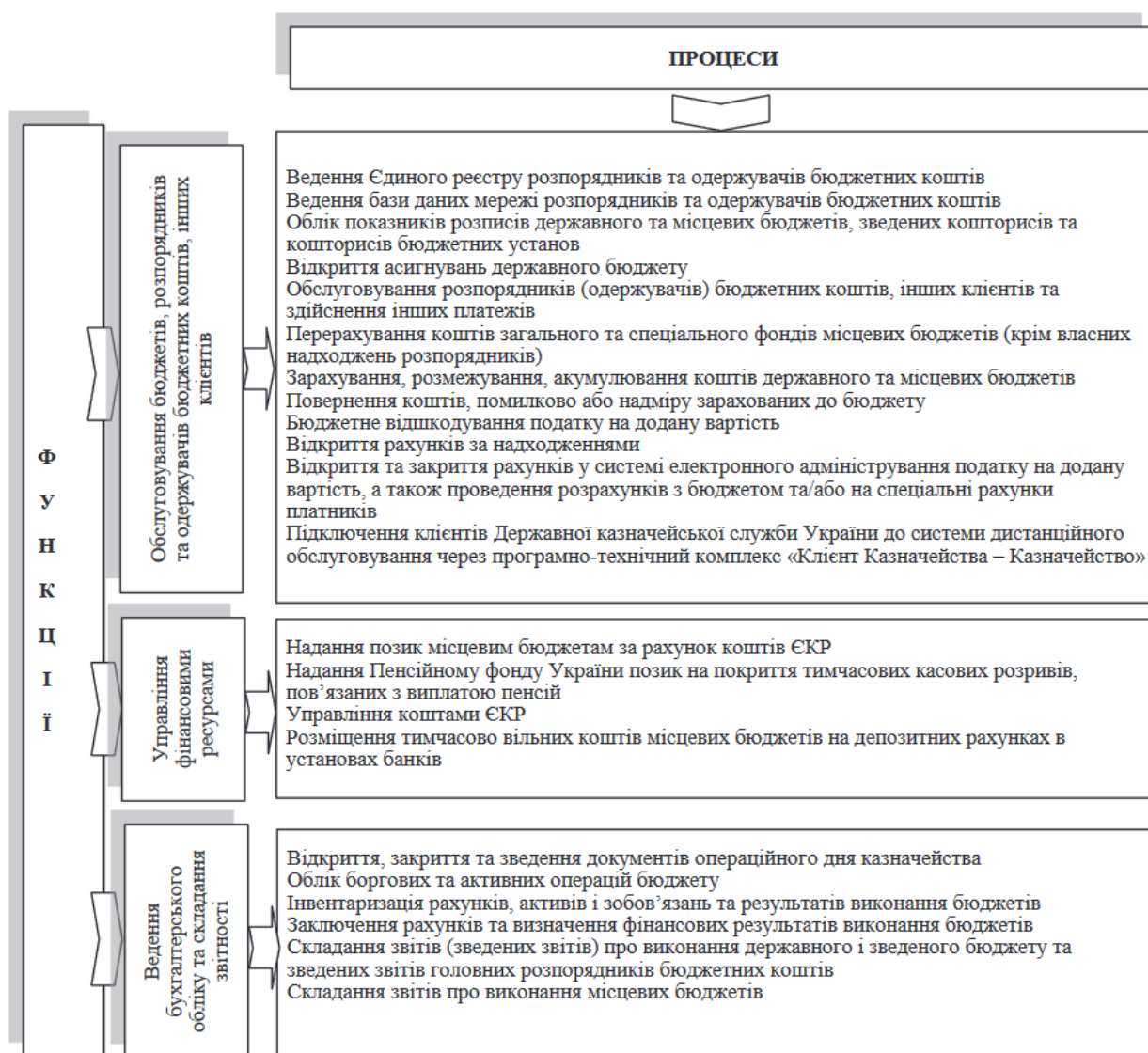


Рис. 2.4. Схема відповідності процесів спеціальним функціям Казначейства

Виконання функцій забезпечується шляхом здійснення відповідних процесів, які містять взаємопов'язані операції та проводяться у визначеній послідовності під час виконання повноважень працівниками структурних підрозділів [32].

За результатами аналізу організаційно-розпорядчих документів Казначейства узагальнено та згруповано склад виконуваних спеціальних функцій за їх процесами (див. рис. 2.4).

Як видно з рис. 2.4 забезпечення виконання функції обслуговування бюджетів, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів передбачає здійснення органами Казначейства здійснюється шляхом виконання дванадцяти процесів, кожен із яких базується на відповідній нормативній базі, містить визначений перелік операцій та документів, які його супроводжують.

Всі процеси названої функції відтворюють механізми казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів за надходженнями і витратами, визначені Міністерством фінансів у нормативно-правових актах. За кількістю виконуваних процесів і операцій, це найбільша функція, у виконанні якої задіяні органи Казначейства всіх трьох рівнів [32].

З метою забезпечення виконання функції з управління фінансовими ресурсами органи Казначейства можуть виконувати чотири процеси: надання позик місцевим бюджетам за рахунок коштів ЄКР; надання Пенсійному фонду України позик на покриття тимчасових касових розривів, пов'язаних з виплатою пенсій; управління коштами ЄКР та розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитних рахунках в установах банків.

Технологічні процеси, які входять до цієї функції також базуються на відповідній методологічній базі, яка визначає як формування грошових потоків на ЄКР так і порядок надання за рахунок його коштів позик місцевим бюджетам та Пенсійному фонду України на покриття тимчасових касових розривів.

Як видно із рис. 2.4 до складу функції ведення бухгалтерського обліку та складання звітності відповідно до методологічного забезпечення включено шість виконуваних органами Казначейства процесів.

Слід зауважити, що відкриття та закриття операційного дня Казначейства здійснюється у автоматизованому робочому місці (АРМ) системи електронних платежів згідно із регламентом роботи СЕП НБУ.

Окремих технологічних процесів здійснення органами Казначейства контрольних повноважень в ході виконання функцій не існує. Проте переважна більшість алгоритмів контролю за методологією його проведення на етапі здійснення кожної операції передбачена і закладена у програмне забезпечення, яке супроводжує відповідні процеси. Тобто, крім візуального контролю здійснюваного працівниками структурних підрозділів, передбачено автоматизований контроль, що виконується на етапі проведення операцій у автоматизованому вигляді [32].

Через організацію роботи відбувся відповідний розподіл повноважень і обов'язків у Казначействі і, відповідно, діє система суцільного за охоптом контролю. Така система внутрішнього контролю повинна забезпечити керівництво Казначейства з одного боку достатніми гарантіями щодо належного виконання завдань і функцій, а з іншого, що звітність є своєчасною, достовірною і справедливою.

Щодо здійснення Казначейством повноважень розпорядника бюджетних коштів. За цією функцією органами Казначейства виконуються операції згруповані за трьома процесами, а саме: 1) розгляд складання та затвердження кошторисів; 2) виконання кошторису Казначейства (центрального апарату, Головного управління, управління, відділення); 3) управління об'єктами державного власності.

Операції, що виконуються Казначейством у межах кожного із процесів є загальноприйнятими і відповідають діяльності будь-якого розпорядника коштів державного бюджету нижчого рівня, який відповідає за виконання бюджетної програми в системі головного розпорядника бюджетних коштів.

Отже, кожна із виконуваних Казначейством спеціальних функцій є складовою УДФ [32].

На сьогодні в Україні в контексті оптимізації бюджетного процесу та впровадження середньотермінового бюджетного планування з програмно-цільовим методом важливим є удосконалення контролю за витрачанням бюджетних коштів. З метою забезпечення прозорості та підзвітності за кожною програмою доцільно удосконалити форму, за якою складається мережа відповідними розпорядниками бюджетних коштів. Складання мережі за виконуваними головним розпорядником коштів програмами дозволить володіти інформацією про галузеву підзвітність не лише загалом за організаційною ієрархією, а й у поєднанні з бюджетною складовою, орієнтованою на досягнення результатів за бюджетною програмою.

Також важливим питанням є забезпечення прозорості контролю. Громадськість і суспільство в цілому має право на інформацію про використання їхніх податків та напрямів використання. В контексті інтеграції в ЄС в Україні в цьому питанні відбулися позитивні зміни. Якщо б така тенденція збереглась, то через кілька років ми б отримали повністю відкриту та прозору бюджетну сферу. На сьогодні в зарубіжній практиці робиться акцент на принцип не самого витрачання коштів, а на результат, отриманий від цього. Україна активно переймає цей досвід.

Ще одним напрямком розвитку казначейського контролю є забезпечення оперативного управління коштами єдиного казначейського рахунку (далі – ЄКР) та подальша централізація фінансових ресурсів на ЄКР; отримання якісного прогнозу їх обсягу на конкретний період; створення інформаційно-обчислювальної системи в цілому. Це дозволить якісніше провадити управління контролю за надходженнями та витратами бюджету, підґрунтям якого є щоденний моніторинг. Покращення у цій сфері дозволить сприяти ефективнішому витрачання коштів, що в контексті обмеженості ресурсів держави є надважливим [4].

Вважаємо за доцільне розширити повноваження органів Казначейства України передбачивши: можливість перевірки обґрунтувань розпорядників бюджетних коштів щодо доцільності здійснення видатків; недопущення оплат за договорами у яких постачальниками товарів, робіт чи послуг за бюджетні кошти виступають виконавці зареєстровані на тимчасово окупованих територіях [2].

В умовах воєнного стану варто надати територіальним громадам можливість придбання державних військових облігацій. Переведення на систему дистанційного обслуговування усіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів сприятиме взаємодії між органами Державної казначейської служби України та розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів та прискоренню обміну документами між ними.

З метою удосконалення організації контролю з дотримання бюджетного законодавства в системі ДКСУ доцільним є забезпечення реалізації комплексу таких заходів [16]:

1) удосконалення нормативно-правових засад фінансового контролю, яке має здійснюватися в напрямку забезпечення стабільності фінансового законодавства й встановлення єдиних нормативів для всіх суб'єктів державного контролю, чіткого розмежування їхніх повноважень шляхом прийняття відповідного закону, а також більш широкого впровадження міжнародних стандартів, зокрема INTOSAI та MCA;

2) підвищення координації ДКСУ з іншими суб'єктами державного фінансового контролю, у тому числі й за рахунок створення єдиної інформаційної системи щодо правопорушень;

3) розширення повноважень ДКСУ, які не залежатимуть від органів виконавчої влади, що дозволить уникнути їхнього тиску як в процесі власне перевірок, так і винесення рішення про обсяг відшкодувань заподіяних збитків, а також про необхідність притягнення до відповідальності осіб, винних у нецільовому витрачанні бюджетних коштів або їхній перевитраті;

4) вироблення чіткої державної політики щодо правопорушень при нецільовому використанні коштів місцевими органами влади або завищенні вартості виконаних робіт чи наданих послуг, уточнення відповідальності посадових осіб за порушення при розпорядженні бюджетними коштами;

5) підвищення професіоналізму спеціалістів ДКСУ за рахунок їх якісної підготовки (перепідготовки);

6) розвиток матеріально-технічної бази ДКСУ шляхом впровадження сучасних інформаційних технологій для паспортизації результатів контрольних заходів, контролю за реальним виконання санкцій по виявлених правопорушенням, а також забезпечення прозорості діяльності установ ДКСУ для суспільства [17].

Поряд з переліченими організаційними напрямками удосконалення діяльності ДКСУ треба акцентувати увагу на превентивних заходах контролю, які здатні знизити кількість порушень і їх суми. Маємо на увазі роз'яснювальну роботу з боку органів ДКСУ щодо бюджетного законодавства, зокрема здійснення видатків бюджету розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, через проведення різних тренінгів, семінарів, круглих столів, вебінарів тощо, що сприятиме удосконаленню знань чинного бюджетного законодавства та змін до нього й підвищенню бюджетної дисципліни зазначених суб'єктів.

Також треба звернути увагу, що для підвищення ефективності функціонування органами ДКСУ необхідним є посилення відповідальності за результати виконуваних ними функцій. Це фундаментальна проблема якості державних послуг і ефективності результатів роботи державних служб. Актуальною є необхідність законодавчого закріплення рівня відповідальності конкретних працівників за визначені результати роботи, а також уніфікації правил і процедур проведення внутрішнього контролю в органах виконавчої влади [18].

Для вдосконалення діяльності Державної казначейської служби України (ДКСУ) необхідно здійснити наступні заходи [19]:

1. Систематизація нормативно-правової бази, включаючи деталізацію і уточнення Постанови Кабінету Міністрів України №590, та усунення колізій між різними нормативно-правовими актами.

2. Вдосконалення серверного обладнання та системи дистанційного обслуговування казначейства для забезпечення ефективної роботи в умовах військового стану та наявного дефіциту електроенергії.

3. Розширення використання системи документообігу (СДО) для обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів з метою підвищення ефективності та швидкості процесів.

4. Забезпечення мотивації працівників, зокрема за допомогою матеріальних стимулів, для підтримки високої продуктивності та якості надання послуг.

За результатами аналізу казначейського контролю щодо реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників в період воєнного стану запропоновано удосконалення повноважень органів Казначейства, яке полягає в наступному.

Для посилення контролю за доцільністю витрачання бюджетних коштів необхідно внести зміни до Порядку № 590, якими визначити для органів Казначейства повноваження з перевірки обґрунтування розпорядниками бюджетних коштів закупівель, які не визначено в першій та другій черзі пункту 19 Порядку № 590 [21] або визначено у другій черзі, але їх доцільність викликає сумніви. Це дасть змогу проводити оплати за напрямками, які є вкрай необхідні розпорядникам для забезпечення їх діяльності в період війни, а також запобігти необґрунтованому та недоцільному використанню фінансових ресурсів держави [25].

З метою зменшення випадків оплати за договорами, виконавці яких зареєстровані на тимчасово окупованих територіях, необхідно доповнити пункт 2.10 Порядку № 309 [31] та визначити для органів Казначейства повноваження не допускати оплату за договорами, у яких постачальниками товарів, робіт чи послуг за бюджетні кошти виступають виконавці, зареєстровані на тимчасово окупованих територіях. Тобто за договорами, які містять ознаки нікчемності.

Відповідні зміни потрібно також внести до Закону України “Про публічні закупівлі”, передбачивши можливість недопущення платежів із рахунків розпорядників згідно з узятим фінансовим зобов’язанням за договором про закупівлю, у випадку якщо стороною договору виступає суб’єкт господарювання, місцезнаходження якого зареєстровано на тимчасово окупованій території України. Ці заходи сприятимуть посиленню контролю за спрямуванням бюджетних коштів та недопущенням їх витрачання на непідконтрольних Україні територіях [25].

Висновки до 2-го розділу

Проаналізувавши сучасний стан казначейського контролю в Україні дійшли наступних висновків.

1. Аналіз бюджетних правопорушень у системі казначейства показує чітку тенденцію зростання кількості попереджень щодо неналежного виконання бюджетного законодавства, які казначейські органи надають розпорядникам коштів місцевих бюджетів. Така динаміка свідчить, що завдяки контрольним функціям казначейської системи вдалося запобігти протиправному, нецільовому та неефективному використанню державних фінансових ресурсів на загальну суму 20 499,7 млн грн за січень-вересень 2024 року, тоді як за аналогічний період 2023 року ця сума становила 18 967,7 млн грн.

З одного боку, це підтверджує ефективність казначейського фінансового контролю, що забезпечує дотримання бюджетної дисципліни на місцевому рівні. З іншого боку, ці дані викликають занепокоєння та вказують на потребу посилення контрольної складової системи казначейського обслуговування. Особливу увагу слід приділити усуненню порушень організації бюджетного процесу, зокрема під час подання кошторисів, відкриття й закриття рахунків, складання фінансової звітності та інших порушень, зафіксованих

казначейськими органами. Ці проблеми свідчать про необхідність удосконалення організаційної складової бюджетного процесу.

2. Результати проведених досліджень щодо здійснення контролю в процесі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів підтвердили застосування різних форм фінансового контролю та різноманітність його об'єктів.

Отже, удосконалення казначейського контролю має здійснюватися комплексно для максимізації ефекту та направлятися на чітке розмежування функцій між контролюючими органами, підвищення відповідальності посадових осіб та їх кваліфікації як в самому казначействі, так і в інших бюджетних установах, а також підвищення прозорості діяльності казначейства та його контролю. Важливим попри це є впровадження зарубіжного досвіду та міжнародних стандартів діяльності. А реалізація казначейського контролю в повному обсязі можлива лише при дотриманні загальних принципів фінансового контролю.

3. Також треба звернути увагу, що для підвищення ефективності функціонування органами ДКСУ необхідним є посилення відповідальності за результати виконуваних ними функцій. Це фундаментальна проблема якості державних послуг і ефективності результатів роботи державних служб. Актуальною є необхідність законодавчого закріплення рівня відповідальності конкретних працівників за визначені результати роботи, а також уніфікації правил і процедур проведення внутрішнього контролю в органах виконавчої влади.

.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі на основі проведеного дослідження отримано наукові результати, які полягають в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з напрямів удосконалення казначейського контролю за формуванням та витрачанням бюджетних коштів в Україні. Основні висновки і результати полягають у наступному.

1. Казначейський контроль характеризується своєю поелементністю, що означає перевірку кожного елементу управлінської системи окремо: показників кошторисів, планів асигнувань, зобов'язань, здійснених видатків, доходів за їхніми видами тощо. Такий підхід забезпечує ефективний розподіл і перерозподіл фінансових ресурсів для досягнення запланованих соціально-економічних цілей.

Казначейський контроль відображає рух державних фінансів через перевірку повноти та своєчасності надходження податків, зборів, інших доходів і їх цільового використання. Він здійснюється органами казначейства незалежно від суб'єктів господарювання, що дозволяє контролювати ефективність використання бюджетних коштів.

Казначейський контроль – це діяльність уповноважених органів виконавчої влади, спрямована на забезпечення реалізації державної бюджетної політики, ефективне управління доходами і видатками та контроль за цільовим використанням коштів. Ця діяльність охоплює:

- моніторинг доходів і витрат державного та місцевих бюджетів;
- управління коштами через Єдиний казначейський рахунок (ЄКР), який консолідує фінансові ресурси.

2. Таким чином основні напрями контрольної діяльності органів казначейської служби зводяться до наступного:

- перевірка банківських операцій: контроль за зарахуванням та перерахуванням доходів бюджету.

- цільове використання коштів: поточний і наступний контроль за витратами державного бюджету.

- перевірка територіальних органів: аудит дотримання законодавства у процесі виконання бюджету.

- співпраця з іншими органами: участь у перевітках за завданням уповноважених державних органів.

3. Аналіз діяльності казначейства за 2024 рік свідчить про запобігання неефективному використанню державних коштів на суму 20,5 млрд. грн. (у 2023 році – 19 млрд. грн.). Це підкреслює дієвість системи, але водночас вказує на потребу посилення контрольних механізмів.

4. Рекомендації щодо удосконалення:

- Розширити повноваження органів казначейства для перевірки обґрунтованості витрат та недопущення порушень при оплатах за договорами з компаніями на окупованих територіях.

- Посилити превентивні заходи, такі як навчання розпорядників коштів нормам бюджетного законодавства.

- Закріпити на законодавчому рівні відповідальність працівників казначейства за виконання функцій.

Здійснення цих кроків підвищить ефективність казначейського контролю, сприятиме зміцненню бюджетної дисципліни та оптимізує використання державних ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Микитюк І. С. Казначейський контроль як складова системи державного фінансового контролю. Економічний вісник університету. 2018. Вип. 37(1). С. 245-251. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu_2018_37\(1\)_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu_2018_37(1)_35).
2. Русін, В. (2023). ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ. Економіка та суспільство, (47). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-68>
3. Форкун І. В. Теоретико-методичні засади побудови механізму казначейського обслуговування місцевих бюджетів. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2015. № 3(3). С. 268-273. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2015_3\(3\)_55](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2015_3(3)_55).
4. Гупаловська М., Дем'янюк А., Савчук С. Особливості здійснення казначейського контролю у бюджетній сфері. Галицький економічний вісник. 2020. Том 67. № 6. С. 122-128. Режим доступу: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.06.122
5. Амосов О. Ю. Роль Державного казначейства України в системі державного фінансового контролю. Державне будівництво. 2011. № 1. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2011_1_3.
6. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
7. Птащенко Л. Система державного казначейства в Україні: тенденції та перспективи розвитку. Режим доступу: <https://reposit.nupp.edu.ua/bitstream/PoltNTU/11435/1/%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F%20%D0%9F%D1%82%D0%B0%D1%89%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%2C%20%D0%84%D1%80%D0%BE%D1%88%D0%BA%D1%96%D0%BD%D0%B0.pdf>

8. Пилипенко Н. М. Казначейський контроль як засіб підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2013. № 1. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2013_1_13.
9. Стеценко Н.А. Казначейська служба України: сучасний стан та перспективи розвитку. Режим доступу: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/543361.pdf>
10. Бюджетний менеджмент: навчальний посібник в схемах і таблицях/ С. В. Качула, Л. В. Лисяк, О.В. Добровольська. Дніпро: Монолит, 2022. 200 с.
11. Офіційний сайт ДКСУ. Режим доступ: <https://www.treasury.gov.ua/>
12. Казначейська система виконання бюджету: Підручник / За ред. Булгакової С.О. К.: КДТЕУ, 2000. С. 11-12.
13. Грубляк О.М., Лисенко Ж.П., Олексин А.Г. Роль банків у організації виконання бюджетів. Modern Aspects Of Science. 28- th volume of the international collective monograph. Czech Republic, 2023. p. 99-110.
14. Положення про Управління платіжних систем Державної казначейської служби України: Наказ, Державна казначейська служба України від 01.07.2021 р. № 169. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1237-11#Text>
15. Кублікова Т. Економічна сутність та роль ЄКР у системі казначейства Економічний аналіз. 2012. Т. 11(1). С. 148-150. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2012_11\(1\)_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2012_11(1)_33).
16. Руденко, С. В. Казначейський контроль видатків бюджету в Україні: стан та напрями удосконалення. Український журнал прикладної економіки. 2020. Том 5. № 2. С. 40-46.
17. Кравченко О., Духно О. Напрями удосконалення фінансового контролю в системі казначейства України. Міжнародний науковий журнал Інтернаука. Серія: Економічні науки. 2017. № 2. С. 46-50.
18. Фоменко Ю.О. Правове регулювання бюджетного процесу в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 223 с.

19. Управління фінансовими ресурсами в системі казначейства: вплив війни та виклики сьогодення. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.konferenciaonline.org.ua/ua/article/id-1818/>
20. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text>
21. Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 9 червня 2021 р. № 590. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text>
22. Публічний звіт голови Казначейства Тетяни Слюз про підсумки діяльності Державної казначейської служби України за 2022 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit2022/Zvit_kazna_2022.pdf
23. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України: Закон України від 15.04.2014 № 1207-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text>
24. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>
25. *Віктор РУСІН, Олена ЖАДАН.* Удосконалення казначейського контролю за здійсненням бюджетних видатків. Режим доступу: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1558>
26. Дубик В. Я., Омельян Н. І. Підвищення якості казначейського виконання видаткової частини Державного бюджету України. Молодий вчений. 2018. № 2 (34). С. 709-713.
27. Ковалевич Д., Рошило В. Реалії та перспективи розвитку системи казначейства України. Фінанси і кредит. 2022. Вип. II (86). С. 66-78.
28. Савастєєва О. Вектори трансформації повноважень казначейства в сучасних умовах виконання місцевих бюджетів. Гроші, фінанси і кредит. 2020. №39. С. 359-364.

29. Ульяновченко Ю., Марченко Л. Роль Державної казначейської служби України в забезпеченні дотримання вимог бюджетного законодавства розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів. Ефективність державного управління. 2018. Вип. 2 (55). Ч. 2. С. 195-201.
30. Марченко Л. Ю. Запровадження системи електронного документообігу в органах Державної казначейської служби України. Публічне управління XXI століття: синтез науки та практики: зб. тез XIX Міжнар. наук. конгресу. Харків, 2019. С. 399-401.
31. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України. Наказ Міністерства фінансів України №309 від 02.03.2012 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12#Text>.
32. Сушко Н.І. Функції Державної казначейської служби України: методологічний та організаційний аспекти. «Молодий вчений». № 9 (49). вересень, 2017 р. С. 563-567.
33. Шевченко Н.В., Шевченко І.О. Реформування системи державного фінансового контролю в умовах євроінтеграції. Економічні студії. 2019. № 1(23). С. 97-101.
34. Юрій С.М. Теоретичні питання інформаційної модернізації казначейського обслуговування бюджетів. Гроші, фінанси і кредит. 2019. № 1(73). С. 196-204.
35. Савастєєва О.М., Арнаут К.О. Електронне казначейство України – сучасний формат обслуговування касового виконання бюджетів. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції «Фінансові аспекти розвитку держави, регіонів та суб'єктів господарювання: сучасний стан та перспективи» (16-17 травня 2017 р.). Одеса : Одеський національний університет імені І.І. Мечникова, 2017. С. 230-232.
36. Курганська Е.І., Кублікова Т.Б. Система казначейства: управління фінансовими ресурсами: монографія. Одеса: ОНЕУ, 2015. 323 с.

37. Русін В.М. Фактори впливу на залишки коштів єдиного казначейського рахунку. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua>
38. Юрій С.М. Теоретичні та практичні аспекти функціонування Державної казначейської служби в бюджетній системі України. Економіка і суспільство. 2018. Випуск 16. С. 871-875.
39. Желєзний П.С., Литвинчук І.В. Казначейський контроль в умовах воєнного стану. Тези науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки. м. Житомир. 13-17 травня 2024 р.
40. Желєзний П.С., Литвинчук І.В. Особливості казначейського контролю в Україні. Тези Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу». м. Житомир. 7-8 листопада 2024 р.