

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Казначейське обслуговування бюджетних установ»

Студента 2 курсу,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Кононенко Олексія
Ігоровича

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Прус Наталія
Володимирівна

Гарант освітньої програми
завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	6
1.1. Казначейське обслуговування бюджетних установ: сутність та значення	6
1.2. Зарубіжний досвід казначейського обслуговування бюджетних коштів	11
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ	16
2.1. Аналіз стану виконання державного бюджету за доходами та видатками	16
2.2. Оцінка стану контролю в процесі казначейського обслуговування бюджетних установ	29
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	34
3.1. Впровадження інформаційних технологій казначейського обслуговування бюджетних установ	34
3.2. Шляхи вдосконалення внутрішнього контролю та бюджетного аудиту в органах ДКСУ	45
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	53

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах фінансово-економічної кризи, рецесії, значних валютних коливань, а також прямих загроз національній безпеці країни, надзвичайно важливим є забезпечення надійності та стабільності виконання основного фінансового плану - Державного бюджету України. Даний процес є складним та багатограним, а визначальну роль у ньому відіграє Державна казначейська служба України. Невід'ємною частиною функціонально-правового механізму регулювання фінансових потоків на загальнонаціональному рівні є казначейська система. Казначейська система виконання бюджетів перебуває в постійному розвитку і на сьогодні є актуальним виявлення проблем та вдосконалення казначейського обслуговування бюджетних установ.

Дослідження питань казначейського обслуговування бюджетних коштів висвітлено у працях В.Андрущенка, О.Василика, С.Булгакової, Л. Гуцаленко, О. Даневич, В.Дем'янишина, О. Кіреєва, М. Мац, О. Охрімівського, К. Павлюк, П. Петрашко, Н. Сушко, В.Федосова, І.Форкун, Н. Фролової, О. Чечуліної, І.Чугунова, С. Юрія. та ін. Разом з тим, практичні аспекти казначейського обслуговування бюджетних установ потребують подальших досліджень, що пов'язано зі змінами законодавства та необхідністю його удосконалення.

Мета дослідження є розкриття теоретичних та методологічних засад казначейського обслуговування бюджетних установ в Україні та обґрунтування напрямів його удосконалення.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких **завдань:**

- розкрити сутність казначейського обслуговування бюджетних установ;
- дослідити зарубіжний досвід казначейського обслуговування бюджетних коштів;

- проаналізувати стану виконання державного бюджету за доходами та видатками;
- провести оцінку стан контролю в процесі казначейського обслуговування бюджетних установ;
- визначити напрями удосконалення казначейського обслуговування бюджетних установ в умовах децентралізації;
- окреслити шляхи вдосконалення внутрішнього контролю та бюджетного аудиту в органах ДКСУ.

Об'єктом дослідження є система казначейського обслуговування бюджетних коштів.

Предмет дослідження є особливості казначейського обслуговування бюджетних установ в Україні.

Методи дослідження. З метою досягнення поставленої мети в дослідженні використано загальнонаукові і спеціальні методи пізнання явищ і процесів у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів. Системний та структурний методи використано при розкритті сутності казначейського обслуговування бюджетних установ. За допомогою порівняльного методу узагальнено зарубіжний досвід організації казначейського обслуговування бюджетних коштів. На основі системного підходу, синтезу, наукового абстрагування обґрунтовані напрями удосконалення казначейського обслуговування бюджетних установ в Україні.

Наукова новизна полягає у комплексному дослідженні питань щодо казначейського обслуговування бюджетних установ та обґрунтуванні пропозицій з удосконалення казначейського обслуговування бюджетних установ в Україні шляхом впровадження інформаційних технологій та застосування аудиту ефективності діяльності Державної казначейської служби України.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення та результати випускної кваліфікаційної роботи розкриті у статті за темою «Казначейське обслуговування бюджетних установ» та опубліковані у

збірнику наукових праць студентів денної форми навчання «Фінансова система України в сучасних умовах» (частина І) Київського національного торговельно-економічний університету.

Обсяг та структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Казначейське обслуговування бюджетних установ: сутність та значення

Державний бюджет України є важливим інструментом реалізації державної політики. Виконання державного бюджету - центральна стадія бюджетного процесу. Показники соціально-економічного розвитку та реалізація бюджетної політики держави залежить від рівня організації та результативності виконання бюджету держави. Казначейське обслуговування державного бюджету дає можливість на будь - який проміжок часу отримувати органами державної виконавчої влади повну і достовірну інформацію для прийняття своєчасного і правильного управлінського рішення. Казначейська система виконання бюджетів перебуває в постійному розвитку і на сьогодні є актуальним виявлення проблем та вдосконалення казначейського обслуговування бюджетних коштів.

Відповідно до статті 43 Бюджетного кодексу України, при виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Казначейство України забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого у Національному банку України.

Казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає:

- розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;
- контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;

- ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України;
- здійснення інших операцій з бюджетними коштами [11].

В органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, бюджетним установам відкриваються рахунки у встановленому законодавством порядку.

Згідно із чинним законодавством, бюджетними установами є органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

Розпорядник бюджетних коштів є також бюджетною установою, яка в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом та здійснення витрат бюджету.

Відповідно до частини восьмої статті 51 Бюджетного кодексу Державне казначейство України здійснює платежі за дорученням розпорядників бюджетних коштів у разі:

- наявності бюджетного зобов'язання для відповідного платежу у бухгалтерському обліку виконання держбюджету;
- відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню;
- залишку невикористаних бюджетних асигнувань у розпорядника бюджетних коштів [11].

Організаційні взаємовідносини між органами Держказначейства, розпорядниками, одержувачами бюджетних коштів та іншими клієнтами Державного казначейства України, а також розподіл обов'язків та відповідальності між ними в процесі виконання державного бюджету за видатками регламентовано Бюджетним кодексом України та Наказом

Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами», затвердженого від 24.12.2012 №1407 зі змінами та доповненнями [35].

У процесі казначейського обслуговування бюджетів за видатками органи Державного казначейства здійснюють такі функції:

- відкривають в Головних управліннях Державного казначейства та Державному казначействі України (центральный рівень) рахунки для здійснення операцій з виконання бюджетів;
- здійснюють операції на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- обліковують на відповідних бухгалтерських рахунках зобов'язання та фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів коштів бюджету;
- ведуть бухгалтерський облік планових показників та видатків бюджетів у розрізі кодів бюджетної класифікації за видатками;
- складають періодичну та річну звітність за видатками відповідно до кодів бюджетної класифікації та подають її зовнішнім і внутрішнім користувачам;
- здійснюють контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами. За умови виявлення причин, які протирічать здійсненню платежу, проводять відмову у його оплаті;
- виконують платіжні документи розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Слід зазначити, що на казначейське обслуговування видаткової частини бюджету, принциповою ознакою якого є здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів шляхом оплати рахунків органами Державного казначейства, переведено близько 70 тисяч розпорядників та одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів, яким відкрито понад 660 тисяч клієнтських рахунків [29] .

Організація роботи органів державного казначейства щодо обслуговування видаткової частини бюджетів здійснюється у такій послідовності:

- формування бази даних мережі розпорядників коштів;
- відображення в системі обліку державного казначейства бюджетних розписів;
- доведення розпорядником коштів планових показників бюджетних асигнувань забезпечення їх обліку та контролю;
- внесення змін до планових показників, що виникають у процесі виконання державного бюджету;
- відображення в обліку затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду, спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів, планів використання бюджетних коштів одержувачів, а також внесених до зазначених документів змін;
- облік та консолідація інформації за зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та погашення зареєстрованих зобов'язань;
- проведення операцій щодо відкриття асигнувань за загальним і спеціальним фондами державного бюджету;
- перерахування міжбюджетних трансфертів та проведення операцій за взаємними розрахунками між державним та місцевими бюджетами;
- проведення платежів з обслуговування боргових зобов'язань держави.

Лише після виконання цих обов'язкових організаційних функцій здійснюються видатки розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів. Перерахування коштів здійснюється шляхом оплати витрат із реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Джерелом для здійснення видатків є кошти державного та місцевих бюджетів, які закумульовані на ЄКР та виділяються розпорядникам коштів під певні програми та функції [29].

Слід зазначити, що існують певні особливості щодо обслуговування Державним казначейством установ України, які функціонують за кордоном, а

також державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури у частині власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти. Порядок зарахування до державного бюджету коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 10 листопада 2010 р. N 1037. Відповідно до Порядку, установи України, які функціонують за кордоном, відкривають у банківських установах держави місцезнаходження поточні рахунки. Кошти, перераховані платниками на відкриті в банківських установах держави місцезнаходження поточні рахунки установ України, які функціонують за кордоном, є доходами державного бюджету і не перераховуються на рахунки Державного казначейства. Головні розпорядники коштів, у підпорядкуванні яких перебувають установи України, які функціонують за кордоном, і Мінфін забезпечують зарахування до державного бюджету коштів, а Державне казначейство - відображення таких коштів в обліку та звітності про виконання державного бюджету [39].

Власні надходження державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури, отримані як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в територіальному органі Казначейства України, або на поточні рахунки у банках державного сектору. Видатки спеціального фонду державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури, що проводяться за рахунок власних надходжень бюджетних установ, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти, здійснюються у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України. Розрахунково-касове обслуговування власних надходжень державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури здійснюється в територіальному органі Казначейства України або у банках державного сектору.

Отже, казначейське обслуговування бюджетних установ в Україні передбачає розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства; контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями.

1.2. Зарубіжний досвід казначейського обслуговування бюджетних коштів

Різноманітність моделей державного управління бюджетними коштами, а також розподілу повноважень між органами державної влади в рамках виконання та контролю за виконанням бюджету всіх рівнів значно ускладнює аналіз ефективності управління бюджетними коштами та місця казначейства в процесі управління, а також пошук основних напрямів підвищення ефективності управління бюджетними коштами. Доцільно розглянути ключові елементи систем виконання та контролю за виконанням бюджетів у зарубіжних країнах, які дадуть змогу визначити основні умови ефективного функціонування цих систем [46].

Франція є унітарною державою, як і Україна, тому особливо цікавим видається її досвід обслуговування бюджетних коштів процесі виконання бюджету.

Основними нормативними актами, які регулюють виконання бюджету у Франції є Конституційний (Органічний) закон «Про закони про державний бюджет» від 02.01.1959 р. (далі - Закон 1959 року) та низка підзаконних нормативно-правових актів, зокрема, Декрет Президента Франції «Про загальні положення щодо обліку державних фінансових операцій» 1962 року, зі змінами; інструкції Міністерства економіки, фінансів та промисловості (далі - Міністерство фінансів) «Про організацію служби державних бухгалтерів», «Система національних рахунків» тощо[40].

У Франції функція організації формування і виконання державного бюджету покладена на Міністерство фінансів, у структурі якого діють: Управління бюджету (далі - Управління), що відповідає за процедуру підготовки, затвердження і методологію виконання бюджету; Головне управління з обліку державних фінансів (по суті, це - державне казначейство Франції (далі - Казначейство); Дирекція казначейства - агентство «Франс-Трезор». І управління, і Казначейство підпорядковуються Державному секретареві у справах бюджету, який за своїм статусом є заступником Міністра фінансів. Щодо агентства «Франс-Трезор», то воно підпорядковується безпосередньо Міністрові фінансів.

Слід підкреслити, що у Франції реалізовано дворівневу модель казначейського обслуговування бюджетних коштів при виконанні бюджету, яка визначає чіткий розподіл функцій і повноважень. Так, на підрозділи Казначейства (і в апараті, і на територіях) покладено: збір та облік податків і неподаткових платежів; витрачання державних коштів після встановлення контрольних заходів; облік операцій державного боргу; бухгалтерську регламентацію операцій, пов'язаних з доходами та видатками, у тому числі, підготовка змін до плану рахунків і бюджетної класифікації; ведення контрольної роботи щодо державних установ тощо .[40].

Як ми зазначали вище, агентство «Франс-трезор» підпорядковано Міністрові фінансів, а отже його основним функціями є: ефективне управління коштами Єдиного казначейського рахунку та організація роботи з обслуговування державного боргу.

Автори підручника «Казначейська система» зазначають, що усього у Франції нараховується 4100 відділень державного казначейства, загальна чисельність працюючих - понад 57 тис. осіб.[48]

Казначейство очолює генеральний директор, якому підпорядковуються генеральні казначеї регіонів.

У Франції виділяють поняття «галузевої компетенції» відповідальних працівників Казначейства, яке означає наявність окремої категорії казначеїв -

державних бухгалтерів та їх активну роль при здійсненні видаткових операцій безпосередньо в установах, які є головними розпорядниками, молодшими розпорядниками і в деяких випадках - одержувачами коштів державного бюджету.

Вважаємо за необхідне, звернути увагу на те, що принцип розмежування функцій і повноважень суб'єктів казначейської системи виконання бюджету на розпорядників кредитів і бухгалтерів у різний спосіб використовується майже в усіх країнах, де є казначейство. Щодо моделі організації казначейської системи виконання бюджетів у Франції, то для неї характерним є те, що державний бухгалтер несе як особисту, так і матеріальну відповідальність за збитки, які завдані державі. У Франції державним бухгалтерам, у тому числі головному бухгалтеру Казначейства надавалося виключне право здійснювати як прибуткові, так і витратні операції за рахунками загального бюджету, тобто бюджету, що об'єднує всі доходи і видатками держави, частині державних бухгалтерів надано правом проводити операції за рахунками так званих «приєднаних бюджетів», тобто за доходами і видатками державних установ, діяльність яких направлена переважно на виробництво матеріальних благ або надання платних послуг[6].

Державні бухгалтери казначейської системи у відповідності до бюджетного розпису після попереднього і поточного контролю платіжних, а також підтверджуючих документів, які представлені розпорядниками і одержувачами бюджетних асигнувань, ухвалюючи позитивне рішення про оплату, дебетують операційні рахунки. У разі, коли надходження доходів до бюджету відповідного рівня перевищують сукупні витрати, операція проводиться негайно. При цьому сальдо перевищення перераховується на центральний Єдиний казначейський рахунок. В іншому випадку, різниця якої бракує у той же робочий день направляється через агентство «Франс-Трезор» на підкріплення відповідного операційного рахунку.

Казначейська система виконання бюджету у Франції знаходиться в процесі глибоких інституційних перетворень. На зміну Закону 1959 р. видано

новий Органічний закон «Про закони про державний бюджет» від 01.08.2001 р. (далі - Закон 2001 р.), який введений в дію з 1 січня 2006 р.[37].

Ми вважаємо, що вивчення досвіду Франції у таких найважливіших питаннях, як функціонування Єдиного казначейського рахунку, управління грошовими потоками на казначейських рахунках, забезпечення ліквідності бюджетної системи тощо, може бути корисним для подальшого розвитку казначейської системи виконання бюджетів і в Україні.

У США відповідно до прийнятого у 1990 р. Закону про казначеїв у найбільших федеральних управліннях і агентствах було затверджено посаду казначея, який наділений широким колом обов'язків - від управління бюджетним процесом до управління бухгалтерським обліком і фінансовою діяльністю.

Основним призначенням національного казначейства є сприяння оптимальному фінансовому управлінню державними ресурсами. Казначейство забезпечує своєчасне отримання бюджетними установами необхідних ресурсів для функціонування державних служб при одночасному доведенні до мінімуму видатків на фінансування держави.

Облік по програмах ведуть галузеві департаменти. Казначейство відповідає за загальний облік, підготовку інструкцій для установ, отримання їх запитів, підготовку місячних і річних фінансових відомостей. Казначейство використовує систему подвійного запису за касовим принципом для грошово-кредитних активів і зобов'язань. Системи галузевих департаментів використовують стандартний план рахунків із системою подвійного запису[20].

Відповідно до Положення про федеральний бюджет обслуговування виконання федерального бюджету в Німеччині здійснюється федеральними касами. Федеральні каси здійснюють контроль за наявністю в одержувача бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань, які затверджуються у встановленому порядку. При цьому контроль за веденням операцій з коштами федерального бюджету, у тому числі за їхнім цільовим використанням здійснюється головним розпорядником бюджетних коштів.

Бюджетна установа формує в електронному вигляді розпорядження на здійснення платежу. За заповнення розпорядження за встановленою формою і за змістом несе відповідальність бюджетна установа. У касі розпорядження трансформується в платіжне доручення, яке і передається в банк від імені каси. Одержувачі бюджетних коштів при формуванні розпорядження використовують виключно автоматизовані системи, які мають електронний інтерфейс до автоматизованої системи бюджетного касового обліку Федерації. Слід сказати, що при підготовці платежу зберігається принцип «чотирьох очей», тобто участь у процесі двох і більше осіб.

Розповсюдженою є процедура дебетування рахунків, тобто списання коштів за вимогою третьої особи. Бюджетна установа у цьому випадку дає письмову згоду на списання коштів у формі заяви. Федеральна каса оформлює списання грошових коштів з рахунку. За необхідності здійснення постійних періодичних платежів бюджетним установам оформляється розпорядження, в якому вказують тривалість і строк перерахування коштів.[40].

Ми вважаємо, що розвиток бюджетної системи ФРН в цілому і обслуговування бюджетних коштів при виконанні бюджету в ній зокрема представляють неабиякий інтерес для розвитку бюджетної системи України. У Німеччині створена глобальна фінансова інформаційна система «Бюджетно-касовий облік», до якої входять всі учасники бюджетного процесу - від конкретного одержувача до федеральної каси і головного розпорядника бюджетних коштів. У цій системі відображаються всі операції стосовно федерального бюджету, а це дає можливість парламенту своєчасно отримувати інформацію про хід виконання федерального бюджету в режимі реального часу.

Аналіз зарубіжного досвіду показав, що існує ціла низка функцій у зарубіжних казначействах, таких як: фінансове планування, приймання рішень на локальному рівні, управління коштами ЄКР і їх розміщення на фінансових ринках, впровадження яких в Україні дасть змогу істотно підвищити якість і ефективність функціонування Державної казначейської служби України.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

2.1. Аналіз стану виконання державного бюджету за доходами та видатками

Аналіз стану виконання дохідної частини державного бюджету України проведемо на основі офіційних звітів Державної казначейської служби України за 2015-2017рр. та Висновків Рахункової палати про виконання «Закону України про Державний бюджет».

У Законі України від 21.12.2016 № 1801-VIII „Про Державний бюджет України на 2017 рік" доходи державного бюджету визначалися в сумі 731 млрд. 31,2 млн гривень. У результаті змін, внесених до цього закону протягом 2017 року, доходи збільшено до 771 млрд 266,6 млн грн, а з урахуванням змін, внесених до планових показників спеціального фонду розпорядниками бюджетних коштів, плановий обсяг доходів становив 796 млрд 844,9 млн гривень. За підсумками 2017 року план не виконано на 3 млрд 403,1 млн грн, або 0,4 %. Виконання доходів державного бюджету за 2017 рік наведено в табл.

2.1

Таблиця 2.1

Виконання державного бюджету за доходами, млрд.грн.

№	Показники	2015 рік, вико нано	2016 рік, вико нано	2017 рік			Відхилення показників 2017 р, млрд..грн. від	
				план	вико нано	% вико нанн	2015 р.	2016 р
	Всього доходів	534,	616,	796,	793,	99,6	258,	177,
1.	з них: Податок та збір на доходи фізичних осіб	45,1	59,8	77,2	75,0	97,2	29,9	15,2
2.	Податок на прибуток підприємств	34,8	54,3	67,1	66,9	99,7	32,1	12,6
3.	Рентна плата за користування	37,0	39,7	44,1	43,9	99,6	6,9	4,2

Продовження табл..2.1.

4.	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	38,8	55,1	71,6	66,3	92,6	27,5	11,2
5.	Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	24,3	35,0	41,8	42,0	100,6	17,7	7,0
6.	Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	39,7	54,0	81,6	63,4	77,8	23,7	9,4
7.	Податок на додану вартість з ввезених на територію України	138,8	181,4	221,3	250,5	113,2	111,7	69,1
8.	Ввізне мито	39,9	20,0	23,1	23,9	103,6	-16,0	3,9
9.	Частина чистого прибутку державних підприємств і дивіденди, нараховані на акції господарських товариств, у статутних капіталах яких є		11,8	25,2	24,6	97,8	24,6	12,8
10.	Кошти, що перераховуються НБУ відповідно до Закону України „Про Національний банк України”	61,8	38,2	45,0	44,4	98,6	-17,4	6,2
11.	Власні надходження бюджетних установ	26,4	34,1	43,2	35,7	82,6	9,3	1,6
12.	Конфісковані кошти та кошти, отримані від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду		0,0	22,6	29,7	131,5	29,7	29,7

Джерело: [13, 14, 15, 16,17]

Доходи державного бюджету у 2017 році становили 793 млрд 441,8 млн грн, або 99,6 % плану з урахуванням внесених у 2017 році розпорядниками бюджетних коштів змін до кошторисів, у тому числі загального фонду - 698 млрд 405,3 млн грн, або 99,5 % плану, спеціального фонду - 95 млрд 36,5 млн грн, або 100,2 % плану.

Згідно із законом про державний бюджет на 2017 рік, до 10 %. суми перевиконання загального обсягу митних платежів, визначеного у помісячному розписі доходів загального фонду державного бюджету, за рішеннями Кабінету Міністрів України перераховувалося до спеціального фонду для забезпечення функціонування органів Державної фіскальної служби України. У законі про державний бюджет обсяг таких коштів за кодом бюджетної класифікації

19030000 „Кошти для фінансового забезпечення реалізації заходів, визначених пунктом 22 статті 14 Закону України „ Про Державний бюджет України на 2017 рік” затверджено за загальним фондом у сумі 798,2 млн гривень. Кабінет Міністрів України, враховуючи перевиконання загального обсягу митних платежів, прийняв розпорядження щодо спрямування до спеціального фонду таких коштів на суму 2 млрд 904,8 млн грн із внесенням відповідних змін до плану спеціального фонду. При цьому зміни до закону про державний бюджет за кодом бюджетної класифікації 19030000 не вносилися, планові показники доходів загального фонду не коригувалися, що призвело до некоректного відображення стану виконання цього показника і доходів загалом у звітності про виконання державного бюджету.

На виконання плану доходів державного бюджету у 2017 році вплинуло, зокрема, відхилення фактичних макроекономічних показників за 2017 рік від прогнозних, врахованих у розрахунках державного бюджету, недоліки планування окремих доходів, разові надходження конфіскованих коштів і зростання податкової заборгованості суб'єктів господарювання перед державним бюджетом .

Так, з використанням офіційного курсу гривні до долара США обчислюються надходження, сумарна частка яких у доходах державного бюджету у 2017 році становила 41,6 %. План цих доходів на 2017 рік визначався з урахуванням середнього обмінного курсу 27,8 грн за дол. США, тоді як фактично він становив 26,6 грн за дол. США, внаслідок чого, за оцінкою Рахункової палати, не надійшло до державного бюджету 15,2 млрд гривень.

За окремими доходами державного бюджету надходження менші від запланованого обсягу загалом на 42 млрд 50,6 млн грн. [16,17].

Зокрема, план податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування не виконано на 18 млрд 155,9 млн грн, або 22,2 %, насамперед за рахунок збільшення обсягу бюджетного відшкодування, що зумовлено, зокрема, надпрогнозованим зростанням експорту товарів і послуг, яке в 1,6 раза перевищило показник,

врахований у розрахунках доходів державного бюджету.

Власні надходження бюджетних установ на 7 млрд 508,6 млн грн, або 17,4 %, менші від запланованого на 2017 рік обсягу.

Надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) менше планового показника на 5 млрд 281,3 млн грн, або 7,4 %, що спричинено, зокрема, недоліками його планування. Рахункова палата зазначала у Висновках щодо проекту Закону України „Про Державний бюджет України на 2017 рік” про ризик ненадходження цього податку в планових обсягах за відсутності суттєвого зростання виробництва підакцизних товарів, насамперед лікєро-горілочаної і тютюнової продукції, обсяги виробництва якої у 2017 році зменшилися відповідно на 8,9 % і 5,9 [16,17].

Плановий показник податку і збору на доходи фізичних осіб у 2017 році не виконано на 2 млрд 144,4 млн грн, або 2,8 %, що зумовлено, зокрема недонадходженням податку, нарахованого на доходи у вигляді відсотків на депозитний банківський рахунок.

План надходжень у рамках програм допомоги Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ не виконано на 738,3 млн грн, або 60,6 %, внаслідок ненадходження в запланованих обсягах коштів секторальної бюджетної підтримки Європейського Союзу відповідно до договорів між Урядом України і Європейським Союзом. Зокрема, за інформацією Міністерства фінансів України, в результаті неповного виконання Міністерством енергетики та вугільної промисловості України і Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України умов для отримання коштів і продовження реалізації у 2017 році програм „Продовження підтримки реалізації Енергетичної стратегії України” та „Підтримка секторальної політики - Підтримка регіональної політики України” отримано 26,6 % запланованого обсягу цих надходжень до державного бюджету [16,17].

Надходження рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення у 2017 році менше планового

показника на 622,2 млн грн, або 17,2 %, що зумовлено насамперед скороченням обсягів видобутку окремих корисних копалин, зокрема залізної руди і залізорудного концентрату.

Невиконання плану надходження до державного бюджету коштів, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України „Про Національний банк України”, на 621,2 млн грн, або 1,4 %, є наслідком невідповідності норм статті 15 Закону України „Про Державний бюджет України на 2017 рік”, згідно з якими Національний банк України після підтвердження зовнішнім аудитом і затвердження Радою Національного банку України річної фінансової звітності та формування резервів перераховує до державного бюджету кошти на загальну суму не менш як 45,0 млрд грн, і статті 5¹ Закону України від 20.05.1999 № 679-XIV „Про Національний банк України”, в якій встановлено, що Національний банк не має права перераховувати до державного бюджету суму частини прибутку до розподілу більшу, ніж визначена у підтвердженій зовнішнім аудитом річній фінансовій звітності, яка затверджена Радою Національного банку, що у 2017 році становила 44 млрд 378,8 млн гривень. При цьому після затвердження Радою Національного банку України річної фінансової звітності (рішення від 14.04.2017 № 14-рд) до закону про державний бюджет на 2017 рік тричі вносились зміни щодо обсягу доходів, але планову суму надходження коштів від Національного банку України не змінено [16,17]

При цьому перевиконання планових показників окремих доходів державного бюджету становило загалом 45 млрд 37,1 млн грн, зокрема:

- податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів - 29 млрд 270,2 млн грн, або 13,2 %, - за рахунок надпрогнозованого зростання імпорту, яке у 2017 році у 2,0 раза перевищило прогнозне;
- конфіскованих коштів і коштів, отриманих від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду за вчинення корупційного та пов'язаного з корупцією правопорушення, - 7 млрд 108,2 млн грн, або 31,5 %;
- збору за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та

коштів від продажу таких дозволів - 1 млрд 459,5 млн грн, або в 3,6 раза, що зумовлено, за інформацією Міністерства фінансів України, понадплановою сплатою надрокористувачами коштів за продовження дії спеціальних дозволів на користування надрами у зв'язку із закінченням терміну їх дії.

Заборгованість суб'єктів господарювання перед державним бюджетом за 2017 рік зросла на 19 млрд 111,0 млн грн, або 32,6 %, - до 77 млрд 791,7 млн грн, з яких 10 млрд 586,0 млн грн - податковий борг платників податків, що перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанова) про зупинення провадження у справі.

При цьому обсяг чинних на 1 січня 2018 року розстрочень і відстрочень грошових зобов'язань (податкового боргу) перед державним бюджетом з початку 2017 року зменшився на 1 млрд 55,7 млн грн, або 22,2 %, та становив 3 млрд 701,0 млн гривень. Крім того, платникам податків упродовж 2017 року списано податкових боргів на суму 4 млрд 472,2 млн грн, що на 2 млрд 969,5 млн грн, або 39,9 %, менше, ніж у 2016 році.

Структура доходів зведеного та державного бюджетів наведена у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Структура доходів Державного бюджету 2015-2017 рр.(%)

Показники	Державний бюджет		
	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Податкові надходження, з них:	76,6	81,8	79,0
Неподаткові надходження, у т.ч.:	22,4	16,8	16,2
Доходи від операцій з капіталом	0,03	0,03	0,04
Цільові фонди	0,03	0,05	3,8
Від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ	0,3	0,7	0,2
Разом доходів	99,4	99,3	99,2
Офіційні трансферти	0,6	0,7	0,8

Джерело: [13, 14, 15, 16,17]

Проаналізувавши структуру доходів Державного бюджету України ми бачимо (табл.2.2.), що основну частку складають податкові надходження. В 2017 році слід відмітити зниження питомої ваги податкових надходжень на

2,8% порівняно з 2016 роком. Також слід зазначити, що доля надходжень до цільових фондів в 2017 році значно зросла на 3,3% , таке зростання відбулося за рахунок надходжень до цільового фонду для забезпечення оборони і безпеки держави.

Виконання державою її функцій залежить від рівня їх фінансування та ефективності використання виділених коштів. Успішна реформа системи державних видатків є найважливішою умовою реалізації економічних реформ та забезпечення високих темпів зростання економіки. Вплив державних видатків на економічне зростання можна виявити за зміною макроекономічних показників. Очевидно, що така зміна залежить не лише від чинників бюджетної системи, але й від інших, проте в умовах України роль бюджетних чинників є досить значною. Виконання планових показників наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Виконання державного бюджету за видатками, млрд грн.

№ з/п	Показники	2015 рік, виконано	2016 рік, виконано	2017 рік			Відхилення показників 2017 р. від 2016 р.	
				план	виконано	%. виконання	+; -	%.
	Всього видатків, з них:	576,9	684,9	870,5	839,5	96,5	154,6	22,6
1.	Загальнодержавні функції	103,1	118,0	147,0	142,5	96,9	24,5	20,8
2.	Оборона	52,0	59,4	77,8	74,3	95,5	14,9	25,1
3.	Громадський порядок, безпека та судова влада	54,6	71,6	92,1	87,9	95,4	16,3	22,8
4.	Економічна діяльність	37,1	31,4	51,7	47,0	90,9	15,6	49,7
5.	Охорона навколишнього природного середовища	4,1	4,8	5,2	4,7	90,3	-0,1	-2,1
6.	Охорона здоров'я	11,5	12,5	17,3	16,7	96,5	4,2	33,6
7.	Духовний і фізичний розвиток	6,6	5,0	8,2	7,9	96,1	2,9	58,0
8.	Освіта	30,2	34,8	46,7	41,3	89,2	6,5	18,7
9.	Соціальний захист та соціальне забезпечення	103,7	152,0	145,1	144,5	99,5	-7,5	-4,9
10.	Кошти, що передаються до бюджетів інших рівнів	173,9	195,4	279,2	272,6	97,6	77,2	39,5

Джерело: [13, 14, 15, 16,17]

За даними табл.2.3, видно, що у 2017 році Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України і головні розпорядники бюджетних коштів не забезпечили виконання плану видатків та кредитування державного бюджету. План видатків державного бюджету не виконано на 31 млрд 36,7 млн грн, або 3,6 %. При цьому не виконано більшість бюджетних програм за видатками та кредитуванням. Кабінет Міністрів України зволікав із затвердженням порядків використання і розподілів коштів за напрямками (об'єктами, заходами), що призвело до непроведення видатків за окремими бюджетними програмами у запланованих обсягах.

Відповідно до частини восьмої статті 20 Бюджетного кодексу України, головні розпорядники бюджетних коштів розробляють і протягом 45 днів з дня набрання чинності законом про державний бюджет затверджують з Міністерством фінансів України паспорти бюджетних програм. За інформацією, розміщеною на офіційному веб-сайті Державної казначейської служби України, на 29 грудня 2017 року не затверджені паспорти за 14-ма бюджетними програмами, що, відповідно до пункту 17 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу України, є порушенням бюджетного законодавства. Зокрема, не затверджені паспорти за:

- трьома бюджетними програмами Міністерства аграрної політики та продовольства України і Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України;
- двома бюджетними програмами Міністерства освіти і науки України та Міністерства інфраструктури України;
- однією бюджетною програмою Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства енергетики та вугільної промисловості України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства охорони здоров'я України.

За інформацією головних розпорядників бюджетних коштів, отриманою на запит Рахункової палати, незатвердження паспортів бюджетних програм спричинено відсутністю порядків використання коштів - 7 паспортів,

неузгодженням з іноземними банками і міжнародними фінансовими організаціями умов отримання коштів для реалізації інвестиційних проектів - 6, несвоєчасним затвердженням порядку використання коштів – 1 [16,17]..

Кабінет Міністрів України розпорядженням від 11.01.2017 № 15-р затвердив перелік із 24 бюджетних програм, порядки використання коштів за якими визначаються у 2017 році Кабінетом Міністрів України, і встановив, що головні розпорядники бюджетних коштів повинні забезпечити затвердження порядків використання коштів державного бюджету упродовж 30 днів з дня набрання чинності законом про державний бюджет на 2017 рік. У встановлений термін порядки використання бюджетних коштів не затверджені за 20-ма бюджетними програмами, що стало одним із чинників невиконання деяких із них. Зокрема, видатки не проводилися за бюджетними програмами 1001210 «Видатки для Міністерства внутрішніх справ України на реалізацію заходів щодо підвищення обороноздатності і безпеки держави», 1201510 «Функціонування торгових представництв за кордоном», 2751290 «Функціонування Фонду енергоефективності». Бюджетні призначення за цими бюджетними програмами у сумі 804,1 млн грн перерозподілені, відповідно до розпоряджень Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 452-р, від 12.07.2017 № 459-р, від 15.11.2017 № 810-р, між іншими бюджетними програмами.

У Законі України від 13.07.2017 № 2137-УІІІ „Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» передбачено 14 нових бюджетних програм, які потребували затвердження порядків використання коштів. Тривале затвердження порядків за цими бюджетними програмами призвело до перерозподілу бюджетних призначень між іншими програмами [16,17].

Кабінет Міністрів України на виконання статті 23 Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» прийняв 28 рішень, що погоджені з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету, якими розподілено бюджетні призначення за десятьма бюджетними програмами. Відповідно до

помісячного розпису асигнувань державного бюджету, виконання п'яти бюджетних програм мало розпочатися в січні - червні у сумі 143,2 млн грн, однак рішення про розподіл і перерозподіл коштів за напрямками (об'єктами, заходами) приймалися у червні - грудні, що в окремих випадках призвело до невиконання бюджетних програм у запланованих обсягах.

У 2017 році вісім головних розпорядників бюджетних коштів не забезпечили розроблення і затвердження спільно з Міністерством фінансів України паспортів за 14-ма бюджетними програмами з проведення видатків та надання кредитів, у результаті не використані бюджетні призначення в сумі 1 млрд 935,3 млн гривень.

Таблиця 2.4.

Виконання державного бюджету за видатками в розрізі загального та спеціального фондів за 2015-2017 рр.

Показники	2015			2016			2017		
	План, млрд.грн.	Факт, млрд. грн	Виконання %,	План, млрд.грн.	Факт, млрд. грн	Виконання %,	План, млрд.грн.	Факт, млрд. грн	Виконання %,
Державний бюджет(без урахування міжбюджетних трансфертів), у т. ч.:									
загальний фонд	423,1	402,9	95,2	511,6	489,3	95,7	591,3	566,9	95,9
спеціальний фонд	43,3	31,5	72,7	60,0	41,6	69,3	88,9	70,6	79,4

Джерело: [13, 14, 15, 16,17]

План видатків загального фонду не виконано на 10 млрд 462,2 млн грн, або 1,4 %. При цьому більшість бюджетних програм (без міжбюджетних трансфертів, видатків з обслуговування боргу і резервного фонду) не виконані в запланованих обсягах. У 2017 році передбачалося виконання 439 бюджетних програм (без урахування міжбюджетних трансфертів, видатків з обслуговування боргу і резервного фонду) на суму 390 млрд 377,3 млн гривень.

Державна казначейська служба України відкрила асигнування на 10,0 млн грн менше плану, що пов'язано з неповним розподілом Кабінетом Міністрів України бюджетних призначень за бюджетною програмою 0421060 „Підтримка реалізації комплексної реформи державного управління”.

Упродовж року головні розпорядники бюджетних коштів здійснили видатки за 431 бюджетною програмою у сумі 384 млрд 654,4 млн грн, або 98,5 % плану. У запланованих обсягах видатки проведені за 158-ма бюджетними програмами на суму 300 млрд 672,9 млн грн, менше плану - за 273-ма бюджетними програмами на суму 4 млрд 743,8 млн грн, не розпочато виконання восьми бюджетних програм на суму 877,2 млн гривень.

За наявності планових призначень і відкритих Державною казначейською службою України асигнувань не розпочато проведення видатків, зокрема, за бюджетними програмами:

- Державного бюро розслідувань - внаслідок тривалого проведення конкурсу на призначення керівництва бюро не використано 640,7 млн грн;
- Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України - за відсутності паспортів бюджетних програм на функціонування Фонду енергоефективності та реалізацію надзвичайної кредитної програми для відновлення України не використано 105,0 млн грн;
- Міністерства охорони здоров'я України - за відсутності паспорта бюджетної програми на реконструкцію і розширення Національного інституту раку не використано 38,7 млн гривень [16,17]. .

За результатами аналізу інформації, розміщеної на офіційних веб-сайтах головних розпорядників бюджетних коштів, веб-порталі використання публічних коштів, в електронній системі публічних закупівель Prozzoro й отриманої від головних розпорядників на запит Рахункової палати, а також рішень Кабінету Міністрів України встановлено, що невиконання у запланованих обсягах окремих бюджетних програм спричинено несвочасним затвердженням порядків використання коштів, паспортів бюджетних програм,

зміною умов фінансування закладів професійної (професійно-технічної) освіти, необранням суддів і, як наслідок - меншими, ніж планувалося, видатками на їх оплату праці, неодноразовим внесенням змін до проектно-кошторисної документації та узгодженням документів для проведення закупівель. Зокрема, низький рівень виконання запланованих видатків за бюджетними програмами:

- Міністерства освіти і науки України на підготовку кадрів у професійно-технічних навчальних закладах за професіями загальнодержавного значення - 10,1 %. плану;
- Верховного Суду України на здійснення правосуддя - 22,8 %. плану;
- Національної академії медичних наук України на створення сучасної клінічної бази для хірургічного лікування очної патології - 31,4 %. плану.

Невиконання плану видатків спеціального фонду на 20 млрд 574,5 млн грн, або 20,1 %, спричинено недоліками планування власних надходжень бюджетних установ і залишків коштів, неналежним управлінням учасниками бюджетного процесу наявними ресурсами спеціального фонду, невиконанням плану окремих доходів. Результати виконання державного бюджету за видатками відповідно до економічної класифікації наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

Виконання державного бюджету за видатками (за економічною класифікацією), млрд грн.

КЕК В	Показники	Виконано за 2015 рік	Виконано за 2016 рік	План на 2017 рік з урахуванням внесених змін	Виконано за 2017 рік	Відхилення показників 2017 р від			
						Плану на 2017р. +, - млрд. грн	Плану на 2017р %	2015 р.	2016 р
2000	Поточні видатки	559,4	658,3	817,6	798,6	-19,0	97,7	239,2	140,4
2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату	79,9	105,4	137,2	134,8	-2,4	98,3	54,9	29,4
2200	Використання товарів і послуг	87,3	95,8	132,7	122,1	-10,6	92,0	34,8	26,3

Продовження табл.2.5

2400	Обслуговування боргових зобов'язань	86,8	97,4	111,6	111,5	-0,1	99,9	24,7	14,1
2600	Поточні трансферти	183,1	199,6	279,5	274,7	-4,8	98,3	91,6	75,1
2700	Соціальне забезпечення	104,1	153,3	149,6	149,0	-0,6	99,6	44,9	-4,3
2800	Інші поточні видатки	18,3	6,8	6,9	6,5	-0,4	93,7	-11,8	-0,3
3000	Капітальні видатки	17,5	26,75	52,9	40,9	-12,0	77,2	23,4	14,2
3100	Придбання основного капіталу	11,6	15,0	24,6	18,5	-6,1	75,3	6,9	3,5
3200	Капітальні трансферти	5,9	11,6	28,3	22,3	-6,0	78,9	16,5	10,7
9000	Нерозподілені видатки			0,33		-0,3	0,0	0,00	0,00
	Усього	576,9	684,9	870,5	839,5	-31,0	96,4	262,5	154,6

Джерело: [13, 14, 15, 16, 17]

За даними табл.2.5. видно, що поточні видатки проведені в сумі 798 млрд 597,7 млн грн, або 95,1 %. загального обсягу видатків. Зокрема, поточні трансферти органам державного управління інших рівнів (субвенції і дотації) становили 32,3 %. поточних видатків; видатки на виплату пенсій та допомоги, оплату праці і нарахування на заробітну плату - 16,9 %.; видатки на обслуговування боргових зобов'язань - 14,0 %. Захищені видатки, перелік яких визначено у статті 55 Бюджетного кодексу України, становили 82,5 %. видатків загального фонду. План за захищеними видатками виконано на 99,1 %.

Капітальні видатки проведені в сумі 40 млрд 855,3 млн грн, або 4,9 %. загального обсягу видатків, з них третину перераховано місцевим бюджетам на здійснення заходів соціально-економічного розвитку окремих територій, оновлення матеріально-технічної бази закладів освіти і розвиток системи охорони здоров'я у сільській місцевості.

Отже, протягом досліджуваного періоду Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України і головні розпорядники бюджетних коштів не забезпечили виконання плану видатків та кредитування державного бюджету. План видатків загального фонду не виконано на 10 млрд 462,2 млн грн, або 1,4 %. При цьому більшість бюджетних програм (без міжбюджетних трансфертів, видатків з обслуговування боргу і резервного фонду) не виконані в запланованих обсягах. Невиконання плану видатків спеціального фонду на 20 млрд 574,5 млн грн, або 20,1 %, спричинено недоліками планування власних надходжень бюджетних установ і залишків коштів, неналежним управлінням учасниками бюджетного процесу наявними ресурсами спеціального фонду, невиконанням плану окремих доходів.

2.2. Оцінка стану контролю в процесі казначейського обслуговування бюджетних установ

Важливе значення у забезпеченні високої фінансової стійкості бюджетів має якість виконання казначейськими органами своїх функцій. На сьогоднішній день дуже часто функціональну діяльність органів казначейської служби розглядають виключно як технічну - ведення бухгалтерського обліку та формування звітів щодо виконання бюджетів всіх рівнів.

Разом з тим, одна із основних функцій Державної казначейської служби України залишається поза увагою - контроль за виконанням бюджетів, зокрема в частині бюджетних повноважень в процесі зарахування доходів і фінансуванні (оплаті) видатків. Даний контроль відбувається в різноманітних формах та за різними критеріями.

В процесі виконання державного бюджету за видатками контроль, що здійснюється органами ДКСУ, складається з низки тісно взаємопов'язаних процедур. Комплексне їх виконання і дотримання основних принципів (оперативність, систематичність, повнота та ін.) забезпечують результативність проведеного контролю, а також формування повноцінної інформаційної бази

для прийняття управлінських рішень.

Як відомо, «порушення бюджетного законодавства є протиправною поведінкою учасника бюджетного процесу, яка має прояв у діях, які заборонені (прямо не дозволені) бюджетними нормами, або у відсутності дій, якщо обов'язок діяти певним чином прямо передбачений відповідними бюджетними нормами» [11]. Тому недопущення даного роду порушень чинного законодавства є надзвичайно важливою і особливо актуальною в умовах глибокої економічної кризи функцією казначейської служби.

Контрольні повноваження ДКСУ при касовому виконанні державного бюджету за видатками розпочинаються з відкриття бюджетних асигнувань і завершуються операціями з оплати видатків, тобто фактичного проведення платежів. Суттєве значення даний контроль має при проведенні перевірок органами Державної казначейської служби України прийнятих зобов'язань розпорядників бюджетних коштів - у реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань.

Державною казначейською службою України протягом 2015-2017 років здійснювалась робота по забезпеченню попереднього (на стадії прийняття зобов'язань) та поточного (перед здійсненням платежу) контролю за цільовим використанням бюджетних коштів.

Попередній контроль дозволяє запобігти (попередити) бюджетне правопорушення на стадіях обліку бюджетних асигнувань, контролю за їх дотриманням, узагальнення інформації щодо зобов'язань розпорядників різних рівнів і виділення бюджетних асигнувань. В цьому і полягає основна його мета і вимірюється його ефективність. Таким чином забезпечується реалізація державного контролю за цільовим спрямуванням коштів бюджету, а відтак забезпечується ефективне управління державними фінансами.

І саме на цьому етапі вдається виявити причини відмов. Це відсутність затверджених та взятих на облік кошторисів, планів асигнувань, змін до них, відсутність у бухгалтерському обліку виконання бюджетів взятих розпорядниками зобов'язань, відсутність та/або недостатність невикористаних

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

Інформацію щодо наданих органами ДКСУ розпорядникам(одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства протягом 2015-2017 року наведено в табл.2.6.

Таблиця 2.6.

**Інформація щодо наданих органами ДКСУ розпорядникам
(одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання
бюджетного законодавства**

Показники	2015		2016		2017	
	кількість	млн грн.	кількість	млн грн.	кількість	млн грн.
Державний бюджет						
Відмови у взятті або реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань розпорядникам та одержувачам коштів різних рівнів	2186	1992,9	2 531	1612,9	2 859	3554,8
Відмови у прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядникам та одержувачами бюджетних коштів	138	105,6	160	107,2	127	35,3
Місцевий бюджет						
Відмови у взятті або реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань розпорядникам та одержувачам коштів різних рівнів	8084	1552,4	9022	3330,7	12 176	4902,8
Відмови у прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядникам та одержувачами бюджетних коштів	604	28,6	662	63,7	475	210,2

Джерело: [21,22]

За даними табл.2.6.видно, що протягом досліджуваного періоду кількість попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства збільшилась, за рахунок відмов у взятті або реєстрації зобов'язань та/або

фінансових зобов'язань розпорядникам та одержувачам коштів різних рівнів.. В 2017 році за місцевими бюджетами майже на 50% більше в кількісному відношенні відмов, що говорить про зниження дисциплінованості та недотриманні законодавчого забезпечення з боку розпорядників бюджетних коштів.

Щодо реєстрації порушення бюджетного законодавства, то слід зазначити, що з 2004 року по 2006 рік реєструвались порушення в розрізі причин, з 2007 року по 2009 рік в розрізі показників, а з 2010 року дещо змінилися підходи щодо реєстрації відмов. Сьогодні розпорядникам бюджетних коштів виноситься попередження про бюджетне правопорушення. В разі невиконання строком протягом одного місяця головними казначеями складається протокол про бюджетні правопорушення, які далі передаються в органи прокуратури, фінансові інспекції, службу безпеки України, управління по боротьбі з економічними злочинами.

Важливими даними для аналізу стану виконання функції попереднього контролю є інформація щодо кількості протоколів про бюджетні правопорушення і щодо кількості розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами (табл. 2.7).

Таблиця 2.7.

Кількість протоколів про бюджетне правопорушення і розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами

Показник	2015	2016	2017
Кількість протоколів, складених посадовими особами органів ДКСУ, в т.ч.:	1171	837	1562
при виконанні державного бюджету	547	330	427
при виконанні місцевих бюджетів	624	507	1135
Кількість розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами, прийнятих на підставі протоколів (прийнятих органами ДКСУ), всього, в тому числі:	1103	856	1845
при виконанні державного бюджету	519	364	516
при виконанні місцевих бюджетів	584	492	1329

Продовження табл.2.7

За результатами застосованих заходів впливу розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів усунуто правопорушень, шт.	969	699	1243
Усунуто порушень бюджетного законодавства на загальну суму млн. гривень	462,8	497,3	1882,5

Джерело: [21,22]

Як видно з табл. 2.7, що загальної тенденції, щодо кількості протоколів та розпоряджень протягом досліджуваного періоду визначити не можна. Але слід зазначити, що після значного зниження кількість протоколів складених посадовими особами органів ДКСУ на 334 в 2016 році, їх кількість майже вдвічі зросла в 2017 році і склала 1562 протоколи. Основною причиною складання протоколів була наявність простроченої кредиторської заборгованості, іншою важливою причиною складання протоколів були порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань.

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та одержувачами. ДКСУ здійснюється системний контроль за усуненням виявлених контрольними заходами недоліків і порушень. За результатами застосованих ДКСУ заходів впливу протягом 2017 року, розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів усунуто 1243 правопорушення на загальну суму 1882,5 млн. грн., що майже вдвічі більше порівняно з даними 2016 року.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

3.1. Впровадження інформаційних технологій казначейського обслуговування бюджетних установ

В умовах реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні особливої актуальності набувають питання організації казначейського обслуговування бюджетних установ, що фінансуються з місцевих бюджетів. В контексті проведення реформи та утворення фактично нових адміністративних одиниць виникає потреба в удосконаленні їх казначейського обслуговування.

За результатами дослідження зарубіжного досвіду щодо казначейського обслуговування бюджетних коштів встановлено, що виконання бюджетів на рівні муніципалітетів може бути реалізоване в двох варіантах:

- «система єдиного казначейства» - держава здійснює повноцінне управління коштами муніципалітету (як, наприклад, у Франції);
- «система автономного управління» - управління коштами здійснює сам муніципалітет (як, наприклад, у Німеччині та Австрії).

Щодо переваг останнього, то слід відзначити насамперед те, що за такої системи мобілізація коштів здійснюється державою, як і їх перерахування, незалежно від рівня надходжень. При цьому, надаються субсидії, залишки з яких спрямовуються на інвестування. Зростає ефективність управління грошовою масою, спричинена чітким розподілом функцій, а також спрощеним контролем за бюджетними потоками. Проте, варто відзначити, що така фінансова автономія муніципалітетів означає їх незалежність, а отже і додаткову відповідальність - у разі від'ємного балансу виникає необхідність залучення коштів у комерційних банків, що тягне за собою додаткові видатки на виплату відсотків.

В окремих країнах існує практика створення локального казначейства для забезпечення результативнішого управління місцевими бюджетами (за рахунок коштів місцевих бюджетів). Також можливий варіант укладання угод на обслуговування місцевих бюджетів з федеральним [25].

Однак, як зазначає Сергієнко Н.С. «органи державного казначейства забезпечують реалізацію тих рішень, які прийняли органи виконавчої влади у процесі виконання державного та місцевих бюджетів, і таким чином, узгоджують інтереси місцевих органів влади із загальнодержавними інтересами, що відповідає принципу єдності бюджетної системи» [50].

В Україні ймовірний спосіб реформування органів казначейської служби в контексті адміністративно-територіальної реформи міг би полягати в такому. Трирівнева система органів ДКСУ залишається, включно з районним рівнем. У новоутворених громадах слід створити «виносне робоче місце» («казначей громади»). З районного рівня даному працівнику делегувати окремі повноваження:

- вести облік бюджетних асигнувань, доводити до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів витяг з розпису державного бюджету та змін до нього;
- здійснювати реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- здійснювати реєстрацію та облік розписів асигнувань місцевих бюджетів та змін до них;
- згідно розподілу головних розпорядників коштів місцевих бюджетів зараховувати кошти на реєстраційні рахунки розпорядників коштів;
- приймати від розпорядників коштів платіжні доручення на перерахування коштів, заявки на видачу готівки, перевіряти відповідність підтверджуючих документів, напрямків їх використання відповідно до бюджетної класифікації, затверджених кошторисів, вимог законодавства з питань використання коштів державного та місцевих бюджетів;
- вести бухгалтерський облік усіх операцій з виконання державного та

місцевих бюджетів;

- приймати місячні, квартальні та річні звіти від розпорядників і одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів, складених відповідно до чинного законодавства;

- зводити та складати звітність про виконання державного та місцевих бюджетів і передавати їх в УДКСУ (на районний рівень) в обсязі та строки передбачені законодавством.

На районному рівні залишались би управління ДКСУ, але зі скороченою кількістю персоналу, оскільки мережа клієнтів стане суттєво меншою (буде ліквідована велика кількість сільських рад), а частину функцій обслуговування існуючих клієнтів виконував би казначей громади. При цьому, у малих територіальних громадах (за кількістю розпорядників та одержувачів бюджетних коштів), де кількість клієнтів казначейства є невеликою (до 5 одиниць), - створювати таку посаду слід лише у разі територіальної віддаленості від районного центру (для забезпечення виконання однієї з цілей децентралізації - наближення суб'єктів надання державних послуг до їх споживачів). В іншому випадку, створення посади казначея в таких громадах буде недоцільним, а відтак його функції продовжувало би виконувати управління ДКСУ (районний рівень) [18].

Проте, як показує досвід організації казначейського обслуговування бюджетів в Україні та проведені експерименти зі створення виносних робочих місць, що завершилися негативними результатами, дана пропозиція реформування очевидно не знайде підтримки в суспільстві та органах влади.

Тому іншим напрямом реформування організації казначейського обслуговування бюджетів є закріплення на законодавчому рівні обов'язку органів місцевої влади використовувати систему дистанційного обслуговування (СДО) програмно-технологічний комплекс (ПТК) «Клієнт Казначейства - Казначейство». На даний момент використання даної системи є правом клієнтів і Казначейство України змушене пропонувати клієнтам (а на практиці - буквально просити їх) використовувати дану систему. Це

передбачено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15.11.2017р. № 816-р «Деякі питання дистанційного обслуговування розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів».

Розпорядникам (одержувачам) коштів держбюджету визначено пріоритетним казначейське обслуговування через систему дистанційного обслуговування «Клієнт казначейства – Казначейство» та здійснити організаційно-технічні заходи щодо підключення до цієї системи з 1 січня 2018 року.

Рекомендовано розпорядникам (одержувачам) коштів місцевих бюджетів здійснити організаційно-технічні заходи щодо підключення до зазначеної системи:

з 1 квітня 2018 року - розпорядникам (одержувачам) коштів обласних, районних бюджетів, міст (у т.ч. районів у містах), бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом і перспективним планом формування територій громад;

з 1 липня 2018 року - розпорядникам (одержувачам) коштів бюджетів територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ [43].

Концепцію розвитку електронного урядування в Україні, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.09.2017 року №649-р, а саме: у сфері фінансової та бюджетної політики передбачено удосконалення автоматизованих процесів формування та виконання бюджетів різних рівнів.

Удосконалення автоматизованих процесів формування та виконання бюджетів різних рівнів включає також електронне звітування суб'єктів державного сектору з використанням інформаційних технологій та електронного цифрового підпису. В рамках реалізації Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016 – 2018 роки, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.11.2016 №1038, Державною казначейською службою України створена Система подання електронної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів і державними цільовими фондами [44].

АС «Є-Звітність» передбачає створення особистого електронного кабінету розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (далі – клієнти Казначейства), які складають та подають фінансову та/або бюджетну звітність до органу Казначейства за місцем обслуговування.

АС «Є-Звітність» являє собою єдиний формат подання електронної звітності клієнтів Казначейства і є важливим кроком модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, в яку закладені, зокрема:

- форми фінансової звітності, затверджені національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 28 січня 2010 року за № 103/17398 (далі — НП(С)БОДС 101);

склад та порядок складання місячної, квартальної і річної бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів, визначені наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 07.02.2017 № 44), зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 02 березня 2017 року за № 297/30165 (далі — Порядок № 44).

АС «Є-Звітність» надає можливість:

- заповнити в електронному вигляді затверджені форми фінансової звітності, перевірити, підписати електронним цифровим підписом (далі — ЕЦП) кожну форму фінансової звітності та подати до органу Казначейства за місцем обслуговування;

- на підставі даних бухгалтерського обліку, що формуються в інформаційній системі Казначейства, скласти бюджетну звітність за формами та з дотриманням вимог Порядку № 44, перевірити її, заповнити форми щодо розкриття елементів бюджетної звітності, підписати ЕЦП кожну форму бюджетної звітності та подати до органу Казначейства за місцем обслуговування. Автоматичне формування бюджетної звітності зменшить затрати робочого часу на заповнення форм звітності;

- головним розпорядникам бюджетних коштів та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня, до мережі яких включені розпорядники (одержувачі) бюджетних коштів, контролювати стан складання та подання звітності до органу Казначейства підвідомчими установами, дотримання термінів подачі звітності, встановлених органом Казначейства. У разі необхідності своєчасно звертати увагу підвідомчих установ на допущені викривлення (неточності) при заповненні показників у відповідних формах звітності;
- здійснювати автоматизовану консолідацію усіх форм фінансової та бюджетної звітності на кожному рівні консолідації;
- прискорити перевірку органами Казначейства звітності, в тому числі на відповідність даним бухгалтерського обліку органів Казначейства, що формуються в інформаційній системі Казначейства.

Державною казначейською службою України підготовлені зміни до наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування», в частині складання та подання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування через систему подання електронної звітності Казначейства [38].

Варто відзначити, що повномасштабна експлуатація системи дистанційного обслуговування із застосуванням ЕЦП розпочата Державною казначейською службою України у лютому 2015 року. Органами Державної казначейської служби України уже проводиться робота щодо процесу підключення до системи дистанційного обслуговування клієнтів через ПТК «Клієнт Казначейства – Казначейство» (табл.3.1).

Таблиця 3.1.

**Інформація щодо кількості установ та організацій, включених до
Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів
бюджетних коштів та підключених до ПТК «Клієнт Казначейства –
Казначейство» станом на 12.10.2018 р.**

Найменування ГУДКСУ	Кількість установ (організацій)			Кількість клієнтів, внесених до реєстру клієнтів	Кількість клієнтів, з якими укладено договір на СДО	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Фонди
	Державний бюджет	Місцеві бюджети	Разом					
ГУДКСУ у Вінницькій обл.	450	2937	3387	1680	1647	1357	272	18
ГУДКСУ у Волинській обл.	331	1811	2142	1029	691	493	184	14
ГУДКСУ у Дніпропетровській обл.	653	3961	4614	2180	2163	1632	471	60
ГУДКСУ у Донецькій обл.	806	4356	5162	772	764	525	220	19
ГУДКСУ у Житомирській області	669	2552	3221	1277	1267	900	351	16
ГУДКСУ у Закарпатській області	294	1476	1 770	589	588	364	215	9
ГУДКСУ у Запорізькій області	409	2546	2 955	1292	1290	997	274	19
ГУДКСУ в Івано-Франківській області	393	2393	2 786	1405	1405	1065	325	15
ГУДКСУ у Київській обл..	515	2663	3 178	1563	1542	1199	322	21
ГУДКСУ у Кіровоградській області	332	1728	2 060	1160	1157	907	242	8
ГУДКСУ у Луганській обл.	502	2267	2 769	770	769	543	208	18
ГУДКСУ у Львівській обл.	584	3559	4 143	1836	1831	1399	410	22
ГУДКСУ у Миколаївській області	387	1480	1 867	1024	1015	711	291	13
ГУДКСУ в Одеській обл.	627	2521	3 148	1332	1327	928	360	39
ГУДКСУ у Полтавській області	461	2519	2980	1662	1656	1332	307	17
ГУДКСУ у Рівненській обл	362	2188	2 550	658	656	437	207	12
ГУДКСУ у Сумській обл	375	1816	2 191	1256	1256	944	294	18

Продовження табл.3.1.

ГУДКСУ у Тернопільській області	420	1939	2 359	1306	1304	934	354	16
ГУДКСУ у Харківській обл	662	2332	2 994	1220	1217	770	429	18
ГУДКСУ у Херсонській області	486	1801	2 287	870	820	532	262	26
ГУДКСУ у Хмельницькій області	357	2004	2 361	691	670	478	175	17
ГУДКСУ у Черкаській обл	408	2175	2 583	1201	1193	873	295	25
ГУДКСУ у Чернівецькій обл	268	1007	1 275	309	293	173	115	5
ГУДКСУ у Чернігівській обл	381	1787	2 168	673	665	429	229	7
ГУДКСУ у м. Києві	1028	1394	2422	1880	1874	993	863	18
ДКСУ	91	0	91	78	77	0	74	3
Всього установ (організацій)	12251	57212	69463	29713	29137	20915	774 9	473

Джерело: [38]

Станом на 12.10.2018 року укладено із клієнтами 29137 договорів на дистанційне розрахункове обслуговування з використанням програмно-технічного комплексу «Клієнт Казначейства – Казначейство», що складає лише 42% від загальної кількості установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів. З них 7749 клієнтів, які фінансуються з державного бюджету, 20915 клієнтів з місцевого бюджету та 473 фонди (інших клієнтів або одержувачів бюджетних коштів відповідно). В даний час 25 областей України підключено і працює у системі: 16 632 клієнти отримують виписки та 11 698 клієнтів здійснюють платежі.[38].

Введення новітніх інформаційних технологій в процедури казначейського обслуговування бюджетів дозволить запровадити систему дистанційного обслуговування клієнтів казначейства, метою якого є оптимізація та спрощення взаємодії розпорядників та одержувачів бюджетних коштів із органами ДКСУ. Крім того, це дозволить організувати електронний формат обслуговування

клієнтів, який володітиме високим ступенем захисту.

Впровадження системи дистанційного обслуговування за допомогою ПТК «Клієнт Казначейства - Казначейство» із використанням цифрового підпису надасть можливість виконувати такі функції:

- передача та отримання документів, що місять планові показники (витяги з бюджетного розпису, розподіли показників кошторисів та планів асигнувань, розподіли міжбюджетних трансфертів в розрізі кодів і бюджетів, а також реєстри змін до вказаних документів);
- формування та юридичне оформлення меморіальних документів;
- обмін інформацією щодо зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;
- обмін інформацією щодо розподілу відкритих асигнувань;
- формування та виконання платіжних доручень;
- вільне користування клієнтами казначейства інформацією щодо руху коштів на їхніх рахунках;
- використання сучасних методів шифрування при застосуванні електронного цифрового підпису;
- інформування клієнтів казначейства щодо перебігу процесів, в яких вони були ініціаторами.

Відтак, реалізація пропонованої ідеї, щодо обов'язковості використання системи дистанційного забезпечення радами громад дозволить:

- організувати весь процес обслуговування клієнтів казначейства в процесі виконання бюджетів;
- знизити постійні видатки на обслуговування бюджетів;
- пришвидшити опрацювання та передачу інформації, що як наслідок зменшить витрати часу на виконання бюджетів;
- підвищити надійність інформаційної системи ДКСУ, що особливо важливо в умовах зовнішньої агресії в Україні;
- радам громад в режимі он-лайн проводити моніторинг стану своїх рахунків;

— досягнути економічного ефекту для держави в результаті зменшення витрат на матеріали для друку і передачі документів, на оплату праці працівників ДКСУ, а також економії часу.

Система дистанційного обслуговування має багато переваг для клієнтів. До основних з них можна віднести такі як:

- обмін документами між клієнтами та Казначейством здійснюється електронними засобами (тобто відсутні витрати часу та на транспорт для клієнтів, а також зменшується паперовий документообіг);
- послуги з генерації ключів електронного цифрового підпису Казначейство надає безкоштовно;
- за користування СДО Казначейство не справляє абонплату;
- підключення клієнтів до СДО є безкоштовним;
- на всіх етапах використання системи Казначейство надає клієнтам безкоштовну підтримку;
- вся інформація, якою обмінюються клієнти та Казначейство, надійно захищена системою та недоступна для сторонніх осіб.

Фактично СДО побудована за принципом інтернет-банкінгу, тобто вона надає можливість нашим клієнтам володіти інформацією про стан рахунків у Казначействі в режимі реального часу та здійснювати операції, знаходячись у власному кабінеті.

Вимоги щодо використання захищених носіїв ключової інформації (НКІ) визначено Комплексною системою захисту інформації (КСЗІ) на систему дистанційного обслуговування.

Витрати на (НКІ) є разові та здійснюються за рахунок коштів клієнтів.

Державна казначейська служба України повідомляє, що успішно завершено тестування використання у системі дистанційного обслуговування клієнтів через ПТК «Клієнт Казначейства – Казначейство» надійного засобу НКІ SecureCard, що дозволяє значно зменшити витрати клієнтів на придбання захищених НКІ у випадку роботи декількох користувачів на одній робочій станції у порівнянні з використанням засобів НКІ SecureToken.

Окупність придбаних НКІ, навіть за умови невеликих кошторисних призначень бюджетних установ, становить шість місяців у зв'язку з економією витрат на відрядження, папір, витратні матеріали тощо.

Єдиним недоліком пропозиції запровадження СДО в обов'язковому порядку в радах громад є якість зв'язку в окремих віддалених територіях нашої країни. Щоб його нівелювати слід налагодити перманентний процес загальної модернізації інформаційних мереж держави. Крім того, на початку реалізації реформи слід надати час місцевим органами влади на підготовку власного сучасного матеріально-технічного забезпечення. Іншими словами, варто надати можливість відтермінування обов'язку застосовувати ПТК «Клієнт Казначейства - Казначейство» для окремих клієнтів до моменту впровадження в експлуатацію сучасних мереж зв'язку.

Унаслідок впровадження запропонованих заходів очікується ряд позитивних результатів, а саме:

- значно покращити ефективність прийняття різноманітних управлінських рішень в процесі реалізації державної фінансової політики в сфері казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за рахунок збільшення оперативності доступу до актуальної, достовірної та повної інформації щодо стану і динаміки показників виконання бюджетів усіх рівнів;
- мінімізувати витрати бюджетних коштів на постійне оновлення системного та програмного забезпечення внаслідок зменшення кількості окремих децентралізованих систем опрацювання інформаційних ресурсів;
- досягти значної економії бюджетних коштів внаслідок скорочення витрат розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- спростити технічні операції в результаті автоматизації окремих процесів і відсутності дублювання однакових даних у різних інформаційних системах;
- спростити доступ до необхідних інформаційних ресурсів працівниками різних ланок та управлінь органів ДКСУ;
- підвищити якість інформаційних ресурсів, їх достовірність внаслідок

зменшення імовірності внесення помилкових даних;

- забезпечити можливості проведення якісного контролю за ефективністю діяльності та виконання функцій органами ДКСУ;
- підвищити стабільність та стійкість до відмов інформаційної системи ДКСУ, що в сучасних умовах є надзвичайно важливим в контексті існуючих викликів національній безпеці України.

3.2. Шляхи вдосконалення внутрішнього контролю та бюджетного аудиту в органах ДКСУ

На теперішній час ефективність здійснення попереднього та поточного контролю в системі казначейства України значно зросла. Контроль за використанням фінансових ресурсів умовно можна поділити на чотири етапи. Кожен етап відіграє важливу роль. Але попередження правопорушень більш ефективний метод, ніж усунення наслідків. Тому дуже важливим є дотримання бюджетної дисципліни.

Фінансовий внутрішній контроль - один із різновидів контролю, суть якого полягає в перевірці відповідності фактично здійснених операцій та їхнього відображення в бюджетному обліку та звітності згідно з чинним законодавством та внутрішніми нормативно-правовими актами.

Адміністративний внутрішній контроль - один із різновидів контролю, суть якого полягає в перевірці факту проведення операцій лише уповноваженими на це особами і в повній відповідності до наданих їм повноважень та процедур прийняття управлінських рішень.

Технологічний внутрішній контроль - один із різновидів контролю, суть якого полягає в перевірці факту дотримання процедури та послідовності здійснення операцій у відповідності до чинних нормативно-правових актів.

Вважаємо, що на етапі проведення операцій, внутрішній контроль в системі органів Казначейства України можна також поділити на:

- попередній внутрішній контроль - система процедур та заходів, що

спрямовані на уникнення потенційних помилок та/або порушень чинних законів, норм та правил до здійснення операцій;

- оперативний (поточний) внутрішній контроль - система процедур та заходів, що спрямовані на уникнення потенційних помилок та/або порушень чинних законів, норм та правил у процесі здійснення операцій;

- наступний внутрішній контроль - система процедур та заходів, що спрямовані на уникнення потенційних помилок та/або порушень чинних законів, норм та правил та/або їхніх наслідків після здійснення операцій.

Із суб'єктами реалізації внутрішнього контролю органами казначейської служби тісно взаємопов'язані методи його здійснення. Як на рівні окремого працівника служби, так і на рівні цілого структурного підрозділу повинні використовуватись взаємоконтроль і моніторинг, самоконтроль, а також нагляд за контролем. Тобто процес внутрішнього контролю повинен бути всебічним та перманентним.

В органах виконавчої влади в цілому, вважаємо, повинні використовуватись такі методи проведення внутрішнього контролю: аналітичні (процеси, що забезпечать необхідну регламентацію і нормування діяльності); управлінські (процеси, що забезпечать дотримання повноважень усіма суб'єктами у визначених наперед межах); фінансові (процеси, що забезпечать достовірний, своєчасний і повний облік операцій, що здійснюються при виконання бюджетів усіх рівнів); автоматичні (процеси, що забезпечать стабільність, оперативність та надійність збереження та опрацювання фінансових даних і цілісність й повноту інформації) .[18].

Надзвичайно актуальною є необхідність законодавчого закріплення рівня відповідальності конкретних працівників за конкретні результати роботи, а також уніфікації правил та процедур проведення внутрішнього контролю в органах виконавчої влади. Як показали дослідження, корисним буде використання зарубіжного досвіду в даних процесах. У практичній діяльності це дасть змогу застосовувати найсучасніші методи і принципи реалізації контрольних функцій, які вже пройшли успішні випробування в органах влади

іноземних країн та в менеджменті великих транснаціональних корпорацій. Вважаємо, що вирішення зазначених проблем дасть вагомий поштовх до оздоровлення і реформування виконавчої гілки влади, суспільний запит на яке став очевидним в результаті соціально-економічних революційних змін в останні роки.

Система внутрішнього контролю та бюджетного аудиту - комплекс заходів та правил їх застосування в процесі реалізації внутрішніх контрольних функцій для збереження встановленого законодавством порядку, процедур та правил виконання бюджетів усіх рівнів;

Внутрішній контроль органів Казначейства України - сукупність дій, що виконуються управлінським персоналом та працівниками Казначейства України, що має на меті забезпечення дотримання усіма суб'єктами законодавчих та інших нормативно-правових актів, а також максимізацію ефективності та результативності операцій, що здійснюються в процесі виконання бюджетів, і якості сформованої бюджетної звітності.

Внутрішній аудит - комплекс дій та заходів, що мають на меті забезпечення легальності операцій, а також надання рекомендацій та консультацій щодо виявлених потенційних шляхів підвищення результативності та/або ефективності діяльності Казначейства України, а також щодо максимізації ефективності внутрішнього контролю та якості сформованої звітності.

Вважаємо, що модернізація внутрішнього бюджетного контролю повинна відбуватися за такими основними напрямками

- управління згідно досягнутих результатів,
- регламентація роботи,
- управління ризиками,
- сучасне інформаційне забезпечення системи контролю та аудиту,
- внутрішній аудит, забезпечення постійного розвитку системи контролю та аудиту із врахуванням зарубіжного досвіду

Аудит ефективності - це процес перевірки діяльності органів

Казначейства України, що має на меті визначити ефективність витрачання ними бюджетних коштів, отриманих для реалізації покладених на них функцій та повноважень.

Складові аудиту ефективності діяльності Державної казначейської служби України представлено на рис.3.1.



Рис. 3.1. Аудит ефективності діяльності Державної казначейської служби України [18]

Сьогодні в системі органів Казначейства України встановлені правила проведення перевірок діяльності територіальних структурних підрозділів ДКСУ, а також існують рекомендації щодо оформлення результатів вказаних перевірок.

Аудит ефективності має включати:

- перевірка економії використання органами ДКСУ бюджетних коштів, що були витрачені для досягнення конкретних результатів в межах відповідних компетенцій,
- перевірка продуктивності використання органами Казначейства

України фінансових, інтелектуальних та інших ресурсів в процесі їхньої операційної діяльності, а також сучасних інформаційних технологій та систем;

- перевірка результативності органу ДКСУ, що полягає у визначенні рівня виконаності поставлених перед ним завдань, ступеня досягнення успішних фактичних результатів у порівнянні із прогнозами та із врахуванням виділених на ці потреби фінансових ресурсів.

Крім того, пропонуємо такі основні шляхи вдосконалення внутрішнього контролю та бюджетного аудиту Державної казначейської служби України, як центрального апарату так і його структурних підрозділів та територіальних органів:

- забезпечення оперативного поточного контролю за реалізацією усіх службових обов'язків, функцій та процесів;

- максимізація автоматизації процедур і процесів як при безпосередньому виконанні основних функцій служби, так і при проведенні відповідних перевірок її діяльності;

- формування потрібного інтелектуального, інформаційного та ресурсного забезпечення системи внутрішнього контролю та аудиту, перманентне вдосконалення інструментів адаптації корисного зарубіжного досвіду;

- модернізація методики та методології документального оформлення організації та проведення контрольних заходів, що здійснюються в структурних підрозділах центрального апарату та територіальних органів ДКСУ.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Державний бюджет України є важливим інструментом реалізації державної політики. Виконання державного бюджету - центральна стадія бюджетного процесу. Показники соціально-економічного розвитку та реалізація бюджетної політики держави залежить від рівня організації та результативності виконання бюджету держави. Казначейське обслуговування державного бюджету дає можливість на будь - який проміжок часу отримувати органами державної виконавчої влади повну і достовірну інформацію для прийняття своєчасного і правильного управлінського рішення. Основним фінансовим агентом держави, що здійснює обслуговування бюджетних установ є Державна казначейська служба України.

У результаті теоретичного дослідження встановлено, що казначейське обслуговування бюджетних установ в Україні передбачає розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства; контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями. На казначейське обслуговування видаткової частини бюджету, принциповою ознакою якого є здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів шляхом оплати рахунків органами Державного казначейства, переведено близько 70 тисяч розпорядників та одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів, яким відкрито понад 660 тисяч клієнтських рахунків.

Аналіз зарубіжного досвіду показав, що існує ціла низка функцій у зарубіжних казначействах, таких як: фінансове планування, приймання рішень на локальному рівні, управління коштами ЄКР і їх розміщення на фінансових ринках, впровадження яких в Україні дасть змогу істотно підвищити якість і ефективність функціонування Державної казначейської служби України.

Дослідження стану виконання дохідної та видаткової частини бюджету показало, що протягом досліджуваного періоду план дохідної та видаткової

частини Державного бюджету не було виконано. Так, план доходів державного бюджету на 2017 рік не виконано на 3,4 млрд. грн, або 0,4 %. При цьому доходи державного бюджету, порівняно з 2016 роком, зросли на 28,7 %, насамперед внаслідок збільшення імпорту, підвищення цін, надходження конфіскованих коштів, девальвації гривні, а також законодавчих змін у частині скасування окремих податкових пільг і підвищення ставок деяких податків. План видатків загального фонду не виконано на 10 млрд 462,2 млн грн, або 1,4 %. При цьому більшість бюджетних програм (без міжбюджетних трансфертів, видатків з обслуговування боргу і резервного фонду) не виконані в запланованих обсягах. Невиконання плану видатків спеціального фонду на 20 млрд 574,5 млн грн, або 20,1 %, спричинено недоліками планування власних надходжень бюджетних установ і залишків коштів, неналежним управлінням учасниками бюджетного процесу наявними ресурсами спеціального фонду, невиконанням плану окремих доходів.

Аналіз стану контролю в процесі казначейського обслуговування бюджетних установ показав, що протягом досліджуваного періоду кількість попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства збільшилась, за рахунок відмов у взятті або реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань розпорядникам та одержувачам коштів різних рівнів. В 2017 році за місцевими бюджетами майже на 50% більше в кількісному відношенні відмов, що говорить про зниження дисциплінованості та недотриманні законодавчого забезпечення з боку розпорядників бюджетних коштів.

З метою удосконалення казначейського обслуговування бюджетних установ запропоновано:

- повномасштабне запровадження системи дистанційного обслуговування «Клієнт казначейства - Казначейство» розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Закріплення на законодавчому рівні обов'язку розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів використовувати систему дистанційного обслуговування (СДО) «Клієнт Казначейства -

Казначейство», що дозволить модернізувати організацію всього процесу обслуговування клієнтів казначейства в ході виконання бюджетів; знизити постійні видатки на обслуговування бюджетів;

- модель організації внутрішнього бюджетного аудиту в органах Казначейства України, яка повинна включати такі складові: безпосередній контроль, управління ризиками, підвищення результативності управління. Крім того, обґрунтована сутність і роль аудиту ефективності та його місце і значення в процесі виконання державного бюджету.

Крім того, пропонуємо такі основні шляхи вдосконалення внутрішнього контролю та бюджетного аудиту Державного казначейської служби України, як центрального апарату так і його структурних підрозділів та територіальних органів:

- забезпечення оперативного поточного контролю за реалізацією усіх службових обов'язків, функцій та процесів;
- максимізація автоматизації процедур і процесів як при безпосередньому виконанні основних функцій служби, так і при проведенні відповідних перевірок її діяльності;
- формування потрібного інтелектуального, інформаційного та ресурсного забезпечення системи внутрішнього контролю та аудиту, перманентне вдосконалення інструментів адаптації корисного зарубіжного досвіду;
- модернізація методики та методології документального оформлення організації та проведення контрольних заходів, що здійснюються в структурних підрозділах центрального апарату та територіальних органів ДКСУ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Біла О. Г. Фінанси: навчальний посібник / О. Г. Біла, І. Р. Чуй; Мін-во освіти і науки України. – Львів: «Магнолія 2006», 2010. – 390 с.
2. Богомазова В. М. Деякі підходи до прогнозування податкових надходжень до бюджету / В. М. Богомазова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 9. – С. 79-84.
3. Богомоллова Н. І. Проблеми формування системи видатків Державного бюджету / Н. І. Богомоллова // Ефективна економіка. – 2012. – № 2. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=922>
4. Боровик П. М. Вітчизняна практика та зарубіжний досвід бюджетних відносин на рівні місцевих бюджетів / П. М. Боровик, О.В. Ролінський, К.М. Мазур // Облік і фінанси. - 2015. - № 1 (67). - С. 51-57.
5. Боровик П. М. Перспективи розвитку казначейської системи касового виконання бюджетів [Електронний ресурс] / П. М. Боровик, В. С. Вишнева // Інноваційна економіка. – 2012. – № 11. – С. 240–245. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2012_11/240.pdf
6. Бояр А. О. Напрями трансформації бюджетної системи України в умовах європейської інтеграції / А. О. Бояр // Наукові праці НДФІ. – 2012. – №3. – С. 134-137.
7. Боярко, І. М. Державні видатки в економіці країни [Текст]: монографія / І. М. Боярко, Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнека. – Суми: Сумське видавництво ПВКП «Кор- пункт», 2013. – 109 с.
8. Бузак Н. І. Бюджетування, облік і контроль затрат на впровадження сучасних інформаційних технологій / Н. І. Бузак // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 3. – С. 185-189.
9. Бурденко І. М. Аналіз стану й напрямки розвитку податкової системи України та її вплив на зростання економіки / І. М. Бурденко // Актуальні проблеми економіки. – 2016. - № 4. – С. 67-75.

10. Буряк П.Ю. Казначейська система: навч. посіб. / [П.Ю. Буряк, У.З. Ватаманюк-Зелінська, С.Я. Бугіль, М.В. Кирилів, Н.В. Шевчук, Ю.О. Голинський]. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2014. – 236 с.
11. Бюджетний кодекс України станом на 08.07.2010 № 2456-VI. зі змінами та доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/>
12. Воробйова О. І. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. / О. І. Воробйова; Тавр. нац. ун-т ім. В. І. Вернадського. – Сімф.: Сімф. міська друк., 2013. – 261 с.
13. Виконання Державного бюджету України за 2015 рік. [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. Офіційний веб-сайт. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list7currDiF212666>
14. Виконання Державного бюджету України за 2016 рік. [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. Офіційний веб-сайт. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list7currDiF257806>
15. Виконання Державного бюджету України за 2017 рік. [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. Офіційний веб-сайт. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list7currDiF257806>
16. Висновки про виконання Закону України «Про Державний бюджет України за 2016 рік» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753245/Bul_vyk_DBU_2016.pdf?subportal=mai
17. Висновки про виконання Закону України «Про Державний бюджет України за 2017 рік» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753245/Bul_vyk_DBU_2017.pdf?subportal=mai
18. Голинський Ю. О. Організація казначейського обслуговування бюджетів в умовах реформування державних фінансів України [Текст] : дис. ... канд. екон. наук. : 08.00.08 / Голинський Юрій Олегович. — Львів., 2015. — 235с.

19. Голинський Ю. О. Методика та практичні підходи до аналізу виконання бюджету органами Державної казначейської служби України / Ю. О. Голинський // Науковий Вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – №9. – С. 192–195.

20. Голинський Ю. О. Роль державної казначейської служби у зменшенні наслідків економічної нестабільності / Ю. О. Голинський [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://duan.edu.ua/uploads/vidavniststvo-15-16/13543.pdf>.

21. Інформація щодо наданих органами ДКСУ розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. Офіційний веб-сайт. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/422939>

22. Інформація щодо зупинення операцій з бюджетними коштами [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. Офіційний веб-сайт. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/422897>

23. Історія казначейства. Казначейства зарубіжних країн. Казначейська система виконання бюджету / С. О. Булгакова, Л. В. Гізатуліна, Л. В. Єрмошенко, О. Т. Колодій ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К., 2005. - 560 с.

24. Казначейська система обслуговування бюджетів / Веб-портал Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/>

25. Казначейська система / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. - Тернопіль : Карт- Бланш, 2002. - 394 с.

26. Мазур В. Л. Нереалізовані можливості наповнення бюджету України / В. Л. Мазур // Економіка України. – 2015. - № 11. – С. 38-48.

27. Молохова Я. О. Бюджетна система України: становлення та розвиток / Я. О. Молохова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2013. – №1. – С. 93-98.

28. Момотюк Л. Є. Основні напрями стандартизації статистики Державного бюджету України / Л. Є. Момотюк // Статистика України. – 2011. - № 4. – С. 67-73.
29. Казначейська система обслуговування бюджетів / Веб-портал Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/>
30. Казначейська система / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. - Тернопіль : Карт- Бланш, 2002. - 394 с.
31. Карлін М. І. Проблеми формування дохідної бази спеціального фонду Державного бюджету України та шляхи її розв'язання / М. І. Карлін // Фінанси України. – 2014. - № 3. – С. 13-22.
32. Клівіденко Л. М. Вплив доходів Державного бюджету на соціально-економічний розвиток України / Л. М. Клівіденко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. - № 6. – С. 46-49.
33. Курганська Е. І. Система казначейства: управління фінансовими ресурсами : монографія / Т. Б. Кублікова, Е. І. Курганська. – О. : ОНЕУ, 2015. – 323 с.
34. Куценко Т.Ф. Бюджетне фінансування соціальної сфери в Україні: короткий аналітичний огляд / Т.Ф. Куценко // Економіка та держава. – 2016. – № 9. – С. 32 – 36.
35. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами» від 24.12.2012 №1407 зі змінами». – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/>
36. Небрат В. Державні видатки в системі регулювання економіки: світові тенденції та вітчизняний досвід / В. Небрат // Вісник КНТЕУ. – 2015. – № 2. – С. 12–19.
37. Новосьолова О. С. Світова практика інституційного забезпечення управління державним боргом [Електронний ресурс] / О. С. Новосьолова // Часопис економічних реформ. - 2013. - № 4. - С. 54-60. - Режим доступу:

http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Cher_2013_4_11.pdf

38. Офіційний веб-портал Верховної Ради України // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/>

39. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку зарахування до державного бюджету коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном» затверджено від 10 листопада 2010 р. N 1037 р – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/>

40. Прокоф'єв С. Е. Казначейская система исполнения бюджета Франции / С. Е. Прокоф'єв // Бюджет. - 2003. - №6. - С.25-27.

41. Радіонов Ю.Д. Проблема ефективності використання бюджетних коштів / Ю.Д. Радіонов // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 47-55.

42. Родіонов О. В. Бюджетний менеджмент: підручник / О. В. Родіонов, І. М. Манько, С. І. Співак; Луган. нац. аграр. ун-т. – Луганськ: Ноулідж, 2014. – 291 с.

43. Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Деякі питання дистанційного обслуговування розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» від 15.11.2017р. № 816-р. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/>

44. Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку електронного урядування в Україні». від 20.09.2017 року №649-р – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/>

45. Роменська К. М. Зарубіжний досвід бюджетного регулювання / К. М. Роменська // Фінанси України. - 2010. - №6. - С. 48-53.

46. Рудешко В.В. Зарубіжний досвід ведення бухгалтерського обліку виконання бюджету/ В.В. Рудешко // Часопис Київського університету права. – К.- №4, 2010 С. 146-150

47. Сафонова Л.Д. Казначейська система виконання бюджету [Текст]: посіб. / Л.Д. Сафонова, Н.І. Алексєєва. – К.: КНЕУ, 2014. – 417 с.

48. Сергиенко Н.С. К вопросу о сущности казначейского исполнения бюджетов / Н.С. Сергиенко // Финансы. - 2006. - №11. - С. 31.
49. Указ Президента України «Про Положення про Державну казначейську службу України» від 13.04.2011 № 460/211 [Електронний ресурс] – ВР із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>
50. Ярошевич Н.Б. Управління державним боргом: зарубіжний досвід та українська реальність / Ярошевич Н.Б., Мазур А.В., Мокринська М.Р. // Науковий вісник : зб. наук.-техн. праць. - Львів : НЛТУУ. - 2007. - Вип. 17.8. - С.266-271