



## FINANCE, BANKING AND INSURANCE

### ФІНАНСИ, БАНКІВСЬКА СПРАВА ТА СТРАХУВАННЯ

УДК 336.146.07

#### ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

Мирослава Гупаловська; Антоніна Дем'янюк; Світлана Савчук

*Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, Україна*

**Резюме.** Досліджено, що бюджетний контроль є складовою державного фінансового контролю, а його невід'ємною складовою є казначейський контроль. Організація дієвого казначейського фінансового контролю за повнотою формування і своєчасністю надходження державних доходів, а також за законністю та ефективністю використання бюджетних коштів стає одним із головних пріоритетів сучасної економічної політики держави. Розкрито особливості казначейського контролю за формуванням і витрачанням бюджетних коштів. Особливість контролю, який здійснюють органи казначейства, полягає в тому, що він, в основному, здійснюється до та на етапі проведення операцій з бюджетними коштами. Таким чином, при виявленні порушення норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу органи казначейства можуть вжити заходи, які не допустять порушень у процесі формування бюджетних коштів, а також їх нецільового та неефективного використання. Визначено, що у разі виявлення порушень бюджетного законодавства з боку розпорядників та отримувачів бюджетних коштів застосовують такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення та зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках, відкритих в органах казначейства. Доведено, що органи казначейства, здійснюючи попередній і поточний контроль в процесі обслуговування бюджетних коштів, по суті здійснюють запобіжний захід щодо можливих зловживань і порушень у використанні бюджетних коштів розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів. Обґрунтовано, що на сьогодні в Україні в контексті оптимізації бюджетного процесу та впровадження середньотермінового бюджетного планування із програмно-цільовим методом важливим є удосконалення контролю за витрачанням бюджетних коштів. Також важливим питанням є забезпечення прозорості контролю. Ще одним напрямком розвитку казначейського контролю є забезпечення оперативного управління коштами єдиного казначейського рахунку та подальша централізація фінансових ресурсів на ньому. Зроблено висновок про необхідність комплексного удосконалення та розвитку казначейського контролю з урахуванням зарубіжного досвіду.

**Ключові слова:** казначейський контроль, порушення бюджетного законодавства, заходи впливу.

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2020.06.122](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.06.122)

Отримано 30.10.2020

UDC 336.146.07

## SPECIFIC FEATURES OF TREASURY CONTROL IN THE FISCAL SPHERE

**Myroslava Hupalovska; Antonina Demianiuk; Svitlana Savchuk**

*West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine*

**Summary.** *It is investigated in this paper that budget control is a component of public financial control, and treasury control is its integral component. Organization of effective treasury financial control over the completeness of the formation and timeliness of state revenues, as well as the legality and efficiency of the budget funds use is becoming one of the main priorities of modern economic policy. Features of treasury control over the formation and spending of budget funds are revealed. The peculiarity of control performed by the treasury bodies is that it is carried out mainly before and at the stage of operations with budget funds. Thus, when violations of budget legislation are detected by participants of the budget process, the treasury bodies can take measures to prevent violations in the process of forming budget funds, as well as their inappropriate and inefficient use. It is determined that in case of violations of budget legislation by managers and recipients of budget funds the following measures are initiated: warning of improper implementation of budget legislation with the requirement to eliminate violations and suspend operations with budget funds in accounts opened with the Treasury. It is proved that the treasury bodies, carrying out preliminary and current control in the process of servicing budget funds, essentially take precautionary measure against possible abuses and violations in the use of budget funds by managers and recipients of budget funds. It is substantiated that at present in Ukraine in the context of optimization of the budget process and the introduction of medium-term budget planning with the program-target method, it is important to improve control over the budget funds spending. Ensuring transparency of control is also an important problem. Another area of the treasury control development is to ensure the operational management of funds of a single treasury account and further centralization of financial resources on it. The conclusion about the necessity of complex improvement and development of treasury control considering foreign experience is made.*

**Key words:** *treasury control, violation of budget legislation, measures of influence.*

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2020.06.122](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.06.122)

*Received 30.10.2020*

**Постановка проблеми.** В умовах сучасних економічних перетворень і розвитку країни особливої актуальності набувають питання вдосконалення управління економікою, однією із важливих функцій якого є контроль.

Призначення фінансового контролю полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування й ефективного використання фінансових ресурсів на всіх стадіях бюджетного процесу. Організація дієвого казначейського фінансового контролю за повнотою формування і своєчасністю надходження державних доходів, а також за законністю та ефективністю використання бюджетних коштів стає одним із головних пріоритетів сучасної економічної політики держави. Пошук шляхів підвищення ефективності фінансового контролю, в тому числі казначейського, є актуальним і цікавить інтерес багатьох дослідників.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Упродовж останніх років дослідженню питань розвитку та вдосконаленню системи, що здійснює казначейське обслуговування державного та місцевих бюджетів, присвятили свої праці такі вітчизняні вчені і практики, як С. О. Булгакова, О. Д. Василик, Ю. О. Голинський, О. С. Даневич, О. П. Кириленко, Л. Ю. Марченко, Н. О. Нікітан, В. П. Кудряшов, П. Г. Петрашко, В. І. Стоян, Н. І. Сушко, С. І. Харченко, О. О. Чечуліна, В. М. Федосов, С. І. Юрій та інші. Аналіз цих робіт засвідчує, що питання такої важливої і специфічної казначейської функції як контроль залишалися або за рамками досліджень, або досліджувалися фрагментарно.

Зважаючи на вищевикладене, в сучасних умовах ґрунтовнішого дослідження потребує аналіз теоретичних та методологічних основ здійснення казначейського контролю за формуванням та витрачанням бюджетних коштів.

**Метою статті** є дослідження теоретичних засад та вироблення практичних рекомендацій щодо удосконалення казначейського контролю за формуванням та витрачанням бюджетних коштів.

**Постановка завдання.** Для досягнення поставленої мети визначено такі наукові завдання: розкрити особливості казначейського контролю за формуванням і витрачанням бюджетних коштів; проаналізувати стан казначейського контролю у бюджетній сфері; охарактеризувати особливості застосування органами казначейства заходів впливу за порушення бюджетного законодавства; окреслити напрямки вдосконалення контрольної діяльності казначейських органів.

Для вирішення поставлених завдань використано такі методи: аналіз, синтез, узагальнення, індукція, аналогія, моделювання, системний підхід.

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

Державний фінансовий контроль сприяє зміцненню фінансового становища країни, є однією з необхідних умов успіху економічних реформ, які здійснюються в ній [1].

Щодо трактування державного фінансового контролю, то сформовано багато визначень вітчизняними та зарубіжними науковцями.

На думку Савченко Л. А., державний фінансовий контроль – вид фінансового контролю, спрямований на забезпечення інтересів держави, охоплює всі операції, пов'язані з рухом державних коштів, управлінням державним майном та здійснюється органами державної влади й управління, а також спеціалізованими державними органами фінансового контролю [2].

Дорош Н. І. державний фінансовий контроль визначає як систему органів і заходів, яка сприяє забезпеченню законності, охороні власності, правильному, ефективному й економному використанню бюджетних, залучених і власних коштів, яка допомагає викрити порушення фінансової дисципліни [3].

На думку Степашина С. В., державний фінансовий контроль – це складна категорія, і тому має розглядатися на основі системного аналізу, тобто, з одного боку, як цілісне явище, що взаємодіє з іншими явищами, а з іншого, – як система, що складається з певної сукупності елементів, взаємопов'язаних між собою [4].

Отже, можна зробити висновок, що державний фінансовий контроль – це комплекс заходів, спрямованих на дотримання бюджетного законодавства в процесі формування й використання бюджетних коштів для ефективного здійснення державою своїх функцій.

Вагомого значення в процесі здійснення державного фінансового контролю набуває бюджетний контроль.

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

Для ефективного й результативного управління публічними фінансами на всіх стадіях бюджетного процесу проводиться різного роду контроль державними інституціями, які уповноважені на його здійснення. Невід'ємною складовою контролю

за формуванням та виконанням бюджету є контроль, який здійснюється органами Державної казначейської служби України. Особливість контролю, який здійснюють органи казначейства, полягає в тому, що він, в основному, здійснюється до та на етапі проведення операцій з бюджетними коштами. Таким чином, при виявленні порушення норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу органи казначейства можуть вжити заходи, які не допустять порушень у процесі формування бюджетних коштів, а також їх нецільового та неефективного використання.

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

Теорія і практика казначейського контролю базується на положеннях загальної теорії фінансового контролю. Але слід зазначити, що казначейський контроль як окрема галузь знань має свій предмет, метод і специфічні прийоми дослідження. Досягнення своїх цілей казначейський контроль забезпечує тільки йому притаманними способами. Він користується обліковою інформацією й інструментарієм бухгалтерського обліку, прийомами економічного аналізу [5].

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

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

Поточний контроль органами казначейства здійснюється під час проведення фінансових операцій з формування, розподілу та використання публічних коштів. Метою такої форми контролю є забезпечення дотримання фінансової дисципліни й недопущення порушення норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу.

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

Особливість процесу контролю органами Державного казначейства полягає в тому, що вони є виконавцями фінансових функцій у виконанні державного і місцевих бюджетів, ніколи не проводять перевірки вибірково, здійснюючи їх тільки на регулярній основі. Органи Державного казначейства насправді забезпечують суворий контроль за правильністю фінансових операцій, їх бухгалтерським обліком і є гарантами чіткого виконання рішень виконавчої влади. Такий вичерпний контроль проводиться паралельно з веденням операцій упродовж року, тому є ефективнішим, ніж контроль за результатами.

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

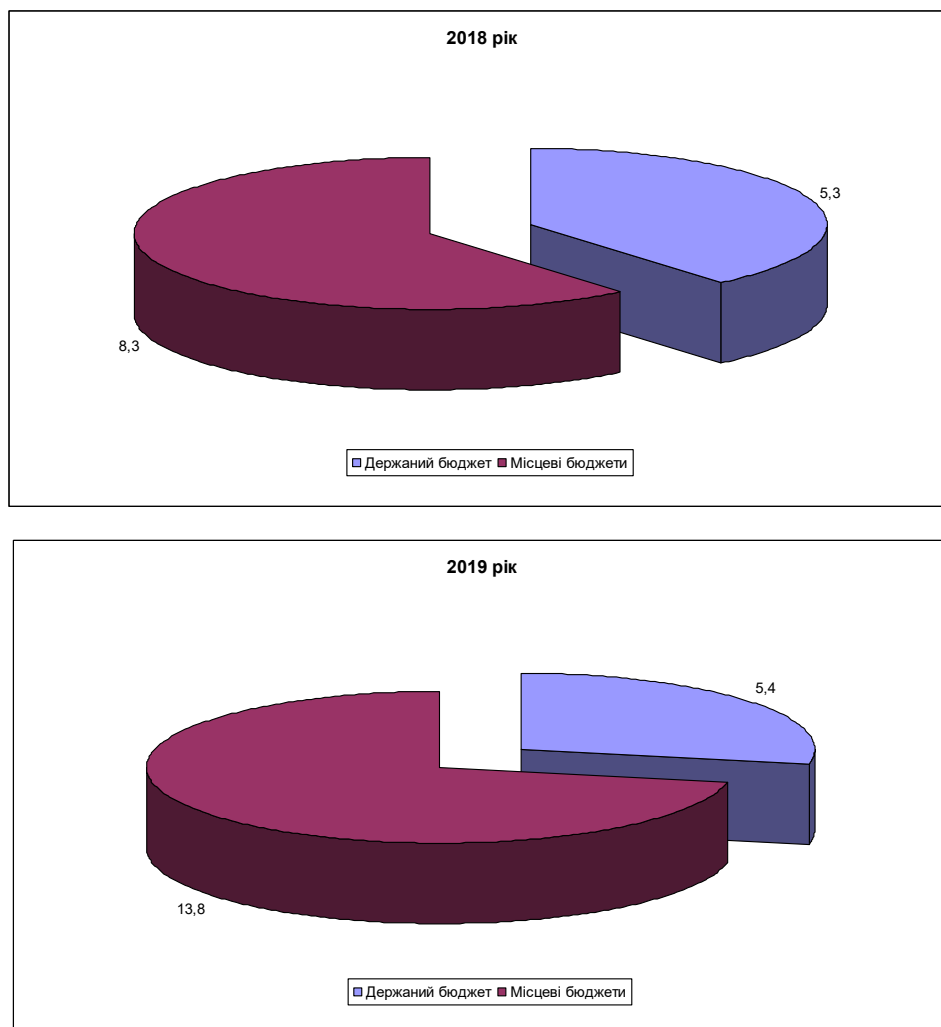
- попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення;
- зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках, відкритих в органах казначейства.

При здійсненні казначейського контролю зупинено операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників та отримувачів: у 2018 році – понад 2100 випадків, у 2019 році – понад 2200.

Зокрема, до найсуттєвіших порушень, у разі виявлення яких зупинялись операції з бюджетними коштами, належать:

- порушення порядку здійснення попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів (неподання у встановлені терміни підтверджуючих документів щодо проведеної оплати);
- подання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету;
- несвоєчасне та неповне подання звітності про виконання бюджету;
- наявність відтермінованої кредиторської та дебіторської заборгованостей [7].

У 2018 році казначейством попереджено понад 17 тис фактів порушень бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та отримувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 13,6 млрд грн. У 2019 році – понад 24 тис фактів порушень на загальну суму 19,2 млрд грн. Тобто спостерігається тенденція до збільшення (рис. 1).



**Рисунок 1.** Структура загальної суми складених упродовж 2018–2019 рр. попереджень (млрд грн)

**Figure 1.** Structure of the total amount of warnings issued during 2018–2019 (billion UAH)

Причини основних попереджень при виявленні бюджетних порушень наведено у таблиці 1.

**Таблиця 1.** Основні причини складання попереджень органами казначейства

**Table 1.** The main reasons for issuing warnings by the Treasury

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

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

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

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

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

**Висновки.** Результати проведених досліджень щодо здійснення контролю в процесі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів підтвердили застосування різних форм фінансового контролю та різноманітність його об'єктів. Отже, удосконалення казначейського контролю має здійснюватися комплексно для максимізації ефекту та направлятися на чітке розмежування функцій між

контролюючими органами, підвищення відповідальності посадових осіб та їх кваліфікації як в самому казначействі, так і в інших бюджетних установах, а також підвищення прозорості діяльності казначейства та його контролю. Важливим попри це є впровадження зарубіжного досвіду та міжнародних стандартів діяльності. А реалізація казначейського контролю в повному обсязі можлива лише при дотриманні загальних принципів фінансового контролю.

**Conclusions.** The results of the carried out investigations concerning the control implementation in the process of treasury service of the state and local budgets confirmed the use of various forms of financial control and the diversity of its objects. Therefore, the improvement of treasury control should be comprehensive in order to maximize the effect and be aimed at a clear division of functions between regulatory authorities, the increase of the responsibility of officials and their skills in the Treasury and other fiscal institutions, as well as the increase of treasury transparency and its control. Nevertheless, the introduction of foreign experience and international activity standards is important. But implementation of complete treasury control is possible only in compliance with general principles of financial control.

#### Список використаної літератури

1. Гупаловська М. Б. Теоретико-концептуальні засади державного фінансового контролю. Світ фінансів. 2013. № 4. С. 44–49.
2. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
3. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. 402 с.
4. Степашин С. В., Столяров Н. С., Шохин С. О., Жуков В. А. Государственный финансовый контроль: учебник для вузов. СПб.: Питер, 2004. 557 с.
5. Микитюк І. С. Казначейський контроль як складова системи державного фінансового контролю. Економічний вісник університету. 2018. Вип. 37 (1). С. 245–251.
6. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. (дата звернення 28.09.2020).
7. Державна казначейська служба України. Публічні звіти. URL: <https://www.treasury.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/%20%D0%93%D0%9E%D0%9B%D0%9E%D0%92%D0%98%202020pdf.pdf>.

#### References

1. Hupalov's'ka M. B. (2013) Teoretyko-kontseptual'ni zasady derzhavnoho finansovoho kontrolyu [Theoretical and conceptual principles of public financial control]. Svit finansiv. No. 4, pp. 44–49.
2. Savchenko L. A. (2008) Pravovi osnovy finansovoho kontrolyu: navch.posibn. [Legal bases of financial control]. K.:Yurinkom Inter. [In Ukrainian].
3. Dorosh N. I. (2001) Audyт: metodolohiya i orhanizatsiya [Audit: methodology and organization]. K.: T-vo “Znannya”, KOO. [In Ukrainian].
4. Stepashin S. V., Stolyarov N. S., Shohin S. O., Zhukov V. A. (2004) Gosudarstvennyiy finansovyy kontrol: Uchebnik dlya vuzov [State financial control]. SPb.: Piter. [In Russian].
5. Mykytyuk I. S. (2018) Kaznacheys'kyu kontrol' yak skladova systemy derzhavnoho finansovoho kontrolyu [Treasury control as a component of the system of state financial control]. *Ekonomichnyy visnyk universytetu*. No. 37 (1). P. 245–251.
6. Byudzhetnyy kodeks Ukrayiny N 2456-VI vid 08.07.2010. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
7. Derzhavna kaznacheys'ka sluzhba Ukrayiny. Publichni zvity. Available at: <https://www.treasury.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/%20%D0%93%D0%9E%D0%9B%D0%9E%D0%92%D0%98%202020pdf.pdf>.