МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВІННИЦЬКИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ

БЮДЖЕТНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Підручник

За редакцією доктора економічних наук,
професора, заслуженого працівника освіти України
В. Г. Дем'янишина,
доктора економічних наук, доцента Г. Б. Погріщук

Тернопіль
ТНЕУ
2017

УДК 336.14
ББК 65.9 (4 Укр) 261.3я73
Б 98

Авторський колектив: д. е. н., професор В. Г. Дем'янишин (вступ, розділи 1, 2, 4, 5); д. е. н., доцент Г. Б. Погріщук (розділи 1, 3, 6, 7); к. е. н., доцент Л. М. Клівіденко (розділ 2); к. е. н., доцент З. М. Лободіна (4.11); к. е. н., доцент В. В. Нагайчук (підрозділи 8.1, 8.2, 8.3), к. е. н., доцент В. В. Руденко (розділ 9); к. е. н., доцент В. М. Семцов (розділ 3); к. е. н., доцент Б. С. Шулюк (підрозділи 6.4, 6.5, 6.6, 6.7, 6.8, 6.9, 6.10, 8.4, 8.5, 8.6, 8.7, 8.8, 8.9, 8.10, 8.11, 8.12); В. В. Дем'янишин (підрозділи 4.12, 4.13, 4.14, 5.6, 5.7, 8.13).

Рецензенти:

М. І. Крупка, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, завідувач кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка;

Л. В. Лисяк, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Університету митної справи та фінансів;

П. О. Нікіфоров, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів і кредиту Чернівецького національного університету імені Ю. Федьковича.

Затверджено Вченою радою Тернопільського національного економічного університету як підручник для студентів вищих навчальних закладів (протокол №12 від 27 червня 2017 р.)

Б 98 **Бюджетний менеджмент** : підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина, Г. Б. Погріщук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 532 с.
ISBN 978-966-654-463-9

Розглянуто концептуальні підходи до сутності бюджетного менеджменту, його об'єкт, суб'єкт та предмет. Досліджено теоретичні, методологічні та практичні засади бюджету держави як об'єкта управління, системи управління бюджетом. Акцентовано увагу на окремих складових бюджетного менеджменту, зокрема бюджетному плануванні, виконанні бюджету, бюджетному обліку, бюджетній звітності, контролі за виконанням бюджетів усіх рівнів, охарактеризовано взаємозв'язок між ними. Досліджено світовий досвід бюджетного менеджменту та можливості його застосування в Україні.

Рекомендовано для студентів вищих навчальних закладів галузей знань 07 «Управління та адміністрування» та 28 «Публічне управління та адміністрування», аспірантів, магістрів, науковців, працівників фінансової системи України, викладачів та усіх, хто прагне поглибити свої знання з фінансової теорії та практики.

УДК 336.14
ББК 65.9 (4 Укр) 261.3я73

ISBN 978-966-654-463-9

© Колектив авторів, 2017
© ТНЕУ, 2017

ЗМІСТ

ВСТУП **7**

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ТА СКЛАДОВІ БЮДЖЕТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ **15**

1.1. Сутність бюджетного менеджменту 15
1.2. Об'єкт, суб'єкти, предмет та завдання бюджетного менеджменту 20
1.3. Нормативно-правова база бюджетного менеджменту 23
1.4. Система управління бюджетом 26
1.5. Складові бюджетного менеджменту та взаємозв'язок між ними 29
Практикум 32

РОЗДІЛ 2. СТРУКТУРА БЮДЖЕТУ ДЕРЖАВИ ЯК ОБ'ЄКТА УПРАВЛІННЯ **35**

2.1. Сутність бюджету та його роль у суспільстві 35
2.2. Бюджет як основний централізований фонд грошових коштів держави 42
2.3. Бюджет як основний фінансовий план країни 44
2.4. Методи, принципи та джерела формування доходів бюджету 46
2.5. Класифікація видатків та форми бюджетного фінансування 51
2.6. Бюджетний дефіцит, його причини, наслідки, методи та джерела покриття 57
2.7. Організація і завдання управління бюджетними потоками 66
2.8. Бюджетний устрій та бюджетна система України 70
2.9. Розмежування доходів і видатків між бюджетами 73
2.10. Взаємовідносини між бюджетами 75
Практикум 84

РОЗДІЛ 3. ОРГАНИ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТОМ **87**

3.1. Органи стратегічного управління бюджетом та їхні функції 87
3.2. Міністерство фінансів України – центральний орган державної виконавчої влади у сфері оперативного управління бюджетом, структура його апарату, завдання, функції та права 89
3.3. Місцеві фінансові органи, їхні функції, права і структура 208
3.4. Державна служба фінансового моніторингу України як орган державного управління 112
3.5. Державна казначейська служба України, її призначення та структура центрального апарату, основні завдання, функції та права 116
3.6. Територіальні органи Державної казначейської служби України, головні завдання, функції, права, структура 126
3.7. Державна фіскальна служба України в системі органів оперативного управління бюджетом 132

3.8. Органи міжгалузевого оперативного управління бюджетними коштами та їхні функції....136
3.9. Система органів галузевого управління бюджетними коштами....141
Практикум....144

РОЗДІЛ 4. БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ....147
4.1. Економічні основи бюджетного планування, його зміст, принципи і завдання....147
4.2. Етапи, методи та рівні бюджетного планування....152
4.3. Організація бюджетного планування. Основні етапи розробки проекту бюджету....156
4.4. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі та особливості його застосування в Україні....164
4.5. Порядок складання проекту Державного бюджету України....171
4.6. Розгляд і затвердження Державного бюджету України....178
4.7. Порядок складання, розгляду і затвердження місцевих бюджетів....182
4.8. Бюджетний регламент, його зміст, завдання та засади побудови...188
4.9. Завдання і методологія планування доходів бюджету....189
4.10. Завдання і методологія планування видатків бюджету....193
4.11. Особливості планування доходів і видатків місцевих бюджетів....200
4.12. Кошторисне планування, його основи. Види та структура кошторисів бюджетних установ....211
4.13. Оперативно-мережеві показники, що визначають обсяг бюджетних асигнувань....222
4.14. Норми і нормативи кошторисного планування та фінансування....224
Практикум....233

РОЗДІЛ 5. ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ....237
5.1. Поняття та принципи виконання бюджету....237
5.2. Бюджетна класифікація та її роль у бюджетному процесі....241
5.3. Розпис доходів і видатків як основа виконання бюджету....245
5.4. Система справляння доходів бюджету....250
5.5. Податковий менеджмент....255
5.6. Поняття бюджетного фінансування, його організація та принципи....260
5.7. Розпорядники бюджетних коштів, їхні права та обов'язки....262
5.8. Виконання дохідної частини бюджетів....265
5.9. Виконання видаткової частини бюджетів....268
5.10. Касове виконання бюджету....271
5.11. Організація та регулювання міжбюджетних потоків....274
Практикум....276

РОЗДІЛ 6. ОБЛІК ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ 279
6.1. Завдання, значення та організація обліку виконання бюджетів 279
6.2. Бухгалтерські документи та регістри, порядок їхнього складання, перевірки й обробки 282
6.3. План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів 283
6.4. Облік доходів державного бюджету 290
6.4.1. Облік операцій за доходами загального фонду державного бюджету.....292
6.4.2. Облік операцій за доходами спеціального фонду державного бюджету.....294
6.5. Особливості обліку доходів місцевих бюджетів 296
6.5.1. Облік операцій за доходами загального фонду місцевих бюджетів 298
6.5.2. Облік операцій за доходами спеціального фонду місцевих бюджетів 300
6.6. Облік бюджетних зобов'язань і видатків розпорядників бюджетних коштів по державному бюджету.....302
6.6.1. Операції з обліку бюджетних зобов'язань і видатків по загальному фонду державного бюджету 304
6.6.2. Операції з обліку бюджетних зобов'язань і видатків по спеціальному фонду державного бюджету.....307
6.7. Облік бюджетних зобов'язань і видатків розпорядників бюджетних коштів по місцевих бюджетах 309
6.7.1. Облік бюджетних зобов'язань і видатків по загальному фонду місцевих бюджетів 310
6.7.2. Облік бюджетних зобов'язань і видатків по спеціальному фонду місцевих бюджетів 313
6.8. Облік міжбюджетних відносин.....315
6.8.1. Облік міжбюджетних трансфертів 316
6.8.2. Облік операцій за взаємними розрахунками між бюджетами 320
6.9. Визначення результатів виконання державного бюджету.....328
6.9.1. Облік операцій за результатами виконання державного бюджету по загальному фонду 331
6.9.2. Облік операцій за результатами виконання державного бюджету по спеціальному фонду 333
6.10. Особливості визначення результатів виконання місцевих бюджетів 336
6.10.1. Облік операцій за результатами виконання місцевих бюджетів по загальному фонду 337
6.10.2. Облік операцій за результатами виконання місцевих бюджетів по спеціальному фонду 340
Практикум.....343

РОЗДІЛ 7. ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ 347
7.1. Організація, види та форми бюджетної звітності 347
7.2. Звіти розпорядників коштів про використання бюджетних коштів, одержаних із державного та місцевих бюджетів 349
7.3. Періодична звітність про виконання бюджетів 353
7.4. Річна звітність про виконання Державного бюджету України 355
7.5. Звітність про виконання місцевих бюджетів 357
7.6. Розгляд і затвердження звітів про виконання бюджетів 359
Практикум.....360

РОЗДІЛ 8. КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТІВ.....363
8.1. Сутність та призначення бюджетного контролю, його роль у бюджетному менеджменті 363
8.2. Види, форми та методи бюджетного контролю 367
8.3. Органи бюджетного контролю, їхня класифікація 374
8.4. Рахункова палата України, її функції, права і завдання 379
8.5. Податковий контроль та його організація в Україні 382
8.6. Митний контроль та його організація в Україні 386
8.7. Контроль органів Державної казначейської служби України за виконанням бюджету 390
8.8. Контрольно-ревізійна робота, її завдання та напрями 394
8.9. Державна аудиторська служба України, її завдання, повноваження та права.....399
8.10. Організація і планування ревізій та перевірок 403
8.11. Порядок проведення ревізій 408
8.12. Оформлення та реалізація матеріалів ревізій 412
8.13. Бюджетний аудит.....416
Практикум.....426

РОЗДІЛ 9. СВІТОВИЙ ДОСВІД БЮДЖЕТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ 431
9.1. Порівняльна характеристика організації бюджетного процесу у зарубіжних країнах 431
9.2. Бюджетний федералізм: світовий досвід теорії та практики 441
9.3. Фінансово-управлінські технології формування бюджету у зарубіжних країнах 449
9.4. Перспективне бюджетне планування у світовій практиці 457
9.5. Світовий досвід бюджетного прогнозування 464
9.6. Практика виконання бюджету у зарубіжних країнах 469
9.7. Управління державним боргом у світовій практиці 477
9.8. Світовий досвід організації бюджетного контролю 488
Практикум.....496

ГЛОСАРІЙ.....501

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 517

ВСТУП

З поглибленням ринкових відносин в Україні актуалізується проблема координації дій держави, господарюючих суб'єктів і громадян з метою досягнення стратегічних цілей соціально-економічного розвитку суспільства. Тому модернізація управління є об'єктивним процесом, пов'язаним з цілеспрямованою координацією виробництва, розподілу, обміну і споживання відповідно до економічних законів і закономірностей суспільного розвитку на конкретному історичному етапі.

Однією з найважливіших складових управління є менеджмент, який в англійській мові означає: керування; організацію ефективної роботи; політику прийняття рішень з урахуванням чинників, які впливають на ефективність роботи; адміністрацію; орган, що здійснює управління; сукупність знань і вмінь, що становлять основу мистецтва управління. Менеджеризм, як вважають економісти, є американською теорією управління, котра передбачає спрямування управлінських дій та функцій на розв'язання питань у сфері суспільних відносин шляхом вибору оптимальних управлінських рішень та їхньої реалізації з метою отримання максимального економічного й соціального ефекту.

Загальноприйнято вважати менеджмент способом та манерою спілкування з людьми, владою та мистецтвом керівництва, вмінням та адміністративними навичками ефективно організувати роботу апарату й відповідних служб, структурувати органи управління, адміністративні одиниці. Менеджерів розглядають як розпорядників життя суспільства, корті вміють поєднувати державні й ринкові методи управління, своєчасно реагувати на об'єктивні, суб'єктивні, зовнішні та внутрішні виклики, знають і володіють сучасними методами управління.

Оскільки забезпечення стабільної позитивної динаміки соціально-економічного розвитку країни пов'язано з використанням відповідних економічних важелів та інструментів управління, серед яких центральне місце займає бюджет, роль бюджетного менеджменту посилюється. За допомогою цього виду менеджменту держава регулює розподіл і перерозподіл ВВП, забезпечуючи оптимальне поєднання економічних інтересів усіх членів суспільства, створюючи при цьому міцний фінансовий фундамент для якісного виконання своїх функцій.

Розбудова вітчизняної економіки на ринкових засадах, стратегічний курс України на інтеграцію з ЄС, глобалізація економічних процесів у поєднанні з кризовими потрясіннями, спричиненими зовнішніми та внутрішніми чинниками, потребують посилення ролі бюджетного регулювання соціально-економічного розвитку в поєднанні з ринковими важелями й інструментами. Завдання полягає у тому, щоб з урахуванням переваг ринкової економіки підвищувати роль економічних методів управління, зокрема за допомогою доходів і видатків бюджету, та посилювати їхній вплив на зміцнення економіки й зростання добробуту громадян.

Проте сучасний стан фінансової науки і практики не відповідає зростаючим вимогам та стратегічним цілям, які ставить перед собою суспільство. Здебільшого проблеми і недоліки виникли через недосконалість організації управління бюджетом країни та невідповідність фінансової теорії практиці. Одне з невирішених питань фінансової науки – це відсутність бюджетної стратегії та стратегічного управління бюджетом. У зв'язку з цим тактичні рішення мають хаотичний характер, а оперативне управління бюджетом не приносить належних результатів, що негативно відображається на показниках соціально-економічного розвитку країни та добробуті її громадян.

Загалом проблеми управління бюджетом держави у різних аспектах викликали інтерес у фахівців різних спеціальностей, передусім у філософів, юристів, математиків і економістів. Окремі теоретичні й практичні питання цієї галузі знань розглядали зарубіжні вчені. Варто також звернути увагу на наукові праці українських до-

слідників кінця XVIII – початку XX ст., присвячені бюджетній тематиці. Певні теоретичні напрацювання у галузі бюджету зробили економісти радянського періоду.

Сучасна українська фінансова наука, з одного боку, застосовує надбання світової науки та результати досліджень радянських вчених, а з іншого – активно використовує розробки російських фінансистів і водночас має власні напрацювання у галузі бюджетного менеджменту. В наукових працях таких дослідників, як О. Амоша, В. Андрущенко, В. Бабич, В. Базилевич, О. Барановський, В. Бодров, О. Василик, Т. Вахненко, А. Гальчинський, В. Геєць, А. Даниленко, О. Данилов, В. Дем'янишин, О. Десятнюк, А. Єпіфанов, Л. Єрмошенко, С. Єрохін, Т. Єфименко, А. Загородній, І. Запатріна, М. Карлін, О. Кириленко, Л. Клець, О. Ковалюк, В. Кравченко, О. Крайник, А. Крисоватий, М. Крупка, В. Кудряшов, М. Кульчицький, В. Лагутін, Л. Лисяк, І. Луніна, І. Лютий, С. Льовочкін, В. Матвіїшин, П. Мельник, С. Мочерний, Ц. Огонь, С. Онишко, В. Опарін, К. Павлюк, Л. Панкевич, Ю. Пасічник, О. Романенко, Л. Сафонова, М. Сивульський, В. Симоненко, С. Слухай, А. Соколовська, І. Стефанюк, В. Федосов, І. Чугунов, Л. Шаблиста, Н. Шпак, С. Юрій, Н. Ярошевич і багатьох інших, розкрито теоретичні засади бюджету держави та розглянуто практичні питання, пов'язані з бюджетним процесом.

Однак, незважаючи на великий обсяг наукових публікацій з цього напряму дослідження, вони не охоплюють усіх аспектів такої складної проблеми, якою є організація бюджетного менеджменту в Україні. Потребують удосконалення підходи до розробки бюджетної політики, її стратегії і тактики, ролі бюджетного механізму в реалізації бюджетної політики, вибір ефективних форм, методів, важелів та інструментів стратегічного і тактичного управління бюджетом, модернізація бюджетного обліку, звітності та контролю відповідно до європейських стандартів, організація та розвиток бюджетного процесу на демократичних засадах й наукових принципах.

Велике значення для суспільства й важливість дослідження проблем бюджетного менеджменту в Україні, його теоретична й

практична значущість зумовлюють актуальність даної дисципліни, логіку викладу її основних положень.

Підручник «Бюджетний менеджмент» підготовлено відповідно до програми навчальної дисципліни «Бюджетний менеджмент» з урахуванням її місця в структурі освітньо-професійної програми підготовки магістрів галузей знань 07 «Управління та адміністрування» та 28 «Публічне управління та адміністрування» спеціальностей 072 «Фінанси, банківська справа та страхування», 281 «Публічне управління та адміністрування»

У навчальних планах підготовки магістрів за вказаними спеціальностями передбачено вивчення дисципліни «Бюджетний менеджмент», що забезпечує формування у студентів навичок практичної роботи в органах державної влади, державного управління та місцевого самоврядування, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України та їхніх територіальних органах, отже, є основою оволодіння студентами необхідними знаннями.

Структура та зміст підручника містить відомості, необхідні для підготовки магістрів з фінансів і кредиту. При викладанні матеріалу дотримано загальноприйняту термінологію та формулювання, проаналізовано різні підходи до тлумачення тих чи інших питань бюджету держави і бюджетного менеджменту, запропоновано власні рекомендації щодо вирішення дискусійних проблем.

Підручник розпочато з розгляду теоретико-організаційних засад та складових бюджетного менеджменту, зокрема сутності бюджетного менеджменту, його об'єкта, суб'єктів, предмета та завдань, нормативно-правової бази, системи управління бюджетом, функцій бюджетного менеджменту та взаємозв'язку між ними.

Другий розділ присвячений дослідженню структури бюджету держави як об'єкта управління. Розкрито сутність бюджету та його роль у суспільстві, бюджет як централізований фонд грошових коштів держави, бюджет як основний фінансовий план країни, методи, принципи та джерела формування доходів бюджету, класифікацію видатків та форми бюджетного фінансування, бюджетний

дефіцит, його причини, наслідки, мету, джерела покриття, організацію і завдання управління бюджетними потоками, бюджетний устрій та бюджетну систему України, розмежування доходів і видатків між бюджетами, взаємовідносини між бюджетами.

У третьому розділі «Органи управління бюджетом» акцентовано увагу на таких важливих питаннях, як Міністерство фінансів України – центральний орган державної виконавчої влади у сфері фінансової діяльності, структура його апарату, основні завдання Міністерства фінансів України, функції Міністерства фінансів України, основні права Міністерства фінансів України, місцеві фінансові органи, їхні функції, права і структура, державна служба фінансового моніторингу України як орган державного управління, Державна казначейська служба України, її призначення та структура центрального апарату, основні функції Державної казначейської служби України, основні права Державної казначейської служби України, територіальні органи Державної казначейської служби України: головні завдання, функції, права, структура та інші питання, пов'язані з організацією управління бюджетом.

Четвертий розділ містить аналіз теоретико-методологічних і практичних засад бюджетного планування. У ньому висвітлено: економічні основи бюджетного планування, його зміст, принципи і завдання; етапи, методи та рівні бюджетного планування; організацію бюджетного планування, основні етапи розробки проекту бюджету; програмно-цільовий метод у бюджетному процесі та особливості його застосування в Україні; порядок складання проекту Державного бюджету України; розгляд і затвердження Державного бюджету України; порядок складання, розгляду і затвердження місцевих бюджетів; бюджетний регламент, його зміст, завдання та засади побудови; завдання і методологію планування доходів бюджету; завдання і методологію планування видатків бюджету; кошторисне планування, його основи, види та структуру кошторисів бюджетних установ; оперативно-мережеві показники, що визначають обсяг бюджетних асигнувань; норми і нормативи кошторисного планування та фінансування.

Одним із центральних питань бюджетного менеджменту є виконання бюджету, якому присвячено матеріал п'ятого розділу. Тут розкрито поняття та принципи виконання бюджету, бюджетну класифікацію та її роль у бюджетному процесі, розпис доходів і видатків як основу виконання бюджету, систему справляння доходів бюджету, податковий менеджмент; поняття бюджетного фінансування, його організацію та принципи, розпорядників бюджетних коштів, їхні права та обов'язки, виконання дохідної частини бюджетів, виконання видаткової частини бюджетів, касове виконання бюджету, організацію та регулювання міжбюджетних потоків.

У шостому розділі висвітлено теоретичні, методологічні й практичні питання обліку виконання бюджетів, зокрема: завдання, значення та організацію обліку виконання бюджетів; бухгалтерські документи та регістри, порядок їхнього складання, перевірки та обробки; план рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів; методику та порядок обліку виконання бюджетів; облік ресурсів і доходів бюджету та інші питання організації обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

У сьомому розділі охарактеризовано звітність про виконання бюджетів. Розкрито організацію, види та форми бюджетної звітності, звіти розпорядників коштів про використання бюджетних коштів, одержаних із державного та місцевих бюджетів, періодичну звітність про виконання бюджетів, річну звітність про виконання Державного бюджету України, звітність про виконання місцевих бюджетів, розгляд і затвердження звітів про виконання бюджетів.

Велике значення у бюджетному менеджменті відведено контролю за виконанням бюджетів, що знайшло своє відображення у восьмому розділі підручника. Тут акцентовано увагу на сутності та призначенні бюджетного контролю, його ролі у бюджетному менеджменті, видах, формах та методах бюджетного контролю, органах бюджетного контролю, їх класифікації, Рахунковій палаті України, її функціях, правах і завданнях, податковому контролі та його організації в Україні, митному контролі та його організації в Україні, контролі органів Державної казначейської служби

України за виконанням бюджету, контрольно-ревізійній роботі, її завданнях та напрямах, Державній аудиторській службі України, її завданнях, правах та обов'язках, організації і плануванні ревізій та перевірок, порядку проведення ревізій, оформленні та реалізації матеріалів ревізій.

Дев'ятий розділ присвячений світовому досвіду бюджетного менеджменту, окремі методи якого можна використати в Україні. Наведена порівняльна характеристика організації бюджетного процесу у зарубіжних країнах, розкрито бюджетний федералізм: світовий досвід теорії та практики. Охарактеризовано фінансово-управлінські технології формування бюджету у зарубіжних країнах. Проаналізовано перспективне бюджетне планування у світовій практиці, світовий досвід бюджетного прогнозування, практику виконання бюджету у зарубіжних країнах, управління державним боргом у світовій практиці, світовий досвід організації бюджетного контролю.

Після кожного розділу міститься практикум, де наведено базові терміни і поняття, контрольні запитання й завдання, а також тести. Це дасть змогу студентам самостійно перевірити якість своїх знань, акцентувати увагу на найважливіших питаннях дисципліни.

Композиція підручника спрямована на те, щоб передати студентам необхідну інформацію, навчити їх самостійно користуватися книгою, викликати інтерес до вивчення предмета, матеріал якого необхідний їм для практичної роботи з обраного фаху. Побудова й логіка викладеного матеріалу спрятимуть розкриттю взаємопов'язаних між собою змін у бюджетній системі та бюджетному процесі, формулюванню альтернативних варіантів рішень, критичному осмисленню соціально-економічної сутності фінансових категорій та фінансових інституцій, усвідомленню теоретичних і практичних засад фінансової діяльності держави, використанню бюджету як найважливішого інструменту державного регулювання соціально-економічних процесів. Загалом матеріал підручника викладено векторіально: один напрям допомагає ознайомити студентів з бюджетом держави як об'єктом управління, інший – сприяє поглибленому вивченню бюджету в

системі інструментів державного управління соціально-економічним розвитком суспільства.

Підручник буде корисним для студентів і слухачів курсів підвищення кваліфікації, аспірантів, докторантів, учених і практиків, всіх, хто бажає зрозуміти сутність бюджету держави й бюджетного менеджменту, особливості їхнього використання для досягнення стратегічних цілей.

РОЗДІЛ 1

СУТНІСТЬ ТА СКЛАДОВІ БЮДЖЕТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

1.1. Сутність бюджетного менеджменту

Менеджмент – наука про управління сучасним підприємством, установою, галуззю, системою, основним змістом якої є комплекс наукових принципів, методів, засобів і форм стимулювання та організаційних важелів впливу на дії людей, використання різноманітних ресурсів з метою досягнення стратегічних і тактичних цілей.

Зазвичай термін «менеджмент» асоціюється з іменем Фредеріка Тейлора, який створив систему наукових положень і зробив першу спробу перетворити менеджмент у професію. Тема державного менеджменту загалом і бюджетного зокрема активізувалася у другій половині XX ст. й особливо у зв'язку з виходом у США бестселера Девіза Осборна і Теда Габлера «Переосмислення уряду: як дух підприємництва трансформує державний сектор». Згадані економісти належать до піонерів нової теорії державного менеджменту, один із постулатів якої полягає в пошуках небюрократичних стимулів формування бюджету на конкурентних засадах функціонування бюджетних установ.

Окремі аспекти управління досліджувались античними філософами, зокрема Платоном, Арістотелем та іншими. Так, Платон вважав, що діяльність з управління є засобом забезпечення життя суспільства, а управління суспільством – особливий вид мистецтва, яке має здійснювати політик на основі правильного розуміння і застосування законів. За Платоном, люди мають чітко виконувати свої функції, а політики – наглядати за їхніми виконанням, застосовуючи силу та м'якість.

З розвитком суспільства модернізувалися види, форми та методи управління. Сьогодні *основними видами менеджменту є*: виробничий, постачальницько-збутовий, інноваційний, маркетинговий, кадровий, організаційний, стратегічний, банківський, фінансовий та інші. Кожний з цих видів вирішує відповідні завдання. Основними завданнями фінансового менеджменту є складання фінансових планів господарюючих суб'єктів та держави, акумулювання і розподіл фінансових ресурсів, складання обґрунтованих фінансових прогнозів, здійснення своєчасних розрахунків та інші.

Спільним для всіх видів менеджменту є *їхні функції*, під якими розуміють спеціалізовані види різноманітних робіт, що виникають внаслідок управлінської праці. Науковці виділяють *загальні та специфічні функції* менеджменту. *Загальні функції* характеризують вид управлінської діяльності, незалежно від характеру діяльності об'єкта та суб'єкта. До них відносять: планування, організацію, координацію, мотивацію, облік, контроль. *Специфічні функції* менеджменту виникають через горизонтальний поділ праці, визначають його спрямованість на конкретний об'єкт управління і залежать від особливостей цього об'єкта.

Бюджетний менеджмент є одним із напрямів фінансового менеджменту. Він як на державному рівні, так і в межах окремого відомства чи установи, виконує роль цивілізованого механізму управління розподілом бюджетних коштів.

З метою забезпечення виконання стратегічних завдань соціально-економічного розвитку суспільства *в управлінні бюджетом застосовується теорія систем*, яка дає можливість менеджерам бачити об'єкт управління в єдності його частин та взаємозв'язок з зовнішнім світом. Системний підхід у бюджетному менеджменті полягає у самовідтворюючій і впорядкованій процедурі вибору й прийняття управлінських рішень з урахуванням зовнішніх і внутрішніх, об'єктивних та суб'єктивних чинників.

Однак, зважаючи на динамізм керуючої та керованої систем, у кожній конкретній ситуації є потреба вибору тих чи інших методів, що зумовило виникнення ідеї *ситуаційного підходу*. Такий підхід базується на ситуаційних різновидностях і передбачає вибір

найбільш значимих чинників, які впливають на ефективність роботи, і їхнє врахування при прийнятті рішень.

Оскільки управління розглядають як сукупність і послідовність цілеспрямованих дій відповідних структур на об'єкт управління з метою його стабілізації або розвитку, *під управлінням бюджетом* розуміють сукупність фінансових методів, важелів та інструментів цілеспрямованого впливу на бюджет і бюджетну систему держави, які використовує фінансовий апарат суспільства для формування, розподілу та найбільш ефективного використання бюджетних ресурсів з метою досягнення стратегічних завдань соціально-економічного розвитку країни.

З наукових позицій процес управління функціонує за умови *єдності трьох основних складових*: змісту, структури і технології управління. Зміст процесу управління полягає у цілеспрямованому впливі фінансового апарату суспільства на наповнення дохідної частини бюджету, використання його видаткової частини, функціонування бюджетної системи країни. У змістовній складовій розрізняють принципи, завдання, функції управління. Структура процесу управління бюджетом відображає характер взаємодії між керуючою та керованою системами, тобто суб'єктом та об'єктом управління. З організаційного боку розрізняють організаційну структуру системи управління бюджетом, її рівні, ланки та взаємозв'язок між ними. Технології управління бюджетом – це динаміка процесу управління, яка включає технологію, взаємозв'язок та керування в часі його стадій і фаз, цикл управління, операції тощо.

Управління є основним видом діяльності менеджерів бюджетної системи. Вони мають чітко орієнтуватися в соціально-економічній ситуації, тенденціях розвитку системи доходів і видатків бюджету, глибоко аналізувати стан виконання бюджету, виявляти резерви збільшення його доходів та видатків, прогнозувати бюджетні показники на перспективу.

У бюджетній системі управління здійснюється завдяки використанню всіх складових господарського механізму, включаючи елементи бюджетного механізму, за допомогою бюджетних форм, методів, важелів, інструментів, стимулів і санкцій. Таке управління є однією із важливих функцій держави, пов'язаних з керівництвом соціально-економічним розвитком та виконанням нею своїх функцій.

Управління бюджетом базується на основі *принципів, які ділять на загальні і спеціальні*. До *загальних принципів* відносять такі, які відображають рівень використання в управлінні системи цінностей, властивих суспільству загалом (домінування загальнолюдських цінностей над інтересами класів, націй, суспільних груп, окремих територій тощо; єдності особистих та суспільних інтересів; гуманізму; рівності юридичних і фізичних осіб перед законом; демократизму; законності; взаємної відповідальності держави, юридичних і фізичних осіб).

Спеціальні принципи управління бюджетом: конкретизують загальні принципи; у концентрованому вигляді визначають основні параметри бюджетної стратегії і тактики; конкретизуються у законах, інших нормативно-правових актах, кодексах, свідомості фахівців і суспільства загалом; є критеріями оцінки результатів управління, рівня професійної культури фахівців, основою їхнього професійного мислення; забезпечують результативний, ціннісно-орієнтаційний, інформаційний, психологічний вплив на соціально-економічні процеси, що відбуваються у суспільстві. До спеціальних принципів відносять такі: єдності теорії і практики у формулюванні засад та реалізації бюджетної стратегії і тактики; політичного підходу до вирішення економічних питань; поєднання галузевого і територіального управління; виявлення найслабшої ланки в системі управління; взаємозв'язку; об'єктивності; конкретності; розвитку; ефективності; закономірності; соціальної справедливості і неупередженості; вертикальної і горизонтальної справедливості; зіставності і порівняльності; історизму; матеріалізму; стабільності; директивності, обов'язковості; неперервності; повноти; реальності; планомірності і пропорційності; наукової обґрунтованості; інтуїтивності і передбачуваності; демократії; компетентності; гнучкості; системності; пріоритетності; економії; матеріальної зацікавленості; матеріальної відповідальності; гласності, публічності і прозорості; бюджетного контролю; морально-етичні.

Як загальні, так й спеціальні принципи управління бюджетом, мають використовуватися відповідними суб'єктами при розробці законів, нормативних актів Кабінету Міністрів України, інших органів державної влади та управління, органів місцевого самоврядування з

питань управління, зокрема функціонування бюджетної системи, бюджетного процесу, бюджетного нормування, бюджетного планування, бюджетного прогнозування, бюджетного програмування, оподаткування, бюджетного фінансування, бюджетного контролю, бюджетної звітності, бюджетного регулювання тощо. При цьому кожен напрям управління має враховувати, з одного боку, загальні і спеціальні принципи, а з іншого – базуватись на специфічних (доповнюючих) принципах, які підкреслюють особливі ознаки і виділяють цей напрям. Позитивним можна вважати той факт, що в окремих законодавчих та нормативних документах виділяються такі принципи, хоча їхній перелік є дискусійним. Серед зазначених актів – Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України та інші. Однак у більшості базових документів принципи відсутні, внаслідок чого як з теоретичної, так і з методологічної та практичної точок зору, ці документи є недостатньо якісними, причому спричиняють до виникнення більшої кількості проблем, ніж позитивного вирішення питань.

Фінансова наука і практика розглядають управління бюджетом *як комплексне поняття*. З одного боку, держава використовує бюджет як основний інструмент управління економікою і соціально-культурною сферою, впливаючи таким чином на весь процес суспільного відтворення: виробництво, розподіл, обмін і споживання. Крім цього, за допомогою бюджетних важелів та інструментів здійснюється цілеспрямований вплив на кількісні та якісні показники соціально-економічного розвитку. З іншого боку – бюджет і бюджетна система є об'єктами управління. Керівництвом охоплюються бюджетні потоки, бюджетні ресурси, загальний і спеціальний фонд бюджету, основний фінансовий план держави, доходи і видатки бюджету, ланки бюджетної системи. При цьому виділяють стратегічне (загальне) та оперативне (поточне) управління, що передбачає розробку й реалізацію бюджетної стратегії і тактики. Будучи об'єктом управління, бюджет держави використовують як інструмент в системі управління економікою. Ці два аспекти управління не порушують принципу його єдності, оскільки здійснюються в інтересах активного впливу бюджету, бюджетного механізму на весь процес соціально-економічного розвитку суспільства.

Таким чином, *бюджетний менеджмент* – це сукупність взаємопов'язаних дій (управлінський функцій), прийомів, методів, що направлені на керування бюджетними потоками, бюджетними ресурсами, централізованим фондом грошових коштів держави, основним фінансовим планом держави, бюджетною системою країни з метою досягнення стратегічних цілей соціально-економічного розвитку суспільства та якісного виконання державою свої функцій.

1.2. Об'єкт, суб'єкти, предмет та завдання бюджетного менеджменту

Кожна система управління, включаючи й бюджетну, складається із двох взаємопов'язаних частин – *об'єкта і суб'єкта управління*.

Відповідно до методології фінансової науки об'єктом управління може бути явище або процес, які мають матеріальне вираження. *Об'єктами бюджетного менеджменту* є бюджетні потоки, бюджетні ресурси, централізований фонд грошових коштів держави, основний фінансовий план держави, доходи і видатки держави, бюджетна система держави.

Бюджет як об'єкт управління є дуже складним і різноплановим явищем, котре потребує глибокого і всебічного вивчення. Він має різні прояви і розглядається, з одного боку, як об'єктивна економічна категорія, що відображає певні економічні відносини у суспільстві, з іншого – як основний фінансовий план, котрий затверджується в законодавчій формі і виступає правовою категорією; як основний централізований фонд грошових коштів держави, який забезпечує їй фінансову базу для виконання встановлених функцій. Всі ці прояви бюджету тісно взаємопов'язані. Неможливо добре керувати бюджетом, знаючи, хоча б і досконало, лише одну його сторону, необхідно мати про бюджет комплексне уявлення.

Суб'єктом управління бюджетом є органи управління.

На результати управління однаково впливає розуміння об'єкта і суб'єкта. Однак між ними є певна підпорядкованість, яка

обумовлена визначальним значенням об'єкта управління. Це означає, що органи управління зможуть ефективно управляти бюджетом тільки за однієї умови – досконалим знанням особливостей об'єкта управління.

Предметом бюджетного менеджменту є теоретико-методологічні і практичні засади управління бюджетом. Ці засади, у першу чергу, обумовлені наявністю бюджетних відносин, які пов'язані з розподілом і перерозподілом ВВП. Такі відносини характеризують сутність бюджету як об'єктивної економічної категорії. При розробці управлінських рішень розуміння особливостей функціонування цих відносин дає можливість суб'єкту управління забезпечити оптимальні пропорції розподілу ВВП, сформувати ефективну систему формування доходів бюджету, раціонально розподілити видаткову частину бюджету, здійснювати належний контроль за використанням бюджетних ресурсів.

Основною метою бюджетного менеджменту є формування теоретико-методологічних засад бюджетного менеджменту, обґрунтування його функцій, завдань, принципів, методів, а також визначення напрямів його розвитку з метою забезпечення підвищення ефективності формування і використання бюджетних ресурсів країни та вдосконалення бюджетного процесу відповідно до стратегічних завдань соціально-економічного розвитку суспільства.

У процесі реалізації основної мети бюджетний менеджмент спрямований на вирішення таких *завдань*:

– з'ясувати економічну сутність бюджетного менеджменту, його структурні складові, характерні ознаки та особливості в умовах демократичних перетворень;

– розкрити сутність бюджету та його роль у суспільстві, визначити матеріальні субстанції бюджету держави як об'єкта управління;

– охарактеризувати органи оперативного управління бюджетом, їхні завдання, функції, права, обов'язки і структуру;

– виявити теоретико-методологічні і практичні засади бюджетного планування та розкрити напрями його удосконалення;

– проаналізувати зміст та принципи виконання бюджету, бюджетного фінансування;

– обґрунтувати теоретичні і практичні засади обліку виконання бюджету;

– вивчити організацію, види, форми бюджетної звітності, порядок її складання, розгляду і затвердження;

– освоїти теоретичні й практичні питання організації контролю за виконанням бюджетів;

– вивчити світовий досвід бюджетного менеджменту та можливість його використання в Україні;

– навчитись самостійно розробляти та приймати управлінські рішення на всіх стадіях бюджетного процесу;

– вміти визначати напрями: забезпечення формування достатнього обсягу бюджетних ресурсів, необхідних для реалізації функцій держави відповідно до напрямів її фінансової політики; забезпечення найбільш ефективного використання бюджетних ресурсів, мінімізації фінансових ризиків, які виникають при виконанні бюджету; оптимізації грошового обігу шляхом забезпечення відповідності надходження грошових коштів та їхнього витрачання за часом і обсягом; забезпечення фінансової стійкості бюджетної системи країни.

Найбільш повно система управління бюджетом реалізується *у бюджетному процесі, який включає такі стадії*: складання проектів бюджетів; розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього. На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства. Учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами).

Методологічні засади бюджетного менеджменту передбачають врахування об'єктивних економічних законів та закономірностей розвитку суспільства, визначення принципів побудови, систе-

ми методів і методик, розробки власних підходів, використання спеціальної термінології та наукової мови, взаємозв'язок з іншими елементами економічної системи. Отже, цей вид менеджменту є самостійним видом управлінської діяльності, що має свій об'єкт, предмет, методологію, вирішує специфічні завдання, які не можуть бути розв'язані іншим шляхом.

1.3. Нормативно-правова база бюджетного менеджменту

Нормативно-правова база бюджетного менеджменту регулюється законодавчими та нормативно-правовими документами, загальний перелік яких визначений ст. 4 Бюджетного кодексу України. До них відносяться: Конституція України; Бюджетний кодекс України; Закон про Державний бюджет України; інші закони, що регулюють бюджетні правовідносини; нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України; нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади; рішення органів АРК, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, що відображено на рис. 1.1.

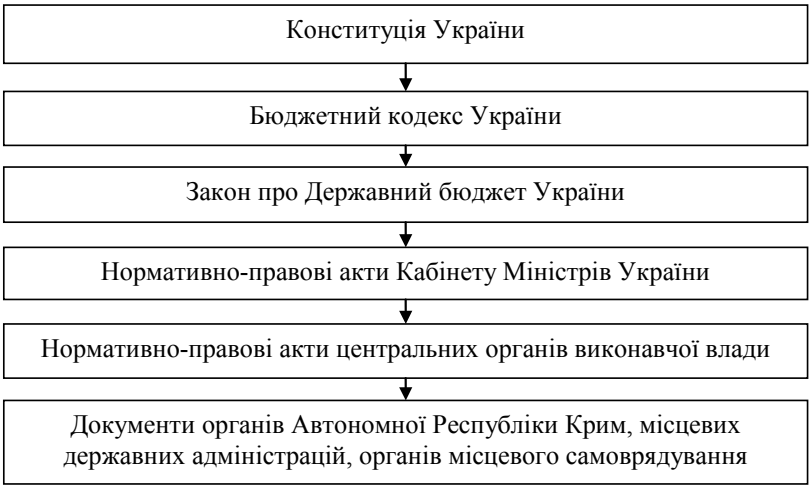

Рис. 1.1. Нормативно-правова база бюджетного менеджменту

Конституцією України визначено засади функціонування бюджетної системи, окреслено найважливіші повноваження органів державної влади, державного управління й місцевого самоврядування стосовно організації та правового забезпечення формування і використання бюджетних коштів. Також Конституція гарантує права територіальних громад безпосередньо та через утворені ними органи місцевого самоврядування затверджувати бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць, контролювати їхнє виконання, встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону, вирішувати інші питання місцевого значення, віднесені законом до їхньої компетенції.

Статтею 85 Конституції України передбачено, що до повноважень Верховної Ради України відносяться: прийняття законів, включаючи ті, які стосуються місцевих бюджетів; затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, включаючи питання міжбюджетних відносин та розподілу доходів між державним і місцевими бюджетами; затвердження загальнодержавних програм охорони довкілля, економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, які впливають на наповнення місцевих бюджетів; утворення та ліквідація районів, встановлення і зміна меж районів, міст, найменування та перейменування населення пунктів і районів, що впливає на кількість та обсяги місцевих бюджетів.

Кабінет Міністрів України як вищий орган виконавчої влади згідно із статтею 116 Конституції України виконує ряд функцій, які впливають на формування доходів місцевих бюджетів, зокрема: забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної політики; розробляє і здійснює загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального і культурного розвитку України; розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України; спрямовує роботу органів виконавчої влади, а також виконує інші функції, які пов'язані з наповненням місцевих бюджетів.

Відповідно до статті 119 Конституції України, місцеві державні адміністрації як органи державної виконавчої влади на місцях на відповідній території забезпечують: виконання Конституції, законів та інших нормативно-правових актів України; виконання

державних і регіональних програм соціально-економічного розвитку, охорони довкілля; планування та виконання відповідних обласних і районних бюджетів; звіт про виконання відповідних бюджетів та програм; взаємодію з органами місцевого самоврядування; реалізацію інших, наданих державою, а також делегованих відповідними радами повноважень, включаючи й ті, які пов'язані з формуванням дохідної бази місцевих бюджетів.

Важливе місце Конституції України відведено місцевому самоврядуванню і його фінансовому забезпеченню. Так, ст. 140 передбачає, що місцеве самоврядування є правом територіальної громади самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України. Матеріальною і фінансовою основою цього самоврядування, як зазначено у ст. 142 Конституції України, є рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти. Земля та природні ресурси є теж у власності територіальних громад, а також об'єкти їхньої спільної власності. Держава бере участь у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування, фінансово підтримує місцеве самоврядування.

Бюджетний кодекс України займає центральне місце у регулюванні бюджетних відносин. Ним визначаються правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Провідну роль у законодавчому забезпеченні бюджетного менеджменту відіграє *Закон України про Державний бюджет України*. Він має чітко визначений предмет регулювання, що окреслений в ст. 40 Бюджетного кодексу України. Зокрема, в законі про державний бюджет затверджується: загальна сума доходів, видатків та кредитування державного бюджету; граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) державного бюджету і державного боргу, граничний обсяг надання державних гарантій, а також повноваження щодо цих гарантій, тощо.

Інші закони, які регулюють бюджетні відносини, окреслені в ст. 1 Бюджетного кодексу України, діють в частині, що не суперечить Конституції, Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України: «Про Регламент Верховної Ради України», «Про Кабінет

Міністрів України», «Про місцеві державні адміністрації», «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про Рахункову палату» та інші.

Постанови Кабінету Міністрів України є найчисленнішими з усіх джерел бюджетного законодавства. Саме постановами Кабінету Міністрів згідно з положеннями Бюджетного кодексу визначається порядок:

– складання, розгляду, прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), виконання бюджету;

– перерахування міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетом тощо.

Важливим джерелом бюджетного законодавства є *нормативно-правові акти органів виконавчої влади*, а саме Міністерства фінансів України, Державної Казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, Державної аудиторської служби України. Поряд з цим слід зазначити, що до джерел бюджетного законодавства слід віднести акти Президента України, Національного банку України, рішення місцевих рад.

Отже, бюджетне законодавство України побудоване за принципами, визначеними у Конституції України, які полягають у верховенстві закону та незалежності окремих ланок бюджетної системи країни, що будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.

1.4. Система управління бюджетом

Управління бюджетом, як і кожна система управління, має взаємопов'язані частини – об'єкт (бюджетні потоки, бюджетні ресурси, централізований фонд грошових коштів держави, основний фінансовий план держави, доходи і видатки держави, бюджетна система держави) і суб'єкт (органи виконавчої та законодавчої влади, фінансові органи держави).

Систему управління бюджетом розглядають як комбінацію двох складових: сукупності органів управління та етапів і методів управлінської діяльності в бюджетному процесі.

Система органів управління бюджетом досить розгалужена. Виділяють *чотири групи органів управління бюджетом*:

1) органи загального управління бюджетом, зокрема законодавчої та виконавчої влади (оскільки бюджет як основний фінансовий план держави затверджується у вигляді закону, відповідно Верховна Рада є провідним органом в управлінні бюджетом. Органи виконавчої влади забезпечують підготовку проекту бюджету і його виконання);

2) органи оперативного управління бюджетом і бюджетного контролю. До них належать: фінансовий апарат держави (Міністерство фінансів України, Рахункова палата України, Державна казначейська служба України, Державна фіскальна служба України, Державна аудиторська служба України) та органи міжгалузевого та галузевого управління бюджетом.

Міністерство фінансів України: складає проект державного бюджету; організовує виконання державного бюджету; проводить методичну роботу з питань бюджетного планування; розробляє стратегію щодо внутрішніх і зовнішніх запозичень держави, погашення та обслуговування державного боргу; контролює виконання державного бюджету, складає звіт про його виконання тощо.

Рахункова палата України є органом зовнішнього позавідомчого контролю за бюджетним процесом та здійснює контроль за своєчасним виконанням Державного бюджету України, додержанням чинного законодавства в галузі бюджетної політики.

Державна казначейська служба України здійснює: організацію касового виконання державного і місцевих бюджетів та контроль за цим процесом; фінансування видатків державного і місцевих бюджетів; управління наявними коштами державного і місцевих бюджетів, веде бухгалтерський облік усіх операцій з виконання державного і місцевих бюджетів та складає звіт про їхнє виконання; попередження учасників бюджетного процесу про неналежне виконання бюджетного законодавства тощо.

Державна фіскальна служба України – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування по-

датків і зборів, митних платежів та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, здійснює контроль за цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів; складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їхнє виконання; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів; усунення виявлених недоліків і порушень тощо;

3) міжгалузеві органи виконують покладені на них функції, пов'язані з бюджетним процесом. До них відносять: Національний банк України, Фонд державного майна України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Генеральну прокуратуру України, Міністерство внутрішніх справ України, органи юстиції та нотаріальні контори, органи державної інспекції з контролю за цінами, різного роду природоохоронні органи та інспекції та інші.

Ці органи пов'язані з бюджетом стосовно формування доходів, оскільки їм надано право нараховувати і стягувати певні платежі (державне мито) і штрафні санкції (штрафи за порушення митних правил, за порушення екологічного законодавства, користування водними лісовими та іншими природними ресурсами), а також стосовно використання бюджетних коштів;

4) органи відомчого управління бюджетними коштами, до яких відносять управлінські структури, насамперед галузеві міністерства та відомства, підприємства, організації, установи, керівники яких наділені функціями розпорядників бюджетних коштів, отримують грошові кошти із бюджету і здійснюють фінансування підвідомчих підприємств, організацій, установ та інших структур (несуть відповідальність за їхнє цільове використання).

1.5. Складові бюджетного менеджменту та взаємозв'язок між ними

Наука про управління формулює такі *основні функції менеджменту*, як стратегічне планування, планування реалізації стратегій, організації виконання розроблених планів, облік, контроль. Беручи за основу функції та враховуючи сформульовані в Бюджетному кодексі України стадії бюджетного процесу, *складовими бюджетного менеджменту* є:

– бюджетне планування;
– організація виконання бюджету;
– бюджетний облік;
– бюджетний контроль.

Всі складові бюджетного менеджменту тісно пов'язані між собою, оскільки спрямовані на єдиний об'єкт управління, яким є бюджет держави.

Кожна складова використовує елементи загальних, загальнонаукових, спеціальнонаукових, спеціальних методів, виходячи з поставленої мети та завдань управлінської діяльності.

Однією із найважливіших складових бюджетного менеджменту є *бюджетне планування*, яке охоплює перші дві стадії бюджетного процесу: складання проекту бюджету, розгляд і затвердження бюджету. Саме на цих стадіях визначаються показники бюджету планового року, від реальності та наукової обґрунтованості яких залежить якість виконання державою своїх конституційних функцій.

Змістовна частина процесу складання проекту бюджету держави полягає в розробці та внесенні коректив до довготермінових і середньотермінових прогнозів, а також в обґрунтуванні показників бюджету планового року. При цьому учасники бюджетного процесу мають забезпечити взаємозв'язок між показниками бюджету, плану соціально-економічного розвитку країни та інших державних планів і програм. Основними критеріями формування і забезпечення єдності всіх планів і прогнозів держави та бюджету мають бути прозорість, ефективність, збалансованість, взаємозв'язок і взаємозалежність, відповідність, узгодженість, координація, моніторинг.

Дотримання таких умов є важливим чинником стабільності соціально-економічного розвитку, реальності планових обсягів доходів бюджету та забезпечення його виконання.

Метою планування доходів на стадії складання бюджету є визначення реальних обсягів їхніх надходжень у розрізі окремих видів, адміністративно-територіальних утворень, а також розробка необхідних заходів і механізмів щодо їхньої мобілізації до відповідних бюджетів.

На стадії бюджетного планування дуже складним є визначення видатків бюджету та їхній розподіл між окремими ланками бюджетної системи. В основі розподілу видатків між окремими бюджетами є функції держави, їхній обсяг і характер відповідно до Конституції України.

Другою складовою бюджетного менеджменту є *організація виконання бюджету*. Виконання бюджету – організований процес мобілізації доходів бюджету та здійснення видатків відповідно до закону про державний бюджет й рішень органів місцевого самоврядування про місцеві бюджети. Процес виконання бюджетів знаходиться під впливом різноманітних чинників об'єктивного та суб'єктивного походження. Об'єктивними чинниками є: форс-мажорні обставини, стихійні лиха тощо, які незалежно від позитивних рішень держави негативно впливають на процес наповнення доходної частини бюджетів та фінансування видатків. Всі інші чинники, які обумовлені некваліфікованим прийняттям управлінських рішень, відносяться до суб'єктивних.

Виконання дохідної частини бюджету пов'язане з мобілізацією податкових і неподаткових надходжень визначеними законодавством методами. Виконання видаткової частини бюджету здійснюється за допомогою таких форм, як бюджетне фінансування, бюджетне кредитування та бюджетне резервування.

Третя складова бюджетного менеджменту охоплює процес *формування бюджетної інформації, організації бюджетного обліку та звітності*.

Бюджетна інформація є основою формування та реалізації бюджетної політики держави. Така інформація має формуватись

з урахуванням таких вимог: достовірність; реальність; повнота; системність; достатність; своєчасність; доступність; зрозумілість; оптимальне поєднання конфіденційності; прозорість і наочність; єдність; надійність та інші.

Бюджетний облік – науково обґрунтована система спостереження, відображення, групування, узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджетів.

Основним завданням бюджетного обліку є повне і достовірне відображення процесів надходження і використання бюджетних коштів.

Бюджетна звітність – це сукупність упорядкованих взаємопов'язаних між собою показників, які характеризують кількісні та якісні результати виконання бюджетів усіх рівнів.

У процесі складання бюджетної звітності необхідно забезпечувати дотримання всіх принципів, включаючи ті, які сьогодні порушуються, зокрема доступності, сталості, зіставності, реальності і гласності.

Четвертою складовою бюджетного менеджменту є *бюджетний контроль*. Сутність бюджетного контролю доцільно розглядати, виходячи із вчення про бюджет держави та економічний контроль. Зважаючи, що сутність бюджету полягає у сукупності грошових відносин з метою формування і використання основного централізованого фонду грошових коштів держави та проявляється за допомогою розподільчої й контрольної функції, під бюджетним контролем доцільно вважати матеріальне вираження контрольної функції бюджету. Бюджетний контроль є складовою фінансового контролю і базується на категорії контролю як функції системи управління суспільними процесами.

Враховуючи особливості бюджетного контролю, сферу його застосування, можна вважати, що він є об'єктивно обумовленою складовою процесу економічної діяльності суспільства, однією з функцій управління бюджетною системою країни й використовується там, де існують бюджетні відносини.

ПРАКТИКУМ

Базові терміни та поняття

Менеджмент, фінансовий менеджмент, бюджетний менеджмент, управління бюджетом, бюджетна стратегія, бюджетна тактика, бюджет держави, бюджетні потоки, бюджетні ресурси, централізований фонд грошових коштів держави, основний фінансовий план держави, доходи бюджету, видатки бюджету, бюджетна система, бюджетне законодавство, бюджетний процес, бюджетне планування, організація виконання бюджету, бюджетний облік, бюджетна інформація, бюджетний контроль.

Контрольні запитання і завдання

1. Чим обумовлена необхідність виникнення бюджетного менеджменту?
2. У чому полягає сутність та призначення бюджетного менеджменту?
3. Що є об'єктом та суб'єктами бюджетного менеджменту?
4. На яких рівнях здійснюється бюджетний менеджмент?
5. Що включають до складу органів управління бюджетами різного рівня?
6. Охарактеризуйте функції органів законодавчої та виконавчої влади щодо управління бюджетами різного рівня.
7. Охарактеризуйте функції органів оперативного управління бюджетами різного рівня.
8. Що входить до складу бюджетного законодавства?
9. Які виокремлюють складові бюджетного менеджменту?
10. Охарактеризуйте сутність складових бюджетного менеджменту.

Тести

1. Зазвичай термін «менеджмент» асоціюється з іменем:

а) Адама Сміта;

б) Мілтона Фрідмена;

в) Джона Кейнса;

г) Фредеріка Тейлора.

2. Бюджетний менеджмент виконує роль:

а) цивілізованого механізму управління розподілом бюджетних коштів;

б) інструменту реалізації бюджетної політики держави;

в) засобу впливу держави на розвиток соціально-економічних процесів;

г) механізму формування ресурсів бюджету та напрямів їхнього використання.

3. Об'єктом бюджетного менеджменту виступають:

а) державний та місцеві бюджети;

б) органи управління бюджетами різного рівня;

в) бюджетне законодавство;

г) управлінські рішення у сфері бюджетних відносин.

4. Суб'єктом бюджетного менеджменту виступають:

а) державний та місцеві бюджети;

б) органи управління бюджетами різного рівня;

в) бюджетний процес та його складові;

г) управлінські рішення у сфері бюджетних відносин.

5. Предметом бюджетного менеджменту є:

а) сукупність бюджетів різного рівня;

б) органи управління бюджетами різного рівня;

в) бюджетні відносини;

г) управлінські рішення у сфері бюджетних відносин.

6. Бюджетний процес та управління ним є:

а) предметом бюджетного менеджменту;

б) суб'єктом бюджетного менеджменту;

в) об'єктом бюджетного менеджменту;

г) інше.

7. Бюджетне планування здійснюється на таких стадіях бюджетного процесу:

а) складання проекту бюджету, розгляд і затвердження бюджету;

б) розгляд, затвердження та виконання бюджету;

в) складання проекту бюджету та виконання бюджету;

г) затвердження, виконання та контроль за виконанням бюджету.

8. Облік виконання бюджетів та складання звітності – це:

а) регулююча система бюджетного менеджменту;

б) забезпечуюча система бюджетного менеджменту;

в) організаційна система бюджетного менеджменту;

г) виконавча система бюджетного менеджменту.

9. Контроль за виконанням бюджетів здійснюється:

а) на етапі складання бюджетів;

б) на етапі розгляду та затвердження бюджетів;

в) на етапі виконання бюджетів;

г) на всіх етапах бюджетного процесу.

10. Міністерство фінансів України в управлінні бюджетним процесом належать до:

а) органів законодавчої влади;

б) органів оперативного управління бюджетним процесом;

в) органів нефінансового контролю;

г) усіх перелічених груп.

РОЗДІЛ 2

СТРУКТУРА БЮДЖЕТУ ДЕРЖАВИ ЯК ОБ'ЄКТА УПРАВЛІННЯ

2.1. Сутність бюджету та його роль у суспільстві

Стан сучасного розвитку суспільних відносин, динамічний розвиток інтеграційних процесів, що відбувається разом з реформуванням системи бюджетного менеджменту, продукують процеси модернізації в управлінні бюджетними ресурсами нашої держави.

Бюджет як основний інструмент забезпечення життєдіяльності держави потребує дослідження його економічної сутності та ролі у суспільстві, що надасть можливості сформулювати найбільш адаптований до сучасних економічних відносин метод управління ним.

Завдяки розумінню сутності бюджету, керівники держави та її фінансового апарату можуть розробляти і приймати оптимальні рішення стосовно розподілу і перерозподілу ВВП, використання бюджетних форм, методів, важелів, інструментів, санкцій і стимулів державного регулювання всіх соціально-економічних процесів у суспільстві.

Незважаючи на існуючі у фінансовій літературі численні визначення поняття бюджету, не можна погодитись, що вони носять дискусійний характер, оскільки більшість науковців дотримується спільної думки щодо його сутності. Слід відмітити скоріше еволюційність таких визначень, яка і зумовлює відмінності у характеристиці поняття «бюджет». Згідно зі «Словником іншомовних слів», *бюджет* (в перекладі з англ. «budget» – «торба, гаманець») є затверджений у законодавчому порядку розпис, кошторис грошових доходів та видатків держави, який передбачається отримати та використати у майбутньому.

Вагомий внесок у дослідження сутності бюджету у контексті теорії економічних криз здійснив всесвітньо визнаний український науковець М. Туган-Барановський. Еволюція тлумачень сутності бюджету простежується у визначенні В. Родіонової, яка розглядає бюджет як економічну категорію соціалізму, що відображає грошові відносини між державою та іншими учасниками суспільного виробництва в процесі планомірного розподілу і перерозподілу вартості суспільного продукту шляхом створення централізованих фондів грошових коштів та використання на підвищення рівня життя народу і задоволення інших потреб.

Важливий внесок у глибинний аналіз економічної природи та суті бюджету здійснили також зарубіжні вчені, зокрема Пітер Бейкер, який вважає бюджет планом, що має відображення у вигляді фінансових понять, які покривають усі сфери бізнесу. Лойд Дж. Рейнолдс, Д. Річард характеризують бюджет у вигляді суми усіх основних нарахованих доходів та понесених витрат. А Леон Меджінсон, Чарльз Скотт подають більш сучасне визначення бюджету у вигляді суми можливих доходів та видатків за вказаний період часу з систематизацією планів і даних для задоволення поставлених цілей.

Погоджуємось з думкою вчених відносно того, що бюджет серед економічних категорій має розглядатись як сукупність взаємовідносин між державою, суспільством, іншими суб'єктами господарювання, котрі виникають з метою задоволення різного роду їхніх потреб (соціальних гарантій, забезпечення фінансовими ресурсами тощо) з приводу формування і використання бюджетних ресурсів для виконання відповідних завдань і функцій. Теоретичне дослідження закономірностей формування бюджету дає змогу розробляти та впроваджувати економічні важелі управління доходами та видатками держави, визначати об'єктивні та суб'єктивні причини виникнення та зростання державного боргу, свідомо передбачати його можливі економічні та соціальні наслідки.

Найбільш поширеним вважають *визначення бюджету як сукупності грошових відносин, за допомогою котрих забезпечують розподіл та перерозподіл ВВП і національного багатства з метою*

формування та використання основного централізованого фонду грошових коштів, призначеного для забезпечення виконання державою її функцій.

Побудова нової економічної системи ринкового типу потребує модернізації теоретичних і практичних засад ролі та місця бюджету у розбудові та становленні держави, особливо у забезпеченні розширеного суспільного відтворення за рахунок впровадження виваженої податкової політики і забезпечення збалансованості доходів і видатків бюджету. Бюджет держави перебуває в постійному русі, оскільки щоденно до нього зараховують надходження і здійснюють видатки, в результаті чого виникає необхідність встановлення чіткої системи контролю на кожній стадії бюджетного процесу з метою забезпечення своєчасного та повного надходження коштів і раціонального їхнього використання.

В останні роки в Україні склалася складна економічна, фінансова та політична ситуація, яка безпосередньо потребує суттєвих змін у сфері бюджетного менеджменту. Тому особливої уваги потребує поглиблене дослідження сутності бюджету та його необхідності у державі, тому що він забезпечує економічну і соціальну стабільність в країні.

Бюджет – це економічна, правова, політична і історична категорія. Як об'єктивна економічна категорія бюджет відображає економічні відносини стосовно розподілу і перерозподілу ВВП з метою формування і використання основного централізованого фонду грошових коштів держави, за допомогою якого держава виконує свої функції (економічну, соціальну, управлінську і оборонну).

Бюджетні відносини як складова економічних відносин, котрі відображають сутність бюджету, характеризуються такими ознаками:

– розподільчим характером, оскільки відображають процес розподілу і перерозподілу ВВП;

– вартісним вираженням;

– формуванням та використанням основного централізованого фонду грошових коштів держави.

Види розподільчих (бюджетних) відносин представлені на рис. 2.1.

Об'єктом розподілу є ВВП і національне багатство. Предметом бюджету як категорії є економічні відносини у процесі розподілу та перерозподілу ВВП і національного багатства з метою формування та використання бюджетного фонду держави. Суб'єктами бюджетних відносин є держава, юридичні та фізичні особи.

Рис. 2.1. Види розподілу та перерозподілу ВВП за допомогою бюджетних відносинах

Як правова категорія бюджет регламентується нормативно-правовою та законодавчою базою, за допомогою якої чітко визначаються надходження до бюджету та порядок фінансування і використання бюджетних коштів. Крім цього, щорічним Законом «Про Державний бюджет України» бюджет має силу закону і є головним фінансовим планом країни.

У сучасному розумінні бюджет сформувався в результаті тривалого історичного процесу еволюції суспільства: трансформації натурального господарства у грошово-мінове, становленням та розвитком держави з еволюцією економічних відносин. Тому як історична категорія бюджет характеризується своїми етапами розвитку, характерними рисами та особливостями.

Сутність бюджету реалізується через його функції. Основних, чітко структурованих функцій є дві – *розподільна і контрольна*. В економічній літературі називаються також і додаткові функції – економічної безпеки держави, забезпечення існування держави тощо.

За явищем, бюджет є сукупністю реальних грошових потоків у розрізі їхніх окремих видів, які забезпечують формування і використання бюджетного фонду. Під бюджетним фондом розуміють об'єктивно обумовлену економічну форму руху тієї частини ВВП, яка пройшла певні стадії розподілу і надійшла у розпорядження держави для задоволення загальнодержавних потреб.

Філософська категорія явища бюджету тісно пов'язана з його кількістю та сутністю. Якщо сутність відображає об'єктивні розподільчі відносини, за допомогою яких формують і використовують кошти основного централізованого грошового фонду держави, то явище – конкретні грошові потоки, організовані та спрямовані державою відповідно до об'єктивних відносин. Таким чином, за допомогою бюджетної політики, законодавства держава надає об'єктивним розподільчим відносинам імперативності, матеріалізує їх у вигляді конкретних видів податків, неподаткових надходжень, доходів від операцій із капіталом, офіційних та міжбюджетних трансфертів, видатків тощо. Отже, бюджет як явище, на відміну від сутності, суспільство сприймає, бачить його обсяги, напрями, відчуває вплив.

В економічній літературі трапляється *підміна значень сутності бюджету його явищем*, що завдає великої шкоди фінансовій науці й практиці. Сутність бюджету побачити нереально, однак, не пізнавши її, неможливо виявити розходження між оптимальним розподілом ВВП та реальним, між ідеальним бюджетом і наявним, а отже, і сформулювати шляхи розв'язання проблем.

За матеріальним змістом бюджет є основним централізованим фондом грошових коштів держави. Поряд із такими централізованими фондами, як Пенсійний фонд України, державні соціальні фонди, державні резерви, бюджету відведена основна роль, хоча у більшості джерел його називають або централізованим грошовим фондом, або фондом фінансових ресурсів держави.

Категорія змісту бюджету тісно пов'язана з його сутністю та явищем. Сутність, відображаючи розподільчі відносини, містить їхню мету – формування і використання централізованого фонду грошових коштів держави, що є змістом бюджету держави як економічної категорії. З іншого боку, сукупність елементів бюджету як явища теж постає його змістом, а спосіб зв'язку – формою.

Бюджет, будучи за змістом основним централізованим фондом грошових коштів держави, характеризується такими ознаками: винятковим правом держави на розпорядження коштами фонду; державно-правовим регулюванням процесу формування і використання коштів фонду; одностороннім рухом грошових коштів у процесі формування і використання коштів фонду; суворо цільовим призначенням фонду; динамічністю; мобільністю і масштабністю.

За формою бюджет є основним фінансовим планом держави, займає центральне місце серед інших фінансових планів, які існують у країні. Крім цього, формою бюджету як економічної категорії є доходи і видатки як складові централізованого фонду грошових коштів та основного фінансового плану держави.

Філософська категорія форми бюджету пов'язана, з одного боку, із бюджетом як явищем, оскільки реальні грошові бюджетні потоки відображаються у бюджеті як основному фінансовому плані, та доходах і видатках централізованого фонду грошових коштів держави, а з іншого – зі змістом бюджету, оскільки він відображає сукупність елементів явища. Так, форма бюджету як економічна категорія характеризує спосіб зв'язку між окремими елементами бюджету як явища.

У бюджеті як основному фінансовому плані відображені результати розподільчих процесів, що здійснюються за допомогою бюджетних відносин, передбачені джерела й обсяги надходжень, напрями розподілу та використання коштів централізованого грошового фонду держави. Бюджет як фінансовий план має власну форму, є збалансованим, його показники тісно взаємопов'язані з іншими фінансовими планами. Вертикальна структура цього плану відповідає структурі бюджетного устрою. Хоча Зведений бюджет України відповідно до Бюджетного кодексу України не затверджу-

ють (у процесі бюджетного планування його показники розраховуються), з позиції фінансового плану бюджет держави розглядають як сукупність Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів. Складовими бюджету як фінансового плану є поточний бюджет, бюджет розвитку, загальний фонд бюджету і спеціальний фонд бюджету.

Незважаючи на тісний взаємозв'язок між сутністю і явищем, змістом і формою бюджету, ці філософські категорії бюджету є полярними. Досліджуючи категорії сфери буття, зокрема міри, можна дійти висновку, що кількісні і якісні характеристики бюджету не слід відокремити одну від одної, що відмінність цих характеристик умовна, вона діє тільки у певному діапазоні. Тому внутрішню будову бюджету визначають через внутрішні відношення. Ці ж відношення мають своїми межами протилежні стани бюджету як речі. Звідси й випливає закон єдності та боротьби протилежностей, який полягає у тому, що сутність бюджету, а також можливості її змін, визначаються внутрішнім співвідношенням протилежностей.

За організаційною будовою бюджет України є центральною ланкою фінансової системи суспільства та основною ланкою державних фінансів, яка має власну структуру, відображену у бюджетній системі. Бюджет держави поєднує державний бюджет та місцеві бюджети, за допомогою яких реалізують увесь обсяг бюджетних відносин, причому в кожній із цих ланок бюджетні відносини визначаються місцем відповідного бюджету в ієрархічній структурі бюджетної системи.

За правовим характером бюджет держави є юридичним актом. Так, закон про Державний бюджет України – один із основних законів України економічного спрямування. Він визначає основну спрямованість фінансової політики держави, зміст і структурні основи фінансової діяльності країни, органів державної влади та державного управління. Рішення Верховної Ради АРК та місцевих рад є основними нормативними документами місцевого значення. Як закон, так і рішення про бюджет, обов'язкові для виконання всіма суб'єктами відносин, пов'язаних із формуванням доходів і використанням коштів бюджетів.

За рівнем впливу на соціально-економічний розвиток суспільства, бюджет вважаємо одним із найважливіших інструментів регулювання всіх соціально-економічних процесів. Здатність регулювати ці процеси закладена у сутності бюджету як економічної категорії. Основне призначення бюджету полягає у мобілізації до основного централізованого фонду грошових коштів держави такого обсягу фінансових ресурсів і у такі терміни, які б дали їй змогу у повному обсязі та своєчасно профінансувати усі заходи, пов'язані з якісним виконанням своїх функцій. Забезпечення такої мобілізації і використання коштів централізованого грошового фонду держави здійснюються у процесі розподілу і перерозподілу ВВП. Розподіляючи ВВП, держава зобов'язана обирати оптимальну модель, за умови дотримання якої можна було б якнайкраще задовольнити потреби усіх учасників бюджетних відносин, забезпечуючи при цьому необхідне співвідношення між виробництвом та споживанням матеріальних благ.

Таким чином, бюджет є складним економічним явищем, за допомогою якого держава виконує свої функції. Об'єктивна необхідність бюджету зумовлена тим, що без бюджету не може функціонувати ні одна держава світу. Тому, незалежно від бажання влади, держава вимушена так організовувати розподільчі відносини, щоб у встановлений термін вона могла б мобілізувати необхідний обсяг бюджетних ресурсів для виконання своїх функцій і своєчасно профінансувати передбачені Конституцією видатки.

2.2. Бюджет як основний централізований фонд грошових коштів держави

Бюджет, *будучи за змістом основним централізованим фондом грошових коштів держави*, характеризується такими ознаками:

– винятковим правом держави на розпорядження коштами фонду. Держава одноосібно розпоряджається коштами бюджету, які спрямовуються на виконанням нею своїх конституційних функцій. Крім держави в особі органів державної влади,

державного управління та місцевого самоврядування, ніхто не має права приймати рішення про наповнення чи використання коштів фонду;

– *державно-правовим регулюванням процесу формування і використання коштів фонду.* Кожна копійка надходжень до бюджету мобілізується відповідно до чинного законодавства, а кожна копійка видатків спрямовується на конкретні цілі відповідно до закону про Державний бюджет. Держава при цьому регулює процес використання коштів фонду за напрямами й відповідно до своїх потреб та фінансових можливостей;

– *одностороннім рухом грошових коштів у процесі формування і використання коштів фонду*. У процесі сплати податків та інших надходжень платники в односторонньому напрямі віддають гроші державі, не отримуючи за це ніяких товарів та послуг. Держава, видаючи гроші розпорядникам бюджетних коштів, взамін теж не отримує ніяких товарів чи послуг. Тому можна констатувати, що гроші з бюджету не витрачаються, а видаються на витрати, а бюджетні кошти не проїдаються, а спрямовуються на витрати господарюючим суб'єктам;

– *суворо цільовим призначенням фонду.* Використання коштів за цільовою ознакою та цільовим спрямуванням є основною умовою діяльності органів державної влади, державного управління, місцевого самоврядування та їхніх структурних підрозділів. Цільове спрямування коштів фонду визначається щорічними законами про державний бюджет, рішеннями органів місцевого самоврядування про місцеві бюджети;

– *динамічністю.* Фонд перебуває у постійному русі. У ньому кошти не нагромаджують, а в міру надходження використовують для фінансування видатків;

– *мобільністю і масштабністю.* За масштабами та мобільністю бюджетний фонд не може зрівнятися з жодним централізованим чи децентралізованим грошовим фондом, оскільки у ньому зосереджено біля половини ВВП держави.

2.3. Бюджет як основний фінансовий план країни

Бюджет є основним фінансовим планом країни, тісно пов'язаний із системою фінансових планів у суспільстві. Необхідно розрізняти поняття бюджету як економічної категорії і як основного фінансового плану. У першому випадку – це система грошових відносин, що мають об'єктивний характер, а у другому – результат діяльності людей з формування і використання основного централізованого фонду грошових коштів держави, тобто це наслідок прояву об'єктивних економічних відносин, що функціонують у суспільстві.

Бюджет як основний фінансовий план держави визначається природою і функціями держави, його роллю у суспільстві. Він є складовою системи фінансових планів країни, які розробляються всіма господарюючими суб'єктами, органами державної влади, державного управління та місцевого самоврядування.

Будучи основним фінансовим планом, бюджет держави включає Державний бюджет України, республіканський бюджет Автономної республіки Крим, місцеві бюджети.

Бюджет як основний фінансовий план розглядають за його горизонтальною та вертикальною структурою. Горизонтальна структура бюджету відображає склад і співвідношення його доходів та видатків, як це представлено на рис. 2.2. У вертикальному розрізі структура бюджету розглядається за рівнями органів державної влади й місцевого самоврядування. На кожному з рівнів складають, затверджують і виконують окремі бюджети. Вертикальна структура бюджету відповідає бюджетному устрою країни.

Починаючи з 2000 р., запроваджено поділ державного бюджету на загальний та спеціальний фонди. Наявність спеціального фонду у структурі державного бюджету передбачає акумуляцію окремих податків, зборів та інших надходжень, що мають спеціальне призначення у зазначеному фонді і використовуються лише на визначені законом спеціальні видатки.

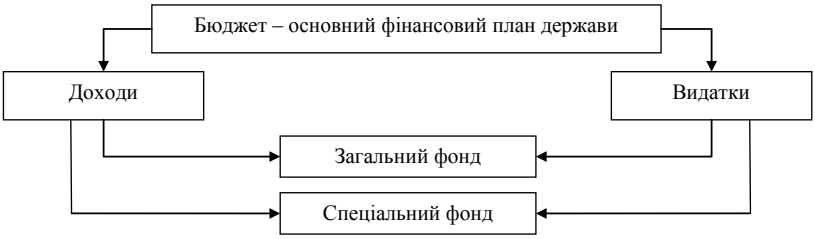

Рис. 2.2. Складові основного фінансового плану держави

За наявності загального і спеціального фондів, кошти яких мають різне призначення, бюджет як основний централізований фонд грошових коштів відносять до державних фондів, що мають змішану форму використання призначень, та затверджуються Верховною Радою України на відповідний бюджетний рік. За таких умов відбувається пряме розмежування доходів і видатків залежно від форми мобілізації та напрямку їхнього використання на загальні і спеціальні.

У загальному фонді акумулюються кошти, які мають загальнодержавний характер і підлягають подальшому перерозподілу. В спеціальному фонді зосереджуються кошти бюджетних установ, у тому числі спеціальні, а також державних цільових фондів, які не підлягають перерозподілу і використовуються за цільовим призначенням.

Стан бюджету характеризується трьома показниками:

– збалансованістю бюджету (доходи дорівнюють видаткам);

– бюджетним профіцитом (доходи перевищують видатки);

– бюджетним дефіцитом (видатки перевищують доходи).

Збалансованість бюджету забезпечує фінансову стабільність держави, що сприятиме збалансованому виконанню повноважень усіма органами влади. Бюджетний профіцит – перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету). Бюджетний дефіцит може мати дві форми: активну та пасивну. Активна форма бюджетного дефіциту властива державі з стабільним економічним розвитком, сприятливим інвестиційним кліматом,

що, у свою чергу, стимулює поточне споживання (гнучка система оподаткування, запровадження податкових пільг, збільшення поточних видатків). Пасивна форма характеризує державу з нестабільним економічним розвитком та його спадом, що впливає на зниження виробництва та зменшення кількості працюючих підприємств, на зростання інфляції, безробіття тощо. Таким чином, пасивний дефіцит бюджету є результатом економічної, фінансової та політичної нестабільності держави.

2.4. Методи, принципи та джерела формування доходів бюджету

Державні доходи виражають частину фінансових відносин, які складаються в процесі вилучення частини вартості ВВП і формування централізованих фондів грошових коштів, їхнього розподілу та використання на здійснення видатків з метою виконання суспільних потреб і зобов'язань держави. Державні доходи становлять фінансову базу функціонування держави і є важливим результатом її діяльності за відповідний період. Тим самим політична, економічна і соціальна діяльність держави вже передбачає державні доходи як об'єктивну необхідність і закономірну реальність.

Доходи бюджету є складовою державних доходів, які спрямовані на фінансове забезпечення економічних та соціальних завдань держави. Зміст доходів бюджету полягає у тому, що вони є частиною вартості ВВП, яка у результаті його розподілу і перерозподілу зосереджується в основному централізованому фонді грошових коштів держави.

Сутність доходів бюджету проявляється у тому, що вони відображають економічні відносини, які виникають у процесі розподілу і перерозподілу ВВП з метою формування коштів основного централізованого грошового фонду держави (бюджетного фонду).

Згідно з Бюджетним кодексом України доходи бюджету – це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України

(включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ).

Доходи бюджету формуються відповідно до засад державної фінансової політики у процесі функціонування економічних відносин в умовах формування, розподілу, перерозподілу і використання ВВП, забезпечення суспільного відтворення та збалансованого розвитку суспільно-економічних інтересів за допомогою таких методів і джерел (рис. 2.3).

Дохідна частина бюджету держави формується *на основі податкового і неподаткового методів* вилучення коштів в юридичних і фізичних осіб на користь держави в процесі розподілу та перерозподілу ВВП.

Слід зазначити, що доходи бюджету доцільно розглядати як істотний фактор, що впливає на сукупне споживання та заощадження через рівень дохідності різних видів економічної діяльності. Високий рівень вилучення коштів у підприємств і населення призводить до зменшення підприємницької активності, сукупного попиту, що відповідно впливає на зменшення обсягів виробленої продукції і, зрештою, призводить до зменшення обсягу новоствореної вартості та відповідно до зменшення надходжень до бюджету. Проте встановлення низького рівня вилучення коштів у юридичних і фізичних осіб скорочує бюджетні доходи, що призводить до зменшення рівня можливого державного регулювання та забезпечення більш якісного виконання конституційних зобов'язань. Тому перед суспільством завжди стоїть проблема визначення оптимального рівня бюджетного перерозподілу фінансових ресурсів та мобілізації тієї частини вартості ВВП, яка б не зумовлювала загострення суперечностей між економічними інтересами.

Доходи бюджету також є засобом перерозподілу фінансових ресурсів на користь тих чи інших груп населеним, галузей і територій, тому їх вважають одним із інструментів державного впливу і регулювання суспільно-економічних процесів. Процес формування доходів не має підривати основи комерційної діяльності підприємств і фінансову основу забезпечення розвитку домашніх господарств.

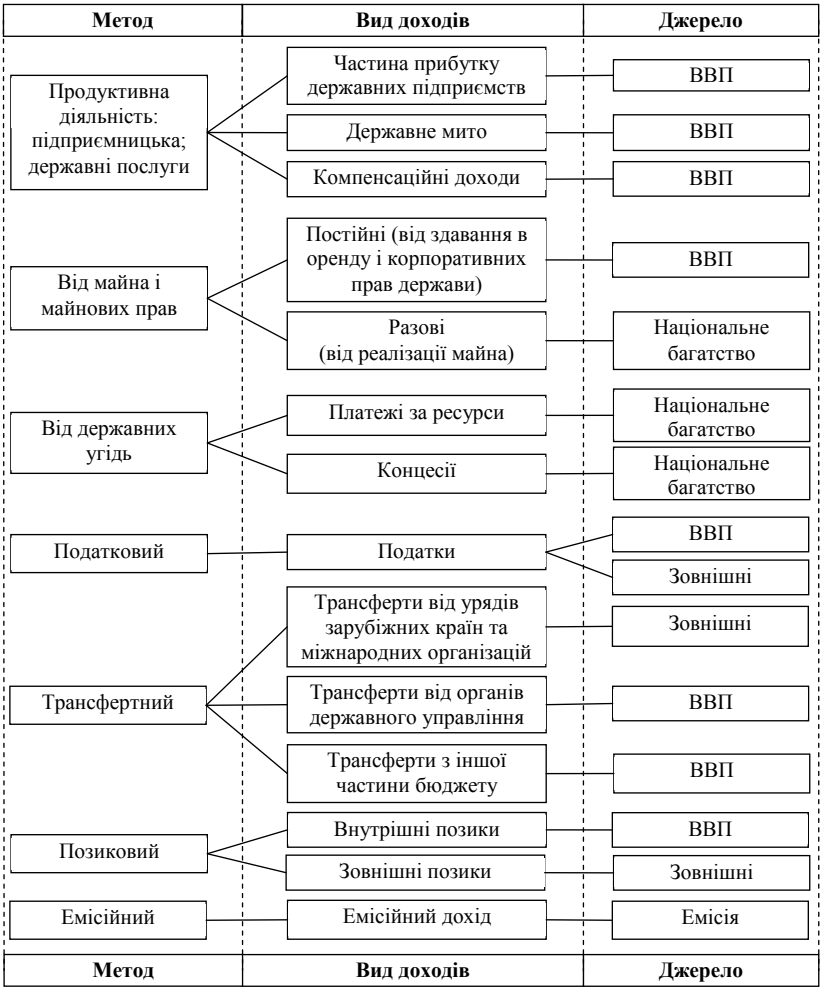

Рис. 2.3. Методи та джерела формування доходів бюджету

Доходи бюджету дозволяють забезпечувати стабільність, справедливість і контрольованість за перебігом і організацією бюджетного процесу. Хронічне відставання показників фактичної наповненості бюджету від обсягу запланованих доходів вимагає посилення державного контролю в процесі нарахування податкових зобов'язань,

визначення повноти і своєчасності їхньої сплати та зарахування у доходну частину бюджету. У процесі формування доходів контроль має здійснюватись одночасно на стадії визначення планових показників бюджету, у процесі їхнього виконання та звітування про виконання Закону про Державний бюджет України за відповідний рік.

Згідно з Бюджетним Кодексом України доходи бюджету класифікуються на: *податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти*.

Бюджетний кодекс передбачає можливість поділу коштів бюджетів на фонди: загальний і спеціальний, що, в свою чергу, має затверджуватися законом про державний бюджет України. Загальний фонд є джерелом більшості видатків бюджету і має включати всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду. Спеціальний фонд бюджету формується за рахунок доходів (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування.

Доходи бюджету базуються на таких принципах (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Принципи формування доходів бюджету

Принцип	Елементи	Характеристика
1	2	3
Фіскальна ефективність	Достатність доходів, мінімізація видатків на збирання доходів і запобігання ухиленню від сплати платежів до бюджету, еластичність (або гнучкість) системи доходів бюджету, рівномірне розподілення доходів між адміністративно-територіальними одиницями	Оскільки доходи потрібні державі для здійснення функцій, система доходів бюджету має забезпечувати необхідний обсяг надходжень, тобто для розрахунку потрібного обсягу доходів визначальним є обсяг видатків держави. Мінімізація видатків на збирання доходів є наслідком того, що податки збираються не для того, щоб їх повністю направити на покриття витрат на стягнення останніх. Отже, максимальне зменшення видатків на систему, яка забезпечує своєчасне і правильне надходження доходів, є одним з необхідних елементів фіскальної ефективності системи доходів бюджету.

Продовження табл. 2.1

1	2	3
Економічна ефективність	Податкові відносини виникають на стадіях розподілу і перерозподілу ВВП і через податкову політику держава втручається в розподільчі відносини	Стратегія податкової політики передбачає оптимізацію пропорцій у процесі розподілу і перерозподілу ВВП за допомогою податків. Тактика цієї політики полягає у розробці та використанні механізму мобілізації доходів бюджету з використанням його дійових важелів, інструментів, стимулів і санкцій.
Соціальна справедливість	Платниками податків мають виступати всі члени суспільства, які отримують доходи	Прямі і непрямі податки мають різні механізми впливу на процеси відтворення. Прямі податки впливають на економічний розвиток через механізми зменшення частини прибутку або доходу, який залишається в розпорядженні платника. Непрямі податки здійснюють прямий вплив на процеси ціноутворення. Рівень цього впливу пов'язаний як з відносною величиною податку в ціні товару, так і рівномірністю його розподілення за товарами різних видів.

Джерела формування доходів бюджету наведено на рис. 2.4.

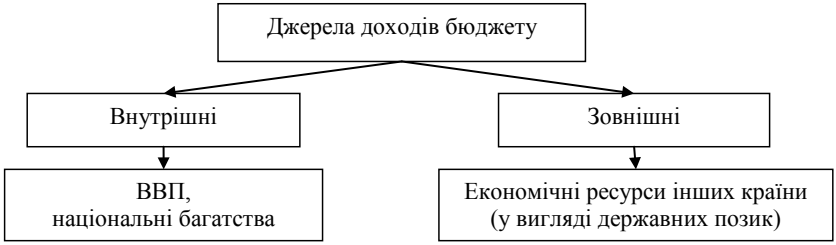

Рис. 2.4. Джерела формування доходів бюджету

Серед методів акумуляції державою внутрішніх джерел формування доходів бюджету *найважливішим є податковий*. Податкові платежі забезпечують основну частину надходжень у процесі формування доходів бюджету. Податки пов'язані із економічними відносинами, які виникають між державою і юридичними та фізичними особами з приводу примусового відчуження нею частини новоствореної вартості в грошовій формі.

2.5. Класифікація видатків та форми бюджетного фінансування

Видатки бюджету *відображають економічні відносини* у процесі розподілу і перерозподілу основного централізованого фонду грошових коштів держави. В свою чергу, вони виступають інструментом досягнення справедливого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.

За матеріальним змістом видатки бюджету є грошовими коштами, за допомогою яких держава виконує свої функції.

Згідно з Бюджетним кодексом України *видатки бюджету* – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їхнього бюджетного відшкодування. У бюджетній сфері застосовується два поняття видатків: видатки бюджету і витрати бюджету. Вони різні за змістом тому, що видатки бюджету направляються на фінансування завдань і функцій держави і місцевого фінансування, а витрати бюджету – це кошти, які спрямовуються на погашення основної суми боргу, та кошти, які спрямовуються розпорядниками й отримувачами бюджетних коштів відповідно до їхніх фінансових планів.

Ознаками видатків бюджету є:

– кошти, які отримуються з бюджету;

– цільовий характер їхнього використання;

– використання у повному обсязі;

– ефективність використання;

– фінансове забезпечення функцій держави.

Фінансування видатків з бюджетів ґрунтується на таких *принципах*:

– єдності;

– повноти;

– обґрунтованості;

– ефективності використання;
– субсидіарності;
– цільового використання;
– фінансового контролю.

У табл. 2.2 наведені види видатків бюджету та їхня класифікація.

Таблиця 2.2

Види видатків бюджету

Ознаки класифікації	Види видатків
За спрямованістю	Видатки спрямовані на фінансування: – національної економіки; – соціально-економічних заходів; – зовнішньоекономічної діяльності; – загальнодержавних програм; – утримання органів державної влади; – тощо.
За часом	– постійні; – тимчасові (одноразові).
За економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються видатки	– поточні; – капітальні; – кредитування за вирахуванням погашення.
За рівнями деталізації (функціональна класифікація)	– розділи, в яких визначаються видатки бюджетів на здійснення відповідно загальних функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування; – підрозділи та групи, в яких конкретизуються напрями спрямування бюджетних коштів на здійснення відповідно функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування.
За переліком головних розпорядників бюджетних коштів (відомча класифікація)	Ведеться реєстр усіх розпорядників бюджетних коштів: – Державною казначейською службою України; – місцевими фінансовими органами.
За формуванням бюджету програмно-цільовим методом (програмна класифікація)	Планування бюджету органу місцевого самоврядування на основі розробки, аналізу, впровадження програм розподілу фінансових ресурсів (бюджетних програм).

Складовими частинами видатків бюджету є *загальний та спеціальний фонд*. Загальний фонд видатків бюджету – це видатки, спрямовані на забезпечення фінансування виконання основних

функцій і завдань держави, територіальних громад, які певною мірою є узагальненими. Спеціальний фонд видатків бюджету – це видатки, здійснені за рахунок конкретно визначених джерел надходжень, грантів або дарунків (у вартісному виразі), одержаних розпорядниками бюджетних коштів з конкретною метою.

Видатки бюджету розподіляються на:

– *поточні бюджетні видатки* **(**пов'язані з наданням бюджетних коштів юридичним і фізичним особам з метою покриття їхніх поточних потреб. До них відносять: закупівлю товарів і послуг, необхідних для утримання економічної і соціальної інфраструктури (оплата праці державних службовців, закупівля предметів і матеріалів, необхідних для поточних господарських цілей, оплата транспортних і комунальних послуг та ін.); трансферти населенню (пенсії, стипендії, допомоги, інші виплати); поточні субсидії державним і приватним підприємствам, а також нижчестоящим органам влади; виплату процентів за державним боргом та ін. У своїй сукупності поточні видатки формують звичайний (поточний) бюджет, на який припадає основна частина всіх бюджетних видатків);

– *капітальні видатки* **(**пов'язані з інвестуванням бюджетних коштів в основні фонди і нематеріальні активи, зі створенням державних запасів і резервів. Вони включають видатки на нове будівництво і розвиток діючих об'єктів державної і комунальної власності (їхнє розширення, реконструкцію і технічне переоснащення), інвестиційні субсидії, довгострокові бюджетні кредити і державні гарантії інвесторам, що фінансують високоефективні інвестиційні проекти).

Згідно з Бюджетним кодексом України видатки бюджету класифікуються за:

1) *функціями*, з виконанням яких пов'язані видатки (функціональна класифікація видатків);

2) *економічною характеристикою операцій*, при проведенні яких здійснюються ці видатки (економічна класифікація видатків);

3) *ознакою головного розпорядника* бюджетних коштів (відомча класифікація видатків);

4) *за бюджетними програмами* (програмна класифікація видатків).

Функціональна класифікація видатків має такі рівні деталізації:

1) розділи, в яких визначаються видатки бюджетів на здійснення відповідно загальних функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування;

2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються напрями спрямування бюджетних коштів на здійснення відповідно функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування.

За економічною класифікацією видатки бюджету поділяються на поточні видатки, капітальні видатки та кредитування за вирахуванням погашення, склад яких визначається Міністром фінансів України.

Відомча класифікація видатків бюджету визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів. На її основі Державне казначейство України та місцеві фінансові органи ведуть реєстр усіх розпорядників бюджетних коштів.

Програмна класифікація видатків бюджету застосовується при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом.

Класифікація видатків бюджету подана на рис. 2.5.

Найважливішою формою фінансування видатків бюджету є *бюджетне фінансування*, сутність якого полягає в організації грошових відносин, які виникають між державою, з одного боку, і юридичними та фізичними особами – з іншого, з метою спрямування та використання грошових коштів основного центрального фонду держави на виконання нею покладених функцій (економічної, соціальної, управлінської, оборонної).

Сформована в Україні система розподілу та перерозподілу ВВП передбачає такі джерела фінансування видатків бюджету (рис. 2.6).

В економічній теорії бюджетне фінансування трактується як безповоротне надання коштів з державного бюджету підприємствам, установам, організаціям для покриття їхніх видатків, передбачених планом економічного і соціального розвитку країни та фінансовими планами.

Більшість вітчизняних економістів трактує бюджетне фінансування як безповоротне і безоплатне виділення грошових коштів відповідним суб'єктам з бюджету з метою повноцінного функціонування держави і задоволення суспільних потреб.

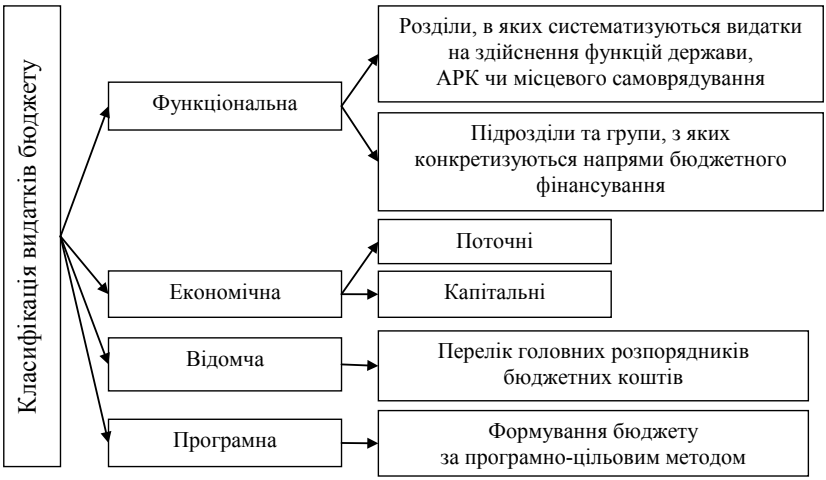

Рис. 2.5. Класифікація видатків бюджету

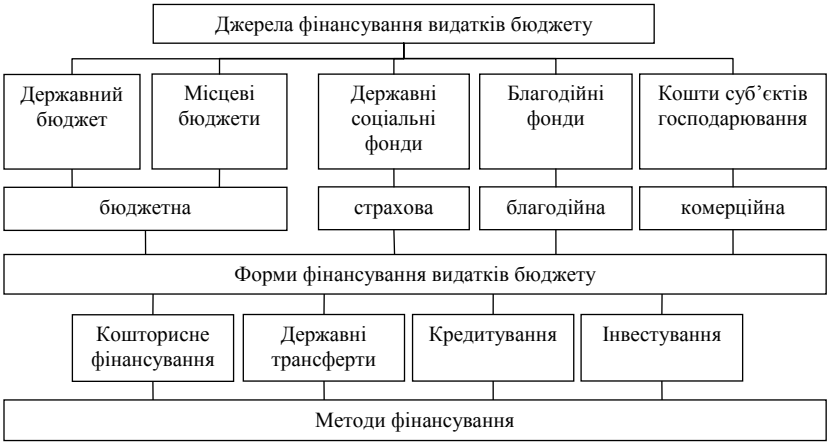

Рис. 2.6. Взаємозв'язок джерел, форм і методів фінансування видатків бюджету

Основним методом фінансування видатків бюджету є *кошторисне фінансування*. За радянських часів кошторисне фінансування – надання грошових коштів з Державного бюджету для

покриття видатків установ невиробничої сфери, які, як правило, не мають власних доходів. Це визначення було актуальним тоді, коли кошторисне фінансування забезпечувалося повністю за рахунок бюджетних коштів, однак в умовах становлення ринкових відносин подібний підхід у трактуванні змісту цього поняття є звуженим і не відповідає вимогам сучасності.

У сучасній літературі з теорії фінансів і бюджету кошторисне фінансування визначається як найпоширеніша форма виділення бюджетних коштів установам соціально-культурної сфери, оборони та управління у межах їхніх кошторисів. З наведеного визначення видно, що кошторисне фінансування розглядається як форма, за якою кошти виділяються з бюджету на основі фінансового плану установи. Як відомо, форма – це зовнішній бік чого-небудь, що не завжди відображає суть справи; шаблон, за допомогою якого предметам надають певного вигляду, певних обрисів.

На думку В. Опаріна, кошторисним фінансуванням вважається виділення коштів на утримання закладів, установ та організацій, виконання певних програм і реалізацію певних заходів на підставі спеціального фінансового документа – кошторису. У даному формулюванні автор свідомо не акцентує уваги на джерелах, за рахунок яких відбувається виділення коштів для виконання певних цілей. Очевидно, він вважає, що кошторисне фінансування може здійснюватися не лише за рахунок бюджету, а й за рахунок інших коштів, а головною умовою має бути лише наявність такого фінансового документа, як кошторис. Цей підхід є більш об'єктивним щодо сучасних реалій, оскільки на основі нього можна вважати, що кошторисне фінансування здійснюється не тільки за рахунок бюджетних коштів, а на основі поєднання різних джерел фінансування, включаючи бюджет.

У вітчизняних наукових джерелах наявні визначення кошторисного фінансування не завжди формально відповідають нормам чинного бюджетного законодавства, яке передбачає, що власні надходження бюджетних установ соціального захисту населення мають зараховуватися до спеціального фонду бюджету і використовуватися як бюджетні асигнування.

Бюджетне інвестування – це надання бюджетних коштів на інвестиційну та інноваційну діяльність. В сучасних умовах цю форму потрібно використовувати, в першу чергу, у розвитку економіки і за їхньою допомогою нарощувати потужність матеріально-технічної бази у галузях економіки, соціальної сфери, оборони тощо.

Надання державних трансфертів має сприяти виконанню загальнодержавних програм і наданню державного субсидіювання і державної допомоги населенню. Державні трансферти – це невідплатні і безповоротні платежі з бюджету юридичним і фізичним особам, не призначені для придбання товарів чи послуг, надання кредиту або на виплату непогашеного боргу.

Згідно з Бюджетним кодексом України, державні трансферти – це кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого. Основне завдання трансфертів полягає у вирішенні проблем незбалансованості, що виникають унаслідок невідповідності між відповідальністю за видатками та податкоспроможністю. Джерелами виплат державних трансфертів здебільшого є відрахування частини надходжень від одного або кількох податків або щорічні асигнування з відповідного бюджету, що в наш час є найпоширенішим і не дає змоги надавати трансферти на розвиток економіки. У даний час державні трансферти у більшості випадків спрямовуються на покриття дефіциту доходів для виконання власних і делегованих функцій місцевих органів влади та самоврядування, що в основному надаються у вигляді дотацій вирівнювання. Трансфертна політика, яка спрямована на виконання інвестиційних проектів, є досить несуттєвою. Трансферти, які надаються місцевим бюджетам в даний час, не спрямовані на забезпечення економічного розвитку регіонів.

2.6. Бюджетний дефіцит, його причини, наслідки, методи та джерела покриття

Особливістю управління бюджетним дефіцитом є те, що воно полягає у визначенні його оптимальної величини. В свою чергу, він є наслідком кризових процесів в економіці держави, нестачі фінансових ресурсів в країні, сприяє збільшенню інфляції і державного боргу.

Бюджетний дефіцит – це перевищення видаткової частини бюджету над доходною, що свідчить про незбалансованість бюджету, а це, в свою чергу, –нестача бюджетних коштів для фінансування потреб держави у плановому році.

Дефіцит бюджету за сутністю відображає *об'єктивні економічні відносини* між учасниками суспільного виробництва щодо додаткової мобілізації доходів для використання бюджетних коштів згідно з функціями держави. Бюджетний дефіцит виступає в двох формах: активна і пасивна (рис. 2.7).

Таким чином, бюджетний дефіцит є одним із макроекономічних показників, який характеризує економічний розвиток країни, її стійкість, економічну безпеку та визначає його роль у системі державного регулювання.

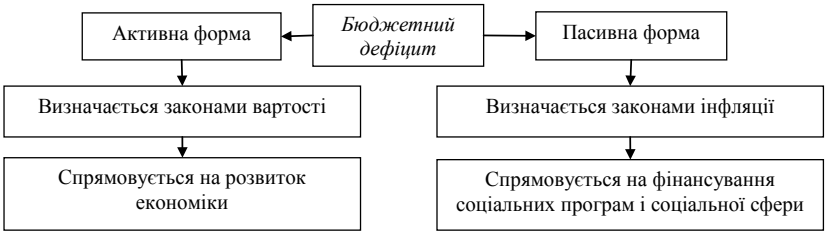

Рис. 2.7. Економічна сутність бюджетного дефіциту

Важливе значення в ефективності та дієвості системи формування та фінансування бюджетного дефіциту має забезпечення правової бази для визначення джерел його покриття. Усю правову базу можна умовно поділити на такі групи:

1) група законодавчо-правових актів, які визначають загальні тенденції формування бюджетного дефіциту, його критичні розміри відповідно до економічного розвитку країни;

2) закони, постанови, які регулюють структуру, порядок, умови, терміни, види бюджетного дефіциту, тобто визначають порядок його формування і фінансування;

3) правові акти, які регулюють питання залучення ресурсів із внутрішніх фінансових ринків для покриття бюджетного дефіциту з метою стимулювання і розвитку виробничо-господарської діяльності;

4) правові акти, що регулюють питання залучення ресурсів із внутрішніх фінансових ринків, тобто отримання кредитних ресурсів зі світового ринку позикових капіталів для фінансування державних програм. Значна частина правової бази, яка стосується цієї проблеми, охоплює безпосередньо угоди між урядами іноземних держав, міжнародними фінансово-кредитними організаціями та Україною щодо надання позик. Цей складник містить правову базу, яка регулює питання, пов'язані з отриманням, використанням ресурсів, сплатою доходів і погашенням заборгованості, і визначається відповідно до законодавчої бази країни-кредитора та країни-боржника.

Бюджетний кодекс передбачає можливість прийняття Державного бюджету України, а також бюджету АРК та міських бюджетів, на відповідний бюджетний період з дефіцитом виключно у разі наявності обґрунтованих джерел фінансування дефіциту відповідного бюджету. Таким чином, законодавство встановлює виключний перелік бюджетів, що можуть бути прийняті з дефіцитом, і межі повноважень органів державної та муніципальної влади. Так, у ст. 14 Бюджетного кодексу зазначено, що прийняття Державного бюджету України або бюджету Автономної Республіки Крим, міського бюджету на відповідний бюджетний період з дефіцитом дозволяється у разі наявності обґрунтованих джерел фінансування дефіциту відповідного бюджету з урахуванням особливостей, визначених статтею 72 Кодексу.

Джерелами фінансування дефіциту бюджету згідно зі ст. 15 Бюджетного кодексу визнаються: державні внутрішні та зовнішні запозичення, внутрішні запозичення органів влади Автономної Республіки Крим, внутрішні та зовнішні запозичення органів місцевого самоврядування із дотриманням умов, визначених цим Кодексом.

Відповідно до діючої бюджетної класифікації здійснення платежів на фінансування бюджетного дефіциту, в тому числі виконання державних боргових зобов'язань перед кредиторами щодо погашення основної суми боргу або погашення державних боргових зобов'язань у разі вступу в силу державних гарантій, реструк-

туризації, визнання боргу, відображається у розділі ІІІ «Класифікація фінансування бюджету» та розподіляється за типом кредитора і за типом боргового зобов'язання.

Законами про Державний бюджет України затверджується фінансування Державного бюджету України лише за типом боргового зобов'язання, тобто за коштами, що використовуються для фінансування дефіциту або профіциту, і не затверджується фінансування Державного бюджету України за типом кредитора, тобто за категоріями кредиторів або власників боргових зобов'язань, що не відповідає статті 11 Бюджетного кодексу України. При цьому звітність про фактичне фінансування бюджету надається Держказначейством України як за типом боргового зобов'язання, так і за типом кредитора.

Отже, в Україні не створено цілісної системи законодавчого забезпечення регулювання витрат з обслуговування і погашення державного боргу.

Причини виникнення бюджетного дефіциту:

– розбалансованість та кризові явища у функціонуванні економіки;

– непослідовність в інвестиційній та інноваційній політиці держави;

– зменшення доходів держави в умовах фінансової кризи;

– неефективність фінансово-кредитних зв'язків;

– політична криза;

– недосконаліть законодавчої бази;

– нецільове та неефективне використання бюджетних коштів;

– інфляційні процеси в країні;

– зростання боргу (зовнішнього, внутрішнього);

– зростання обсягів тіньової економіки;

– низький рівень життя громадян;

– надзвичайні обставини тощо.

Основні *класифікаційні ознаки* видів бюджетного дефіциту наведені на рис. 2.8.

Показник рівня бюджетного дефіциту розраховується у відсотках до валового внутрішнього продукту, також може визнача-

тися у відсотках від видатків державного бюджету. За методикою Міжнародного валютного фонду, допустимий рівень бюджетного дефіциту для країн-боржників МВФ дорівнює 7–8%. У світовій практиці припустимими рівнями бюджетного дефіциту вважаються такі показники: 2–3% від ВВП; 5% від національного доходу та 10% від видатків державного бюджету.

В Україні граничний розмір дефіциту державного бюджету встановлюється Верховною Радою України під час затвердження закону про державний бюджет на наступний рік.

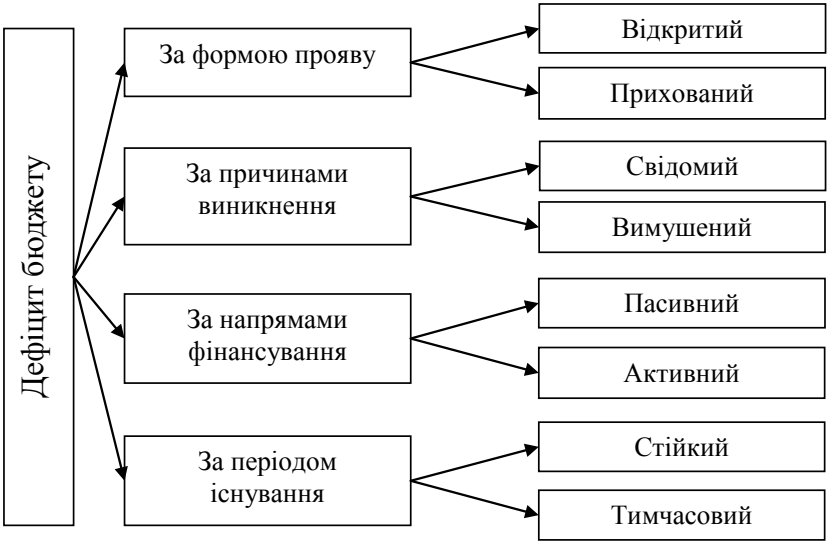

Рис. 2.8. Основні класифікаційні ознаки видів бюджетного дефіциту

В сучасних літературних джерелах відображаються різноманітні показники, що класифікують бюджетний дефіцит. Думка науковців суттєво відрізняється у трактуванні класифікаційних ознак бюджетного дефіциту (від 3 до 8 ознак). Найбільш вичерпною та деталізованою є класифікація, що наведена на рис. 2.9.

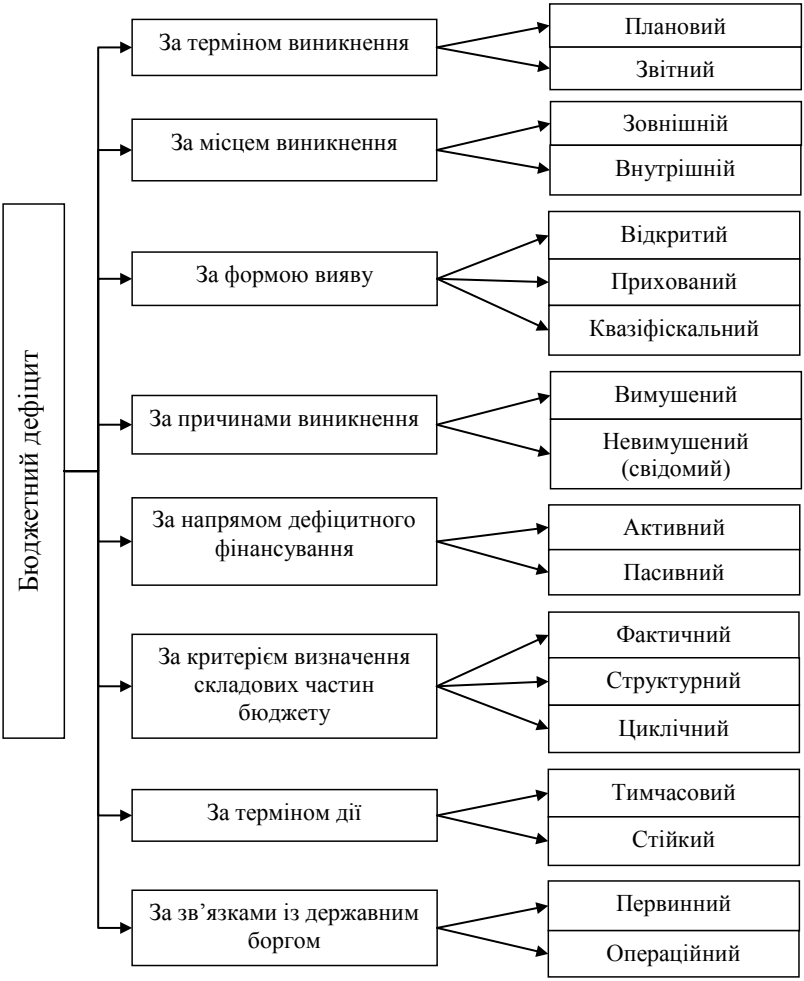

Рис. 2.9. Класифікація бюджетного дефіциту

У фінансовій системі України не менш складною проблемою є забезпечення процесу оптимізації джерел фінансування дефіциту бюджету. В Бюджетному кодексі України визначена система фінансування дефіциту бюджету, що розроблена відповідно до вимог МВФ (рис. 2.10).

За сучасних умов фінансового стану України, одним із основних джерел покриття дефіциту бюджету є зовнішнє фінансування. Причинами даного факту є виснаження внутрішніх активів держави, зменшення дохідної частини бюджету або збільшення його видаткової частини.

Рис. 2.10. Класифікація фінансування бюджету: підхід МВФ

Елементи фінансового механізму управління бюджетним дефіцитом, основні з яких – податкові та бюджетні інструменти, – мають діяти узгоджено з методами управління дохідною та видатковою частинами Державного бюджету України, що дасть змогу підвищи-

ти ефективність фінансового механізму формування та фінансування бюджетного дефіциту. Дієвість процесу управління бюджетним дефіцитом визначена поєднанням і взаємоузгодженням управлінських й організаційних функцій фінансового механізму з бюджетними і податковими інструментами регулювання дефіциту (рис. 2.11).

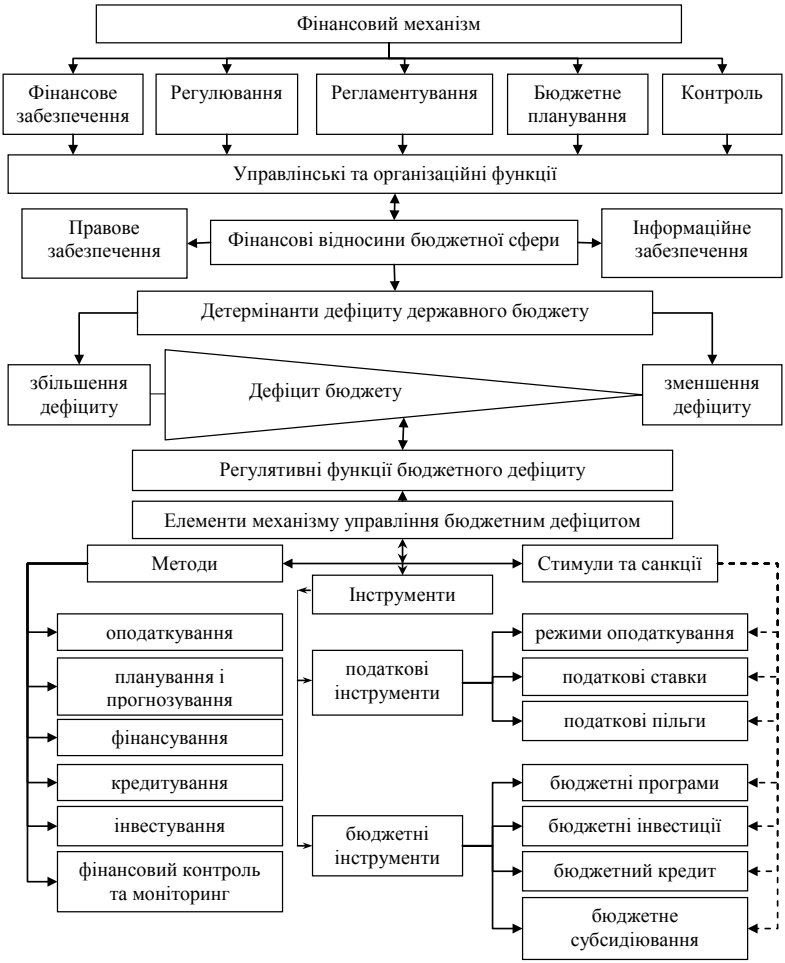

Рис. 2.11. Схема фінансового механізму управління бюджетним дефіцитом

Проблема дефіцитності бюджету є досить актуальною для України. Класичними напрямами скорочення дефіциту бюджету є збільшення доходів бюджету, зменшення його видаткової частини, зовнішні і внутрішні запозичення, емісійний дохід. Проте необхідно враховувати позитивні і негативні заходи застосування кожного з них та виробляти всередині кожного з цих інструментів ефективні заходи зі стимулювання зменшення дефіциту бюджету в Україні.

Скорочення обсягів бюджетного дефіциту насамперед пов'язане з удосконаленням системи доходів бюджету та механізму їхньої мобілізації. На загальнодержавному рівні доцільно модернізувати структуру доходів бюджету. Основними напрямами зміцнення дохідної бази бюджетів могли б бути: розширення податкової бази, збільшення кількості платників податків, зниження податкового навантаження, спрощення механізму адміністрування податків, стабілізація нормативно-правової бази та прийняття нового Податкового кодексу України; поступове скорочення податкових пільг; попередження ухилення від сплати податків, інших податкових правопорушень та виникнення у суб'єктів господарювання податкового боргу.

Вирішальне значення у системі заходів, спрямованих на зменшення бюджетного дефіциту, має реструктуризація видаткової частини бюджету. До основних заходів цього напряму доцільно віднести такі: бюджетні кошти, які спрямовані на розвиток економіки, бажано використовувати на напрями, що вирішують завдання структурної перебудови економіки, визначають науково-технічний прогрес, приносять прибуток або мають вирішальне значення у суспільному виробництві чи споживанні; обґрунтовану розробку окремих бюджетних програм з врахуванням можливості використання для їхнього фінансування власних надходжень; удосконалення механізму планування і фінансування видатків з урахуванням науково обґрунтованих фінансових нормативів бюджетного забезпечення, фінансових норм, які доцільно розробити найближчим часом; скорочення та оптимізація непродуктивних видатків; ліквідація необґрунтованих економічних і соціальних пільг; коректування трансфертної політики; запровадження жорсткого режиму економії.

2.7. Організація і завдання управління бюджетними потоками

Управління бюджетними потоками – це один із важливих напрямів бюджетного менеджменту, який включає сукупність взаємопов'язаних форм, методів та прийомів, що спрямовані на керівництво надходженням, перерозподілом і використанням бюджетних коштів для виконання поставлених перед органами управління бюджетом завдань, а також ефективне реагування на зміни у фінансовій сфері як держави загалом, так і на рівні окремого регіону.

Об'єктом управління бюджетними потоками є фінансові ресурси бюджетної системи України, порядок формування та використання яких регламентується нормативно-правовими актами.

Предметом управління бюджетними потоками є економічні відносини з приводу розподілу та перерозподілу ВВП з метою формування та використання основного централізованого фонду грошових коштів держави.

Суб'єктом управління виступають органи державного управління (рис. 2.12), які, в свою чергу, поділяються на 2 групи: загальнодержавні органи управління і органи оперативного управління.

До загальнодержавних органів управління бюджетними потоками відносять уповноважені законодавчими актами органи державної виконавчої влади, які, крім функцій загальнодержавного управління, виконують функції щодо формування й забезпечення реалізації державної економічної політики, визначення правових основ регулювання економічних правовідносин, здійснення контролю за додержанням законодавства країни.

До оперативних органів управління бюджетними потоками відносяться державні установи (організації, заклади), що знаходяться на державному бюджеті, тобто такі, що фінансуються за його рахунок. А під оперативним управлінням розуміють комплекс заходів, які проводяться на основі оперативного аналізу конкретної фінансової ситуації з метою досягнення максимального результату при мінімальних витратах шляхом зміни напрямів грошових потоків та маневрування фінансовими ресурсами.

Рис. 2.12. Структура органів управління бюджетними потоками відповідно до виконуваних ними функцій

Сучасний стан оперативного управління бюджетними потоками не може бути розглянутий без чіткого розуміння тієї системи органів державної влади, які беруть безпосередню участь у цьому процесі. Якщо загальне управління здійснюється Верховною Радою України і Кабінетом Міністрів України, то система оперативного управління бюджетними потоками полягає у вирішенні таких питань, як облік, аналіз, контроль, бюджетне регулювання та виконання бюджету (табл. 2.3).

Головними завданнями уряду в управлінні бюджетними потоками мають стати розроблення концепції фінансової стратегії, визначення пріоритетів спрямування грошово-кредитних та капітальних ресурсів за напрямками управління з метою стабілізації економіки країни, припинення спаду та подальшого нарощення обсягів фінансових ресурсів. Дії уряду мають ґрунтуватися на довгострокових, стратегічних засадах,

методах й інструментах макроекономічної та структурної політики, спрямування на зростання виробництва, поліпшення інвестиційного клімату, стимулювання внутрішнього нагромадження і, як зворотний процес, сприяти ефективному управлінню бюджетними потоками, розв'язання боргової проблеми, недопущення боргової кризи держави.

Таблиця 2.3

Характеристика та функціональні обов'язки органів управління бюджетними потоками

Орган управління	Характеристика	Функціональні обов'язки
1	2	3
Верховна Рада України	Орган законодавчої влади	– Розробляє і затверджує Закон «Про Державний бюджет України» і вносить до нього зміни; – розглядає і затверджує звіт про виконання Державного бюджету України.
Кабінет Міністрів України	Орган державної виконавчої влади	– Організовує складання проекту Державного бюджету України; – організовує виконання Державного бюджету України.
Міністерство фінансів України	Основний орган у сфері оперативного управління державним бюджетом	– Визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, загальний рівень доходів і видатків бюджету, обсяг його фінансування для підготовки пропозицій до проекту Державного бюджету України; – готує проект закону про Державний бюджет України на відповідний рік; – готує пропозиції щодо внесення змін до Державного бюджету України; – розробляє та доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів, визначає порядок і строк їхнього подання; – здійснює у межах своїх повноважень контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу; – координує у межах своїх повноважень діяльність центральних органів виконавчої влади, пов'язану із забезпеченням своєчасного і повного надходження податків, зборів (обов'язкових платежів) до державного та місцевих бюджетів; – прогнозує на поточний період і на перспективу податкові надходження до бюджету, готує пропозиції щодо ефективного розподілу фінансових ресурсів для забезпечення державних витрат.

Продовження табл. 2.3

1	2	3
Державна казначейська служба України	Вирішення комплексу завдань, пов'язаних із виконанням державного бюджету – від контролю за надходженням фінансових ресурсів у вигляді доходів до їх проходження через відповідні фінансові установи безпосереднім розпорядникам бюджетних коштів	Здійснює: – розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів; – управління наявними фінансовими ресурсами; – розподіл коштів між державним бюджетом, бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також між рівнями місцевих бюджетів; – беззаперечне списання коштів із рахунків, на яких обліковуються кошти державного та місцевих бюджетів і бюджетних установ; – взаємні розрахунки між державним бюджетом та бюджетами АРК, областей, міст Києва та Севастополя, а також між рівнями місцевих бюджетів у встановленому порядку; – ведення бухгалтерського обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів, складання звітності про виконання державного, місцевих і зведеного бюджетів та подання звітності до органів законодавчої та виконавчої влади; – здійснення контрольних функцій щодо учасників бюджетного процесу в межах повноважень.
Державна аудиторська служба України	Центральний орган виконавчої влади, в основу діяльності якого покладено здійснення державного фінансового контролю	У сфері управління бюджетними потоками ним здійснюються перевірки використання бюджетних коштів, отриманих на виконання державних програм, перевірки фінансово-господарської діяльності стосовно бюджетних позик, позик і кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів державних цільових фондів, належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів, а також у передбачених законодавством випадках використання коштів, що залишаються у розпорядженні суб'єкта господарювання у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів.
Рахункова палата України	Здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням	– Здійснює контроль за виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загально-державних програм у частині, що стосується використання коштів державного бюджету; – контролює ефективність управління коштами Державного бюджету України Державною казначейською службою України, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України; – розробляє заходи щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносить відповідні пропозиції Міністерству фінансів України.

2.8. Бюджетний устрій та бюджетна система України

Основи побудови нашої держави згідно з Конституцією України (ст. 132–133) *ґрунтуються на державному та адміністративно-територіальному розподілі*. Систему адміністративно-територіального розподілу складають: Автономна Республіка Крим, області, райони, міста, райони в містах, селища і села. Кожна адміністративно-територіальна одиниця має свої державні органи влади, визначає свою програму соціально-економічного розвитку і складає свій фінансовий план – бюджет.

Україна – держава з унітарним адміністративно-територіальним устроєм, яка має два рівні бюджетної системи – це державний та місцеві бюджети, через які здійснюються розподіл та перерозподіл ВВП з метою формування та використання центрального фонду грошових коштів для виконання державою своїх функцій (економічної, соціальної, управлінської, оборонної).

Отже, побудова та функціонування бюджетної системи в Україні визначаються державним устроєм та адміністративно-територіальним розподілом, до складу якої входять бюджети різних рівнів з урахуванням економічних відносин на законодавчій основі.

Згідно з Бюджетним кодексом України (гл. 2, ст. 5), *бюджетна система України* – це сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права. Структура та принципи бюджетної системи України наведені на рис. 2.13.

Основними *завданнями* управління бюджетною системою України є:

– справедливий і неупереджений розподіл між громадянами і територіальними громадами;

– соціальні перетворення;

– взаємовідносини між бюджетами;

– взаємопогодженість дій всіх ланок бюджетної системи;

– проведення єдиної соціально-економічної політики держави тощо.

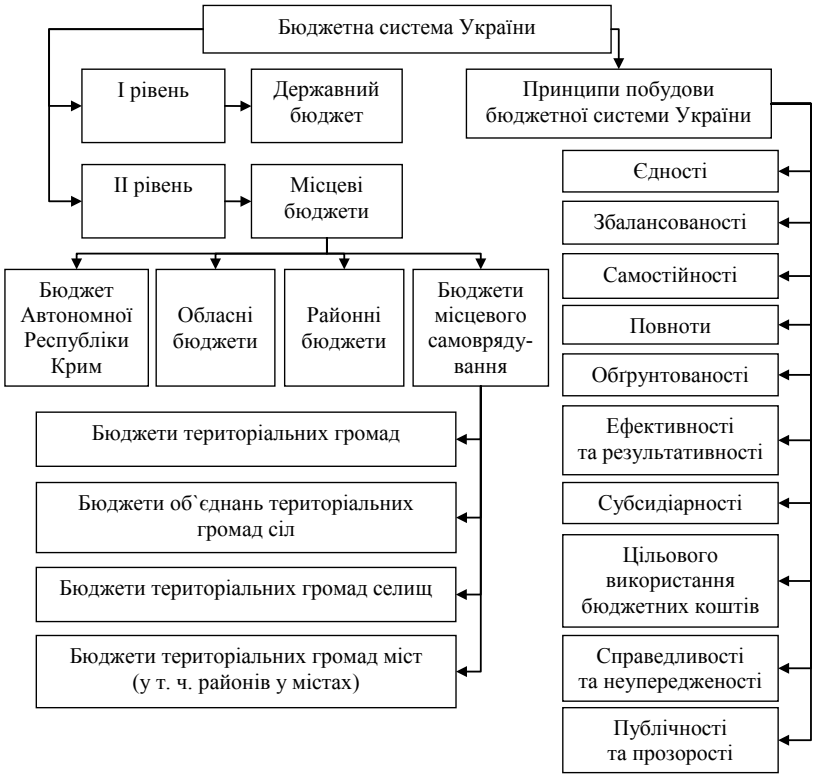

Рис. 2.13. Структура та принципи бюджетної системи України

Формування, функціонування, управління бюджетною системою здійснюються на підставі *бюджетного права* (табл. 2.4). Бюджетне право – це сукупність правових інститутів, які містять фінансово-правові норми, що регулюють відносини, які виникають, змінюються і припиняються у зв'язку з бюджетною діяльністю.

У процесі управління бюджетною системою особливу роль відіграють *показники зведеного бюджету*. Зведений бюджет ще називають консолідованим бюджетом. Згідно з Бюджетним кодексом України зведений бюджет – це сукупність показників бюджетів, що використовуються для аналізу та прогнозування економічного і соціального розвитку держави (ст. 6 БКУ).

Таблиця 2.4

Нормативно-правові акти з регулювання бюджетної системи України

Нормативно-правовий акт	Характеристика	Регулювання бюджетної системи
1	2	3
Конституція України	Посідає визначальне місце в системі інших законів, які регулюють бюджетні відносини, оскільки наділена особливими юридичними властивостями і є основою нормативно-правового регулювання всіх публічних фінансових відносин, що пов'язані з бюджетною діяльністю держави, її органів і органів місцевого самоврядування	Ст. 8, 95 та 143 визначають верховенство закону та самостійності окремих ланок бюджетної системи країни, що будується на засадах справедливого і непередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Ст. 95–98 Конституції України присвячені спеціально встановленню засад бюджетної системи Ст. 74 Конституції України містить заборону проведення референдуму щодо законопроектів з питань бюджету. Визначаються повноваження в галузі бюджетів Верховної Ради України, Президента і Кабінету Міністрів. Контроль за використанням коштів державного бюджету покладається на Рахункову палату. Конституція України визначає бюджетні повноваження і місцевих органів самоврядування.
Бюджетний кодекс України	Встановлено: 1) верховенство Конституції України як загальноправового акта вищої сили щодо всієї системи бюджетного законодавства; 2) верховенство Бюджетного кодексу України як кодифікованого закону в системі бюджетного законодавства; 3) чітку ієрархію актів бюджетного законодавства за їхньою силою	В преамбулі та ст. 1 БК України визначено предмет регулювання БК України. Ним визначаються правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства. Проте в окремих положеннях БК України додатково зазначається, що виключно БК України та законом про Державний бюджет України встановлюються: бюджетна система України і Державний бюджет України (ч. 2 ст. 4 БК України), а також розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їхні складові частини (ч. 5 ст. 13 БК України). Тобто ці питання є їхнім виключним предметом регулювання БК України та закону про Державний бюджет України. В ч. 2 ст. 4 БК України вказується, що якщо іншим нормативно-правовим актом бюджетні відносини визначаються інакше, ніж у БК України, застосовуються відповідні норми цього Кодексу. Бюджетний кодекс України конкретизував конституційні положення бюджетної системи України, визначивши її принципи (стаття 7): єдності, збалансованості, самостійності та інші. У цих принципах відображається єдина бюджетна політика України, що є основою розроблення, затвердження та виконання бюджетів. В цьому розділі вказані також положення БК України, які набирають чинність пізніше, зокрема пункт 2 частини другої статті 60 та пункти 3 і 5 частини другої статті 61 набирають чинності з 1 січня 2013 р.

Продовження табл. 2.4

1	2	3
Закон про Державний бюджет України	Має чітко визначені часові межі дії – приймається на один визначений бюджетний період – календарний рік. Після закінчення бюджетного періоду норми закону про державний бюджет не втрачають чинність, вони залишаються чинними, але їхня дія не поширюється на інші бюджетні періоди, окрім випадків, передбачених в БК України	В законі про державний бюджет затверджуються: загальна сума доходів, видатків та кредитування державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди); граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) державного бюджету і державного боргу, граничний обсяг надання державних гарантій, а також повноваження щодо цих гарантій; доходи державного бюджету за бюджетною класифікацією; фінансування державного бюджету за бюджетною класифікацією; бюджетні призначення головним розпорядникам коштів державного бюджету за бюджетною класифікацією; бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів (у додатках до закону); розмір оборотного залишку коштів державного бюджету; розмір мінімальної заробітної плати на відповідний бюджетний період; розмір прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період; перелік кредитів (позик), що залучаються державою; додаткові положення, що регламентують процес виконання бюджету.

Складання зведених бюджетів покладено на відповідальні органи виконавчої влади. Вони не розробляються і не затверджуються у формі закону, отже, не мають правової форми.

За допомогою показників зведеного бюджету державні органи здійснюють аналіз фінансових показників економічного розвитку країни, фінансового забезпечення виконання соціальної функції держави, аналізують затрати на утримання органів влади, збройних сил тощо. На підставі проведеного аналізу буде здійснюватися прогнозування соціально-економічного розвитку країни.

2.9. Розмежування доходів і видатків між бюджетами

Єдність бюджетної системи України зумовлюється розподілом та перерозподілом бюджетних коштів у системі міжбюджетних відносин. Необхідність здійснення перерозподілу бюджетних ресурсів між ланками бюджетної системи зумовлена розбіжністю обсягів коштів дохідної частини кожного бюджету і потребою в них.

У світовій практиці використовують такі *способи розмежування доходів* між бюджетами:

– розподіл податків та інших доходів між бюджетами різних рівнів;

– розщеплення нагромаджень від податків шляхом закріплення за кожним рівнем бюджетної системи конкретних часток податку в межах єдиної ставки оподаткування;

– встановлення територіальних надбавок до загальнодержавних податків на користь місцевого самоврядування;

– встановлення територіальних надбавок до місцевих податків на користь загальнодержавних органів влади.

Загальні *принципи розмежування доходів* визначені Бюджетним кодексом, а фактичний їхній склад затверджується при прийнятті закону про державний бюджет на поточний рік. Розмежування доходів бюджету відповідно до Бюджетного кодексу України здійснюється таким чином: ст. 29 визначено склад закріплених доходів за державним бюджетом, а ст. 64, 66, 69, 691, 71 – склад закріплених доходів за місцевими бюджетами.

Розмежування видатків бюджету здійснюється на підставі Бюджетного кодексу України: згідно з ст. 87 вони розподіляються на видатки, що здійснюються з Державного бюджету України; ст. 88. – на видатки, що здійснюються з бюджетів сіл, селищ, міст районного значення та їхніх об'єднань та враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів; ст. 89 – на видатки, що здійснюються з районних бюджетів та бюджетів міст республіканського, Автономної Республіки Крим і міст обласного значення та враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів; ст. 90 – на видатки, що здійснюються з бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів і враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів; ст. 91 – на видатки місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів; ст. 92 – передача видатків на виконання власних повноважень між місцевими бюджетами; ст. 93 – передача видатків на виконання делегованих державних повноважень.

2.10. Взаємовідносини між бюджетами

Між бюджетами виникають взаємовідносини *на стадії виконання бюджету*. У процесі складання і затвердження бюджетів розраховують тільки планові показники бюджетних ресурсів, які підлягають передачі з одних бюджетів до інших у вигляді міжбюджетних трансфертів.

Розрізняють такі *види взаємовідносин*:

1. Взаємні розрахунки між бюджетами.
2. Бюджетне кредитування.
3. Міжбюджетні трансферти.

Взаємні розрахунки між бюджетами виникають у випадках:

– зміни законодавства або нормативних актів, які впливають на збільшення або зменшення доходів чи видатків бюджетів усіх рівнів;

– передачі платників податків чи бюджетних установ з одного підпорядкування в інше;

– зміни адміністративно-територіального поділу.

Взаємні розрахунки регулюються відповідними законодавчими і нормативними актами та передбачають передачу доходів і видатків з одного бюджету до іншого.

Бюджетне кредитування – це запозичення бюджетних коштів одним бюджетом із іншого протягом одного бюджетного року на умовах повернення до кінця календарного року. Чинним Бюджетним кодексом України таке кредитування не передбачене, хоча в Україні у попередніх роках воно використовувалося дуже активно. У більшості зарубіжних країн бюджетне кредитування практикується особливо на місцевому рівні і приносить позитивні результати.

Наступним видом взаємовідносин є *міжбюджетні відносини*. Бюджетним кодексом України (гл. 13, ст. 81) чітко визначено, що міжбюджетні відносини – це відносини між державою, Автономною Республікою Крим та територіальними громадами щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України та законами України.

Об'єктами міжбюджетних відносин є ВВП і суспільне багатство, які розподіляються та перерозподіляються через бюджетну систему держави між територіальними громадами та громадянами з метою виконання програми соціально-економічного розвитку.

Суб'єктами міжбюджетних відносин є держава, Автономна Республіка Крим та органи місцевого самоврядування, уособлені відповідними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками коштів окремих бюджетів, відповідно до їхніх повноважень та призначень коштів.

Основою міжбюджетних відносин є розмежування доходів і видатків між бюджетами всіх рівнів, здійснене відповідно до розподілу повноважень органів державної виконавчої влади та місцевого самоврядування.

Міжбюджетні трансферти поділяються на:

– базову дотацію (трансферт, що надається з державного бюджету місцевим бюджетам для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій);

– субвенції;

– реверсну дотацію (кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій);

– додаткові дотації.

У Державному бюджеті України можуть передбачатися такі трансферти місцевим бюджетам:

– базова дотація;

– субвенції на здійснення державних програм соціального захисту;

– додаткова дотація на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів за надання пільг, встановлених державою;

– субвенція на виконання інвестиційних проектів;

– освітня субвенція;

– субвенція на підготовку робітничих кадрів;

– медична субвенція;

– субвенція на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру;

– субвенція на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження;

– субвенція на проекти ліквідації підприємств вугільної і торфодобувної промисловості та утримання водовідливних комплексів у безпечному режимі на умовах співфінансування (50%);

– інші додаткові дотації та інші субвенції.

Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, яка вперше визначена законом про Державний бюджет України, затверджуються Кабінетом Міністрів України не пізніше 30 днів з дня набрання ним чинності. Розподіл додаткових дотацій між місцевими бюджетами здійснюється на підставі критеріїв, визначених Кабінетом Міністрів України. У Державному бюджеті України затверджується обсяг міжбюджетних трансфертів окремо для кожного з відповідних місцевих бюджетів, якщо є підстави для надання та отримання відповідних міжбюджетних трансфертів.

Горизонтальне вирівнювання податкоспроможності обласних бюджетів здійснюється окремо за надходженнями податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб з урахуванням таких параметрів:

– кількість населення;

– надходження податку на прибуток підприємств за останній звітний бюджетний період;

– надходження податку на доходи фізичних осіб за останній звітний бюджетний період;

– індекси податкоспроможності відповідного обласного бюджету, що визначаються окремо за надходженнями податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб.

Індекс податкоспроможності відповідного обласного бюджету є коефіцієнтом, що визначає рівень податкоспроможності такого бюджету порівняно з аналогічним середнім показником по всіх обласних бюджетах України у розрахунку на одну людину. При здійсненні вирівнювання враховується значення індексу податкоспроможності відповідного обласного бюджету. Якщо значення

індексу: в межах 0,9–1,1 – вирівнювання не здійснюється; менше 0,9 – надається базова дотація відповідному обласному бюджету в обсязі 80% від суми, необхідної для досягнення значення такого індексу забезпеченості відповідного бюджету 0,9; більше 1,1 – передається реверсна дотація з відповідного обласного бюджету в обсязі 50% від суми, що перевищує значення індексу 1,1.

Горизонтальне вирівнювання податкоспроможності міст обласного значення, районів і об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, здійснюється з урахуванням таких параметрів: кількість населення; надходження податку на доходи фізичних осіб, за останній звітний бюджетний період; індекс податкоспроможності відповідного бюджету.

Індекс податкоспроможності є коефіцієнтом, що визначає рівень податкоспроможності зведеного бюджету міста обласного значення, району чи об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порівняно з аналогічним середнім показником по всіх зведених бюджетах міст обласного значення, районів і об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, в Україні у розрахунку на одну людину.

При здійсненні вирівнювання враховується значення індексу податкоспроможності відповідного бюджету. Якщо значення індексу: в межах 0,9–1,1 – вирівнювання не здійснюється; менше 0,9 – надається базова дотація відповідному бюджету в обсязі 80% від суми, необхідної для досягнення значення такого індексу забезпеченості відповідного бюджету 0,9; більше 1,1 – передається реверсна дотація з відповідного бюджету в обсязі 50% від суми, що перевищує значення такого індексу 1,1.

Індекси податкоспроможності місцевих бюджетів не можуть змінюватися і переглядатися частіше, ніж один раз на рік, крім випадків: виділення нових або зміни статусу вже існуючих адміністративно-територіальних одиниць; зміни місцезнаходження суб'єктів господарювання – платників податків; зміни податкового законодавства.

Верховна Рада Автономної Республіки Крим та місцеві ради можуть передбачати у відповідних бюджетах такі види міжбюджетних трансфертів: субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування; субвенції на виконання інвестиційних проектів, у тому числі на будівництво або реконструкцію об'єктів спільного користування; дотації та інші субвенції.

Видатки місцевих бюджетів проводяться *за рахунок субвенцій з державного бюджету* місцевим бюджетам на здійснення державних програм соціального захисту у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Надання державою податкових пільг, які зменшують доходи місцевих бюджетів, має супроводжуватися наданням додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам на компенсацію відповідних втрат доходів місцевих бюджетів.

Освітня субвенція спрямовується на оплату поточних видатків таких типів навчальних закладів: загальноосвітні навчальні заклади усіх ступенів; шкільні відділення навчально-виховних комплексів «дошкільний навчальний заклад – загальноосвітній навчальний заклад», «загальноосвітній навчальний заклад – дошкільний навчальний заклад»; спеціалізовані школи (школи-інтернати), включаючи школи-інтернати з поглибленим вивченням окремих предметів і курсів для поглибленої підготовки дітей в галузі науки і мистецтв, фізичної культури і спорту, інших галузях, ліцеї з посиленою військово-фізичною підготовкою; ліцеї (ліцеї-інтернати); гімназії (гімназії-інтернати); колегіуми (колегіуми-інтернати); вечірні (змінні) школи; загальноосвітні навчальні заклади для громадян, які потребують соціальної допомоги та реабілітації: загальноосвітні школи-інтернати, загальноосвітні санаторні школи-інтернати; спеціальні загальноосвітні школи-інтернати; загальноосвітні навчальні заклади для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, дитячі будинки (крім дитячих будинків сімейного типу та прийомних сімей); спеціальні загальноосвітні навчальні заклади для дітей, які потребують корекції фізичного та/або розумового розвитку, навчально-реабілітаційні центри.

У законі про Державний бюджет України затверджуються обсяги освітньої субвенції окремо для бюджету Автономної Республіки Крим, обласних і районних бюджетів, міських (міст Києва та Севастополя, міст республіканського, Автономної Республіки Крим та обласного значення) бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Освітня субвенція розподіляється між відповідними бюджетами на основі формули, яка розробляється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері освіти, та затверджується Кабінетом Міністрів України і має враховувати, зокрема, такі параметри: кількість учнів загальноосвітніх навчальних закладів у міській та сільській місцевості, гірських населених пунктах; наповнюваність класів; коригуючі коефіцієнти приведення, що застосовуються до кількості учнів різних типів загальноосвітніх навчальних закладів та залежно від місцевості, в якій розташований заклад. При цьому у складі зазначеної субвенції передбачається резерв коштів, обсяг якого не може перевищувати 1% від загального обсягу субвенції, для здійснення видатків, що не могли бути враховані при застосуванні формули.

Залишки коштів за освітньою субвенцією на кінець бюджетного періоду зберігаються на рахунках відповідних місцевих бюджетів і використовуються у наступному бюджетному періоді з урахуванням цільового призначення субвенції та на оновлення матеріально-технічної бази навчальних закладів, зазначених у Бюджетному кодексі.

Субвенція на підготовку робітничих кадрів спрямовується на оплату поточних видатків професійно-технічних та інших навчальних закладів державної та комунальної власності, які надають послуги з підготовки кваліфікованих робітників на умовах державного замовлення.

Субвенція на підготовку робітничих кадрів розподіляється між відповідними бюджетами на основі формули, яка розробляється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері освіти, та затвер-

джується Кабінетом Міністрів України і має враховувати, зокрема, такі параметри: кількість учнів, включаючи учнів у гірських населених пунктах, дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування; коригуючі коефіцієнти приведення, що застосовуються до кількості учнів та залежно від місцевості, в якій розташований заклад. При цьому у складі зазначеної субвенції передбачається резерв коштів, обсяг якого не може перевищувати 1% від загального обсягу субвенції, для здійснення видатків, що не могли бути враховані при застосуванні формули.

Видатки місцевих бюджетів, передбачені у пункті 3 частини першої статті 89 та пункті 3 частини першої статті 90 Бюджетного кодексу України, проводяться за рахунок *медичної субвенції*. Зазначена субвенція може спрямовуватися на реалізацію заходів з оптимізації мережі закладів охорони здоров'я.

У законі про Державний бюджет України затверджуються обсяги медичної субвенції окремо для бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів і районних бюджетів, міських (міст Києва та Севастополя, міст республіканського, Автономної Республіки Крим та обласного значення) бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Медична субвенція розподіляється між відповідними бюджетами на основі формули, яка розробляється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та затверджується Кабінетом Міністрів України і має враховувати, зокрема, такі параметри: кількість населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці; коригуючі коефіцієнти, що враховують відмінності у вартості надання медичної допомоги; особливості надання медичної допомоги у гірських населених пунктах. При цьому у складі зазначеної субвенції передбачається резерв коштів, обсяг якого не може перевищувати 1% від загального обсягу субвенції, для здійснення видатків, що не могли бути враховані при застосуванні формули.

Субвенція на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру ви-

користовується для реалізації державних програм і комплексних заходів у сфері охорони здоров'я за напрямами, визначеними Кабінетом Міністрів України. У законі про Державний бюджет України затверджуються обсяги зазначеної субвенції окремо для бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, міських (міст Києва та Севастополя) бюджетів.

Субвенція на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру розподіляється між відповідними бюджетами на основі формули, яка розробляється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та затверджується Кабінетом Міністрів України і має враховувати, зокрема, такі параметри: кількість хворих; кількість населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

Надання *субвенцій на виконання інвестиційних проектів* ґрунтується на таких основних принципах: принцип об'єктивності та відкритості – отримувач субвенції визначається за прозорими процедурами; принцип єдності – розподіл коштів має забезпечити реалізацію системи національних цінностей і завдань інноваційного розвитку та сприяти зменшенню відмінностей в рівні життя населення різних регіонів країни; принцип збалансованого розвитку – надання державної підтримки територіям з урахуванням їхнього потенціалу; принцип цільового використання коштів – субвенція використовується виключно на мету, визначену її надавачем, з урахуванням прогнозних та програмних документів економічного та соціального розвитку країни і відповідної території, державних цільових програм, прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди.

Субвенції на виконання інвестиційних проектів надаються з державного бюджету місцевим бюджетам з урахуванням таких основних засад: економічної ефективності досягнення цілей інвестиційного проекту із залученням мінімального обсягу бюджетних коштів на виконання інвестиційних проектів; направленості субвенції виключно на створення, приріст чи оновлення основних фондів комунальної форми власності (насамперед на завершення будівництва та реконструкції об'єктів із ступенем будівельної готовності

понад 70%); фінансової забезпеченості інвестиційних проектів, строк впровадження яких довший, ніж бюджетний період, необхідними фінансовими ресурсами місцевих бюджетів, кредитами (позиками), залученими під державні та/або місцеві гарантії, та коштами субвенції на їхнє виконання впродовж усього строку впровадження; рівня забезпеченості об'єктами виробничої, комунікаційної та соціальної інфраструктури, що підвищує інвестиційну привабливість території; участі бюджету – отримувача субвенції; обґрунтування спроможності подальшого утримання за рахунок коштів місцевих бюджетів об'єктів комунальної власності.

Розподіл субвенції на виконання інвестиційних проектів здійснюється у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, з урахуванням завдань і заходів державної стратегії регіонального розвитку, регіональних стратегій розвитку на підставі формалізованих параметрів, що базуються на фактичних та прогнозних показниках економічного та соціального розвитку відповідної території (основними з яких є показники обсягу промислового виробництва, обсягу валової продукції сільського господарства, обсягу інвестицій в основний капітал, рівня щільності населення, рівня безробіття населення, доходів населення у розрахунках на одну особу, середньомісячної заробітної плати працівників).

Міжбюджетні трансферти з державного бюджету місцевим бюджетам перераховуються з рахунків державного бюджету органами Казначейства України бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва і Севастополя, міст республіканського, Автономної Республіки Крим та міст обласного значення і районним бюджетам, іншим бюджетам місцевого самоврядування, для яких у державному бюджеті визначаються міжбюджетні трансферти. Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам, реверсної дотації, а також порядок перерахування міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами, визначаються Кабінетом Міністрів України і мають забезпечувати своєчасність, рівномірність, гарантованість та повноту перерахування трансфертів. Відповідно до розпису Державного бюджету України органами Казначейства

України здійснюється перерахування базової дотації та реверсної дотації щодекадно, а освітньої субвенції, субвенції на підготовку робітничих кадрів і медичної субвенції – двічі на місяць.

Місцева державна адміністрація може приймати рішення щодо розподілу та перерозподілу обсягів трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам у період між сесіями відповідної місцевої ради за умови делегування нею таких повноважень місцевій державній адміністрації з наступним внесенням змін до рішення про місцевий бюджет.

ПРАКТИКУМ

Базові терміни та поняття

Бюджет держави, державний бюджет, місцеві бюджети, бюджетні відносини, бюджетні потоки, бюджетні ресурси, основний централізований фонд грошових коштів держави, основний фінансовий план держави, бюджетна класифікація, доходи бюджету, податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, офіційні трансферти, цільові фонди, видатки бюджету, витрати бюджету, державний борг, бюджетний дефіцит, бюджетний устрій, бюджетна система, взаємні розрахунки між бюджетами, бюджетні кредити, базова дотація, субвенції, реверсна дотація, додаткові дотації, міжбюджетні трансферти.

Контрольні запитання і завдання

1. У чому полягає сутність та суспільне призначення бюджету?
2. Охарактеризуйте зміст і структуру доходів бюджету в Україні.
3. За якими ознаками класифікують видатки бюджету в Україні?
4. Якими є причини утворення та методи покриття бюджетного дефіциту?
5. Охарактеризуйте сутність і структуру бюджетної системи України.
6. На яких принципах побудована бюджетна система України?
7. Охарактеризуйте об’єкт і предмет управління бюджетними потоками.
8. Що входить до структури органів управління бюджетами в Україні?
9. Які існують способи розмежування доходів і видатків між бюджетами у світовій практиці?

10. Яким чином розмежовуються доходи і видатки між бюджетами в Україні?

Тести

1. Бюджет – це:

а) провідна ланка фінансової системи;

б) матеріальна база існування держави;

в) вартісний інструмент розподілу валового внутрішнього продукту;

г) усі відповіді правильні.

2. Акумуляція коштів держави та подальший їхній розподіл для задоволення всіх потреб суспільства здійснюється через таку функцію бюджету:

а) стимулюючу;

б) розподільчу;

в) регулюючу;

г) контрольну.

3. Бюджет держави як центральна ланка фінансової системи тісно пов'язаний з:

а) системою страхування;

б) місцевими бюджетами;

в) податковою системою;

г) фінансами галузей і суб'єктів господарювання.

4. У Державному бюджеті України є резервний фонд Кабінету Міністрів України, який встановлюється від загального фонду видатків державного бюджету в такому розмірі:

а) 2%;

б) 1%;

в) 5%;

г) 10%.

5. Що таке дефіцит бюджету?

а) сума субвенцій державного бюджету, наданих місцевим бюджетам;

б) перевищення видатків бюджету над його доходами;

в) обсяг поточних видатків бюджету;

г) перевищення доходів бюджету над його видатками.

6. Структура бюджетної системи України визначається:

а) адміністративно-територіальним поділом та державним устроєм;

б) політичним режимом;

в) фінансовою політикою держави;

г) особливістю економічного розвитку суспільства.

7. Зведений (консолідований) бюджет використовується для:

а) аналізу і прогнозування економічного і соціального розвитку держави;

б) визначення складових бюджетної класифікації;

в) забезпечення принципу субсидіарності;

г) побудови структури бюджетної системи.

8. Склад доходів Державного бюджету України визначається:

а) Конституцією та Бюджетним кодексом України;

б) Конституцією та Законом про Державний бюджет України;

в) Щорічними законами про Державний бюджет України та Бюджетним кодексом України;

г) Бюджетним кодексом та указами Президента України.

9. Місцеві бюджети – це:

а) балансові розрахунки доходів і видатків, які мобілізуються й витрачаються на відповідній території;

б) головний централізований фонд грошових коштів держави;

в) кошти підприємств та населення, які знаходяться на певній території;

г) централізовані фонди грошових коштів органів місцевого самоврядування.

10. На якому принципі грунтується розмежування видатків між бюджетами в Україні?

а) субсидіарності;

б) ефективності;

в) публічності та прозорості;

г) всі відповіді правильні.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНИ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТОМ

3.1. Органи стратегічного управління бюджетом та їхні функції

Держава реалізовує бюджетну політику за допомогою органів управління. В Україні стратегічне управління бюджетом здійснюють: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Президент України, органи місцевого самоврядування.

Верховна Рада України як єдиний загальнонаціональний постійно діючий, колегіальний виборчий орган законодавчої влади ухвалює закони, в тому числі з фінансових питань, основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період, затверджує Державний бюджет України та вносить зміни до нього, здійснює контроль за його виконанням, визначає перелік податків і зборів, засади внутрішньої і зовнішньої політики України тощо.

Кабінет Міністрів України є найвищим органом виконавчої влади, якому підпорядковуються міністерства, комітети, центральні органи, наділені спеціальним статусом. Кабінет Міністрів України: забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної і податкової політики; розробляє проект основних напрямків бюджетної політики на наступний рік; організовує розробку проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік і забезпечує його виконання; приймає рішення про використання коштів, визначає умови здійснення державних запозичень, у тому числі вид, валюту, строк та відсоткову ставку державних запозичень резервного фонду Кабінету Міністрів України. До компетенції уряду

також входить розробка та забезпечення здійснення загальнодержавних програм економічного, соціального і культурного розвитку.

Президент України є гарантом державного суверенітету, територіальної цілісності України, додержання Конституції України, прав і свобод людини і громадянина. Основні функції і повноваження Президента України визначаються Конституцією України. Відповідно до чинної Конституції України Президенту України належить право підписання законів, прийнятих Верховною Радою України, і оприлюднення їх.

Варто зазначити, що схвалений Верховною Радою України закон про державний бюджет на відповідний рік спочатку підписується Головою Верховної Ради і надсилається Президенту України. Відповідно до Конституції України (ст. 94) Президент України протягом 15-ти днів після одержання закону підписує його та офіційно оприлюднює або повертає закон зі своїми сформульованими пропозиціями до Верховної Ради України для повторного розгляду. Якщо під час повторного розгляду закон знову буде прийнятий Верховною Радою не менш як двома третинами голосів від її конституційного складу, Президент України зобов'язаний його підписати та офіційно оприлюднити протягом 10 днів.

Для здійснення своїх повноважень Президент України в межах коштів, передбачених у Державному бюджеті України, створює консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи і служби. Зокрема, такими органами є Адміністрація Президента України, Державне управління справами, Національний центр з питань євроатлантичної інтеграції України, Фонд сприяння місцевому самоврядуванню, Національна академія державного управління при Президентові України, Національний інститут стратегічних досліджень та інші.

Управління бюджетом на місцевому рівні здійснюють органи місцевого самоврядування. Вони наділені певними функціями:

– самостійно розробляють, затверджують і виконують відповідні місцеві бюджети;

– самостійно розпоряджаються коштами місцевих бюджетів, визначають напрями їхнього використання;

– встановлюють ставки місцевих податків і зборів, які зараховуються до відповідних місцевих бюджетів;

– приймають рішення щодо здійснення місцевих запозичень тощо.

3.2. Міністерство фінансів України – центральний орган державної виконавчої влади у сфері оперативного управління бюджетом, структура його апарату, завдання, функції та права

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» від 20.08.2014 р. № 375 з змінами від 23.08.2016 р. № 530 *Міністерство фінансів України* є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України.

Адміністративні перетворення, через які пройшло Міністерство фінансів України, не мали системного характеру, а отже, практично не торкнулися механізмів побудови ефективної системи координації політики, яка б забезпечувала вироблення та реалізацію спільних рішень у сфері реалізації фінансової політики, у т. ч. у напрямку європейської інтеграції. Тому питання координаційної взаємодії органів оперативного управління бюджетними коштами у сфері модернізації державних фінансів та створенні інтегрованої системи управління бюджетними ресурсами, на відміну від субординаційних зв'язків, які традиційно вважалися головними в процесі діяльності органів влади, до теперішнього часу залишаються недостатньо вивченими, вимагають відповідного теоретико-методологічного аналізу, прикладних розробок та втілення їх в діяльність Міністерства фінансів України.

Структура Міністерства фінансів України є надзвичайно складною (рис. 3.1). Гранична чисельність державних службовців та працівників Міністерства фінансів України затверджується Кабінетом Міністрів України.

Діяльність центральних органів виконавчої влади – Державної аудиторської служби України, Державної служби фінансового моніторингу України, Державної казначейської служби України, Дер-

жавної пробірної служби України – спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України.

Міністерство фінансів України у процесі виконання покладених на нього завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, профспілками та організаціями роботодавців, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також з підприємствами, установами і організаціями.

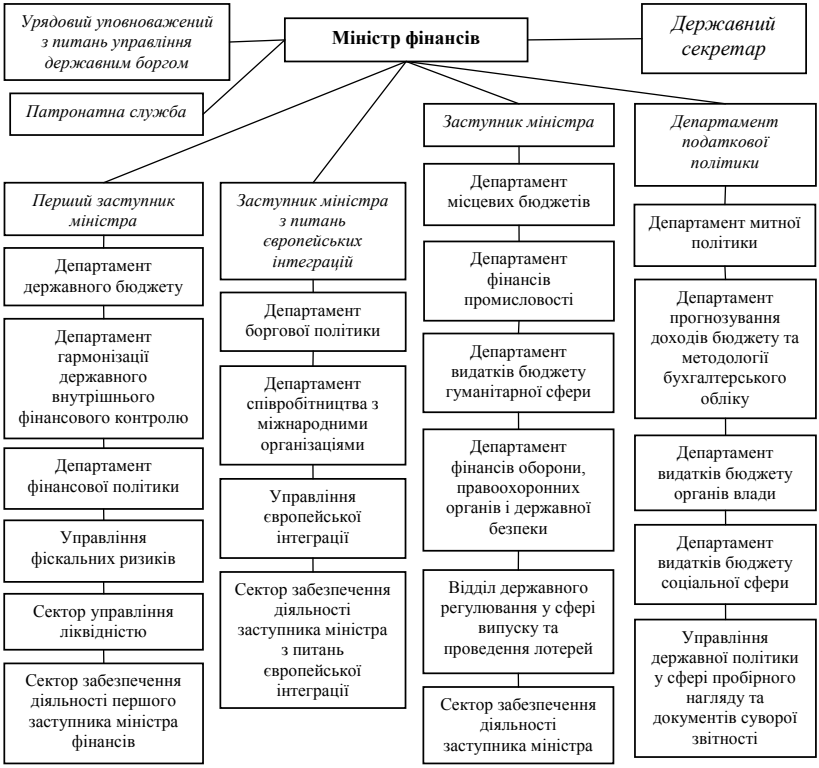

Рис. 3.1. Організаційна структура Міністерства фінансів України

У межах повноважень міністерство видає накази, організовує і контролює їхнє виконання. Накази Міністерства фінансів України, які відповідно до закону є регуляторними актами, розробляються, розглядаються, приймаються та оприлюднюються з урахуванням вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Нормативно-правові акти Міністерства фінансів України підлягають державній реєстрації в установленому законодавством порядку.

Накази Міністерства фінансів України, видані у межах повноважень, передбачених законом, обов'язкові для виконання центральними органами виконавчої влади, їхніми територіальними органами, місцевими держадміністраціями, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності та громадянами.

Міністерство фінансів України *очолює міністр*, який призначається на посаду за поданням прем'єр-міністра України і звільняється з посади Верховною Радою України.

Міністр має першого заступника, державного секретаря Міністерства фінансів України, заступників, які призначаються на посаду та звільняються з посади Кабінетом Міністрів України.

Міністр виконує такі *повноваження*:

а) очолює Міністерство фінансів України, здійснює керівництво його діяльністю;

б) спрямовує і координує здійснення центральними органами виконавчої влади заходів з питань, віднесених до відання Міністерства фінансів України;

в) спрямовує та координує діяльність визначених Кабінетом Міністрів України центральних органів виконавчої влади, зокрема:

– забезпечує формування державної політики у відповідній сфері та контролює її реалізацію центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр;

– погоджує та подає на розгляд Кабінету Міністрів України розроблені центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, проекти законів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України;

– визначає пріоритети роботи центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, і шляхи виконання покладених на них завдань, затверджує плани роботи таких центральних органів виконавчої влади;

– вносить на розгляд прем'єр-міністра України пропозиції щодо кандидатур на посаду керівників центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, і за пропозицією керівників зазначених органів – пропозиції щодо кандидатур на посаду їхніх заступників;

– погоджує структуру апаратів центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр;

– видає обов'язкові до виконання центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, накази та доручення з питань, що належать до сфери їхньої діяльності;

– погоджує призначення на посаду і звільнення з посади керівників та заступників керівників територіальних органів центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр;

– погоджує призначення на посаду і звільнення з посади керівників і заступників керівників самостійних структурних підрозділів апаратів центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр;

– погоджує призначення на посаду та звільнення з посади керівника структурного підрозділу з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій;

– порушує перед Кабінетом Міністрів України питання щодо скасування актів центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, повністю чи в окремій частині;

– доручає керівникам центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, скасовувати акти їхніх територіальних органів повністю чи в окремій частині, а в разі відмови скасовує такі акти повністю чи в окремій частині;

– порушує перед Кабінетом Міністрів України питання щодо притягнення до дисциплінарної відповідальності керівників центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, та їхніх заступників;

– ініціює питання притягнення до дисциплінарної відповідальності керівників структурних підрозділів апаратів центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, територіальних органів таких центральних органів та їхніх заступників, а також керівників підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їхнього управління;

– ініціює питання щодо проведення службового розслідування стосовно керівників центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, їхніх заступників, інших державних службовців і працівників апаратів центральних органів виконавчої влади та їхніх територіальних органів, підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їхнього управління;

– приймає рішення щодо проведення перевірки діяльності центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, та їхніх територіальних органів;

– заслуховує звіти про виконання покладених на центральні органи виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, завдань і планів їхньої роботи;

– визначає структурний підрозділ апарату Міністерства фінансів України, що відповідає за взаємодію з центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр;

– визначає посадових осіб Міністерства фінансів України, які включаються до складу колегій центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр;

– визначає порядок обміну інформацією між Міністерством фінансів України та центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, періодичність її подання;

– вирішує інші питання, пов'язані із спрямуванням і координацією діяльності центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр;

г) визначає пріоритети роботи Міністерства фінансів України та шляхи виконання покладених на нього завдань, затверджує плани роботи Міністерства фінансів України, звіти про їхнє виконання;

д) організовує та контролює виконання в апараті Міністерства фінансів України Конституції та законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України;

е) подає на розгляд Кабінету Міністрів України проекти законів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, розробником яких є Міністерство фінансів України;

є) представляє в установленому порядку проекти законів України, розробником яких є Міністерство фінансів України та центральні органи виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує міністр, і доповідає з інших питань, що належать до компетенції Міністерства фінансів України, під час їхнього розгляду на пленарних засіданнях Верховної Ради України;

ж) приймає рішення про включення бюджетного запиту до проекту Державного бюджету України перед поданням його на розгляд Кабінету Міністрів України;

з) приймає рішення про розподіл бюджетних коштів, головним розпорядником яких є Міністерство фінансів України, та бюджетних коштів, передбачених для утримання апарату Міністерства фінансів України;

и) затверджує розпис Державного бюджету України у місячний строк з дня прийняття закону про Державний бюджет України;

і) вносить зміни до розпису Державного бюджету України за загальним фондом з метою забезпечення збалансованості надходжень та витрат державного бюджету з дотриманням граничного обсягу річного дефіциту (профіциту) державного бюджету;

ї) здійснює за дорученням Кабінету Міністрів України державні внутрішні та зовнішні запозичення у межах, визначених законом про Державний бюджет України;

й) вчиняє за рішенням Кабінету Міністрів України правочини щодо надання гарантій для забезпечення повного або часткового виконання боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України виключно у межах, визначених законом про Державний бюджет України;

к) має право за погодженням з Національним банком у межах поточного бюджетного періоду здійснювати на конкурсних засадах та/або шляхом проведення аукціонів розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитах або шляхом при-

дбання державних цінних паперів з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду;

л) веде переговори і підписує міжнародні договори України відповідно до наданих йому повноважень;

м) приймає рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства;

н) приймає рішення щодо розподілу бюджетних коштів, головним розпорядником яких є Міністерство фінансів України;

о) організовує внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечує їхнє здійснення в Міністерстві фінансів України та бюджетних установах, що належать до сфери його управління;

п) утворює, ліквідує, реорганізовує підприємства, установи і організації, що належать до сфери управління Міністерства фінансів України, затверджує їхні положення (статути), в установленому порядку призначає на посаду та звільняє з посади їхніх керівників, здійснює інші функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Міністерства фінансів України;

р) підписує накази Міністерства фінансів України;

с) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Основними завданнями Міністерства фінансів України є:

– забезпечення формування та реалізація державної фінансової та бюджетної політики, державної політики у сфері організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності, державної політики у сфері державного пробірного контролю, бухгалтерського обліку, випуску та проведення лотерей;

– забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

– забезпечення формування єдиної державної податкової і митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, державної фі-

нансової політики у сфері співробітництва з іноземними державами, банками і міжнародними фінансовими організаціями, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, їхнього обігу та обліку;

– забезпечення концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямах соціально-економічного розвитку України.

Відповідно до покладених завдань Міністерство фінансів України виконує *такі функції*:

– здійснює нормативно-правове регулювання у фінансовій, бюджетній, податковій, митній сферах, у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску; у сфері державного фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку, випуску і проведення лотерей, організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності, видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, їхнього обігу та обліку, у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

– здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету;

– складає та уточнює прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетних періоди;

– визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів і розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетних періоди, загальний рівень доходів, видатків і кредитування бюджету, дає оцінку обсягу фінансування бюджету для

складення проекту Державного бюджету України та індикативних прогнозних показників Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетних періоди;

– здійснює заходи з підвищення ефективності управління державними фінансами;

– проводить разом з іншими органами виконавчої влади аналіз фінансово-економічного стану держави, перспектив її подальшого розвитку;

– розробляє разом з іншими центральними органами виконавчої влади проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;

– розробляє в установленому порядку проект закону про Державний бюджет України на відповідний рік та готує відповідні матеріали, що додаються до нього;

– організовує роботу, пов'язану із складенням та управлінням виконання Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету;

– удосконалює міжбюджетні відносини;

– забезпечує управління державним та гарантованим державою боргом;

– удосконалює методи фінансового і бюджетного планування;

– здійснює державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової і бюджетної звітності в Україні, розробляє стратегію розвитку національної системи бухгалтерського обліку, визначає єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та складення фінансової і бюджетної звітності, обов'язкові для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків), здійснює адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства ЄС, запроваджує міжнародні стандарти фінансової звітності та оприлюднює їх на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України;

– забезпечує здійснення повноважень головного розпорядника бюджетних коштів в установах і організаціях, що належать до сфери управління Міністерства фінансів України, центральних

органах виконавчої влади, діяльність яких координується та спрямовується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів;

– інформує громадськість про економічні та фіскальні цілі держави;

– розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів на плановий і наступні за плановим два бюджетних періоди для підготовки проекту Державного бюджету України та прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетних періоди, встановлює строк та порядок їхнього подання;

– проводить оцінку відповідності бюджетному законодавству бюджетних запитів, паспортів бюджетних програм, проектів зведених кошторисів для складення розпису державного бюджету;

– проводить аналіз бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, щодо його відповідності меті, пріоритетності та ефективності використання бюджетних коштів;

– здійснює підготовку аналітичних матеріалів до закону про Державний бюджет України;

– аналізує обсяги дебіторської та кредиторської заборгованостей, причини їхнього виникнення та готує пропозиції щодо їхнього погашення;

– готує проект протокольного рішення Кабінету Міністрів України щодо визначення переліків бюджетних програм, за якими необхідно затвердити порядки використання коштів державного бюджету або внести зміни до затверджених порядків використання коштів державного бюджету;

– складає розпис Державного бюджету України згідно з бюджетними призначеннями та вносить зміни до нього, у тому числі в частині міжбюджетних трансфертів у розрізі місцевих бюджетів; розробляє інструктивні матеріали щодо складення розпису (тимчасового розпису) Державного бюджету України;

– вносить зміни до розпису Державного бюджету України за загальним фондом з метою забезпечення збалансованості надходжень та витрат державного бюджету з дотриманням граничного обсягу річного дефіциту (профіциту) державного бюджету;

– затверджує разом з головними розпорядниками бюджетних коштів паспорти бюджетних програм;

– затверджує лімітні довідки про бюджетні асигнування, що містять бюджетні призначення та їхній помісячний розподіл;

– формує проект річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та здійснює публічне представлення звіту про виконання Державного бюджету України за попередній бюджетний період;

– здійснює перерозподіл бюджетних асигнувань, затверджених у розписі бюджету та кошторисі, в розрізі економічної класифікації видатків бюджету, а також в розрізі класифікації кредитування бюджету – щодо надання кредитів з бюджету;

– затверджує загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм;

– визначає організаційно-методологічні засади оцінки ефективності бюджетних програм;

– визначає розміри фінансових нормативів бюджетної забезпеченості;

– вносить у встановленому порядку пропозиції щодо щорічного перегляду ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на обсяг надходжень до бюджету;

– визначає та забезпечує впровадження єдиних методологічних засад інформаційно-аналітичного забезпечення управління державними фінансами;

– здійснює заходи щодо модернізації державних фінансів, створює інтегровану систему управління державними фінансами;

– здійснює узгодження рішення про надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року;

– здійснює управління державним боргом та гарантованим державою боргом, зокрема: розробляє та погоджує нормативно-правові акти з питань управління державним боргом; здійснює управління ризиками, пов'язаними з державним боргом; здійснює

прогноз фінансування державного бюджету; здійснює державні внутрішні та зовнішні запозичення у межах, визначених законом про Державний бюджет України; здійснює оперативний облік державного та гарантованого державою боргу; веде реєстр державних гарантій; здійснює погашення та обслуговування державного боргу; здійснює правочини з державним боргом, включаючи обмін, випуск, купівлю, викуп та продаж державних боргових зобов'язань, за умови дотримання граничного обсягу державного боргу на кінець бюджетного періоду; здійснює на відкритих аукціонах продаж прав вимоги простроченої більше трьох років заборгованості перед державою за кредитами (позиками), залученими державою або під державні гарантії, а також за кредитами з бюджету в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; здійснює заходи, спрямовані на підвищення привабливості інвестування в державні цінні папери України, і комплексні заходи з поліпшення кредитного рейтингу України; затверджує порядок відбору та функціонування первинних дилерів; затверджує та оприлюднює графік первинного розміщення державних цінних паперів;

– забезпечує регулювання міжбюджетних відносин між державним та місцевими бюджетами;

– встановлює форми зведених показників за мережею, штатними розписами і контингентами установ та одержувачів бюджетних коштів;

– забезпечує розроблення методики визначення міжбюджетних трансфертів;

– затверджує форми фінансової та бюджетної звітності про виконання зведеного, державного та місцевих бюджетів;

– запроваджує програмно-цільовий метод складання і виконання місцевих бюджетів та середньострокове бюджетне планування на місцевому рівні;

– формує програмну класифікацію видатків та кредитування державного та місцевих бюджетів;

– затверджує та вносить зміни до бюджетної класифікації;

– здійснює відкриття бюджетних програм головним розпорядникам коштів державного бюджету;

– приймає рішення щодо безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету;

– погоджує обсяги та умови здійснення місцевих запозичень і надання місцевих гарантій, здійснює реєстрацію місцевих запозичень і місцевих гарантій;

– погоджує залучення на поворотній основі коштів єдиного казначейського рахунка для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України та для надання середньострокових позик місцевим бюджетам;

– затверджує порядок отримання і погашення позик на покриття тимчасових касових розривів, що виникають за загальним фондом та бюджетом розвитку місцевих бюджетів, у фінансових установах;

– проводить оцінку фінансового забезпечення проектів угод щодо регіонального розвитку та державних програм соціально-економічного розвитку територій;

– забезпечує в установленому законодавством порядку участь держави в капіталізації банків, здійснює управління корпоративними правами таких банків та готує плани їхнього продажу;

– формує та проводить у межах повноважень, передбачених законом, єдину державну фінансову політику щодо розвитку ринку фінансових послуг, розвитку державних банків, державної іпотечної установи та інших фінансових установ;

– затверджує порядок проведення відкритого конкурсу з визначення уповноважених банків, через які здійснюватиметься виплата заробітної плати працівникам бюджетних установ, та проводить зазначений конкурс;

– здійснює заходи (у тому числі фінансові операції) щодо забезпечення виконання фінансових та інших зобов'язань держави, що випливають із членства України у міжнародних фінансових організаціях згідно з угодами про вступ України у Міжнародний валютний фонд, Міжнародний банк реконструкції та розвитку, Міжнародну фінансову корпорацію, Міжнародну асоціацію розвитку та Багатостороннього агентства з гарантій інвестицій, у членство в Європейському банку реконструкції та розвитку, у Чорноморському

банку торгівлі та розвитку, з рамкових угод між Україною та Північним інвестиційним банком, між Україною та Європейським інвестиційним банком, між Урядом України та Північною екологічною фінансовою корпорацією;

– організовує і налагоджує співробітництво з Міжнародним валютним фондом та іншими міжнародними фінансовими організаціями;

– координує роботу, пов'язану з ініціюванням, підготовкою та реалізацією проектів економічного і соціального розвитку України, що підтримуються іноземними державами, банками і міжнародними фінансовими організаціями, проводить моніторинг виконання зазначених проектів, здійснює методичне забезпечення зазначеної роботи;

– організовує опрацювання та проведення експертизи проектних пропозицій щодо ініціювання інвестиційних проектів економічного і соціального розвитку України, що підтримуються іноземними державами, банками і міжнародними фінансовими організаціями, з урахуванням експертного висновку про відповідність інвестиційних проектів пріоритетам державної політики у відповідній сфері, приймає рішення про доцільність підготовки відповідного проекту та визначає відповідального за його підготовку і реалізацію;

– вносить Кабінетові Міністрів України пропозиції щодо доцільності підготовки системного проекту, розробляє стратегічні та програмні документи з питань фінансового співробітництва з міжнародними фінансовими організаціями, зокрема забезпечує розроблення плану співробітництва України з такими організаціями на відповідний рік;

– здійснює організаційне та аналітичне забезпечення діяльності представника України в Асамблеї вкладників Фонду східноєвропейського партнерства з енергоефективності та довкілля;

– вносить в установленому порядку пропозиції щодо участі України у діяльності міжнародних фінансових організацій, призначення представників України в таких організаціях та визначення національних координаторів із співробітництва з ними;

– готує та надсилає іноземним державам, банкам і міжнародним фінансовим організаціям офіційні звернення щодо спільної підготовки інвестиційних проектів;

– забезпечує виконання функцій представника України згідно з положеннями міжнародних договорів, укладених з міжнародними організаціями;

– укладає договори з підприємствами, установами й організаціями, які беруть участь у реалізації спільних з міжнародними фінансовими організаціями, іноземними державами, банками, іншими фінансовими установами та ЄС проектів;

– здійснює в рамках, спільних з міжнародними організаціями, іноземними державами, банками, іншими фінансовими установами, проектів, облік надходження та використання кредитних коштів, контроль за їхнім цільовим використанням і проведенням розрахунків та виконанням фінансових зобов'язань за укладеними в рамках таких проектів договорами;

– проводить відбір банків, що залучаються до реалізації спільних з міжнародними організаціями проектів;

– проводить оцінку фінансового стану потенційних бенефіціарів спільних з міжнародними фінансовими організаціями інвестиційних проектів;

– здійснює контроль за виконанням зобов'язань за угодами про реструктурування простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою;

– забезпечує організацію роботи з використання бенефіціарами коштів міжнародних фінансових організацій;

– здійснює заходи щодо виконання програм, що впроваджуються в Україні із застосуванням секторальної бюджетної підтримки ЄС, залучення кредитних коштів ЄС та коштів на безповоротній основі;

– здійснює ініціювання, підготовку та впровадження проектів (програм) міжнародної технічної допомоги у сфері управління державними фінансами;

– укладає із суб'єктами господарювання договір про погашення заборгованості суб'єкта господарювання перед державою за виконання гарантійних зобов'язань;

– забезпечує міжнародне співробітництво та реалізацію зовнішньої політики у межах повноважень, передбачених законом;

– бере участь у здійсненні заходів щодо адаптації законодавства України до законодавства ЄС у межах повноважень, передбачених законом;

– запроваджує міжнародні стандарти фінансової звітності та забезпечує їхнє оприлюднення на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України;

– організовує наукову, науково-технічну, інвестиційну, інформаційну, видавничу діяльність, пропагування досягнень і передового досвіду, сприяє створенню і впровадженню сучасних інформаційних технологій та комп'ютерних мереж у сферах, віднесених до відання Міністерства фінансів України;

– організовує роботу, пов'язану з формуванням Державного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;

– реалізовує державну політику у сфері виготовлення бланків цінних паперів, документів суворої звітності, здійснює державний контроль і координацію діяльності державних органів у цій сфері;

– реалізовує державну політику у сфері державного пробірного контролю за якістю дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, виробів з них та матеріалів, що їх містять;

– здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання у випадках, передбачених законом;

– здійснює регулювання і нагляд у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму щодо суб'єктів господарювання, які проводять лотереї або будь-які інші азартні ігри, суб'єктів господарювання, які здійснюють торгівлю дорогоцінними металами і дорогоцінним камінням та виробами з них, аудиторів, аудиторських фірм, фізичних осіб – підприємців, які надають послуги з бухгалтерського обліку;

– застосовує санкції до суб'єктів первинного фінансового моніторингу відповідно до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму»;

– забезпечує у межах повноважень, передбачених законом, співробітництво з Групою з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF) та іншими міжнародними організаціями, діяльність яких спрямована на забезпечення міжнародного співробітництва у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

– погоджує основні напрями контрольно-ревізійної роботи органів Держфінінспекції;

– здійснює внутрішній контроль та аудит на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери його управління;

– погоджує кошториси та штатні розписи Секретаріату Кабінету Міністрів України, центральних органів виконавчої влади, обласних, Севастопольської міської держадміністрацій, президій національних академій наук;

– погоджує в установленому порядку типові штати бюджетних установ;

– погоджує здійснення державними підприємствами, у тому числі господарськими товариствами (крім банків), у статутному фонді яких державі належить 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв), залучення внутрішніх довгострокових (більше одного року) та зовнішніх кредитів (позик), надання гарантії або поручительства за такими зобов'язаннями;

– здійснює координацію та спрямування діяльності органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

– здійснює управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Міністерства фінансів України;

– визначає пріоритети розвитку сфер, віднесених до відання Міністерства фінансів України;

– готує разом з іншими заінтересованими центральними органами виконавчої влади експертні висновки до законопроектів щодо їхнього впливу на показники бюджету (з обов'язковим визначенням вартісної величини такого впливу), можливостей фінансового забезпечення у відповідному бюджетному періоді та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини, і пропозиції щодо їхнього розгляду;

– розробляє план діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетних періоди (у тому числі план заходів щодо реалізації інвестиційних програм (проектів));

– здійснює розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Міністерства фінансів України, підприємств, установ і організацій, що належать до сфери його управління, а також щодо актів, які ним видаються;

– забезпечує проведення соціального діалогу на галузевому рівні;

– здійснює інші повноваження, визначені законом.

Міністерство фінансів України для виконання покладених на нього завдань *має право*:

– залучати в установленому порядку спеціалістів центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій (за погодженням з їхніми керівниками), вчених, представників інститутів громадянського суспільства (за згодою) для розгляду питань, що належать до компетенції Міністерства фінансів України;

– отримувати безоплатно:

а) від міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на Міністерство фінансів України завдань;

б) від головних розпорядників бюджетних коштів інформацію, документи і матеріали, необхідні для складення проекту Державного бюджету України, розпису державного бюджету, прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетних періоди та аналізу виконання бюджетів, що входять до складу бюджетної системи держави, матеріали з питань надходження і використання коштів державних цільових фондів, їхні кошториси та звіти;

в) від центральних і місцевих органів виконавчої влади, розпорядників бюджетних коштів інформацію про здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;

г) від центральних і місцевих органів виконавчої влади, Національного банку, підприємств, установ і організацій, банків та

інших фінансових установ незалежно від форми власності пояснення, матеріали та інформацію з питань, що виникають під час складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та звітування про їхнє виконання, а також для виконання покладених на Міністерство фінансів України завдань;

д) від центральних органів виконавчої влади інформацію про розроблення і запровадження галузевих методичних рекомендацій щодо застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

е) від банку, в капіталізації якого бере участь держава, Національного банку та інших органів державної влади інформацію про фінансовий стан цього банку, в тому числі таку, що містить банківську таємницю;

є) від суб'єктів первинного фінансового моніторингу інформацію, необхідну для виконання функцій з регулювання і нагляду за такими суб'єктами;

ж) від суб'єктів господарювання, яким надані ліцензії Міністерством фінансів України на провадження господарської діяльності, інформацію, необхідну для здійснення контролю за їхньою діяльністю;

3) від органів місцевого самоврядування, Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій інформацію про здійснені запозичення, у тому числі надходження від розміщення облігацій місцевих позик та надходження від укладених договорів про отримання позик, кредитів, кредитних ліній у фінансових установах;

д) від Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку інформацію про реєстрацію випуску облігацій місцевих позик та надходження від їхнього розміщення, а також про погашення;

и) від суб'єктів господарювання, яким надані ліцензії на провадження господарської діяльності, пов'язаної з випуском та проведенням лотерей, інформацію, необхідну для здійснення контролю за їхньою діяльністю;

і) від позичальників, що отримали кредити під державні гарантії, інформацію про отримання, погашення та обслуговування таких кредитів;

ї) від державних підприємств, у тому числі господарських товариств, у статутному фонді яких державі належить 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв), що отримали зовнішні кредити, інформацію про отримання, погашення та обслуговування таких кредитів;

– призупиняти у межах повноважень здійснення бюджетних асигнувань у випадках, передбачених законом;

– зупиняти в установленому законодавством порядку здійснення операцій з бюджетними коштами в разі виявлення порушення бюджетного законодавства.

На сьогодні Україна надзвичайно зацікавлена у модернізації державних інститутів влади на основі європейських цінностей, що, в свою чергу, вимагає удосконалення, а іноді й розбудови злагоджених механізмів управління державними фінансовими ресурсами. Тому саме Міністерство фінансів України і є тим базальним органом влади, який має вдосконалювати систему виконавчої влади у сфері управління бюджетними коштами.

3.3. Місцеві фінансові органи, їхні функції, права і структура

До місцевих фінансових органів відносять: Міністерство фінансів АРК; департаменти фінансів обласних, міських (міст Києва і Севастополя) державних адміністрацій; департаменти фінансів районних державних адміністрацій; департаменти (управління) фінансів міських рад.

Департаменти (управління) фінансів міських рад є їхніми виконавчими органами. Ці департаменти здійснюють свої функції відповідно до законодавства України зі складання, виконання бюджету, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами міських бюджетів. Департаменти здійснюють загальну організацію та управління виконанням міських бюджетів, координацію діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання міських бюджетів.

Департаменти у своїй діяльності керується Конституцією України, Бюджетним кодексом України, законами України, актами

Президента України, Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України, розпорядженнями міського голови, рішеннями міської ради, її виконавчого комітету.

Департаменти, як правило, є юридичними особами. Фінансування видатків департаментів здійснюється за рахунок коштів міських бюджетів відповідно до затверджених кошторисів.

Основними *завданнями* департаментів (управлінь) є:

– забезпечення реалізації державної бюджетної політики та місцевого самоврядування;

– здійснення заходів з підвищення ефективності управління місцевими фінансами;

– забезпечення концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямах соціально-економічного розвитку;

– проведення разом з іншими виконавчими органами аналізу фінансово-економічного становища відповідних територій, перспектив його подальшого розвитку;

– розроблення пропозицій з удосконалення методів фінансового і бюджетного планування та фінансування витрат;

– здійснення в межах своїх повноважень контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

До основних *функцій* місцевих фінансових органів (департаментів, управлінь) відносять:

– здійснення фінансового прогнозування показників місцевих бюджетів за основними видами доходів, видатків та фінансування на поточний та наступні бюджетні періоди, підготовку пропозицій щодо ефективного розподілу фінансових ресурсів для забезпечення витрат місцевих бюджетів;

– участь у розробленні прогнозних показників і програм економічного і соціального розвитку місцевих бюджетів;

– надання у встановленому порядку до відповідних органів державної виконавчої влади фінансових показників і пропозицій щодо складання проекту державного бюджету України, внесення пропозицій з бюджетного регулювання;

– участь у формуванні та реалізації інвестиційної політики місцевого самоврядування;

– розроблення в установленому порядку проектів рішень про місцеві бюджети;

– отримання від головних розпорядників бюджетних коштів інформації, необхідної для складання і виконання місцевих бюджетів;

– складання розписів місцевих бюджетів;

– здійснення фінансування головних розпорядників бюджетних коштів на реалізацію програм та заходів на виконання делегованих і власних повноважень;

– здійснення перевірки правильності складення і затвердження кошторисів, планів асигнувань загального фонду місцевих бюджетів та планів надання кредитів із загального фонду місцевих бюджетів;

– аналізування звітів про виконання місцевих бюджетів, складання пояснювальних записок до них;

– підготовку інформаційних матеріалів, доповідних записок керівникам органів місцевого самоврядування, виконавчим комітетам відповідної місцевої ради про хід та підсумки виконання місцевого бюджету та з інших питань бюджету;

– здійснення контролю за цільовим та ефективним витрачанням бюджетних коштів відповідно до чинних нормативних актів України та ін.

Відповідно до завдань і функцій місцеві фінансові органи (департаменти, управління) мають *право*:

– одержувати в установленому порядку від головних розпорядників бюджетних коштів, виконавчих органів влади, територіальних органів Казначейства України, органів Державної фіскальної служби України, інших державних органів, підприємств, установ та організацій всіх форм власності інформацію, матеріали та інші документи, необхідні для складення проекту місцевих бюджетів та аналізу їхнього виконання;

– одержувати в установленому законодавством порядку від місцевих органів Державної служби статистики України статистичні дані, необхідні для виконання покладених на них функцій;

– залучати фахівців інших виконавчих органів відповідних рад, підприємств, організацій і об'єднань громадян (за погодженням) до розгляду питань, що знаходяться в їхній компетенції;

– в установленому порядку та у межах своєї компетенції призупиняти бюджетні асигнування та вживати заходів до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів за вчинені ними бюджетні правопорушення;

– інші права, передбачені чинним законодавством України.

Розглянемо *структуру* місцевих фінансових органів (департаментів, управлінь) на прикладі департаменту фінансів міста обласного значення, зокрема м. Вінниці (рис. 3.2).

Рис. 3.2. Структура департаменту фінансів (на прикладі Департаменту фінансів Вінницької міської ради)

Директор департаменту фінансів призначається на посаду і звільняється з посади міським головою в порядку, передбаченому чинним законодавством. Він здійснює керівництво діяльністю департаменту, несе персональну відповідальність за виконання покладених на департамент завдань, визначає ступінь відповідальності заступників директора департаменту, начальників структурних підрозділів департаменту.

На рівні районів та областей структуру місцевих фінансових органів та штатну чисельність затверджують відповідні голови адміністрацій.

3.4. Державна служба фінансового моніторингу України як орган державного управління

Державна служба фінансового моніторингу України (далі – *Держфінмоніторинг* України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України» від 29 липня 2015 р. № 537 Держфінмоніторинг України входить до системи органів виконавчої влади та утворюється з метою реалізації державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Держфінмоніторинг України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України та іншими нормативно-правовими актами.

Основними завданнями Держфінмоніторингу України є:

– реалізація державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

– забезпечення функціонування та розвиток єдиної державної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

– збирання, оброблення та аналіз інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, інші фінансові операції або інформації, що може бути пов'язана з підозрою у легалізації (відмиванні) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванні тероризму та фінансуванні розповсюдження зброї масового знищення;

– проведення національної оцінки ризиків;

– налагодження співпраці щодо взаємодії та інформаційного обліку з державними органами, Національним банком, компетентними органами іноземних держав та міжнародними організаціями у сфері запобігання та протидії легалізації, відмиванню доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму, фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Нинішня *структура* Держфінмоніторингу України представлена на рис. 3.3.

Держфінмоніторинг України очолює голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за поданням прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозицій міністра фінансів.

Держфінмоніторинг України відповідно до покладених на нього завдань виконує такі *функції*:

узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів та в установленому порядку подає їх міністрові;

– подає запити до органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання щодо одержання інформації (у тому числі копій документів, що її підтверджують), необхідної для виконання покладених на неї завдань;

– співпрацює з органами виконавчої влади, іншими державними органами, діяльність яких пов'язана із запобіганням та протидією легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

– бере участь у міжнародному співробітництві з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

– проводить аналіз методів та фінансових схем легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму чи фінансування розповсюдження зброї масового знищення;

Рис. 3.3. Організаційна структура Держфінмоніторингу України

– погоджує в установленому порядку проекти нормативно-правових актів суб'єктів державного фінансового моніторингу з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

– забезпечує координацію діяльності державних органів у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

– забезпечує в установленому порядку організацію та координацію роботи з перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів органів державної влади з питань фінансового моніторингу та працівників суб'єктів первинного фінансового моніторингу, відповідальних за проведення фінансового моніторингу, щодо

боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму та фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення;

– здійснює в межах повноважень, передбачених законом, регулювання та нагляд за діяльністю суб'єктів первинного фінансового моніторингу.

– здійснює інші повноваження, визначені законом.

Важливо, що Держфінмоніторинг України для виконання покладених на нього завдань *має право* в установленому порядку:

а) залучати в установленому порядку до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань вчених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій (за погодженням з їхніми керівниками) для розгляду питань, що належать до компетенції Держфінмоніторингу;

б) одержувати безоплатно в установленому законодавством порядку від органів виконавчої влади, правоохоронних органів, Національного банку України, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання, підприємств, установ та організацій інформацію (довідки, копії документів), у т. ч. інформацію, що становить банківську або комерційну таємницю, необхідну для виконання покладених на Держфінмоніторинг України завдань;

в) отримувати від суб'єкта первинного фінансового моніторингу у разі потреби за результатами проведеного аналізу відомості щодо відстеження (моніторингу) фінансових операцій, що можуть бути пов'язані з легалізацією (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму та фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення;

г) здійснювати в установленому законодавство порядку доступ, у тому числі автоматизований, до баз даних органів державної влади (крім національного банку) та інших державних інформаційних ресурсів;

д) у рамках міжнародного співробітництва укладати в установленому законодавством порядку міжнародні договори міжвідомчого характеру з відповідними органами інших держав з питань співробітництва у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

е) інформувати суб'єктів державного фінансового моніторингу, які відповідно до Закону виконують функції з державного регулювання і нагляду за суб'єктами первинного фінансового моніторингу, про можливі порушення такими суб'єктами первинного фінансового моніторингу вимог закону та ін.

3.5. Державна казначейська служба України, її призначення та структура центрального апарату, основні завдання, функції та права

Державна казначейська служба України (*Казначейство* України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України.

Відповідно до Положення про Державну казначейську службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215 (із змінами і доповненнями), Казначейство України входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних ресурсів. Структуру центрального апарату Казначейства України зображено на рис. 3.4.

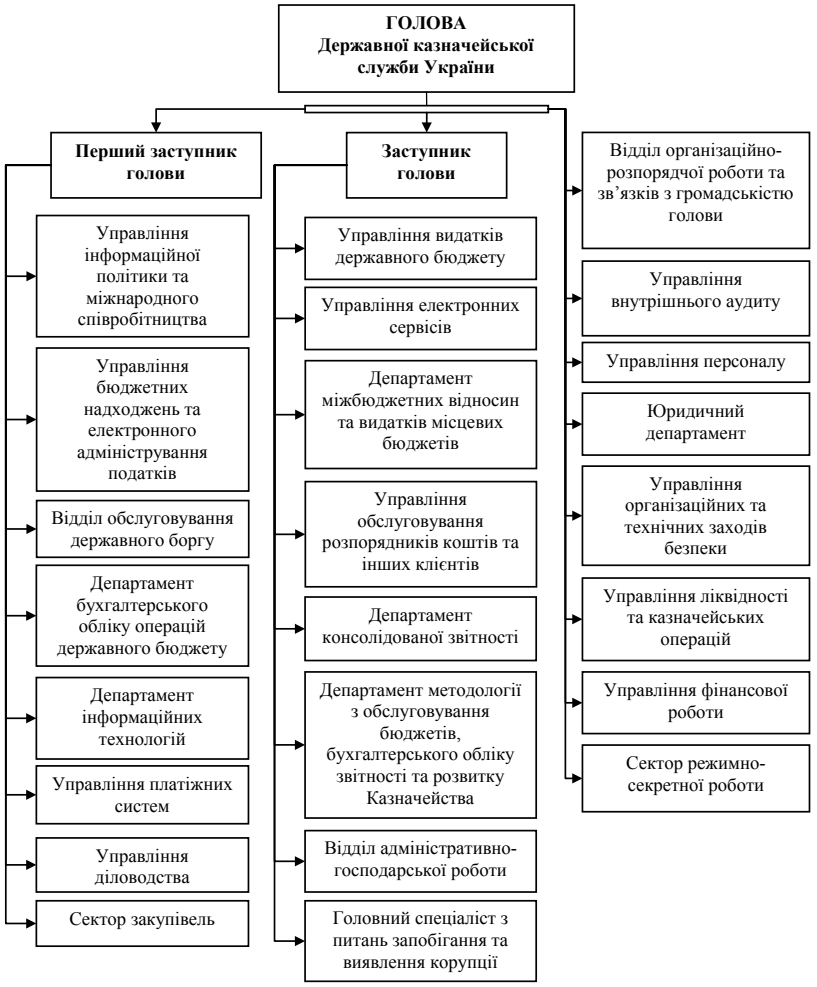

Рис. 3.4. Структура Державної казначейської служби України

Казначейство України є учасником системи електронних платежів Національного банку України. Воно у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України та іншими нормативно-правовими актами.

Нині Державна казначейська служба України тісно співпрацює з такими міжнародними організаціями, як Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Організація економічного співробітництва і розвитку та Європейський банк реконструкції та розвитку.

Україна є членом Міжнародної асоціації казначейських служб з 2007 р. Ця асоціація об'єднує представників казначейських служб окремих країн Європи, Африки, Азії, Карибського і Тихоокеанського басейнів та колишнього СРСР (більше 31 країни). Головною метою створення Асоціації є обмін досвідом роботи на багато- та двосторонньому рівнях, а також надання підтримки її членам у впровадженні в національних казначействах нових форм та методів діяльності відповідно до існуючих міжнародних стандартів. Засідання членів асоціації відбуваються систематично. Наприклад, у 2007 р. (Рабат, Марокко), 2008 р. (штаб-квартира МВФ, Вашингтон), 2009 р. (Париж, Франція), 2010 р. (Любляна, Словенія), 2011 р. (Київ, Україна), 2012 р. (Хаммамет, Туніс) та ін.

Казначейство України очолює голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом міністрів України за поданням прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозицій міністра фінансів України.

Відповідно до чинного законодавства *голова Казначейства України наділений такими повноваженнями*:

– очолює Казначейство України, здійснює керівництво його діяльністю, представляє Державну казначейську службу України у відносинах з іншими органами, підприємствами, установами, організаціями в Україні та за її межами;

– вносить на розгляд міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів та розроблені Казначейством України проекти законів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також визначає позицію щодо проектів, розробниками яких є інші міністерства;

– вносить на розгляд міністра фінансів проекти нормативно-правових актів Мінфіну з питань, що належать до компетенції Казначейства України;

– в межах повноважень, передбачених законом, організовує та контролює виконання в апараті Казначейства України Конституції та законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну;

– звітує перед міністром фінансів про виконання планів роботи Казначейства та покладених на нього завдань, про усунення порушень і недоліків, виявлених під час проведення перевірок діяльності Казначейства України, його територіальних органів, а також про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у допущених порушеннях;

– утворює в межах граничної чисельності державних службовців та працівників Казначейства України і коштів, передбачених на його утримання, ліквідовує, реорганізовує за погодженням з Кабінетом Міністрів України та міністром фінансів територіальні органи Казначейства України як структурні підрозділи апарату Казначейства України;

– забезпечує взаємодію Казначейства України із структурним підрозділом Мінфіну, визначеним міністром фінансів, відповідальним за взаємодію з Казначейством;

– затверджує положення про самостійні структурні підрозділи апарату Казначейства України;

– підписує накази Казначейства України;

– забезпечує реалізацію державної політики щодо державної таємниці, контроль за її збереженням в апараті Казначейства України;

– приймає в установленому порядку рішення про розподіл бюджетних коштів, розпорядником яких є Казначейство України;

– здійснює інші повноваження, визначені законом.

Державна казначейська служба України виконує *завдання* реалізації державної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів та внесення на розгляд міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у зазначених сферах.

До *основних функцій* Казначейства України належать такі:

– забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунка, відкритого у Національному банку, зокрема:

а) здійснює розрахунково-касове обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

б) здійснює відкриття і закриття рахунків в національній валюті, проводить операції на рахунках, формує та видає виписки з рахунків;

в) здійснює розподіл бюджетних коштів між державним бюджетом, бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, м. Києва та Севастополя, між місцевими бюджетами, а також між загальним та спеціальним фондами бюджету відповідно до нормативів відрахувань, визначених бюджетним законодавством, і їхнє перерахування відповідно до законодавства;

г) здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;

д) здійснює бюджетне відшкодування податку на додану вартість;

е) здійснює операції з повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

є) проводить відповідні розрахунки між державним та місцевими бюджетами, між місцевими бюджетами, а також між учасниками бюджетного процесу та суб'єктами господарювання;

ж) формує та веде єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і базу даних мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

з) формує і доводить до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів витяги з розпису державного бюджету, витяги з розпису державного бюджету за територіями, територіальний розподіл за міжбюджетними трансфертами та зміни до них;

и) здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

і) здійснює платежі за дорученнями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до законодавства, в тому числі платежі, пов'язані з виконанням зобов'язань, взятих під державні та місцеві гарантії;

ї) перераховує міжбюджетні трансферти;

й) здійснює операції в іноземній валюті для проведення витрат розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

к) здійснює погашення та обслуговування державного боргу, провадить платежі, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань держави, в національній та іноземній валюті за дорученням Мінфіну;

л) забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів під час реалізації спільних з міжнародними фінансовими організаціями проектів;

– здійснює безспірне списання коштів державного та місцевих бюджетів або боржників на підставі рішення суду;

– здійснює відкриття, закриття та обслуговування рахунків у системі електронного адміністрування податків;

– обслуговує кошти фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, інших клієнтів та кошти єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

– управляє наявними фінансовими ресурсами, що консолідуються на єдиному казначейському рахунку;

– забезпечує розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів за рішенням міністра фінансів, погодженим з Національним банком;

– здійснює покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів та Пенсійного фонду України;

– здійснює операції з купівлі іноземної валюти та за погодженням з Мінфіном операції з продажу іноземної валюти, яка обліковується на рахунках Казначейства;

– здійснює видачу і погашення фінансових казначейських векселів;

– веде бухгалтерський облік операцій з виконання державного та місцевих бюджетів;

– встановлює графіки подання квартальної та річної зведеної бюджетної та фінансової звітності головним розпорядникам коштів державного бюджету;

– зводить і складає звітність про виконання державного, місцевих, зведених місцевих і зведеного бюджетів та подає звітність органам законодавчої, виконавчої влади, місцевим фінансовим органам;

– розміщує на офіційному веб-сайті Казначейства України звітність про виконання державного бюджету та інформацію про виконання місцевих бюджетів;

– здійснює в межах повноважень, передбачених законом, контроль за: веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складенням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням; дотриманням правил за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті; дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу; дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель в частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів;

– застосовує або здійснює заходи впливу за порушення бюджетного законодавства;

– забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом проведення оцінки їхньої діяльності;

– забезпечує функціонування багаторівневої інформаційно-обчислювальної та внутрішньої платіжної систем Казначейства України, вживає заходи щодо захисту інформації, яка обробляється органами Казначейства України;

– здійснює управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Казначейства;

– здійснює інші повноваження, визначені законом.

З метою організації своєї діяльності Державне казначейство України:

– забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їхнім здійсненням в апараті Казначейства, його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління;

– здійснює добір кадрів в апарат Казначейства України та на керівні посади в його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, формує кадровий резерв на відповідні посади, організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців і працівників апарату Казначейства України та його територіальних органів;

– організовує планово-фінансову роботу в апараті Казначейства України, його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку в установленому законодавством порядку;

– контролює діяльність територіальних органів Казначейства України;

– забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, реалізацію державної політики щодо державної таємниці та контроль за її збереженням в Казначействі, його територіальних органах.

– забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, виконання завдань з мобілізаційної підготовки та мобілізаційної готовності держави;

– організовує інформаційно-аналітичне забезпечення Казначейства України та автоматизацію його діяльності;

– організовує ведення діловодства та архіву відповідно до встановлених правил.

Казначейство України для виконання покладених на нього завдань має такі *основні права*:

– одержувати безоплатно від державних органів і органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їхніх посадових осіб, фізичних осіб – підприємців, а також громадян та їхніх об'єднань, інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань;

– відкривати поточні рахунки в іноземній валюті та рахунки для видачі готівки в Національному банку та інших уповноважених банках;

– повертати без виконання документи, подані розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами і стягувачами у передбачених законодавством випадках;

– отримувати від розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів, а також надавати в межах, передбачених законодавством, документи в електронному вигляді;

– вимагати від посадових осіб міністерств, інших центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій дотримання установленого порядку казначейського обслуговування бюджетних коштів, ведення бухгалтерського обліку, складення звітності;

– надавати попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, а також складати протоколи про порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, на підставі яких зупиняти в межах повноважень, передбачених законом, операції з бюджетними коштами, а також ініціювати призупинення бюджетних асигнувань;

– порушувати питання щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні бюджетного законодавства згідно із законом;

– під час здійснення безспірного списання коштів вимагати від боржників вжиття ними заходів до виконання виконавчих документів та за результатами їхнього виконання;

– залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань вчених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій (за погодженням з їхніми керівниками);

– користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами;

– здійснювати в межах повноважень, передбачених законом, співробітництво з міжнародними фінансовими організаціями, казначейськими службами іноземних держав щодо вивчення досвіду роботи з організації їхньої діяльності та готувати пропозиції щодо впровадження такого досвіду в Україні;

– брати участь у діяльності міжнародних організацій відповідно до міжнародних договорів, учасником яких є Україна, а також відповідно до угод, укладених між Державною казначейською службою України та казначейськими службами іноземних держав, за погодженням з Кабінетом Міністрів України;

– отримувати від ДФС: в електронному вигляді списки платників податків, які перебувають на податковому обліку, проводити звірки надходжень платежів, контроль за справлянням яких покладено на ДФС, отримувати інформацію про вжиті заходи щодо стягнення простроченої заборгованості, документи, необхідні для повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань; інформацію про податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи бюджету, документи, необхідні для повернення коштів, помилково та/або надміру зарахованих до бюджету, з проведенням звірки надходжень до бюджету; реєстри платників податків для відкриття, закриття рахунків та їхнього обслуговування у системі електронного адміністрування податків;

– отримувати від місцевих фінансових органів, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів звітність та інформацію за бюджетними коштами, у тому числі такими, які обслуговуються у банках, у встановленому законодавством порядку.

На підставі рішень Президента України, органів державної влади або їхніх посадових осіб Державної казначейської

служби України може здійснювати повноваження на території проведення антитерористичної операції в особливому порядку. В умовах воєнного стану органи Казначейства можуть здійснювати свої повноваження на відповідній території України в особливому режимі у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Основними *пріоритетними напрямами* щодо розширення повноважень (прав) Державної казначейської служби України має бути:

– можливість використання програмно-технічних комплексів Казначейства України на регіональному рівні з метою посилення контролю за витрачанням бюджетних коштів при здійсненні казначейського обслуговування місцевих бюджетів;

– отримання додаткових повноважень щодо запобігання правопорушенням у бюджетній сфері;

– організація роботи на основі застосування стандарту з управління інноваційними проектами та програмами на основі системи знань P2M;

– посилення координації роботи Державної казначейської служби України з Державною аудиторською службою та Державною фіскальною службою України у частині своєчасної кваліфікації та упередження порушень в процесі виконання бюджету.

3.6. Територіальні органи Державної казначейської служби України, головні завдання, функції, права, структура

Казначейська система України має *трирівневу структуру* і складається з:

1) апарату Державної казначейської служби України, яка розташовується у столиці держави і представляє її центральний рівень;

2) головних управлінь Державної казначейської служби України (ГУДКСУ) обласного значення, розміщених таким чином:

– головне управління – в Автономній Республіці Крим;

– головні управління – у містах Києві та Севастополі;

– головні управління – функціонують в областях;

3) районних, міських, районних у містах управлінь (відділень) Державної казначейської служби (УДКС).

Трирівнева структура Державної казначейської служби України максимально наближена до адміністративно-територіального поділу країни, що дає змогу максимально ефективно здійснювати казначейське обслуговування місцевих бюджетів відповідно до вимог Бюджетного кодексу України (рис. 3.5).

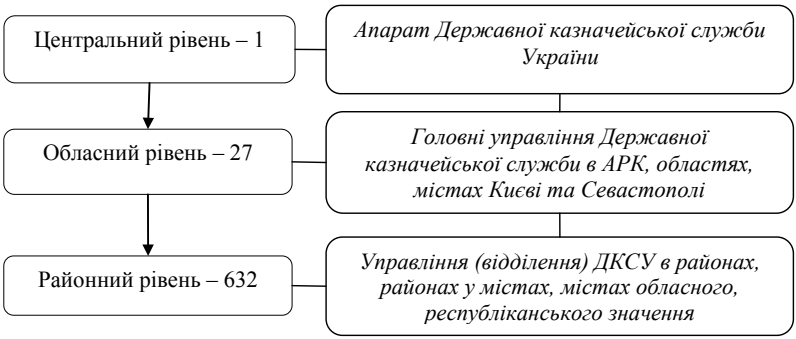

Рис. 3.5. Територіальна структура Державної казначейської служби України

Загальна кількість органів Державної казначейської служби України за станом на 01.01.2015 р. становила більше 600 одиниць. Важливо зазначити, що у Державній казначейській службі України працює понад 14 тис. осіб.

Територіальними органами Державної казначейської служби України, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження положень про територіальні органи Державної казначейської служби України» від 12.10.2011 р. № 1280 (із змінами та доповненнями), є головні управління Державної казначейської служби України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі (далі – Головне управління Казначейства України), а також управління Державної казначейської служби України та відділення Державної казначейської служби України

у районах, районах у містах, містах обласного, республіканського значення.

Головні управління Казначейства у своїй діяльності керуються Конституцією України та законами України, актами та дорученнями Президента України, актами Кабінету Міністрів України, дорученнями прем'єр-міністра України, наказами Міністерства фінансів України, наказами Державної казначейської служби України та іншими нормативно-правовими актами.

Основним завданням головних управлінь Державної казначейської служби є реалізація державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

Головні управління Казначейства відповідно до покладених на нього завдань:

– здійснюють через систему електронних платежів Національного банку України розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів операцій з коштами бюджетів;

– відкривають та закривають рахунки поточного бюджетного періоду, а також відкривають рахунки наступного бюджетного періоду;

– проводять взаємні розрахунки між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також між місцевими бюджетами у встановленому законодавством порядку;

– здійснюють безспірне списання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів на підставі рішення суду;

– здійснюють покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів та надання середньострокових позик місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка відповідно до законодавства;

– ведуть бази даних про мережу розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, складають та ведуть єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

– забезпечують організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їхньої діяльності;

– погоджують призначення на посади та звільнення з посад головних бухгалтерів бюджетних установ;

– ведуть бухгалтерський облік усіх операцій з виконання державного та місцевих бюджетів;

– зводять та складають звітність про виконання державного та місцевих бюджетів. Складають та подають відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів;

– здійснюють попередження учасників бюджетного процесу про неналежне виконання бюджетного законодавства;

– зупиняють операції з бюджетними коштами та ініціюють зупинення бюджетних асигнувань у разі вчинення учасником бюджетного процесу порушення бюджетного законодавства та ін.

Основні функції територіальних органів Державної казначейської служби України:

– забезпечують здійснення у межах повноважень заходів щодо запобігання корупції та контроль за їхнім здійсненням;

– організовують розгляд звернень громадян з питань, що належать до їх компетенції, виявляють та усувають причини, що призводять до подання громадянами скарг;

– забезпечують ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів;

– забезпечують доступ до публічної інформації, що перебуває у їхньому володінні;

– організовують планово-фінансову роботу, здійснюють контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечують організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку;

– забезпечують у межах своїх повноважень реалізацію державної політики щодо захисту інформації з обмеженим доступом;

– організовують роботу з ведення діловодства, укомплектування, зберігання, обліку та використання архівних документів та ін.

Розглянемо *структуру* територіального органу Державної казначейської служби на прикладі Головного управління Державної казначейської служби у Вінницькій області (рис. 3.6).

Територіальні органи Державної казначейської служби мають такі *права*:

– складати протоколи про порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу та на підставі цих протоколів у межах наданих законодавством повноважень зупиняти операції з бюджетними коштами, а також ініціювати зупинення бюджетних асигнувань;

– відкривати поточні рахунки в іноземній валюті та рахунки для видачі готівки в уповноважених банках;

– списувати позички, надані місцевим бюджетам відповідно до законодавства;

– вимагати від посадових осіб органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій дотримання установленого порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів, ведення бухгалтерського обліку, складання звітності;

– одержувати в установленому законодавством порядку інформацію, документи і матеріали від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності та їхніх посадових осіб;

– проводити конференції та семінари з питань, що належать до його компетенції;

– користуватися інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами та ін.

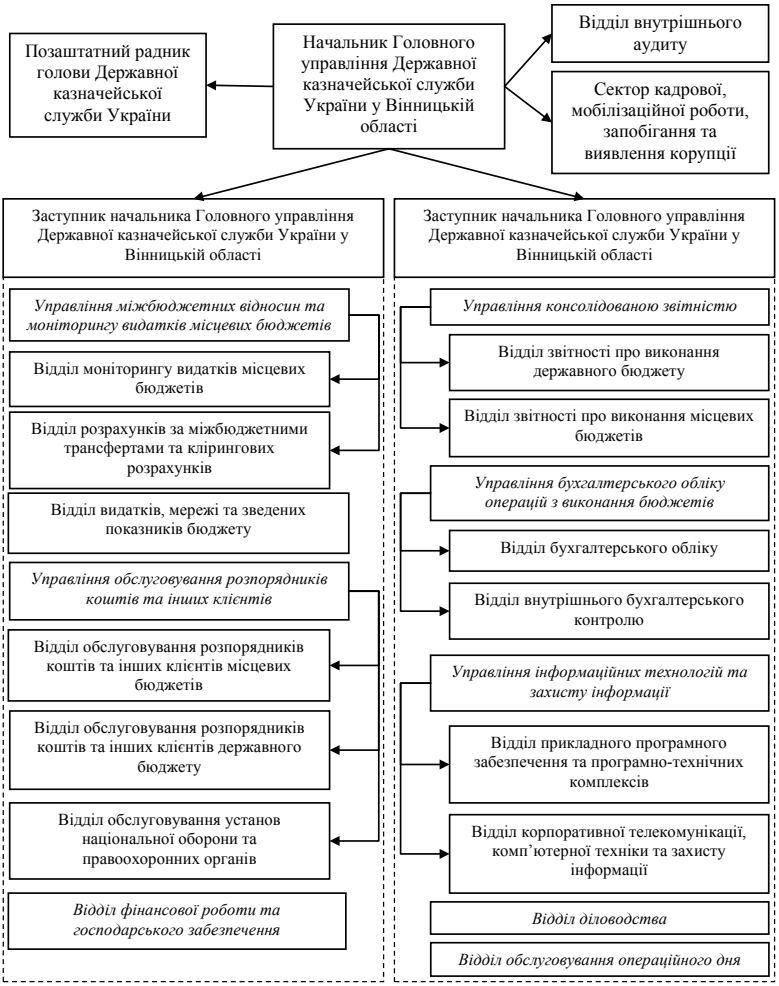

Рис. 3.6. Структура територіального органу Державної казначейської служби України (на прикладі Вінницької області)

Територіальні органи Державної казначейської служби України здійснюють обслуговування державного та місцевих бюджетів на відповідній адміністративній території та беруть активну участь у третій та четвертій стадіях бюджетного процесу.

3.7. Державна фіскальна служба України в системі органів оперативного управління бюджетом

Вагоме місце у системі органів оперативного управління бюджетом належить Державній фіскальній службі України. *Державна фіскальна служба України* є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Державну фіскальну службу очолює голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінет Міністрів України за поданням прем'єр-міністра України на підставі пропозиції міністра фінансів.

ДФС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи. Для погодження вирішення питань, що належать до компетенції ДФС, обговорення найважливіших напрямів її діяльності у ДФС може утворюватись колегія.

Голова ДФС виконує такі повноваження:

1) очолює ДФС, здійснює керівництво діяльністю служби, представляє ДФС у відносинах з іншими органами, підприємствами, організаціями в Україні та за її межами;

2) вносить на розгляд міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у відповідній сфері, розроблені ДФС проекти законів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також визначає позицію щодо проектів, розробниками яких є інші міністерства;

3) вносить на розгляд міністра фінансів проекти нормативно-правових актів Мінфіну з питань, що належать до компетенції ДФС;

4) забезпечує виконання Конституції та законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до компетенції ДФС;

5) подає міністрові фінансів для затвердження плани роботи ДФС;

6) звітує перед міністром фінансів про виконання планів роботи ДФС та покладених на службу завдань, про усунення порушень і недоліків, виявлених під час проведення перевірок діяльності ДФС, її територіальних органів, а також про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у допущених порушеннях;

7) забезпечує виконання ДФС наказів Мінфіну та доручень міністра фінансів з питань, що належать до компетенції ДФС;

8) забезпечує взаємодію ДФС із структурним підрозділом Мінфіну, визначеним міністром фінансів, відповідальним за взаємодію з ДФС;

9) вирішує в установленому порядку питання щодо заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності державних службовців та працівників апарату ДФС, керівників її територіальних органів, присвоює їм спеціальні звання, ранги державних службовців (якщо інше не передбачено законом).

ДФС виконує такі функції:

1) розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності ДФС;

2) здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їхнього нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;

3) контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів;

4) здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, за-

конодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДФС;

5) здійснює облік платників податків та єдиного внеску, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

6) організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску; приймає рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу та повідомляє Мінфіну про прийняті рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду та/або більше бюджетних років; організовує в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску;

7) готує пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки;

8) здійснює ліцензування митної брокерської діяльності, діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібної торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;

9) надає повноваження на провадження діяльності з надання митним органам фінансових гарантій забезпечення сплати митних платежів;

10) провадить дослідження і експертну діяльність у податковій та митній сферах;

11) здійснює стягнення коштів у разі невиконання забезпечених фінансовою гарантією зобов'язань із сплати митних платежів;

12) надає консультації відповідно до Податкового та Митного кодексів України, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску;

13) проводить аналіз надходження податків і зборів, інших платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», вивчає вплив макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо збільшення їхнього обсягу та зменшення втрат бюджету;

14) подає Мінфіну на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки пропозиції щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів державного бюджету для складення проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік;

15) збирає, аналізує, узагальнює інформацію про порушення законодавства у сфері митної справи, за результатами вживає заходи, спрямовані на запобігання таким порушенням;

16) виявляє причини та умови, що призвели до вчинення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, вживає заходи щодо їхнього усунення;

17) організовує ведення обліку технічних засобів фіксування проведення готівкових розрахунків;

18) здійснює контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

19) проводить відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку), у тому числі після проведення митного контролю та митного оформлення;

20) здійснює державний експортний контроль під час проведення митного контролю та митного оформлення товарів;

21) організовує у засобах масової інформації роз'яснювальну роботу, пов'язану з практикою застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС;

22) здійснює інші повноваження, визначені законом та інші.

3.8. Органи міжгалузевого оперативного управління бюджетними коштами та їхні функції

Міжгалузеві органи виконують покладені на них функції, пов'язані з бюджетним процесом. *До них відносять:* Національний банк України, Фонд державного майна України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Генеральна прокуратура України, Міністерство внутрішніх справ України, органи юстиції та нотаріальні контори, органи державної інспекції з контролю за цінами, різного роду природоохоронні органи, інспекції та інші.

Національний банк України є центральним банком України, особливим центральним органом державного управління, юридичний статус, завдання, функції, повноваження і принципи організації якого визначаються Конституцією України, Законом «Про Національний банк України».

Національний банк є незалежним у здійсненні свої повноважень щодо монетної політики держави. У питаннях грошово-кредитної політики він взаємодіє з урядом, сприяючи реалізації його фінансової політики та додержанню стійких темпів економічного зростання.

Національний банк виконує функції:

1) відповідно до розроблених Радою Національного банку України Основних засад грошово-кредитної політики визначає та проводить грошово-кредитну політику;

2) монопольно здійснює емісію національної валюти України та організовує готівковий грошовий обіг;

3) виступає кредитором останньої інстанції для банків і організовує систему рефінансування;

4) організовує створення та методологічно забезпечує систему грошово-кредитної і банківської статистичної інформації та статистики платіжного балансу;

5) регулює діяльність платіжних систем та систем розрахунків в Україні, визначає порядок і форми платежів, у тому числі між банками;

6) веде офіційний реєстр ідентифікаційних номерів емітентів платіжних карток внутрішньодержавних платіжних систем;

7) забезпечує накопичення та зберігання золотовалютних резервів та здійснення операцій з ними та банківськими металами;

8) аналізує та прогнозує динаміку макроекономічних, грошово-кредитних, валютних та фінансових показників, у тому числі складає платіжний баланс;

9) веде реєстр платіжних систем, систем розрахунків, учасників цих систем та операторів послуг платіжної інфраструктури;

10) здійснює нагляд (оверсайт) платіжних систем та систем розрахунків;

11) здійснює аналіз стану фінансової системи щодо фінансової стабільності.

Відповідно до Бюджетного кодексу (ст. 33) Національний банк є учасником бюджетного процесу. Національний банк України подає Президенту України, Верховній Раді України та Кабінету Міністрів України:

– до 15 березня року, що передує плановому, – прогнозні монетарні показники і показники валютно-курсової політики на наступний рік та наступні за плановим два бюджетні періоди, у тому числі обмінний курс гривні у середньому за рік та на кінець року;

– до 1 квітня року, що передує плановому, – інформацію про розрахунок частини прогнозованого прибутку до розподілу поточного року, яка підлягала перерахуванню до державного бюджету.

Зазначені матеріали використовуються для складання проекту закону про Державний бюджет України.

Фонд державного майна України – це державний орган, що здійснює державну політику у сфері приватизації державного майна і є орендодавцем майнових комплексів, що перебувають у загальнодержавній власності.

У своїй діяльності ФДМУ керується Конституцією України, її законодавчими актами, Президента України, положеннями про Фонд державного майна України.

Фонд державного майна України виконує такі функції:

– розробляє разом з іншими центральними органами виконавчої влади та забезпечує виконання державних програм приватизації;

– утворює комісії з приватизації, інвентаризації, реструктуризації, конкурсні комісії з продажу;

– проводить моніторинг сплати дивідендів до Державного бюджету України господарськими товариствами, що належать до сфери його управління;

– проводить моніторинг фінансово-економічних показників діяльності господарських товариств, які належать до сфери його управління;

– подає Кабінету Міністрів України пропозиції щодо доцільності відчуження закріплених у державній власності пакетів акцій акціонерних товариств, утворених у процесі приватизації (корпоратизації), або придбання державою відповідних пакетів акцій (часток, паїв) в інших власників та акцій додаткової емісії;

– погоджує пропозиції уповноважених органів управління щодо: дострокового продажу пакетів акцій (часток, паїв), закріплених у державній власності, або їхньої частини;

– державне регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оцінної діяльності;

– утворює відповідно до Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» наглядову раду з питань оцінної діяльності з числа представників Фонду державного майна України, представників, делегованих іншими органами державної влади, представників громадських організацій, науковців, фахівців у сфері оцінної діяльності; інші консультативні, дорадчі, допоміжні органи та організовує їхню роботу, бере участь у їхній роботі;

– проводить аналіз використання державного майна у випадках, визначених законодавством;

– приймає рішення про створення, реорганізацію (реструктуризацію) та ліквідацію підприємств і організацій, заснованих на державній власності, що належать до сфери його управління;

– надає центральному органу виконавчої влади з питань економіки в установленому цим органом порядку звіти про виконання функцій з управління об'єктами державної власності, в тому числі корпоративними правами держави, зокрема зведену інформацію про показники фінансового плану підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;

– залучає науково-дослідні інститути, вищі навчальні заклади, інші установи, а також фахівців для надання консультацій та проведення експертиз під час вирішення питань, що належать до його компетенції та ін.

Мінекономрозвитку України входить до системи органів виконавчої влади і є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної політики економічного і соціального розвитку, цінової, промислової, інвестиційної, зовнішньоекономічної політики, державної політики у сфері торгівлі, державної регіональної політики, державної політики з питань розвитку підприємництва, технічного регулювання та захисту прав споживачів, а також міжвідомчої координації з питань економічного і соціального співробітництва України з Європейським Союзом.

Мінекономрозвитку України є спеціально уповноваженим органом у сфері державних закупівель, метрології, з питань державно-приватного партнерства, оборонного замовлення.

Варто зазначити, що Мінекономрозвитку України відповідно до покладених на нього завдань:

– формує державну інвестиційну політику, розробляє пропозиції щодо обсягів державних капітальних вкладень для врахування їх під час розроблення проекту Державного бюджету України на відповідний рік, здійснює контроль за ефективним використанням державних капітальних вкладень;

– координує роботу центральних і місцевих органів виконавчої влади з підготовки та реалізації проектів, що передбачають залучення іноземних кредитів під державні гарантії;

– забезпечує в межах, визначених законодавством, проведення експертизи та відбору інвестиційних проектів, що потребують державної підтримки;

– подає інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки для схвалення Кабінетом Міністрів України з метою надання державної підтримки суб'єктам інвестиційної діяльності, які реалізують такі проекти;

– розробляє та організовує реалізацію державних цільових програм розвитку промисловості України;

– виступає замовником та організовує проведення державної науково-технічної експертизи інноваційних програм, проектів державного значення у сфері промисловості;

– готує висновки щодо економічної доцільності виділення коштів із резервного фонду державного бюджету та проекти відповідних рішень Кабінету Міністрів України;

– розробляє та подає Кабінету Міністрів України проекти рішень з питань передачі або обміну об'єктів права державної та комунальної власності, здійснює методичне керівництво діяльністю органів виконавчої влади із зазначених питань;

– вносить Кабінету Міністрів України пропозиції про доцільність підготовки системного проекту, розробляє стратегічні та програмні документи з питань співробітництва з міжнародними фінансовими організаціями, зокрема забезпечує розроблення плану співробітництва України з такими організаціями на відповідний рік та ін.

Учасниками бюджетного процесу є також Генеральна прокуратура України, Міністерство внутрішніх справ України, органи юстиції та нотаріальні контори, правоохоронні органи та інші. Саме їм надано право нараховувати і стягувати певні платежі (державне мито), штрафні санкції (штрафи за порушення митних правил, за порушення екологічного законодавства, користування водними, лісовими та іншими природними ресурсами, а також щодо використання бюджетних коштів.

3.9. Система органів галузевого управління бюджетними коштами

Галузеве управління бюджетними коштами здійснюють управлінські структури, насамперед міністерства і відомства, центральні установи, місцеві державні адміністрації та їхні структурні підрозділи, виконавчі органи місцевих рад та їхні структурні підрозділи в особі керівників. Вони наділені функціями головних розпорядників бюджетних коштів.

Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути винятково:

1) за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України, – установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їхніх керівників; міністерства, Національне антикорупційне бюро України, Конституційний суд України, Верховний Суд, Вища рада правосуддя та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їхніх керівників, а також Державна судова адміністрація України, Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їхніх керівників;

2) за бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, – уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їхніх керівників;

3) за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, – місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), структурні підрозділи місцевих державних адміні-

страцій, виконавчих органів місцевих рад в особі їхніх керівників. Якщо згідно із законом місцевою радою не створено виконавчий орган, функції головного розпорядника коштів відповідного місцевого бюджету виконує голова такої місцевої ради.

Головні розпорядники коштів Державного бюджету України затверджуються законом про Державний бюджет України шляхом встановлення їм бюджетних призначень. Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішенням про місцевий бюджет.

Головні розпорядники бюджетних коштів:

1) розробляють плани діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (в т. ч. заходи щодо реалізації інвестиційних проектів);

2) організовують і забезпечують на підставі плану діяльності та індикативних прогнозних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подають їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу);

3) отримують бюджетні призначення шляхом їхнього затвердження у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет); приймають рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляють та доводять до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань;

4) затверджують кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством;

5) розробляють проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами;

6) розробляють та затверджують паспорти бюджетних програм і складають звіти про їхнє виконання, здійснюють аналіз показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), при цьому забезпечуючи:

– своєчасність затвердження паспортів бюджетних програм, достовірність і повноту інформації, що в них міститься;

– відповідність змісту паспортів бюджетних програм закону про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) та/або розпису бюджету (крім випадків внесення змін до паспортів бюджетних програм у разі внесення змін до спеціального фонду кошторису бюджетної установи в частині власних надходжень бюджетних установ) порядкам використання бюджетних коштів і правилам складання паспортів бюджетних програм та звітів про їхнє виконання;

– підтвердження результативних показників бюджетних програм офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, запровадження форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для збору такої інформації;

7) здійснюють управління бюджетними коштами у межах встановлених їм бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;

8) здійснюють контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії;

9) здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів;

10) забезпечують організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством;

11) забезпечують доступність інформації про бюджет відповідно до законодавства та Бюджетного кодексу.

Внутрішньогосподарське керівництво бюджетними коштами здійснюють керівники підприємств, організацій та установ, яких називають отримувачами або розпорядниками бюджетних коштів.

Розпорядник бюджетних коштів може уповноважити одержувача бюджетних коштів на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, та надати йому кошти бюджету (на безповоротній чи поворотній основі) в межах відповідних бюджетних асигнувань. Одержувач бюджетних коштів використовує такі кошти на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі цього розпорядника бюджетних коштів.

Критерії визначення одержувача бюджетних коштів встановлюються Кабінетом Міністрів України з урахуванням напрямів, досвіду і результатів діяльності, фінансово-економічного обґрунтування виконання заходів бюджетної програми та застосування договірних умов.

Розпорядники бюджетних коштів, в оперативному управлінні або господарському віданні яких знаходяться об'єкти, щодо яких здійснюється закупівля енергосервісу, мають право брати довгострокові зобов'язання за енергосервісом на підставі істотних умов договору енергосервісу, затверджених Міністерством фінансів України (щодо об'єктів державної власності), Верховною Радою Автономної Республіки Крим, відповідною місцевою радою (щодо об'єктів комунальної власності).

ПРАКТИКУМ

Базові терміни та поняття

Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи, Державна служба фінансового моніторингу України, Державна казначейська служба України, Державна фіскальна служба України, Державна аудиторська служба України.

Контрольні запитання і завдання

1. Реалізацію яких видів економічної політики держави забезпечує Міністерство фінансів України?

2. Охарактеризуйте структуру Міністерства фінансів України.

3. Які основні завдання та функції покладено на Міністерство фінансів України?

4. Якими повноваженнями наділені місцеві фінансові органи?

5. Охарактеризуйте структуру Державної служби фінансового моніторингу України.

6. Які основні завдання та функції характерні Державній службі фінансового моніторингу України?

7. Охарактеризуйте структуру Державної казначейської служби України.

8. Які завдання виконує Державна казначейська служба України?

9. Що належить до функцій Державної казначейської служби України?

10. Які завдання та функції виконують територіальні органи Державної казначейської служби України?

Тести

1. До органів оперативного управління бюджетом в Україні належать:

а) Міністерство фінансів України;

б) Кабінет Міністрів України;

в) Верховна Рада України;

г) усі відповіді правильні.

2. Проведення єдиної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики, спрямованої на реалізацію завдань соціально-економічного розвитку України, забезпечує:

а) Державна казначейська служба України;

б) Міністерство фінансів України;

в) Державна служба фінансового моніторингу України;

г) усі відповіді правильні.

3. Міністерство фінансів України – це:

а) центральний орган виконавчої влади;

б) орган, підпорядкований Кабінету Міністрів України;

в) юридична особа, що має самостійний баланс, рахунки в установах банків;

г) усі відповіді правильні.

4. Міністр фінансів України призначається на посаду та звільняється з посади:

а) Верховною Радою України;

б) Президентом України;

в) прем'єр-міністром України;

г) колегією Міністерства фінансів.

5. Повноваження міністра фінансів України визначається:

а) Конституцією України;

б) Бюджетним кодексом України;

в) Положенням про Міністерство фінансів України;

г) колегією Міністерства фінансів.

6. Положення про Міністерство фінансів України затверджується:

а) Президентом України;

б) Верховною Радою України;

в) Кабінетом Міністрів України;

г) колегією Міністерства фінансів.

7. Структура апарату Державної казначейської служби України, його штатний розпис та кошторис затверджуються:

а) Президентом України;

б) прем'єр-міністром України;

в) міністром фінансів України;

г) головою Державної казначейської служби України.

8. Положення про Державну казначейську службу України затверджується:

а) Президентом України;

б) Верховною Радою України;

в) Кабінетом Міністрів України;

г) колегією Міністерства фінансів.

9. Для реалізації державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, отриманих злочинним шляхом, або фінансування тероризму в Україні створена:

а) Державна фіскальна служба України;

б) Державна казначейська служба України;

в) Державна аудиторська служба України;

г) Державна служба фінансового моніторингу України.

10. Положення про Державну службу фінансового моніторингу України затверджується:

а) Президентом України;

б) Верховною Радою України;

в) Кабінетом Міністрів України;

г) Міністерством фінансів України.

РОЗДІЛ 4

БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ

4.1. Економічні основи бюджетного планування, його зміст, принципи і завдання

У системі заходів, спрямованих на успішне вирішення економічних і соціальних завдань, важливе місце відводиться *бюджетному плануванню* як одному з найважливіших елементів бюджетного механізму та своєрідному інструменту управління фінансами.

Бюджетне планування за сутністю можна визначити як науково обґрунтований процес встановлення джерел і обсягів формування та напрямів використання централізованого фонду грошових коштів держави. За його допомогою держава визначає рівень централізації фінансових ресурсів у процесі розподілу та перерозподілу ВВП, методи мобілізації грошових коштів відповідно до засад економічної політики.

Бюджетне планування займає центральне місце у фінансовому плануванні, оскільки воно пов'язане з показниками фінансових планів підприємств, організацій і установ різних форм власності та рівнів підпорядкування. У процесі його здійснення аналізують кількісні й якісні показники окремих галузей економіки, економічних регіонів, що дає змогу врахувати максимальну кількість пропозицій стосовно зміцнення дохідної бази бюджету, забезпечення держави та органів місцевого самоврядування необхідним обсягом фінансових ресурсів для виконання функцій, визначених Конституцією України.

За формою бюджетне планування виступає як процес складання, розгляду і затвердження основного фінансового плану – державного бюджету.

За змістом бюджетне планування – це особлива сфера фінансової діяльності держави, що пов'язана з обґрунтуванням певних управлінських рішень стосовно фінансового забезпечення держави.

Бюджетне планування наділене специфічними *ознаками* (рис. 4.1).

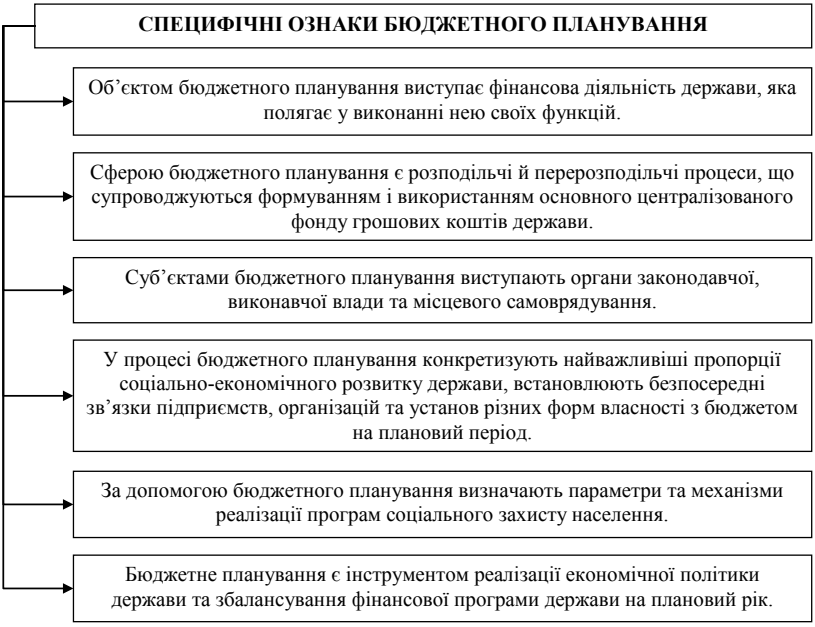

Рис. 4.1. Специфічні ознаки бюджетного планування

Результативне використання бюджетного планування у регулюванні соціально-економічних процесів залежить від якісного виконання завдань, що можуть бути вирішені за допомогою бюджетного планування. До них належать стратегічні й тактичні завдання (рис. 4.2). Загалом як стратегічні, так і тактичні завдання потрібно вирішувати одночасно.

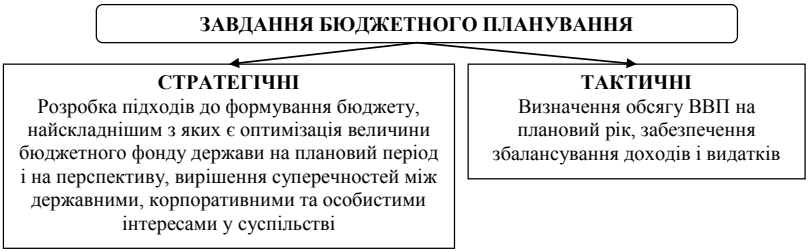

Рис. 4.2. Завдання бюджетного планування

Виконання визначених перед бюджетним плануванням завдань, а також забезпечення його належної організації можливі за умови дотримання наукових принципів. До основних доцільно зарахувати такі *принципи* (рис. 4.3).

Рис. 4.3. Принципи бюджетного планування

Загальні засади бюджетного планування визначено Конституцією України, Бюджетним кодексом України. Загальне керівництво ним покладено на Кабінет Міністрів України, а безпосередню роботу з організації планування бюджетів усіх рівнів виконує Міністерство фінансів України.

Функціонування бюджетної системи України потребує виділення *трьох аспектів* бюджетного планування: зведеного, територіального та адресного.

Зведене бюджетне планування активно використовується у процесі складання проектів бюджетів з метою забезпечення їхнього збалансування на всіх рівнях. Зведені бюджети складаються на державному рівні і на кожному рівні регіонального управління. Так, Зведений бюджет України складається Міністерством фінансів України та включає Державний бюджет України, Зведений бюджет Автономної Республіки Крим, зведені бюджети 24 областей і бюджети міст загальнодержавного підпорядкування (Києва та Севастополя). Показники такого бюджету розраховуються на основі макроекономічних показників держави, нормативів бюджетного забезпечення, укрупнених норм і спеціальних розрахунків. Незважаючи на те, що даний бюджет не затверджується Верховною Радою України та не має сили закону, його показники використовуються з метою визначення обсягів регулюючих доходів і бюджетних трансфертів до бюджетів нижчого рівня.

В умовах адміністративної реформи роль зведеного бюджетного планування знижується. У перспективі з переходом на прямі, безпосередні відносини місцевих бюджетів із державним, а також місцевих бюджетів між собою очікується зниження ролі зведеного бюджетного планування до мінімуму, що в умовах розширення бюджетних прав органів місцевого самоврядування є закономірним явищем.

Одночасно посилюється роль *територіального* бюджетного планування. Кожен орган представницької та виконавчої влади самостійно складає, розглядає і затверджує свій бюджет, який є основним елементом їхньої фінансової бази. Незважаючи на великий обсяг та широкий діапазон задекларованих законодавчими документами України бюджетних прав органів місцевого самоврядування, значна

обмеженість дохідних джерел місцевих бюджетів, переважаючий механізм їхнього збалансування за рахунок дотацій та іншого виду бюджетних трансфертів не дають можливості повноцінно й ефективно реалізувати закріплені бюджеті права. У зв'язку з цим необхідною умовою поступового розвитку демократичних засад в Україні є перегляд механізму бюджетного планування на локальному (регіональному і місцевому) рівні із суттєвим розширенням дохідних джерел та реальної фінансової бази місцевого самоврядування. Тільки у такому разі можна буде вести мову про рівень ефективності бюджетного планування у соціально-економічному розвитку територіальних громад і адміністративно-територіальних формувань.

Адресне бюджетне планування тісно пов'язане з територіальним, мета якого полягає у встановленні конкретних зв'язків показників бюджетів з показниками фінансових планів усіх суб'єктів господарювання, пов'язаних з дохідною та видатковою частинами.

За термінами охоплення розрізняють стратегічне, поточне, оперативне бюджетне планування. *Стратегічне* планування називають бюджетним прогнозуванням, під яким розуміють систему аргументованих наукових уявлень та пропозицій щодо найважливіших напрямів розвитку бюджету держави і бюджетної системи на перспективу. Процес розробки бюджетних прогнозів має базуватись на ґрунтовному вивченні економічних законів і закономірностей розвитку економічних явищ та процесів, виявляти ймовірні й альтернативні шляхи розвитку бюджету держави і бути основою для вибору та мотивації бюджетної політики.

Прогнозування дає можливість вирішити такі основні завдання, як: аналіз й оцінка процесів та тенденцій, виявлення вузлових проблем розвитку; визначення характеру розвитку цих процесів і тенденцій у майбутньому й передбачення нових ситуацій і проблем; виявлення можливих альтернатив розвитку; обґрунтування оптимального варіанта розвитку з метою прийняття раціонального рішення. Розробка прогнозів необхідна у тих випадках, коли практично неможливо на тому чи іншому етапі управління прийняти конкретне рішення, оскільки воно залежить від багатьох об'єктивних та суб'єктивних чинників.

Загальноприйнятим є той факт, що прогнози окремих явищ і процесів формують у вигляді якісних характеристик, кількісних

оцінок прогнозованих показників та ймовірностей їхнього досягнення. За термінами охоплення прогнози можуть бути короткотерміновими (до 3 років), середньотерміновими (3–5 років) і довготерміновими (5 та більше років). Процес складання прогнозів передує розробленню планів і є вихідною базою планування.

Поточне планування – це планування доходів та видатків бюджету на плановий бюджетний період, який співпадає з плановим роком. Процес цього планування завершується прийняттям закону про державний бюджет.

Оперативне бюджетне планування полягає у складанні й затвердженні бюджетного розпису (розпису доходів і видатків загального та спеціального фондів бюджету).

4.2. Етапи, методи та рівні бюджетного планування

Згідно з Бюджетним кодексом України, бюджетне планування охоплює перші дві його стадії: складання проекту бюджету; розгляд і затвердження бюджету. Кожна з цих стадій включає відносно завершені та логічно взаємопов'язані етапи. Так, процес складання бюджету і його узгодження з макроекономічними показниками розвитку країни проходить три самостійних етапи.

На першому етапі (із січня по березень року розроблення) здійснюють формування бюджетної політики та планування основних (попередніх) показників у розрізі державного і місцевих бюджетів. Під час цього етапу визначаються основні напрями та способи мобілізації грошових коштів до бюджету, розглядаються і пропонуються зміни в податковій політиці, а також пов'язані з цим ризики, вишукуються можливості для фінансової ув'язки прогнозованих доходів та витрат держави на наступний рік. При цьому розробляються так звані «сценарії» розвитку економіки, на підставі яких здійснюється формування проекту бюджету на наступний рік:

– *базовий або консервативний сценарій* (статус-кво) передбачає продовження існуючої податкової і бюджетної політики без суттєвих змін, він є найменш ризикованим із погляду проведення

будь-яких змін у фіскальній політиці, що дає змогу досягти збалансованості бюджетних показників у найменш ризикований спосіб, але при цьому не можливо оцінити потенційні можливості економіки та розробити більш ефективну політику, яка би враховувала соціально-економічний розвиток країни;

– *цільовий сценарій* передбачає планування певних змін у податковій і бюджетній політиці, очікуються дещо інші результати, на відміну від базового, тут враховуються ризики, пов'язані зі змінами в такій політиці, водночас відбувається сприяння проведенню реформ;

– *оптимістичний сценарій* передбачає, що, при врахуванні у бюджетних розрахунках очікуються високі результати від запропонованих змін. Ці зміни переважно пов'язані з підвищенням ефективності бюджетної політики та значним поліпшенням індикаторів економічного розвитку країни (регіону).

На другому етапі (із квітня до 15 серпня року розроблення) Міністерство фінансів України на підставі офіційного прогнозу соціально-економічного розвитку України на наступний рік, який щорічно розробляє Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, та на підставі Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік, схвалених Верховною Радою України, розробляє попередні показники державного бюджету. Показники, що стосуються видатків, опрацьовуються головними розпорядниками бюджетних коштів з метою їхнього розподілу за бюджетними програмами й оформлення бюджетних запитів. Протягом липня і до середини серпня здійснюють уточнення бюджетних запитів головних розпорядників бюджетних коштів, узгодження всіх суперечливих позицій з метою збалансування бюджету, зведення заявлених головними розпорядниками потреб бюджетних коштів для проведення видатків з наявними ресурсами бюджету.

На третьому етапі (з 15 серпня до 15 вересня) у Міністерстві фінансів України за участю представників інших центральних органів виконавчої влади відбувається остаточне узгодження та збалансування показників доходів і видатків державного бюджету, місцевих бюджетів, визначаються обсяги міжбюджетних трансфертів на плановий рік.

Друга стадія бюджетного планування (розгляд і затвердження бюджету), яку забезпечують Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим та місцеві ради, проходить п'ять етапів.

Перший етап передбачає представлення проекту Державного бюджету України до Верховної Ради України. Другий, третій і четвертий етапи пов'язані із першим, другим та третім читанням проекту закону про державний бюджет і прийняттям цього закону шляхом голосування на пленарному засіданні Верховної Ради України, яке мало б завершитися до 1 грудня поточного року. На п'ятому етапі другої стадії бюджетного процесу відбувається підписання Президентом України закону про Державний бюджет України на плановий рік.

Рівні бюджетного планування залежать від трьох основних чинників:

– від чіткого формулювання мети і завдань, які вирішує держава;

– від обсягів інформації, яка використовується в бюджетному плануванні;

– від методів, які застосовуються при бюджетному плануванні.

Розрізняють три рівні бюджетного планування: вищий (державний), середній (регіональний) та базовий рівень (територіальних громад).

На вищому (державному) рівні Міністерство фінансів України складає проект Державного бюджету України, використовуючи показники макроекономічного розвитку країни відповідно до обраних сценаріїв. На середньому (регіональному) рівні, який включає Автономну Республіку Крим, 24 області, міста Київ і Севастополь та райони, місцеві фінансові органи розраховують показники доходів і видатків своїх бюджетів, як правило, формульним методом. Такі формули щорічно уточнюються Кабінетом Міністрів України. Базовий рівень (територіальних громад) передбачає використання фінансовими органами або виконкомами місцевих рад різних методів розрахунку доходів та видатків своїх бюджетів.

Бюджетне планування базується на використанні різних *методів*.

Узагальненим при цьому є *балансовий метод*, сутність якого полягає в обов'язковому збалансуванні доходів і видатків, що за-

безпечує стійкість, створює необхідні умови для успішного виконання державного та місцевих бюджетів.

Розрахунки окремих статей доходів і видатків здійснюються за допомогою методів: прямого рахунку, нормативного, аналітичного, екстраполяції, економіко-математичних методів тощо. Основою кожного з цих методів є економічний аналіз, завдяки якому визначається рівень виконання бюджетних показників за минулі періоди та встановлюються чинники, що впливали на них.

Метод прямого рахунку полягає у здійсненні детальних планових розрахунків кожного елементу доходів чи видатків бюджету. Планування ведеться за алгоритмом, який відображає формування цього показника. До цього методу належить також кошторисне планування, яке здійснюється за статтями видатків. Метод прямого рахунку є доволі трудомістким, потребує значного інформаційного забезпечення, але саме він визначається найнадійнішим і найдостовірнішим. Як правило, цей метод використовується при плануванні бюджету на один (наступний) рік.

Нормативний метод передбачає планування окремих показників на основі встановлених нормативів. За рівнем охоплення нормативи поділяються на узагальнені й деталізовані. Використання лише одного цього методу не є досконалим, оскільки встановлені нормативи (особливо у галузі охорони здоров'я, освіти, соціального захисту і соціального забезпечення) потребують постійного перегляду та уточнення.

Аналітичний метод полягає в тому, що визначається не загальна величина того чи іншого показника, а його зміна в плановому періоді під впливом певних факторів порівняно з базовим періодом. При цьому методі важливим є прогнозування динаміки показників, що визначають дію окремих факторів. Такий метод має відносно точний характер і не потребує значних витрат часу. Аналітичний метод цілком припустимий у здійсненні прогнозних розрахунків та дає змогу ув'язати між собою окремі показники.

Метод екстраполяції ґрунтується на визначенні бюджетних показників на основі встановлення стійкої динаміки їхнього розвитку. Розрахунок бюджетних показників здійснюється на основі досягну-

того в попередніх періодах рівня розвитку і його коригування на відносно стабільний розвиток. Однак цей метод не дає змоги враховувати значне збільшення чи зменшення бюджетних доходів, залежних від різних обставин у плановому році, різке зростання чи скорочення виробничих показників, зміни у податковому законодавстві, оскільки вважається, що умови попереднього періоду зберігаються незмінними в плановому році. До того ж, цей метод негативно впливає на економне використання бюджетних коштів, оскільки їхнє планування здійснюється, виходячи з досягнутого в попередньому році рівня.

Загалом у бюджетному плануванні застосовуються повністю чи частково всі вказані методи з урахуванням реальних можливостей. Вибір методів та їхнє комбінування мають важливе значення у бюджетному менеджменті, тому що вони забезпечують відповідний рівень планової роботи.

4.3. Організація бюджетного планування. Основні етапи розробки проекту бюджету

Найважливішого значення при *організації* складання проектів бюджетів набуває методика бюджетного планування, оскільки вона є запорукою ефективного виконання бюджету, фінансування визначених статей видатків у повному обсязі. Відповідно до Бюджетного кодексу, в Україні впроваджується програмно-цільовий метод формування бюджетів. Базовою та вихідною стадією бюджетного процесу вважають складання проекту бюджету держави як її основного фінансового плану.

На цій стадії уточнюють стратегічні (довготермінові й середньотермінові) завдання бюджетної стратегії та прогнозні показники, визначають напрями бюджетної політики на наступний рік, розраховують обсяги доходів і видатків бюджету та здійснюють його збалансування, добирають відповідні важелі, інструменти, стратегічні й тактичні стимули і санкції бюджетного механізму, моделюють практичні форми бюджетних відносин у суспільстві

протягом наступного бюджетного року. Можна констатувати, що від рівня організації роботи учасників бюджетного процесу на цій стадії залежать якість бюджету та фінансові можливості держави у плановому періоді, що, безумовно, позначатиметься на рівні й темпах соціально-економічного розвитку суспільства.

Процес складання проекту бюджету держави перебуває під контролем Верховної Ради України. Його організація покладена на Кабінет Міністрів України, а безпосереднім виконавцем робіт на цій стадії є Міністерство фінансів України. У процесі складання проекту бюджету держави беруть участь всі органи державної влади, державного управління і місцевого самоврядування, а також усі зацікавлені суб'єкти бюджетних відносин. Чинне законодавство, зокрема Конституція України, Конституція АРК, Закони України «Про Кабінет Міністрів України», «Про місцеві державні адміністрації», «Про місцеве самоврядування в Україні», Бюджетний кодекс України, регулюють процес складання проекту бюджету держави, повноваження його учасників та розподіл функцій між ними в узагальненому вигляді. Відповідно до цього законодавства, проект закону про державний бюджет готує виконавча влада, хоча й законодавчій владі відведене певне місце у підготовчих роботах.

Виконавча влада у складанні проекту бюджету володіє достатньою інформацією, потрібною для підготовки відповідного проекту, має у своєму розпорядженні достатній технічний апарат для проведення складної роботи, пов'язаної з прогнозуванням і плануванням, відповідає за виконання закону про державний бюджет. Кожному органу виконавчої влади законодавство відводить певну роль у складанні проекту бюджету. Основну роботу з підготовки проекту бюджету виконують міністри України, міністр фінансів України, прем'єр-міністр України, Кабінет Міністрів України. Оскільки кожний міністр є головним розпорядником бюджетних коштів, він зобов'язаний підготувати пропозиції стосовно необхідних обсягів видатків для своєї галузі у вигляді бюджетного запиту, який у встановлені терміни і за відповідною формою представляється Міністерству фінансів України для врахування у проекті бюджету. Координація роботи міністерств з цих питань покладена на Міністерство фінансів України.

Особлива та найважливіша роль у складанні проекту бюджету держави відведена Кабінету Міністрів України. Відповідно до Закону України «Про Кабінет Міністрів України», він забезпечує проведення державної фінансової й податкової політики, сприяє стабілізації грошової одиниці України, розробляє проекти законів про Державний бюджет України і про внесення змін до Державного бюджету України, обслуговує державний борг України та наділений іншими бюджетними повноваженнями. Крім цього, Кабінет Міністрів України приймає остаточні рішення стосовно конфліктів між учасниками бюджетного процесу щодо обсягів видатків, які передбачається їм виділити у плановому році, та заходів, пов'язаних зі встановленням бюджетної рівноваги. Саме за урядом законодавством закріплено функцію представлення проекту закону про Державний бюджет України для розгляду і затвердження Верховною Радою України, яка до 2001 р. брала безпосередню участь у розробці проекту закону про Державний бюджет України, а саме розроблення Бюджетної резолюції з конкретними показниками, які використовувалися при бюджетних розрахунках, а також повернення схваленого урядом законопроекту на переробку.

З прийняттям у 2001 р. Бюджетного кодексу України та в 2004 р. нової редакції Конституції України роль Верховної Ради України у підготовці проекту бюджету значно зменшилась. Вона зводиться до прийняття у березні поточного року Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік, які є базовим документом для складання проекту бюджету держави, що значно полегшило роботу уряду і скоротило час на підготовку проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік. Ефективність та якість процесу складання проекту бюджету держави залежать від вибору підходів і методів його розробки та балансування. Складання проекту бюджету загалом пов'язане з вирішенням основних проблем, а саме: передбачення доходів, від яких залежить можливість проведення видатків; визначення видатків; збалансування доходів і видатків.

Найскладнішою проблемою є оцінка ресурсів, яку необхідно проводити точно й реально, щоб, з одного боку, забезпечити державу необхідною для виконання покладених на неї функцій сумою

доходів, а з іншого – домогтися бюджетної рівноваги. З метою попередження наслідків ризику довільної оцінки доходів бюджету протягом останнього періоду застосовувалися різні підходи до визначення його параметрів, зокрема: правило передостаннього року, мажоритарний підхід, економіко-прогностичний підхід, правило безпосередньої оцінки та методу кривих, економіко-математичні підходи тощо. Правило передостаннього року полягає в тому, що базою для оцінки майбутніх доходів вважаються результати минулого року. Позитивні якості такого правила полягають у використанні реальних даних про загальний розвиток економіки, її стан і тенденції зростання цін та доходів.

Мажоритарний підхід, на відміну від правила передостаннього року, базується на результатах минулого року, скорегованого на показники середнього зростання доходів за останніх п'ять років. Цей підхід має позитивні й негативні аспекти. До позитивних аспектів зараховуємо реальну базу і тенденції зростання, що є підставою для отримання точних даних, а до негативних – не-збігання отриманих даних з можливими змінами обсягів надходжень в умовах циклічних коливань.

Економіко-прогностичні підходи дають змогу отримати точнішу інформацію про можливі прогнозні обсяги доходів на основі базових, очікуваних, прогнозних даних та можливих чинників, які впливатимуть на зміну доходів у плановому році відповідно до зміни економічної кон'юнктури.

Що стосується правила безпосередньої оцінки і методу кривих, то воно базується на аналізі показників доходів бюджету за попередні періоди та характеру впливу чинників на їхні показники і визначенні тенденцій, на основі чого методом екстраполяції відображаються ці тенденції за допомогою кривих. Отримані результати можуть бути покладені в основу оцінки доходів планового року.

Економіко-математичні підходи передбачають використання економіко-математичних методів та моделей при оцінці бюджетних надходжень наступного року. Перевагою цього підходу є можливість вибору оптимального розрахунку обсягів доходів з урахуванням економічної кон'юнктури.

У процесі складання проекту бюджету безпосередній розробник обирає відповідні підходи до оцінки доходів, виходячи із завдань, які ставляться перед суспільством на тому чи іншому етапі розвитку, і умов цього розвитку та використовує їх у практичній роботі. Стосовно видатків існує єдиний підхід до їхнього визначення – це безпосередня оцінка. У бюджетних запитах спостерігається стабільна тенденція до зростання суми видатків, які обґрунтовують міністерства і відомства у процесі складання проекту бюджету, оскільки їх завжди не вистачає.

Складання проекту бюджету, крім концептуальних підходів, потребує вибору та використання ефективних методів. Особливе місце серед них займають предметно-цільовий, прямого рахунку, нормативний, коефіцієнтів, аналітичний, екстраполяції, економіко-математичні, балансовий.

Наступною з основних проблем першої стадії бюджетного процесу є встановлення фінансової рівноваги, тобто забезпечення рівноваги між видатковою і дохідною частинами бюджету. В організаційному аспекті процес складання проекту бюджету держави забезпечується низкою взаємопов'язаних етапів, які відрізняються завданнями, видами розроблених документів та методами діяльності (табл. 4.1). Оскільки *перший етап* пов'язаний з підготовкою і прийняттям Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік та розробкою попередніх показників проекту бюджету, він триває від січня до початку квітня поточного року. Особливість цього етапу – поєднання стратегічних і тактичних цілей, виконання політичних та розрахункових завдань, розробка проектних показників балансу бюджету і підготовчих та організаційно-методичних заходів, пов'язаних із виконанням робіт на наступних етапах. Кінцевою метою першого етапу є розробка та представлення Верховній Раді України проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік.

Другий етап передбачає підготовку пропозицій до проекту Державного бюджету України на наступний рік для схвалення Кабінетом Міністрів України.

Таблиця 4.1

Етапи складання проекту бюджету на загальнодержавному рівні

Термін	Етапи та їхній зміст
1	**2**
І етап Підготовка та прийняття Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік та розробка попередніх показників проекту бюджету	
січень, лютий	Міністерство економічного розвитку і торгівлі розробляє прогнозні макро-показники економічного та соціального розвитку країни на плановий і наступних три роки та доводить їх до Міністерства фінансів України. Міністерство фінансів (Департамент з бюджету) надсилає листи головним розпорядникам бюджетних коштів стосовно надання Міністерству інформації щодо очікуваних структурних змін проти поточного року у прогнозних обсягах видатків на наступний рік. Структурні підрозділи Міністерства фінансів України розробляють прогноз доходів державного і місцевих бюджетів. Міністерство фінансів розробляє варіанти пропозицій щодо збалансування бюджету та розподілу бюджетних ресурсів. Міністерство фінансів, Міністерство економічного розвитку і торгівлі, НБУ разом з іншими центральними органами державної влади уточнюють попередні прогнози макропоказників економічного та соціального розвитку України на плановий і наступних три роки. Структурні підрозділи Міністерства фінансів уточнюють основні бюджетні показники й подають їх Департаменту державного бюджету та бюджетної політики разом з поясненнями. Департамент державного бюджету та бюджетної політики розробляє попередні показники граничних видатків державного бюджету і доводить їх до структурних підрозділів Міністерства фінансів разом із проектом Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік.
березень	НБУ готує і подає до Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України проект Основних засад грошово-кредитної політики на наступний рік (до 15.03). Міністерство фінансів розробляє та здійснює оцінку попередніх показників доходів і видатків проекту зведеного та державного бюджету на наступний рік. Міністерство фінансів розподіляє прогнозний обсяг доходів місцевих бюджетів за адміністративно-територіальними одиницями, уточнює методику їхнього обчислення і формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів. Структурні підрозділи Міністерства фінансів здійснюють попередній розподіл видатків державного бюджету на плановий та наступних три роки за головними розпорядниками і окремими бюджетними програмами. Міністерство фінансів подає на розгляд Кабінету Міністрів України проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік, попередні показники проекту зведеного бюджету на наступний рік із розподілом на державний і місцеві бюджети, пропозиції щодо формування взаємовідносин з місцевими бюджетами, проект рішення Кабінету Міністрів та інші матеріали (до 20.03). Кабінет Міністрів України розглядає проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік, попередні показники бюджету, прогнозні макропоказники економічного і соціального розвитку України на наступний рік, приймає рішення та подає їх до Верховної Ради України (до 31.03).

Продовження табл. 4.1

1	2
II етап Підготовка пропозицій до проекту Державного бюджету України на наступний рік для схвалення Кабінетом Міністрів України	
квітень, травень, червень	Відбуваються парламентські слухання з питань бюджетної політики на наступний бюджетний рік під час пленарних засідань Верховної Ради України та прийняття Верховною Радою України постанови про схвалення або прийняття до відома Основних напрямів бюджетної політики, поданих Кабінетом Міністрів України (01.05). Міністерство фінансів надсилає головним розпорядникам бюджетних коштів інструктивні матеріали щодо складання бюджетних запитів та граничні обсяги видатків Державного бюджету на плановий рік і прогнози видатків на наступних три роки.
липень	Головні розпорядники бюджетних коштів розробляють бюджетні запити та подають їх за встановленою формою Міністерству фінансів. Міністерство фінансів аналізує отримані від головних розпорядників бюджетних коштів запити і пропозиції щодо обсягу видатків та визначає їхню відповідність Основним напрямам бюджетної політики (до 15.07). Міністерство фінансів доводить до Ради Міністрів АРК, обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій інструктивні матеріали щодо складання місцевих бюджетів на наступний рік та методичні рекомендації і розрахунки прогнозу обсягів доходів, міжбюджетних трансфертів та показників, на підставі яких здійснювалося їхнє визначення. Рада Міністрів АРК, обласні, Київська і Севастопольська міські державні адміністрації представляють Міністерству фінансів проекти місцевих бюджетів на наступний рік з обгрунтуванням та поясненням показників (до 25.07).
серпень	Структурні підрозділи Міністерства фінансів аналізують отримані від Ради Міністрів АРК, обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій показники бюджетів та погоджують їх (до 05.08). Міністерство фінансів готує пропозиції Кабінету Міністрів України щодо проекту Державного бюджету України, прогнозних показників Зведеного бюджету, обгрунтування особливостей формування місцевих бюджетів і показників міжбюджетних відносин, подає їх на розгляд Кабінету Міністрів України (до 15.08).
III етап Підготовка проекту Державного бюджету України для подання до Верховної Ради України	
серпень	Кабінет Міністрів України розглядає проект Закону України про Державний бюджет України і приймає відповідне рішення. Міністерство фінансів доопрацьовує проект Державного бюджету України відповідно до зауважень Кабінету Міністрів України та разом з необхідними матеріалами подає на підпис прем'єр-міністру України. Міністерство фінансів готує всі необхідні матеріали, що подаються до Верховної Ради України разом із проектом Закону України про Державний бюджет України на плановий рік відповідно до вимог Бюджетного кодексу. Міністерство фінансів доводить до Ради Міністрів АРК, обласних, Київської, Севастопольської міських державних адміністрацій уточнені розрахунки прогнозних обсягів міжбюджетних трансфертів та інші показники, необхідні для складання місцевих бюджетів.
вересень	Кабінет Міністрів України за наслідками розгляду проекту Закону України про Державний бюджет України на наступний рік приймає постанову про його схвалення і подає на розгляд Верховній Раді України (до 15.09) та для опублікування до редакції газети «Урядовий кур'єр» (до 22.09).

На цьому етапі формуються Державна програма соціально-економічного розвитку України на наступний рік (розробник – Міністерство економічного розвитку і торгівлі), проект Державного бюджету України на наступний рік, а також прогнозні розрахунки Зведеного бюджету на наступний рік та середньотермінову перспективу.

На третьому етапі (період з 15 серпня до 15 вересня) після схвалення розробленого Міністерством фінансів України проекту бюджету здійснюють його доопрацювання, узгодження і збалансування, після чого остаточний варіант бюджету подається Верховній Раді України для розгляду та затвердження. Відповідальність за якість проекту Закону про Державний бюджет України, обґрунтування показників, дотримання термінів представлення законодавчому органу країни Конституція України та Бюджетний кодекс покладають на Кабінет Міністрів України.

Загалом складання проекту бюджету є найважливішою і найскладнішою частиною бюджетного планування. Вихідним документом складання проекту бюджету слугує постанова Верховної Ради України про Основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період. Цей документ у загальному вигляді окреслює пріоритети бюджетної політики держави на наступний рік та є орієнтиром для Уряду під час розроблення проекту Державного бюджету України, а для Верховної Ради України – при розгляді бюджету і законів, що впливають на доходи та видатки Державного бюджету. Він, як правило, містить граничний розмір дефіциту (профіциту) Державного бюджету України у відсотках до прогнозного річного обсягу валового внутрішнього продукту, граничного обсягу державного боргу і його структури, питомої ваги обсягу міжбюджетних трансфертів та коефіцієнта вирівнювання для місцевих бюджетів і капітальних вкладень. До складу Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період входить перелік змін до законодавства, прийняття яких є необхідним для реалізації бюджетної політики держави, а також захищені статті бюджету тощо.

4.4. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі та особливості його застосування в Україні

Визначення пріоритетів при розподілі бюджетних ресурсів, виявлення джерел фінансування витрат та контроль за цільовим і ефективним використанням коштів можливо здійснити при застосуванні *програмно-цільового методу* формування бюджету, використання якого при складанні бюджету змінило ідеологію бюджетного процесу, підвищило його ефективність, оскільки процес формування бюджету починається із зосередження уваги на результатах, яких необхідно досягти в державному секторі, та на ресурсах, потрібних для досягнення цих результатів.

В Україні цей метод вперше запроваджений при складанні бюджету на 2002 р. Кабінет Міністрів України розпорядженням № 538-р від 14 вересня 2002 р. схвалив Концепцію застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, яка визначає мету й основні принципи застосування програмно-цільового методу, а саме:

– забезпечення прозорості бюджетного процесу, що чітко визначає цілі та завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетних програм;

– забезпечення за результатами виконання бюджету оцінювання діяльності учасників бюджетного процесу щодо окреслених цілей і виконання завдань, а також аналізу причин неефективного виконання бюджетних програм;

– упорядкування діяльності головного розпорядника коштів у формуванні та виконанні бюджетних програм шляхом чіткого розмежування відповідальності за реалізацію кожної бюджетної програми між визначеними головним розпорядником коштів відповідальними виконавцями бюджетних програм;

– посилення відповідальності головного розпорядника бюджетних коштів за дотримання відповідності бюджетних програм законодавчо визначеній меті його діяльності, а також за фінансове забезпечення бюджетних програм і результати їхнього виконання;

– підвищення якості розроблення бюджетної політики, ефективності розподілу та використання бюджетних коштів.

Застосування програмно-цільового підходу передбачає й інші організаційні заходи. Зокрема, кожне міністерство має розробити стратегію своєї діяльності не лише на наступний рік, а й на середньострокову перспективу, завдяки чому суттєво зростає роль головних розпорядників коштів у складанні своїх бюджетів. Підвищується також відповідальність за використання бюджетних коштів на всіх рівнях бюджетної системи.

У бюджетному процесі програмно-цільовий метод застосовується на рівні державного бюджету та на рівні місцевих бюджетів (за рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради).

Особливими складовими програмно-цільового методу у бюджетному процесі є бюджетні програми, відповідальні виконавці бюджетних програм, паспорти бюджетних програм, результативні показники бюджетних програм. Бюджетні програми визначаються головними розпорядниками бюджетних коштів.

Кожній бюджетній програмі присвоюється цифровий код, який складається із семи знаків. *Бюджетна програма* – це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети і завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Складові елементи бюджетної програми проілюстровано на рис. 4.4.

Відповідальний виконавець бюджетних програм визначається головним розпорядником бюджетних коштів за погодженням з Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом). Відповідальним виконавцем бюджетних програм може бути головний розпорядник бюджетних коштів за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом, та/або розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, який виконує бюджетні програми у системі головного розпорядника. Цей виконавець у процесі їхнього виконання забезпечує цільове й ефективне використання бюджетних коштів протягом усього строку реалізації відповідних бюджетних програм у межах визначених бюджетних призначень.

Рис. 4.4. Складові елементи бюджетної програми

Результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою й іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Перелік результативних показників щодо кожної бюджетної програми розробляється головними розпорядниками бюджетних коштів згідно з нормативно-правовим актом Міністерства фінансів України.

Застосування результативних показників сприяє якісному та кількісному аналізу стану виконання бюджетної програми в час-

тині фінансового забезпечення реалізації її заходів і ефективності виконання.

Результативні показники поділяють на *чотири групи*:

1) показники затрат – визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми;

2) показники продукту – використовують для оцінки досягнення окреслених цілей. Показником продукту є, наприклад, кількість користувачів товарами (роботами, послугами), виробленими під час виконання бюджетної програми;

3) показники ефективності – розраховують як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їхньої вартості у грошовому вимірі (витрати ресурсів на одиницю показника продукту);

4) показники якості – відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг).

На всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу і контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів і звітах про виконання паспортів бюджетних програм. Організаційно-методологічні засади оцінки ефективності бюджетних програм визначаються Міністерством фінансів України.

Результати оцінки ефективності бюджетних програм, у тому числі висновки органів виконавчої влади, уповноважених на здійснення фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства, є підставою для прийняття рішень про внесення в установленому порядку змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, відповідних пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, включаючи зупинення реалізації відповідних бюджетних програм.

За бюджетними програмами, здійснення заходів за якими потребує нормативно-правового визначення механізму використання бюджетних коштів, головні розпорядники коштів державного бюджету розробляють проекти порядків використання коштів державного бюджету і забезпечують їхнє затвердження у терміни, визначені Кабінетом Міністрів України. За рішенням Кабінету Міністрів України порядки використання коштів державного бюджету затверджуються Кабінетом Міністрів України або головним розпорядником коштів державного бюджету за погодженням з Міністерством фінансів України. Про затвердження таких порядків інформується Комітет Верховної Ради України з питань бюджету. Ці порядки затверджуються протягом 30 днів з дня набрання законом про державний бюджет чинності.

Якщо реалізація бюджетної програми продовжується у наступних бюджетних періодах, то дія порядку використання бюджетних коштів за такою бюджетною програмою (з урахуванням змін до цього порядку, внесених у разі необхідності) продовжується до завершення її реалізації.

Порядок використання бюджетних коштів має містити: цілі та напрями використання бюджетних коштів; відповідального виконавця бюджетної програми, підстави і/або критерії залучення одержувачів бюджетних коштів до виконання бюджетної програми; завдання головного розпорядника бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів), що забезпечують виконання бюджетної програми, з визначенням порядку звітування про її виконання (у тому числі щодо результативних показників) та заходів впливу в разі її невиконання; у разі потреби порядок, терміни і підстави, а також критерії розподілу (перерозподілу) видатків між адміністративно-територіальними одиницями у розрізі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням відповідних нормативно-правових актів; конкурсні вимоги до інвестиційних проектів, включаючи порядок і критерії їхнього відбору, а також критерії та умови визначення виконавців таких проектів; крите-

рії й умови відбору суб'єктів господарювання, яким надається державна підтримка з бюджету, а також визначення обсягу такої підтримки; умови і критерії конкурсного відбору позичальників та проектів (програм), на реалізацію яких надаються кредити з бюджету; умови надання кредитів з бюджету та їхнє повернення, включаючи положення щодо здійснення контролю за їхнім поверненням; положення щодо необхідності перерахування коштів за бюджетними програмами, які передбачають надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам; шляхи погашення бюджетної заборгованості у разі її наявності; вимоги щодо необхідності відображення у первинному і бухгалтерському обліку отриманих (створених) оборотних та необоротних активів бюджетними установами й одержувачами бюджетних коштів, у тому числі отриманих (створених) у результаті проведення централізованих заходів; у разі потреби – положення щодо здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, визначення умов та термінів поставки і проведення розрахунків; інші положення щодо особливостей бюджетної програми.

Головний розпорядник бюджетних коштів розробляє та протягом 45 днів з дня набрання чинності законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) затверджує спільно з Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом) паспорт бюджетної програми. Правила складання паспортів бюджетних програм і звітів про їхнє виконання встановлюються Міністерством фінансів України.

Паспорт бюджетної програми – документ, що визначає суму коштів, необхідних для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми.

На підставі паспорта здійснюють контроль за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів та аналіз виконання бюджетної програми.

Паспорти бюджетних програм формують, виходячи з відповідних показників, визначених головними розпорядниками у запо-

внених бюджетних запитах і погоджених після затвердження державного бюджету до бюджетних призначень.

Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі передбачає складання прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетних періоди.

Основна мета програмно-цільового методу – встановлення зв'язку між використанням бюджетних ресурсів та отриманими результатами. Ключовими компонентами програмно-цільового методу є попередній розрахунок доходів і видатків, середньострокове та стратегічне планування доходів і видатків, довгострокове планування капітальних інвестицій, розгляд, оцінка, аналіз та моніторинг виконання бюджету, прозорість і участь громадськості у бюджетному процесі та стратегічне планування.

Застосування програмно-цільового методу складання бюджету в Україні передбачає зміну бюджетної ідеології, за якою початок формування показників бюджету пов'язується з акцентом на результатах, які необхідно отримати, а вже потім – на ресурсах, потрібних для їхнього досягнення. Це означає, що в бюджетний процес уводяться елементи аналізу зіставлення витрат і досягнутих результатів, що значно підвищує ефективність процесу складання проекту бюджету, сприяє забезпеченню ефективності та прозорості використання бюджетних коштів уже на стадії бюджетного планування. На перший план при програмно-цільовому методі виступає результат, якого потрібно досягнути в процесі виконання програми, тому при формуванні обсягів фінансування розглядаються не тільки планові показники, а й показники результативності. Крім цього, метод передбачає складання бюджету на перспективу, чим забезпечує єдність стратегічного і поточного бюджетування, пріоритетність спрямування бюджетних коштів.

Характерні ознаки програмно-цільового методу наведено на рис. 4.5.

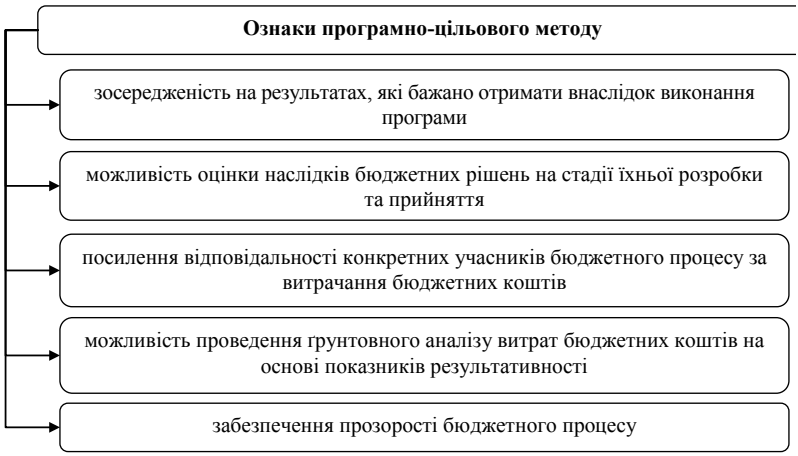

Рис. 4.5. Ознаки програмно-цільового методу

Переваги програмно-цільового методу:

– забезпечується прозорість та ефективність бюджетного процесу, чітко визначаються цілі і завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, оцінюючи діяльність учасників бюджетного процесу;

– упорядковується діяльність головного розпорядника бюджетних коштів щодо формування та виконання бюджетних програм шляхом розмежування відповідальності за реалізацію кожної програми між відповідальними виконавцями;

– поліпшується розподіл ресурсів, спрямованих на стратегічні пріоритети як між галузями, так і в окремих галузях;

– підвищується якість розробки бюджетної політики.

4.5. Порядок складання проекту Державного бюджету України

Складання проекту бюджету є першою та вихідною стадією бюджетного процесу. На ній уточнюються стратегічні завдання бюджетної політики, розраховуються обсяги доходів і видатків бюджету, здійснюється його збалансування, моделюються важелі та інструменти бюджетного механізму. Процес складання бюджету

перебуває під контролем Верховної Ради України. Його організація покладена на Кабінет Міністрів України.

Кабінет Міністрів України розробляє проект закону про Державний бюджет України. За дорученням Кабінету Міністрів України Міністерство фінансів України відповідає за складання проекту закону про Державний бюджет України, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів і розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетних періоди.

Міністерство фінансів України на підставі основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на плановий та наступні за плановим два бюджетних періоди й аналізу виконання бюджету у попередніх та поточному бюджетних періодах визначає загальний рівень доходів, видатків і кредитування бюджету (включаючи загальний обсяг державних капітальних вкладень на розроблення та реалізацію державних інвестиційних проектів) і дає оцінку обсягу фінансування бюджету для складання проекту Державного бюджету України та індикативних прогнозних показників Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетних періоди.

Планові й прогнозні на наступні за плановим два бюджетних періоди обсяги державних капітальних вкладень на розроблення і реалізацію державних інвестиційних проектів визначаються з урахуванням: необхідності продовження (завершення) реалізації розпочатих державних інвестиційних проектів відповідно до планів їхньої реалізації та визначених строків введення в експлуатацію основних засобів; необхідності передбачення державних капітальних вкладень на підготовку і початок реалізації нових державних інвестиційних проектів; витрат державного бюджету на розроблення та реалізацію державних інвестиційних проектів, здійснених у попередніх двох бюджетних періодах і запланованих на поточний бюджетний період; основних прогнозних макропоказників економічного та соціального розвитку України на плановий і наступні за плановим два бюджетних періоди.

Міністерство фінансів України до 15 травня року, що передує плановому, доводить до центрального органу виконавчої влади, який забезпечує формування державної політики у сфері економічного та соціального розвитку, плановий і прогнозні на наступні за плановим два бюджетних періоди загальні обсяги державних капітальних вкладень на розроблення та реалізацію державних інвестиційних проектів (крім тих, що здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, а також із коштів державного фонду регіонального розвитку) для підготовки за участю Комітету Верховної Ради України з питань бюджету у тритижневий строк пропозицій щодо розподілу таких державних капітальних вкладень між головними розпорядниками бюджетних коштів за результатами відбору державних інвестиційних проектів.

Спільно з іншими центральними органами виконавчої влади Міністерство фінансів України розробляє відповідно до визначених у щорічному посланні Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України пріоритетів бюджетної політики проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період та до 20 березня року, що передує плановому, подає його на розгляд до Кабінету Міністрів України.

Національний банк України подає Президенту України, Верховній Раді України і Кабінету Міністрів України: до 15 березня року, що передує плановому, – прогнозні монетарні показники й показники валютно курсової політики на наступний рік та наступні за плановим два бюджетних періоди, у тому числі обмінний курс гривні у середньому за рік і на кінець року; до 1 квітня року, що передує плановому, – інформацію про розрахунок частини прогнозованого прибутку до розподілу поточного року, яка підлягатиме перерахуванню до державного бюджету; до 1 вересня року, що передує плановому, – інформацію про розрахунок частини прогнозованого прибутку до розподілу наступного року, яка підлягатиме перерахуванню до державного бюджету.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного і соціального роз-

витку, до 1 березня року, що передує плановому, подає Міністерству фінансів України орієнтовні основні прогнозні макропоказники економічного та соціального розвитку України, необхідні для розроблення проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період. Зазначені матеріали використовуються для складання проекту закону про Державний бюджет України.

Кабінет Міністрів України не пізніше 1 квітня року, що передує плановому, розглядає й схвалює проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період і у триденний строк подає до Верховної Ради України, яка його розглядає за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України.

Проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період ґрунтується на прогнозних та програмних документах економічного й соціального розвитку і містить положення щодо: орієнтовних основних прогнозних макропоказників економічного та соціального розвитку України (із зазначенням показників номінального і реального обсягу валового внутрішнього продукту, індексів споживчих цін та цін виробників, показників валютно-курсової політики, наданих Національним банком України, рівня безробіття, а також інших показників, необхідних для розроблення проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період); основних завдань бюджетної політики, зокрема граничного обсягу дефіциту (профіциту) державного бюджету, частки прогнозного річного обсягу валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через зведений бюджет України, граничного обсягу державного боргу і граничного обсягу надання державних гарантій, встановлення розміру мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму та рівня його забезпечення, загального обсягу державних капітальних вкладень на розроблення і реалізацію державних інвестиційних проектів із зазначенням пріоритетних напрямів таких капітальних вкладень; пріоритетних завдань податкової політики; реалізації пріоритетних державних (цільових) програм та державних інвестиційних проектів; взаємовідносин державного бюджету з місцевими бюджетами; інших питань, необхідних для складання проекту закону про Державний бюджет України.

Для підготовки проекту Державного бюджету України Міністерство фінансів України розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів у терміни, визначені Міністерством фінансів України. Інструкції з підготовки бюджетних запитів можуть запроваджувати організаційні, фінансові та інші обмеження, яких зобов'язані дотримуватися усі розпорядники бюджетних коштів у процесі підготовки бюджетних запитів.

Міністерство фінансів України разом з інструкціями з підготовки бюджетних запитів доводить до головних розпорядників бюджетних коштів відповідні обсяги державних капітальних вкладень на плановий і наступні за плановим два бюджетних періоди.

Головні розпорядники бюджетних коштів забезпечують складання бюджетних запитів для подання Міністерству фінансів України відповідно до вимог інструкції з підготовки бюджетних запитів з урахуванням звітів про виконання паспортів бюджетних програм, а також висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, у терміни та порядку, встановлені Міністерством фінансів України. Вони забезпечують включення до бюджетних запитів показників за бюджетними програмами, які забезпечують протягом декількох років виконання інвестиційних проектів, у разі їхнього схвалення або відбору у встановленому законодавством порядку і на підставі розрахунків обсягу витрат та вигод щодо реалізації таких інвестиційних проектів і обсягів довгострокових зобов'язань за енергосервісом на відповідні бюджетні періоди.

Міністерство фінансів України на будь-якому етапі складання та розгляду проекту Державного бюджету України проводить аналіз бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, на предмет його відповідності меті й пріоритетності, а також ефективності використання бюджетних коштів. На основі результатів аналізу, в тому числі на підставі звітів про виконання паспортів бюджетних програм, висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства,

міністр фінансів України приймає рішення про включення бюджетного запиту до проекту Державного бюджету України перед поданням його на розгляд Кабінету Міністрів України.

Це міністерство під час підготовки проекту Державного бюджету України розглядає та вживає заходів для усунення розбіжностей з головними розпорядниками бюджетних коштів. Якщо узгодження не досягнуто, то міністерство додає свій висновок з неузгоджених питань до зазначеного проекту, який подається Кабінету Міністрів України.

Відповідно до чинного регламенту, Міністерство фінансів України подає Кабінету Міністрів України для розгляду проект закону про Державний бюджет України і вносить пропозиції щодо термінів та порядку розгляду цього проекту в Кабінеті Міністрів України. Кабінет Міністрів України до схвалення проекту закону про Державний бюджет України подає Раді національної безпеки і оборони України цей проект закону по статтях, пов'язаних зі забезпеченням національної безпеки і оборони України. Уряд приймає постанову про схвалення проекту закону про Державний бюджет України та подає його разом з відповідними матеріалами Верховній Раді України і Президенту України не пізніше 15 вересня року, що передує плановому.

Головні розпорядники бюджетних коштів забезпечують уточнення бюджетних запитів з урахуванням прийнятих Кабінетом Міністрів України рішень щодо доопрацювання проекту закону про Державний бюджет України для подання до Верховної Ради України та у триденний строк подають їх до Міністерства фінансів України.

Разом з проектом закону про Державний бюджет України, схваленим Кабінетом Міністрів України, подаються: пояснювальна записка до проекту закону про Державний бюджет України; прогнозні показники Зведеного бюджету України (включаючи оцінку Державного бюджету України та місцевих бюджетів) відповідно до бюджетної класифікації, а також зведений баланс фінансових ресурсів України; перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів бюджету від їхнього надання; переліки та обсяги

коштів за державними цільовими програмами, які включено головними розпорядниками коштів державного бюджету до бюджетних програм, передбачених у проекті закону про Державний бюджет України; перелік державних інвестиційних проектів; зведення і структура державних боргових та гарантійних зобов'язань на поточний і наступні бюджетні періоди до повного погашення таких зобов'язань, включаючи обсяг видатків на обслуговування державного боргу; план державних запозичень на наступний бюджетний період, а також перелік інвестиційних проектів, під які можуть надаватися державні гарантії у наступному бюджетному періоді; переліки та обсяги довгострокових зобов'язань за енергосервісом за бюджетними програмами до повного завершення розрахунків з виконавцями енергосервісу; прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетних періоди; доповідь про хід виконання Державного бюджету України у поточному бюджетному періоді; пояснення головних розпорядників бюджетних коштів до проекту Державного бюджету України на підставі бюджетних запитів за формою, визначеною Міністерством фінансів України (подаються до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету); протокол про результати консультацій Кабінету Міністрів України із всеукраїнськими асоціаціями органів місцевого самоврядування; інформація щодо врахування пропозицій Ради національної безпеки та оборони України до проекту закону про Державний бюджет України по статтях, пов'язаних із забезпеченням національної безпеки і оборони України (з вмотивованим обґрунтуванням); інформація щодо залучення довгострокових (більше одного року) кредитів (позик), надання гарантій, набуття прав поручителя за такими зобов'язаннями державними підприємствами, у тому числі господарськими товариствами, у статутному капіталі яких державі належить 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв); інформація про квазіфіскальні операції та оцінку можливого впливу таких операцій на показники бюджету в наступних бюджетних періодах; інформація про виконання плану заходів з приведення загального обсягу державного боргу та гарантованого державою боргу до встановлених вимог (у разі схвалення такого плану); інші матеріали, обсяг і форму яких визначає Кабінет Міністрів України.

4.6. Розгляд і затвердження Державного бюджету України

Особливості розгляду і затвердження бюджету та здійснення у Верховній Раді України бюджетних процедур обумовлені:

– часовими обмеженнями та вимогами швидкого проходження. Відповідно до Бюджетного кодексу, для розгляду і затвердження бюджету виділений термін з 15 вересня до 1 грудня поточного року. Це пов'язано з тим, що до початку нового бюджетного року (1 січня) на основі закону про Державний бюджет України доцільно підготувати всі документи, потрібні для його виконання, а також затвердити всі місцеві бюджети й розробити нормативну основу для забезпечення їхнього своєчасного виконання. В таких умовах вихід за межі визначених законом термінів автоматично означає несвоєчасне забезпечення процесу виконання закону про державний бюджет;

– вимогами забезпечення бюджетної рівноваги (збалансованості), незважаючи на бажання та намагання народних депутатів збільшити окремі види видатків в умовах обмежених доходів бюджету.

Процес розгляду і затвердження бюджету держави є дуже складним явищем, яке вивчають економічна, юридична, політична науки, філософія, соціологія, етика, естетика тощо. Поєднання наукових інтересів різного спрямування обумовлює виокремлення тих аспектів, які стосуються засад саме економічної, а в її складі – фінансової науки. З огляду на зазначене можна виокремити:

– економічні передумови розробки та прийняття бюджетних рішень;

– наявність економічних і політичних інтересів різних депутатів, політичних партій та фінансово-промислових груп, їхнє врахування в обсягах бюджетного фонду і спрямуванні видатків;

– бюджетні процедури, їхній зміст, послідовність проведення;

– взаємозв'язок між різними гілками влади у формуванні та розподілі коштів бюджетного фонду країни.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, процес розгляду і затвердження державного бюджету охоплює 5 етапів та триває з 15 вересня до 1 грудня поточного року (табл. 4.2).

Слід зазначити, що кожен з етапів і відповідні бюджетні процедури упорядковано Регламентом Верховної Ради України та Бюджетним кодексом України, що дає змогу у визначені законом терміни затвердити закон про Державний бюджет України і своєчасно підготуватися до його виконання. Однак змістова частина окремих етапів є дискусійною, оскільки вона сприяє посиленню суб'єктивного чинника у процесі розгляду та затвердження бюджету.

Таблиця 4.2

Етапи розгляду та затвердження бюджету на загальнодержавному рівні

Термін	Етапи та їхній зміст
1	**2**
I етап Представлення проекту бюджету Верховній Раді України	
вересень	Не пізніше 15.09 Кабінет Міністрів України подає до ВРУ проект закону про державний бюджет на наступний рік разом із необхідними додатками. 20.09 міністр фінансів України представляє проект бюджету на пленарному засіданні ВРУ. Голова комітету ВРУ з питань бюджету виступає з доповіддю про відповідність поданого проекту бюджету рішенню ВРУ щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період. За результатами обговорення поданого 20.09 проекту бюджету ВРУ визначається щодо прийняття його до розгляду або відхилення. 22.09 проект Закону про Державний бюджет України підлягає публікації у газеті «Урядовий кур'єр».
II етап Перше читання проекту Закону про Державний бюджет України	
вересень жовтень	З 21.09 проект Закону про Державний бюджет України розглядається народними депутатами України, у комітетах, депутатських фракціях та групах. До 01.10 (06.10, якщо проект бюджету був прийнятий до розгляду після повторного подання) подаються пропозиції суб'єктів права законодавчої ініціативи до проекту закону. До 15.10 (20.10, якщо проект бюджету був прийнятий до розгляду після повторного подання) Комітет Верховної Ради з питань бюджету розглядає пропозиції суб'єктів права законодавчої ініціативи і готує висновки та пропозиції до проекту Закону про Державний бюджет України. 20.10 (25.10, якщо проект бюджету був прийнятий до розгляду після повторного подання) перше читання проекту Закону про Державний бюджет України починається з доповіді Голови Комітету ВРУ з питань бюджету. ВРУ приймає рішення щодо висновків та пропозицій до проекту Закону про Державний бюджет України, схвалення яких вважається прийняттям проекту Закону про Державний бюджет України у першому читанні.

Продовження табл. 4.2

1	2
III етап Друге читання проекту Закону про Державний бюджет України	
жовтень	3 21.10 (26.10, якщо проект бюджету був прийнятий для розгляду після повторного подання) Кабінет Міністрів України доопрацьовує проект закону відповідно до Бюджетних висновків, складає порівняльну таблицю щодо їхнього врахування з поясненнями щодо неврахованих пропозицій.
листопад	3 03.11 (08.11, якщо проект бюджету був прийнятий для розгляду після повторного подання) Кабінет Міністрів України подає ВРУ доопрацьований проект закону. Комітет Верховної Ради України з питань бюджету розглядає ці документи і готує висновки та пропозиції щодо поданого законопроекту до другого читання. 20.11. Друге читання проекту Закону про Державний бюджет України на пленарному засіданні ВРУ, на якому приймаються рішення про загальний обсяг дефіциту (профіциту), загальний обсяг доходів і видатків, обсяг міжбюджетних трансфертів та інші положення, необхідні для формування місцевих бюджетів.
IV етап Третє читання проекту Закону про Державний бюджет України	
листопад	3 21.11 Комітет ВРУ з питань бюджету доопрацьовує проект Закону про Державний бюджет України після його другого читання. До 25.11 доопрацьований проект Закону про Державний бюджет України представляється для розгляду ВРУ у третьому читанні. До 01.12 Закон про Державний бюджет України приймається Верховною Радою України.
V етап Підписання закону Президентом України	
грудень	Прийнятий Закон про Державний бюджет України подається для підписання Президенту України, після чого він набуває чинності. За умови підписання Президентом України Закону про Державний бюджет України у двотижневий термін після оприлюднення тексту закону відбувається затвердження бюджетів міст державного та обласного значення, обласних і районних бюджетів.

Розгляд та затвердження Державного бюджету України відбуваються у Верховній Раді України за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України.

Протягом трьох днів з дня прийняття Верховною Радою України Закону про Державний бюджет України Кабінет Міністрів України подає Президенту України обґрунтування і розрахунки щодо бюджетних показників такого закону, змінених порівняно з проектом Закону про Державний бюджет України, поданим Кабінетом Міністрів України до Верховної Ради України на розгляд у першому читанні.

Якщо Президент України повернув до Верховної Ради України для повторного розгляду Закон про Державний бюджет України із вмотивованими і сформульованими пропозиціями, які передба-

чають зміни бюджетних показників, то Кабінет Міністрів України у тижневий строк подає Верховній Раді України зміни до показників, зазначених у текстових статтях такого закону, та оновлені додатки до нього відповідно до пропозицій Президента України.

Законом про Державний бюджет України визначаються:

– загальні суми доходів, видатків і кредитування державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди);

– граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) державного бюджету у відповідному бюджетному періоді, державного і гарантованого державою боргу на кінець відповідного бюджетного періоду, граничний обсяг та напрями надання державних гарантій;

– доходи державного бюджету за бюджетною класифікацією;

– фінансування державного бюджету за бюджетною класифікацією;

– бюджетні призначення головним розпорядникам коштів державного бюджету за бюджетною класифікацією з обов'язковим виділенням видатків споживання (з них видатків на оплату праці, оплату комунальних послуг і енергоносіїв) та видатків розвитку, включаючи розподіл видатків на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями;

– бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів;

– розмір оборотного залишку коштів державного бюджету;

– розмір мінімальної заробітної плати на відповідний бюджетний період;

– розмір прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період у розрахунку на місяць на одну особу, а також окремо для основних соціальних і демографічних груп населення та рівень забезпечення прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період;

– перелік кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів, із зазначенням кредиторів, загальних обсягів кредитів (позик) та обсягів їхнього залучення у відповідному бюджетному періоді в розрізі бюджетних програм;

– додаткові положення, що регламентують процес виконання бюджету.

У Законі про Державний бюджет України видатки і кредитування за головними розпорядниками коштів державного бюджету мають бути деталізовані за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету, за групами функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету та окремими категоріями економічної класифікації видатків бюджету і класифікації кредитування бюджету.

4.7. Порядок складання, розгляду і затвердження місцевих бюджетів

Складання проектів місцевих бюджетів здійснюється у коротші терміни, ніж державного, і за більш простою схемою. Відповідно до Бюджетного кодексу, для бюджетів місцевого самоврядування визначено шість основних етапів, а саме:

1) встановлення граничних обсягів загальних видатків;

2) доведення до головних розпорядників бюджетних коштів інструкцій із формування бюджетних запитів;

3) підготовка бюджетних запитів;

4) зведення та аналіз бюджетних запитів;

5) підготовка проекту рішення про місцевий бюджет і документів до нього;

6) подання проекту місцевого бюджету відповідній раді на розгляд та затвердження.

Організація роботи зі *складання проектів місцевих бюджетів* передбачена Бюджетним кодексом України. Так, Міністерство фінансів України доводить Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам відповідних місцевих рад особливості складання розрахунків до проектів бюджетів на наступний бюджетний період.

Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних місцевих рад зобов'язані надавати необхідну інформацію: центральним органам виконавчої влади, що забезпечують формування державної політики у відповідній сфері, – для проведення розрахунків об-

сягів міжбюджетних трансфертів та інших показників; Комітету Верховної Ради України з питань бюджету – для розгляду цих розрахунків. Згідно з типовою формою бюджетних запитів, місцеві фінансові органи розробляють і доводять до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів.

Головні розпорядники бюджетних коштів організують розроблення бюджетних запитів для подання місцевим фінансовим органам у терміни та порядку, встановлені цими органами. Головні розпорядники бюджетних коштів забезпечують своєчасність, достовірність і зміст поданих місцевим фінансовим органам бюджетних запитів, які мають містити всю інформацію, необхідну для аналізу показників проекту місцевого бюджету, згідно з вимогами місцевих фінансових органів.

Місцеві фінансові органи на будь-якому етапі складання й розгляду проектів місцевих бюджетів здійснюють аналіз бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, з точки зору його відповідності меті та пріоритетності, а також дієвості й ефективності використання бюджетних коштів. На основі результатів аналізу керівник місцевого фінансового органу приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідно Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам відповідних місцевих рад.

Виконавчі органи сільських, селищних, міських (міст районного значення) рад (крім виконавчих органів рад, для бюджетів територіальних громад яких у державному бюджеті визначаються міжбюджетні трансферти), районні державні адміністрації в містах Києві та Севастополі подають відповідно районним або міським фінансовим органам пропозиції щодо показників проектів відповідних бюджетів.

Територіальні громади сіл, селищ і міст можуть об’єднувати на договірних засадах кошти бюджетів для виконання спільних

проектів або для спільного фінансування (утримання) комунальних підприємств, організацій та установ.

У тижневий строк з дня схвалення Кабінетом Міністрів України проекту Закону про Державний бюджет України Міністерство фінансів України забезпечує доведення Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам відповідних місцевих рад розрахунків прогнозних обсягів міжбюджетних трансфертів, методики їхнього визначення, організаційно-методологічних вимог та інших показників щодо складання проектів місцевих бюджетів, а також пропозицій щодо форми проекту рішення про місцевий бюджет (типової форми рішення).

У тижневий строк з дня прийняття проекту Закону про Державний бюджет України у другому читанні Кабінет Міністрів України забезпечує доведення Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам відповідних місцевих рад визначених таким законом показників міжбюджетних відносин (включаючи обсяги міжбюджетних трансфертів для відповідних бюджетів) і текстових статей, а також організаційно-методологічних вимог щодо складання проектів місцевих бюджетів. У триденний строк з дня отримання таких документів Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, обласні державні адміністрації доводять виконавчим органам міських (міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) рад, районним державним адміністраціям відповідні обсяги субвенцій на здійснення державних програм соціального захисту.

Проект рішення про місцевий бюджет перед його розглядом на сесії Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради схвалюється Радою Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією чи виконавчим органом відповідної місцевої ради. Разом з ним подаються:

– пояснювальна записка до проекту рішення;

– прогноз місцевого бюджету на наступні за плановим два бюджетних періоди;

– проект показників зведеного бюджету району, міста з районним поділом, міста, що об'єднує бюджети села, селища, міста районного значення;

– показники витрат місцевого бюджету, необхідних на наступні бюджетні періоди для завершення інвестиційних проектів, що враховані в бюджеті, за умови, якщо реалізація таких проектів триває більше одного бюджетного періоду;

– перелік інвестиційних проектів на плановий бюджетний період і наступні за плановим два бюджетних періоди;

– переліки та обсяги довгострокових зобов'язань за енергосервісом за бюджетними програмами до повного завершення розрахунків з виконавцями енергосервісу;

– інформація про хід виконання відповідного бюджету в поточному бюджетному періоді;

– пояснення головних розпорядників бюджетних коштів до проекту відповідного бюджету (подаються комісії з питань бюджету Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради);

– інші матеріали, обсяг і форму яких визначає Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцева державна адміністрація або виконавчий орган відповідної місцевої ради.

Рішенням про місцевий бюджет визначаються:

– загальні суми доходів, видатків та кредитування місцевого бюджету (з розподілом на загальний і спеціальний фонди);

– граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) місцевого бюджету в наступному бюджетному періоді та місцевого боргу на кінець наступного бюджетного періоду; граничний обсяг надання місцевих гарантій, а також повноваження щодо надання таких гарантій;

– доходи місцевого бюджету за бюджетною класифікацією;

– фінансування місцевого бюджету за бюджетною класифікацією;

– бюджетні призначення головним розпорядникам коштів місцевого бюджету за бюджетною класифікацією з обов'язковим виділенням видатків споживання (з них видатків на оплату праці, оплату комунальних послуг і енергоносіїв) та видатків розвитку;

– бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів (у додатках до рішення);

– розмір оборотного залишку коштів місцевого бюджету;

– додаткові положення, що регламентують процес виконання місцевого бюджету.

Процес складання проектів місцевих бюджетів і послідовність процедур наведено у табл. 4.3. Змістова частина процесу складання проекту бюджету держави полягає у розробці та внесенні коректив до довго- і середньотермінових прогнозів, а також в обґрунтуванні показників бюджету планового року, що в окремих наукових джерелах називають бюджетуванням. Учасники бюджетного процесу повинні забезпечити взаємозв'язок між показниками бюджету, плану соціально-економічного розвитку країни та інших державних планів і програм.

Зазначений взаємозв'язок необхідний обумовленим підпорядкуванням усього бюджетного процесу державній стратегії соціально-економічного розвитку суспільства, оскільки складання проекту бюджету – це невід'ємна складова досягнення стратегічних цілей. За таких умов очевидно, що основними критеріями формування та забезпечення єдності усіх планів і прогнозів держави та бюджету мають бути: прозорість, ефективність, збалансованість, взаємозв'язок і взаємозалежність, відповідність, узгодженість, координація, моніторинг.

Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідні місцеві ради при затвердженні місцевих бюджетів мають врахувати обсяги міжбюджетних трансфертів та інші положення (необхідні для формування місцевих бюджетів), затверджені Верховною Радою України при прийнятті проекту Закону про Державний бюджет України у другому читанні.

Таблиця 4.3

Процес складання проектів місцевих бюджетів та послідовність процедур

Термін	Зміст процедур
червень	Міністерство фінансів доводить Раді Міністрів АРК, місцевим державним адміністраціям та виконавчим комітетам відповідних рад інформацію про особливості складання розрахунків до проектів бюджетів на наступний бюджетний рік.
липень-серпень	Місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників коштів і виконавчих комітетів сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) рад інструкції з підготовки бюджетних запитів.
до 1 серпня	Приймаються спільні рішення та укладаються угоди про об'єднання коштів відповідних бюджетів для виконання власних повноважень.
до 15 вересня	У тижневий термін після схвалення Кабінетом Міністрів проекту Закону про Державний бюджет України Міністерство фінансів доводить місцевим державним адміністраціям і виконавчим органам відповідних рад розрахунки прогнозних обсягів міжбюджетних трансфертів, методику їхнього визначення та інші показники, необхідні для складання проектів місцевих бюджетів.
жовтень-листопад	Місцеві фінансові органи готують проекти рішень про місцеві бюджети.
до 27 листопада	У тижневий термін після ухвалення проекту Закону про Державний бюджет України у другому читанні Кабінет Міністрів України доводить Раді Міністрів АРК, місцевим державним адміністраціям і виконавчим органам відповідних рад положення та показники міжбюджетних відносин (обсяги міжбюджетних трансфертів і текстові статті, що визначають особливості міжбюджетних відносин на наступний бюджетний рік).
У двотижневий термін після опублікування Закону про Державний бюджет України	Місцеві фінансові органи (виконкоми місцевих рад) подають проекти місцевих бюджетів для розгляду на засіданнях Ради Міністрів АРК, колегіях місцевих державних адміністрацій, виконкомів місцевих рад та після схвалення – відповідним радам на розгляд і затвердження.

Місцеві бюджети затверджуються рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради до 25 грудня року, що передує плановому.

Якщо до 1 грудня року, що передує плановому, Верховною Радою України не прийнято Закон про Державний бюджет України, то Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідна

місцева рада при затвердженні відповідних місцевих бюджетів враховують обсяги міжбюджетних трансфертів (освітня субвенція, субвенція на підготовку робітничих кадрів, медична субвенція, субвенція на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру, базова й реверсна дотації), визначені у Законі про Державний бюджет України на попередній бюджетний період.

У двотижневий строк з дня офіційного опублікування Закону про Державний бюджет України Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідна місцева рада приводять обсяги міжбюджетних трансфертів у відповідність із Законом про Державний бюджет України.

Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні, міські, районні, селищні, сільські ради при затвердженні відповідних бюджетів враховують у першочерговому порядку потребу в коштах на оплату праці працівників бюджетних установ, відповідно до встановлених законодавством України умов оплати праці та розміру мінімальної заробітної плати; на проведення розрахунків за електричну і теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ та послуги зв'язку, які споживаються бюджетними установами. Ліміти споживання енергоносіїв у натуральних показниках для кожної бюджетної установи встановлюються, виходячи з обсягів відповідних бюджетних асигнувань.

4.8. Бюджетний регламент, його зміст, завдання та засади побудови

Увесь бюджетний процес регламентується відповідним документом, що має назву «бюджетний регламент».

Бюджетний регламент – це документ, в якому визначено порядок і строки складання, розгляду, затвердження бюджету, а також організацію його виконання.

Засади побудови та завдання бюджетного регламенту наведено на рис. 4.6.

Бюджетний регламент є основою для організації бюджетного процесу. В ньому регламентовано діяльність суб'єктів бюджетних

відносин, пов'язану зі складанням, розглядом, затвердженням і виконанням бюджетів, контролем за їхнім виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що становлять бюджетну систему України.

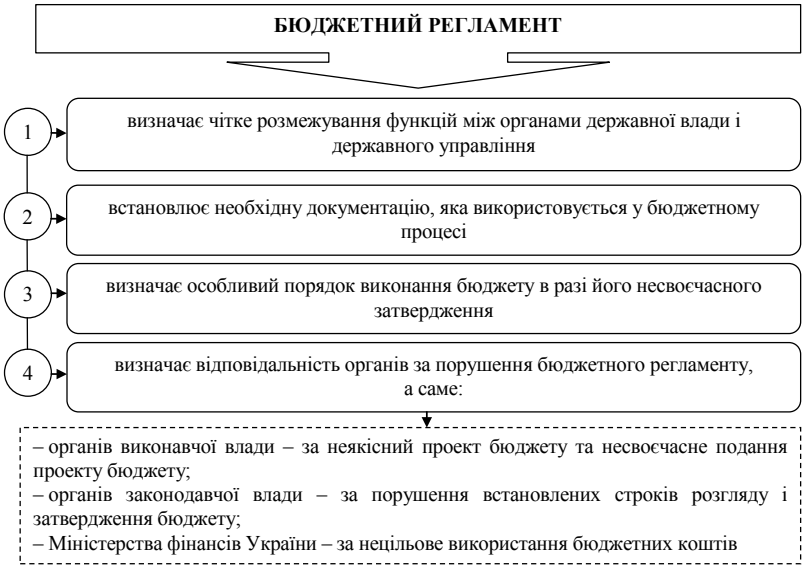

Рис. 4.6. Засади побудови та завдання бюджетного регламенту

4.9. Завдання і методологія планування доходів бюджету

Під *доходами бюджетів* розуміють об'єктивне економічне явище, яке пов'язане із сукупністю економічних відносин з приводу розподілу і перерозподілу ВВП із метою формування основного централізованого фонду грошових коштів держави. За своєю сутністю доходи бюджетів, з одного боку, є результатом розподільчих процесів, а з іншого – об'єктом подальшого розподілу коштів централізованого грошового фонду на окремі цільові фонди, відповідно до функцій держави. Обсяг доходів бюджету безпосередньо залежить від обсягу функцій та повноважень держави в особі

органів державної влади, державного управління і місцевого самоврядування, визначених Конституцією та законами України.

Будучи об'єктивним економічним поняттям, за відповідних умов доходи набувають матеріального вираження. За формою доходами бюджетів вважають суму бюджетних коштів, мобілізовану державою у вигляді податкових і неподаткових надходжень, доходів від операцій з капіталом, трансфертів в обсягах, необхідних їй для виконання своїх конституційних повноважень та функцій.

Форми й методи мобілізації грошових коштів до бюджету залежать від умов і методів господарювання, завдань, які вирішує суспільство на конкретному етапі свого розвитку, стану економіки, величини валового внутрішнього продукту. Раціонально побудована система доходів бюджету може вирішувати взаємопов'язані *завдання*: фіскальні, регулюючі та стимулюючі. Методи і види формування доходів проілюстровано на рис. 4.7.

Рис. 4.7. Методи та види формування доходів держави

Порядок та методологія планування доходів Державного бюджету України визначені чинними законодавчими і нормативними актами на основі розрахунків бази оподаткування та ставки податку. В процесі планування доходів вирішують такі *завдання*:

– окреслити джерела усіх надходжень;

– зібрати всі необхідні для розрахунку вихідні дані про кожне джерело;

– вибрати найпридатнішу методику розрахунку доходів по кожному джерелу;

– розрахувати обсяги надходжень по кожному джерелу на основі вихідних даних;

– спрогнозувати можливі ризики недоотримання доходів по кожному джерелу;

– виявити невикористані і невраховані резерви зростання надходжень по кожному джерелу;

– визначити суму надходжень кожного виду доходів з урахуванням можливих ризиків та невикористаних резервів.

Вибір методології планування доходів залежить від рівня бюджетного планування.

На вищому, загальнодержавному рівні основою для планування доходів бюджету є результати аналізу виконання планів бюджетних надходжень за попередні три роки, обсягів втрат доходів у зв'язку з невикористаними резервами і можливостями, макроекономічні показники соціально-економічного розвитку країни та прогнозні стратегічні показники доходів бюджету.

Планові розрахунки мають враховувати об'єктивні і стійкі тенденції розвитку економіки, соціально-культурної сфери, добробуту населення. У нестабільних умовах планування доходів бюджету слід здійснювати з урахуванням показників та тенденцій короткотермінового характеру, які дають змогу гарантувати бюджетні надходження у повному обсязі з мінімальними ризиками.

Найбільший обсяг доходів Державного бюджету України припадає на податкові надходження. Планування цих надходжень практикується з дотриманням двох етапів. Перший етап полягає у визначенні загальної суми доходів по кожному податку, збору чи іншому платежу

на основі Податкового кодексу України з використанням традиційних методів обчислення – бази оподаткування і ставки. База оподаткування розраховується на основі макроекономічних показників, прогнозів, статистичних матеріалів та можливих змін у чинному законодавстві планового року, що вплине на зміну цієї бази.

Підставами для визначення бази оподаткування можуть бути:

– звітні дані про виконання планів надходжень до бюджету за попередні 3 роки;

– звітні дані про виконання плану податкових надходжень бюджету поточного року за станом на останню звітну дату;

– очікувані дані про виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України до кінця звітного року;

– прогнозні макроекономічні показники відповідно до стратегії соціально-економічного розвитку країни;

– основні напрями (прогнози) соціально-економічного розвитку на плановий рік;

– статистична й облікова інформація стосовно кількості платників податків, сум нарахованих і сплачених платежів, пільг;

– ставки податків та зборів, передбачені чинним законодавством;

– прогнозовані обсяги податків, які сплачуватимуть платники у плановому році, відповідно до їхніх фінансових прогнозів (стратегічних фінансових планів);

– конкретні податкові розрахунки;

– терміни сплати податків і зборів;

– обсяг податкової заборгованості;

– інші матеріали.

Безпосередні розрахунки планових показників здійснює Державна фіскальна служба України, яка розробляє планові документи загалом по країні з розбивкою по регіонах.

На другому етапі відбувається розмежування податків між державними та місцевими бюджетами, відповідно до Бюджетного кодексу України й окремих положень Податкового кодексу України.

Розрахунок неподаткових надходжень, доходів від операцій з капіталом, офіційних трансфертів від урядів зарубіжних країн і міжнародних організацій, офіційних трансфертів від органів державного управ-

ління та доходів цільових фондів здійснюється на основі вихідних даних, характерних для кожного їхнього виду, і спеціальної методики, яка забезпечує специфіку справляння до бюджету цих надходжень.

На середньому, регіональному рівні, який охоплює Автономну Республіку Крим, області, міста загальнодержавного підпорядкування та райони, планування доходів здійснюється на основі формул, затверджених Кабінетом Міністрів України.

Особливістю *базового* рівня, куди зараховують територіальні громади, є те, що у процесі планування доходів використовуються різні методи, які допомагають визначити оптимальну суму надходжень бюджету, що дала би можливість органам місцевого самоврядування якісно виконувати свої функції.

4.10. Завдання і методологія планування видатків бюджету

Загальноприйнятим у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі є визнання провідної ролі видатків бюджетів у фінансовому забезпеченні потреб соціально-економічного розвитку суспільства. На обсяги, склад і структуру видатків бюджетів впливають обсяги та характер функцій держави, адже в умовах товарно-грошових відносин будь-яка держава повноцінно зможе виконувати свої функції, маючи для цього необхідну суму бюджетних ресурсів.

Розподільчі процеси, пов'язані з видатками бюджетів, характеризуються різноманітністю і взаємозв'язком. Вони охоплюють розмаїття відносин з приводу спрямування та використання коштів бюджетного фонду держави і відображають напрями розподілу бюджетних ресурсів держави. В основі такого розподілу є функції держави, їхній обсяг та характер, визначені Конституцією України. При цьому існує тісний діалектичний взаємозв'язок між видатками бюджетів і функціями держави, який полягає у тому, що збільшення функцій зумовлює зростання видатків, і навпаки. Функції держави є визначальним чинником, який впливає на обсяги видатків бюджетів та їхній розподіл і використання, адже без

достатнього рівня бюджетних ресурсів такі функції якісно виконувати неможливо. Тому в теорії й на практиці при складанні бюджету, визначенні його параметрів держава зобов'язана виходити не з обсягів доходів, а з потреби у видатках. Це підтверджується світовим історичним досвідом та фінансовою наукою.

До основних завдань, які вирішуються у процесі планування видатків бюджетів належать:

– уточнення функцій, які братиме на себе держава у плановому періоді, відповідно до Конституції України;

– конкретизація власних і делегованих повноважень усіх рівнів державного управління та місцевого самоврядування;

– окреслення напрямів спрямування бюджетних коштів на виконання функцій державою у плановому періоді;

– визначення частки ВВП, яку, згідно з чинним законодавством, доцільно спрямовувати на виконання державою своїх функцій;

– збір всіх необхідних для розрахунку вихідних даних за кожним напрямом використання бюджетних коштів;

– вибір найпридатнішої методики розрахунку видатків за кожним напрямом;

– розрахунок обсягів видатків за кожним напрямом на основі вихідних даних;

– прогноз можливих ризиків недофінансування видатків за кожним напрямом;

– виявлення невикористаних і неврахованих резервів економії видатків за кожним напрямом;

– визначення суми видатків за кожним напрямом з урахуванням можливих ризиків та невикористаних резервів.

Вибір методології планування видатків бюджету залежить від рівня бюджетного планування.

Так, на *вищому, загальнодержавному* рівні планування здійснюється на основі результатів аналізу виконаних видаткової частини бюджету за попередні три роки, обсягів втрат бюджетних коштів у зв'язку з нецільовим, неефективним і неекономним використанням бюджетних коштів, розтратами та крадіжками, а також невикористаними резервами і можливостями, макроекономічних показників со-

ціально-економічного розвитку країни та прогнозних стратегічних показників бюджету.

Планові показники видатків мають враховувати об'єктивні й стійкі тенденції розвитку економіки, соціально-культурної сфери, добробуту населення, міжнародних економічних і політичних зв'язків. У нестабільних умовах планування видатків бюджету слід здійснювати з урахуванням показників та тенденцій короткотермінового характеру. Так, наприклад, в умовах економічних криз доцільно збільшувати обсяги видатків на стабілізацію економіки і добробут громадян. В умовах війни, зовнішніх загроз значна частка видатків має спрямовуватися на оборону та безпеку держави. В умовах стихійних лих держава зобов'язана концентрувати бюджетні кошти на видатки, пов'язані з ліквідацією негативних наслідків, та їхнє попередження у майбутньому.

Підставами для визначення обсягів видатків за кожним напрямом, відповідно до функціональної класифікації, можуть бути:

– звітні дані про виконання планів видатків бюджету за попередні 3 роки;

– звітні дані про виконання плану видатків бюджету поточного року за станом на останню звітну дату;

– очікувані дані про виконання плану видатків з Державного бюджету України до кінця звітного року;

– прогнозні макроекономічні показники, відповідно до стратегії соціально-економічного розвитку країни;

– основні напрями (прогнози) соціально-економічного розвитку на плановий рік;

– статистична та облікова інформація стосовно кількості розпорядників і отримувачів бюджетних коштів за кожним напрямом, обсяги запланованих для них видатків, а також касових та фактичних видатків, недофінансування і економії бюджетних коштів;

– виробничі показники розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

– бюджетні норми і нормативи видатків;

– прогнозована потреба у бюджетних коштах найбільших отримувачів й розпорядників коштів;

– прогнозовані обсяги бюджетних коштів, необхідні для виконання довготермінових і середньотермінових бюджетних програм;

– перелік поточних бюджетних програм у розрізі розпорядників та отримувачів бюджетних коштів;

– бюджетні запити головних розпорядників бюджетних коштів;

– конкретні розрахунки видатків бюджету;

– інформація про можливі бюджетні ризики, а також напрями економії бюджетних коштів;

– інша інформація.

Безпосередні розрахунки планових обсягів видатків бюджету здійснює Міністерство фінансів України, яке розробляє відповідні документи загалом по країні з розбивкою по головних розпорядниках і отримувачах бюджетних коштів.

На середньому, *регіональному* рівні, який охоплює Автономну Республіку Крим, області, міста загальнодержавного підпорядкування та райони, планування видатків здійснюється на основі формул, затверджених Кабінетом Міністрів України.

Особливістю *базового* рівня, куди зараховують територіальні громади, є те, що у процесі планування видатків використовуються різні методи, які допомагають визначити оптимальну суму видатків бюджету, яка дала би можливість органам місцевого самоврядування якісно виконувати свої функції.

Відповідно до застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, у вітчизняній практиці видатки бюджету формуються в розрізі програм. Програма має містити завдання, напрями діяльності й показники виконання, але оскільки ця інформація не підлягає опублікуванню (бюджетні запити головних розпорядників бюджетних коштів й паспорти бюджетних програм), фактично в Законі про Державний бюджет України на відповідний рік відображаються лише назва програми та обсяг видатків за нею.

Процес планування видатків розпочинається з розроблення, аналізу і відбору програм, які необхідно реалізувати головному розпорядникові бюджетних коштів для досягнення цілей, визна-

чених на етапі стратегічного планування його діяльності. У цьому процесі беруть участь безпосередньо головні розпорядники бюджетних коштів та відповідні структурні підрозділи Міністерства фінансів України. Фіскальні обмеження, або граничні розміри видатків, розраховуються Міністерством фінансів України, відповідно до визначеної ресурсної бази, на підставі прогнозів доходів зведеного і державного бюджетів, дефіциту державного бюджету, потреб обслуговування та погашення боргу. При розрахунку прогнозу дефіциту зведеного бюджету робиться припущення, що місцеві бюджети в середньостроковій перспективі будуть збалансовані.

Міністерство фінансів України розпочинає розрахунок загального обсягу видатків зведеного і державного бюджетів у розрізі функцій (в млн. грн. та у відсотках до ВВП). Для цього використовуються таблиці Excel зі зв'язаними листами, які вже містять прогнозні макроекономічні показники (зростання ВВП, індекс споживчих цін, індекс цін виробників, дефлятор видатків) й історичні дані за видатками по функціях у розрізі скороченої економічної класифікації (заробітна плата, нарахування на заробітну плату, поточні трансферти населенню, дослідження і розробки, капітальні видатки та ін.). Окремі функції розбиті також на підфункції (наприклад, економічна діяльність, у тому числі сільське господарство, електроенергетична галузь, багатоцільові проекти розвитку). Спочатку розраховуються тренди видатків. Для цього за базу береться очікуване виконання бюджету року, що передує плановому в разі подання прогнозу в складі проекту державного бюджету на плановий рік. Залежно від економічної сутності видатків, базовий рік індексується на індекс споживчих цін або на індекс цін виробників, або на дефлятор за видатками.

При прогнозуванні показників видаткової частини бюджету основними чинниками, які впливають на майбутні видатки за тією чи іншою класифікацією, є інфляційні процеси в країні, а саме рівень індексу споживчих цін, рівень цін виробників та дефлятор ВВП. В Україні макроекономічний прогноз готується Міністер-

ством економічного розвитку і торгівлі та переглядається щонайменше тричі впродовж року розроблення, тобто не є гнучким, що зумовлюється не завжди достатньою об'єктивністю. Вивчення досвіду зарубіжних країн стосовно прогнозування видатків бюджету показує, що воно спирається не лише на обсяг видатків за минулий період та інфляційні коливання в прогнозованому періоді, а й коригується на коефіцієнт, який визначається експертним методом. З урахуванням цього досвіду Міністерство фінансів України використовує такий механізм планування видатків бюджету, який можна подати за допомогою рис. 4.8.

Після здійснення розрахунків отримані дані порівнюються з ресурсною базою. Якщо з'ясовується, що залишаються вільні ресурси, то за допомогою коефіцієнтів експертним методом збільшуються прогнозні видатки за пріоритетними напрямами (зміни робляться за економічною класифікацією видатків, суму яких відбиває показник конкретної функції, а в окремих випадках – підфункції). Якщо, навпаки, виявляється перевищення наявних ресурсів, то аналогічно прогнозні видатки зменшуються.

Рішення про включення бюджетної програми до проекту бюджету на наступний рік і врахування її у середньострокових показниках ухвалюють, виходячи з:

1) відповідності програми стратегічним документам уряду;

2) дотримання головним розпорядником граничного обсягу видатків, доведеного Міністерством фінансів України;

3) структури програми та аналізу виконання її запланованих показників;

4) результатів роботи головного розпорядника в минулих роках;

5) реалістичності розрахунків щодо очікуваних результатів від реалізації програми;

6) обґрунтованого прогнозу видатків на подальшу реалізацію в наступних роках або для нової програми.

Рис. 4.8. Механізм прогнозування видатків бюджету

Для отримання результативного бюджету важливим є застосування індикаторів у вигляді показників результативності, які показують доцільність і економічну ефективність витрачання бюджетних коштів, тобто методом забезпечення результативності бюджету є розроблення системи програм із результативними показниками їхнього використання. Методика розроблення результативних показників передбачає використання фактичних показників виконання бюджету попередніх бюджетних періодів. Показники можуть визначатися окремо за кожним завданням, а також загалом за програмою, що залежить від складності та неоднорідності напрямів діяльності виконавця програми.

4.11. Особливості планування доходів і видатків місцевих бюджетів

Важливою функцією бюджетного менеджменту є планування доходів і видатків місцевих бюджетів. Воно охоплює дві стадії бюджетного процесу – складання проектів місцевих бюджетів та розгляд проектів і прийняття рішень про місцеві бюджети.

Планування доходів місцевого бюджету здійснюється з урахуванням визначеного Бюджетним кодексом України складу доходів у розрізі загального та спеціального фондів.

При плануванні доходів місцевого бюджету на плановий бюджетний період враховуються:

– статистичні показники, які використовуються при розрахунку прогнозних надходжень податків та зборів, зокрема за попередній бюджетний період, очікувані макропоказники Міністерства економічного розвитку і торгівлі України на звітний (поточний) бюджетний період та прогнозні на плановий бюджетний період, затверджені відповідною постановою Кабінету Міністрів України;

– зміни податкового законодавства щодо індексації ставок, виражених у абсолютних значеннях;

– фактичне виконання дохідної частини місцевого бюджету за результатами трьох попередніх бюджетних періодів і 7 місяців звітного (поточного) бюджетного періоду.

Планові обсяги податкових надходжень розраховують у розрізі податків та зборів, які зараховуються до конкретного місцевого бюджету, виходячи із податкових ставок і бази оподаткування.

Основним бюджетоутворюючим податком місцевих бюджетів є податок на доходи фізичних осіб. Він зараховується до доходів загального фонду бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад у розмірі 60% сплаченого (перерахованого), відповідно до Податкового кодексу України, обсягу податку на доходи фізичних осіб на відповідній території, бюджету міста Києва – 40%, обласних бюджетів – 15%.

Основним показником для розрахунку планових надходжень податку на доходи фізичних осіб є показник витрат на оплату пра-

ці (включає в себе: фонд оплати праці найманих працівників та грошового забезпечення військовослужбовців; допомогу по тимчасовій непрацездатності, що виплачується за рахунок фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; винагороду за цивільно-правовими договорами).

Алгоритм розрахунку планового обсягу надходжень податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) до місцевого бюджету наведено на рис. 4.9.

Плановий обсяг ПДФО до відповідного місцевого бюджету	=	Норматив зарахування ПДФО до відповідного місцевого бюджету	x	(*Витрати на оплату праці – Податкова соціальна пільга*) **x** *Ставка ПДФО (18%)* + *Інший оподатковуваний ПДФО дохід, відповідно до Податкового кодексу України* **x** *Ставка ПДФО* – *Податок, що підлягає поверненню платнику у зв'язку з нарахуванням податкової знижки*

Рис. 4.9. Алгоритм розрахунку планового обсягу надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевого бюджету

Розрахунок планового обсягу податку на прибуток підприємств проводять з урахуванням бази оподаткування і ставок податку (базова ставка – 18%). При цьому необхідно врахувати, що податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності зараховується до місцевих бюджетів у повному обсязі, а податок на прибуток підприємств приватної власності – лише до обласних бюджетів у розмірі 10% від обсягу сплаченого податку.

Плановий обсяг рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів визначається з урахуванням динаміки надходжень за попередні роки, надходжень поточного року, прогнозного індексу цін виробників промислової продукції, тенденції платного відпуску деревини.

Розрахунок планового показника рентної плати за спеціальне використання води до місцевих бюджетів здійснюється з урахуванням динаміки надходжень за попередні роки, надходжень поточного року, прогнозного індексу цін виробників промислової продукції, а також тенденції використання води водокористувачами.

Розрахунок планового обсягу надходжень рентної плати за видобування корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення (в тому числі рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин) проводиться з урахуванням динаміки надходжень за попередні роки, надходжень поточного року, прогнозного індексу цін виробників промислової продукції, а також тенденції видобутку (погашення) корисних копалин.

Плановий обсяг надходжень до місцевих бюджетів державного мита визначають з урахуванням динаміки надходжень за попередні роки.

Розрахунок планової суми податку на майно, зокрема плати за землю, проводять у розрізі юридичних і фізичних осіб за видами земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності з урахуванням бази оподаткування та ставки податку.

Плановий обсяг податку на майно (податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) розраховують у розрізі об'єктів житлової і комерційної нерухомості, юридичних та фізичних осіб, а також з урахуванням площі об'єктів, ставки податку, мінімальної заробітної плати, податкових пільг.

Плановий обсяг єдиного податку визначають за групами платників з урахуванням ставки податку, прожиткового мінімуму для працездатних осіб, мінімальної заробітної плати, бази оподаткування.

Розрахунок запланованого обсягу плати за ліцензії проводять у розрізі оптової та роздрібної торгівлі із врахуванням: динаміки кількості виданих ліцензій, діючих і скасованих; середньої плати за 1 видану ліцензію.

При визначенні планового обсягу акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів враховується база оподаткування – вартість запланованого обсягу реалізації пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну і ставка податку – 5%, а також те, що зараховується зазначений податок до бюджетів міст районного значення, сільських, селищних бюджетів.

Розрахунок планових обсягів надходжень екологічного податку передбачає врахування бази оподаткування – обсягів, видів забруднюючих навколишнє природне середовище речовин та ставок оподаткування. Плановий обсяг екологічного податку конкретного місцевого бюджету визначається на основі нормативів його зарахування: до сільських, селищних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад – 25%, обласних бюджетів – 55%, бюджетів міста Києва – 80% обсягу сплаченого платниками екологічного податку.

Планові обсяги неподаткових надходжень місцевих бюджетів (доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори і платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності; інші неподаткові надходження; власні надходження бюджетних установ) визначають з урахуванням динаміки їхнього надходження за попередні звітні періоди, очікуваного надходження у звітному (поточному) періоді та наслідків можливого впливу чинників на фінансовий стан комунальних підприємств, вартість надання адміністративних послуг, вартість платних послуг, які надаються бюджетними установами, тощо.

Планові обсяги доходів від операцій з капіталом місцевих бюджетів (надходження від продажу основного капіталу; продажу землі і нематеріальних активів) розраховують, виходячи з планової кількості й вартості земельних ділянок та інших об'єктів, які будуть реалізовуватись у плановому бюджетному періоді.

Зростання частки міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів і значне перевищення даного показника над часткою податкових надходжень свідчать про те, що існуючий порядок формування місцевих бюджетів недостатньо стимулює місцеві органи влади до активних дій щодо наповнення бюджетів та є чинником ризику для економічного і соціального розвитку регіонів та національної економіки.

Однією зі спроб вирішення окресленої проблеми бюджетної політики держави було запровадження з 2015 р. механізму вирівнювання дохідної спроможності територіальних одиниць не за видатками, а за доходами.

В основі діючої системи горизонтального бюджетного вирівнювання міститься індекс податкоспроможності відповідного бюджету за надходженнями податку на доходи фізичних осіб (обласні, районні бюджети, бюджети міст обласного значення, об'єднаних територіальних громад), податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки (обласні бюджети). Якщо значення індексу: в межах 0,9–1,1 – вирівнювання не здійснюється; менше 0,9 – надається базова дотація місцевому бюджету в обсязі 80% суми, необхідної для досягнення значення такого індексу забезпеченості відповідного бюджету 0,9; більше 1,1 – передається реверсна дотація з місцевого бюджету в обсязі 50% суми, що перевищує значення такого індексу 1,1. Інші доходи місцевих бюджетів, у т. ч. і загальнодержавні податки та збори, при вирівнюванні не враховуються.

Під час розрахунку запланованого обсягу базової/реверсної дотації на наступний бюджетний період враховуються такі параметри, як:

– кількість наявного населення на 1 січня звітного (поточного) бюджетного періоду;

– обсяг надходження податку на доходи фізичних осіб (15% до обласного бюджету, 60% до бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад) за попередній бюджетний період;

– обсяг надходження податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки (10% до обласних бюджетів) за попередній бюджетний період;

– індекс податкоспроможності відповідного бюджету окремо за надходженнями зазначених вище податків.

Наприклад, у 2016 р. для визначення обсягів базової та реверсної дотації на 2017 р. використовувались дані Державної служби статистики України щодо наявного населення за станом на 01.01.2016 р. і дані Державної казначейської служби України щодо фактичних надходжень податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств за 2015 р.

Для забезпечення відповідності повноважень на здійснення видатків, закріплених законодавчими актами за бюджетами, та фінансових ресурсів, які мають забезпечувати виконання цих повноважень, із

державного бюджету передаються місцевим бюджетам субвенції. У Законі про Державний бюджет України затверджуються планові обсяги субвенцій окремо для обласних, районних, міських бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад. Зокрема, на фінансування освіти місцевим бюджетам передається освітня субвенція, охорони здоров'я – медична субвенція, соціального захисту – субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на виплату допомоги сім'ям з дітьми, малозабезпеченим сім'ям, інвалідам з дитинства, дітям-інвалідам і тимчасової державної допомоги дітям; субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на виплату державної соціальної допомоги на дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, грошового забезпечення батькам-вихователям і прийомним батькам за надання соціальних послуг у дитячих будинках сімейного типу та прийомних сім'ях за принципом «гроші ходять за дитиною»; субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та житлових субсидій населенню на оплату електроенергії, природного газу, послуг тепло-, водопостачання і водовідведення, квартирної плати (утримання будинків та споруд і прибудинкових територій), вивезення побутового сміття та рідких нечистот; субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг і житлових субсидій населенню на придбання твердого та рідкого пічного побутового палива і скрапленого газу тощо.

Плануванням обсягів субвенцій займається Міністерство фінансів України разом з Міністерством освіти і науки України, Міністерством охорони здоров'я України, Міністерством соціальної політики України, Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України і т. д.

Плановий обсяг освітньої субвенції для конкретного місцевого бюджету розраховується на основі таких параметрів:

– кількість учнів загальноосвітніх навчальних закладів і учнів, які здобувають повну загальну середню освіту у професійно-технічних навчальних закладах, у міській та сільській місцевості, гірських населених пунктах;

– наповнюваність класів;

– коригуючі коефіцієнти приведення, що застосовуються до кількості учнів різних типів загальноосвітніх навчальних закладів

і учнів, які здобувають повну загальну середню освіту у професійно-технічних навчальних закладах, та залежно від місцевості, в якій розташований заклад.

Плановий обсяг медичної субвенції визначається з урахуванням показників:

– кількість населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці;

– коригуючі коефіцієнти, що враховують відмінності у вартості надання медичної допомоги;

– особливості надання медичної допомоги у гірських населених пунктах.

Обсяги субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на виплату державної соціальної допомоги: сім'ям з дітьми, малозабезпеченим сім'ям, інвалідам з дитинства, дітям-інвалідам і тимчасової державної допомоги дітям; на дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, грошового забезпечення батькам-вихователям і прийомним батькам за надання соціальних послуг у дитячих будинках сімейного типу та прийомних сім'ях за принципом «гроші ходять за дитиною» – планують, враховуючи розмір державної соціальної допомоги конкретного виду і прогнозну кількість одержувачів зазначених видів допомог на плановий бюджетний рік.

Плановий обсяг субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та житлових субсидій населенню на: оплату електроенергії, природного газу, послуг тепло-, водопостачання і водовідведення, квартирної плати (утримання будинків і споруд та прибудинкових територій), вивезення побутового сміття і рідких нечистот; придбання твердого та рідкого пічного побутового палива і скрапленого газу – розраховують на основі прогнозованої кількості отримувачів пільг, житлових субсидій та вартості палива, скрапленого газу, середнього розміру субсидій і т. д.

Планування видатків місцевого бюджету здійснюється з урахуванням визначеного Бюджетним кодексом України складу видатків у розрізі загального та спеціального фондів.

У зв'язку із переходом з 2017 р. на програмно-цільовий метод бюджетування і враховуючи принцип єдності, видатки місцевих бю-

джетів у проектах рішень про місцеві бюджети, складених у програмно-цільовому форматі, відображаються за програмною класифікацією. Поряд із цим для забезпечення зведення показників усіх місцевих бюджетів як у розрізі областей, так загалом по Україні подається інформація за 4-значним кодом класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України № 1195 «Про затвердження Структури кодування програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу» від 02.12.2014 р.

Розрахунок планового обсягу видатків загального фонду місцевого бюджету на плановий бюджетний період місцевим фінансовим органом здійснюється з урахуванням:

– прогнозних обсягів доходів бюджету;

– розміру прожиткового мінімуму і рівня його забезпечення;

– розміру мінімальної заробітної плати та посадового окладу працівника І тарифного розряду Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 30.08.2002 р.;

– прогнозних цін на енергоносії та тарифів на оплату комунальних послуг;

– індексу споживчих цін, індексу цін виробників;

– необхідності передбачення першочергових видатків, оптимізації витрат, у тому числі шляхом концентрації ресурсів на пріоритетних напрямах діяльності, скорочення непершочергових і виключення неефективних витрат тощо.

Граничний обсяг видатків загального фонду місцевого бюджету на плановий рік доводиться до головного розпорядника загальною сумою, що дає можливість головному розпоряднику здійснити розподіл коштів за бюджетними програмами з урахуванням їхньої пріоритетності та першочерговості.

Розподіл має забезпечувати належне виконання основних функцій і завдань головних розпорядників, враховувати необхідність зменшення рівня заборгованості минулих періодів, а також недопущення утворення нової заборгованості за зобов'язаннями у плановому бюджетному періоді з дотриманням принципів, на яких ґрунтується бюджетна система (ефективності, результативності, справедливості та неупередженості).

Головний розпорядник бюджетних коштів розраховує обсяг видатків на плановий і наступні за плановим два бюджетних періоди з урахуванням:

– нормативно-правових актів, що регулюють діяльність головного розпорядника у відповідній сфері;

– зобов'язань, передбачених договорами (контрактами);

– норм та нормативів;

– пріоритетності видатків;

– результатів оцінки ефективності бюджетних програм, проведеної з урахуванням методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм, встановлених Міністерством фінансів України, і висновків за результатами контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

– реальних можливостей бюджету, необхідності зменшення заборгованості попередніх бюджетних періодів та недопущення утворення заборгованості за зобов'язаннями у плановому і наступних за плановим двох бюджетних періодах;

– цін та тарифів поточного року на відповідні товари (роботи, послуги), закупівлю яких передбачається здійснювати у межах бюджетної програми;

– обґрунтованості витрат, що передбачає детальні розрахунки в межах кодів економічної класифікації видатків з урахуванням кількісних і вартісних факторів, що впливають на обсяг видатків у плановому та наступних за плановим двох бюджетних періодах.

До кількісних факторів належать, зокрема, штатна чисельність працівників, чисельність студентів, інвалідів, пенсіонерів, кількість бюджетних установ тощо. До вартісних факторів входять індекси

споживчих цін і цін виробників, ціни (тарифи) на товари (роботи, послуги), розмір прожиткового мінімуму та рівень його забезпечення, розміри мінімальної заробітної плати і посадового окладу працівника І тарифного розряду Єдиної тарифної сітки тощо.

Основні засади та особливості формування місцевого бюджету доводяться головним розпорядникам місцевим фінансовим органом, решта – визначається головним розпорядником самостійно з урахуванням галузевих особливостей та підтверджується відповідними обґрунтуваннями й розрахунками.

Розрахунок обсягів видатків на плановий та наступні за плановим два бюджетних періоди здійснюється за кожною бюджетною програмою як за загальним, так і за спеціальним фондом у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету. Плановий обсяг видатків за бюджетною програмою визначається як сума коштів за кодами економічної класифікації видатків бюджету. Детальні розрахунки в межах коду економічної класифікації видатків здійснюються з урахуванням факторів, що впливають на обсяг видатків.

При визначенні планового обсягу видатків за бюджетними програмами, що забезпечують реалізацію інвестиційних програм (проектів), ураховується необхідність:

– першочергового забезпечення ресурсами інвестиційних програм (проектів), реалізація яких розпочинається у поточному бюджетному періоді або розпочалася у минулих бюджетних періодах;

– виконання інвестиційних програм (проектів), які реалізовуються в рамках діючих цільових програм;

– виконання положень договорів (контрактів) щодо надання кредитів.

Плановий обсяг капітальних видатків визначається, враховуючи запланований обсяг робіт, згідно з проектно-кошторисною документацією, ступінь будівельної готовності об'єктів, кількість наявного обладнання і предметів довгострокового користування та ступінь їхнього фізичного і морального зношення. Фактори, що можуть враховуватися при визначенні планового обсягу капітальних видатків, головним розпорядником визначаються самостійно з урахуванням галузевих особливостей. Вартість товарів (робіт, послуг) має забезпечувати раціональне та економне використання бюджетних коштів.

За результатами розрахунків сума видатків загального фонду за усіма бюджетними програмами на відповідний бюджетний період порівнюється із граничним обсягом й індикативними прогнозними показниками.

Розрахунок надходжень спеціального фонду здійснюється, згідно з вимогами ч. 4 статті 13 Бюджетного кодексу України та постанови Кабінету Міністрів України № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р.

Плановий обсяг видатків спеціального фонду визначається головним розпорядником самостійно, відповідно до юридичних підстав для утворення і використання спеціального фонду на плановий та наступні за плановим два бюджетних періоди, з урахуванням фактичних надходжень у попередньому і поточному бюджетних періодах. Крім того, головні розпорядники бюджетних коштів надають пропозиції щодо можливого фінансування окремих видатків за рахунок власних надходжень (спеціальних коштів, сум за дорученнями, інших спеціальних коштів).

Плановий обсяг видатків, які включаються до бюджетного запиту на плановий рік, має бути обґрунтований детальними розрахунками (наприклад, розрахунки видатків на заробітну плату мають базуватись на штатній чисельності, на енергоносії – фактичного їхнього споживання в натуральних показниках за даними постачальників, діючих тарифів та ін.).

Головні розпорядники бюджетних коштів при поданні бюджетного запиту місцевому фінансовому органу також надають: розрахунок фонду оплати праці на рік; дані про площу, що орендується; інші документи, що підтверджують розрахунки. Поряд із цим до форм бюджетних запитів головні розпорядники коштів місцевого бюджету повинні додати пояснювальну записку, в якій детально обґрунтовуються видатки в розрізі економічної й програмної класифікації. Також у пояснювальній записці необхідно проаналізувати загальні напрями використання бюджетних коштів у минулому і поточному роках та результати діяльності головного розпорядника за ці періоди.

Отже, головні розпорядники забезпечують своєчасність, достовірність і зміст поданих до місцевого фінансового органу бю-

джетних запитів, які мають містити всю інформацію, необхідну для аналізу показників проекту місцевого бюджету.

Структурні підрозділи місцевого фінансового органу здійснюють аналіз отриманих від головних розпорядників бюджетних запитів на предмет відповідності меті, пріоритетності, ефективності використання бюджетних коштів, дотримання доведених обмежень та вимогам інструкції щодо підготовки бюджетних запитів. На основі результатів аналізу керівник місцевого фінансового органу, відповідно до норм, передбачених частиною п'ятою статті 75 Бюджетного кодексу України, приймає рішення про включення бюджетного запиту до проекту місцевого бюджету.

Розраховані місцевим фінансовим органом планові обсяги доходів і видатків місцевого бюджету можуть коригуватися у процесі розгляду проекту та затвердження місцевого бюджету на сесії місцевої ради і виконання бюджету шляхом внесення змін до затвердженого рішення упродовж бюджетного періоду.

4.12. Кошторисне планування, його основи. Види та структура кошторисів бюджетних установ

Кошторисне планування охоплює комплекс заходів з визначення обсягів і напрямів використання коштів бюджетних установ на плановий рік. Під цим плануванням розуміють процес складання, розгляду та затвердження кошторисів бюджетних установ. Воно є складовою бюджетного планування.

Кошторис бюджетної установи – це основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень.

Кошторис має такі *складові частини*:

– загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною

класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;

– спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їхній розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків, згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету, згідно із законодавством, за класифікацією кредитування бюджету.

Форма кошторису затверджується Міністерством фінансів України.

У бюджетній практиці використовуються чотири види кошторисів: *індивідуальні, загальні, кошториси витрат на централізовані заходи і зведені галузеві кошториси*.

Індивідуальні кошториси складають окремі бюджетні установи, які мають статус юридичної особи, незалежно від місця знаходження та рівня підпорядкування. Такі кошториси відображають доходи і видатки окремо взятої бюджетної установи з урахуванням специфіки та функціональних особливостей її діяльності.

Загальні кошториси складаються централізованими бухгалтеріями головних розпорядників коштів на однотипні невеликі установи, зокрема дитячі дошкільні установи, бібліотеки тощо з незначним обсягом фінансування.

Кошториси на централізовані заходи складаються міністерствами, відомствами, управліннями та відділами місцевих державних адміністрацій і виконкомів місцевих рад для проведення одноразових централізованих заходів, які потребують бюджетних коштів (наприклад, вибори, сесії, придбання обладнання для підпорядкованих установ, методична робота, спортивні змагання, виставки, обмін досвідом і т. д.).

Зведені галузеві кошториси – це об'єднані в один індивідуальні кошториси підпорядкованих закладів та апарату головного розпорядника коштів, загальні кошториси і кошториси на централізовані заходи, в яких передбачається загальна сума видатків на

фінансування певної галузі або головного розпорядника, відповідно до бюджетної класифікації.

Невід'ємними частинами кошторису, які складаються та затверджуються разом з ним, є план асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів вищих навчальних закладів і наукових установ, помісячний план використання бюджетних коштів, а також розрахунки, які обґрунтовують показники видатків або надання кредитів з бюджету, що включаються до проекту кошторису. Форми зазначених планів затверджуються Міністерством фінансів України. Затверджені форми плану використання бюджетних коштів та помісячного плану використання бюджетних коштів можуть бути доповнені іншими показниками.

План асигнувань загального фонду бюджету – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у загальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків бюджету, який регламентує протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань і здійснення платежів, відповідно до зазначених зобов'язань.

План надання кредитів із загального фонду бюджету – це помісячний розподіл надання кредитів з бюджету, затверджених у загальному фонді кошторису, за класифікацією кредитування бюджету, який регламентує протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів, відповідно до зазначених зобов'язань.

План спеціального фонду державного бюджету – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у спеціальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків бюджету або класифікацією кредитування бюджету, який регламентує протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань і здійснення платежів, відповідно до зазначених зобов'язань, у розрізі доходів бюджету за кодами класифікації доходів бюджету, фінансування бюджету за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, повернення кредитів до спеціального фонду бюджету за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і класифікації кредитування бюджету.

План використання бюджетних коштів – це розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, в розрізі видатків бюджету, структура яких відповідає повній економічній класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

Помісячний план використання бюджетних коштів – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету, який регламентує для вищих навчальних закладів I–IV рівнів акредитації і наукових установ, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, закладів охорони здоров'я, які надають первинну медичну допомогу, а також закладів охорони здоров'я, що надають вторинну (спеціалізовану) та екстрену медичну допомогу, протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань і здійснення платежів, відповідно до зазначених зобов'язань.

Установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, а вищим навчальним закладам та науковим установам, закладам охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу, а також закладам охорони здоров'я, які надають вторинну (спеціалізовану) й екстрену медичну допомогу в пілотних регіонах, також за наявності затверджених планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів. Відповідно до цих же документів, установи мають право брати бюджетні зобов'язання витрачати бюджетні кошти.

Складання проектів кошторисів здійснюється у такому порядку. Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників відомості про граничні обсяги видатків бюджету та надання кредитів з бюджету загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік, що є підставою для складання проектів кошторисів.

Для правильної й своєчасної організації роботи, пов'язаної зі складанням проектів кошторисів, головні розпорядники, керуючись відповідними вказівками Міністерства фінансів України,

Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів щодо складання проектів відповідних бюджетів на наступний рік:

– встановлюють для розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків бюджету і/або надання кредитів з бюджету із загального фонду бюджету, термін подання проектів кошторисів та дають вказівки щодо їхнього складання;

– розробляють і повідомляють розпорядникам нижчого рівня інші показники, яких вони повинні додержуватися, відповідно до законодавства, та які необхідні для правильного визначення видатків бюджету і надання кредитів з бюджету у проектах кошторисів;

– забезпечують складення проектів кошторисів на бюджетні програми (функції), що виконуються безпосередньо головними розпорядниками.

Головні розпорядники розглядають показники проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня щодо законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків бюджету і надання кредитів з бюджету, правильності їхнього розподілу, відповідно до економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, повноти надходження доходів або повернення кредитів, додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників, відповідно до законодавства, і складають проекти зведених кошторисів.

На основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити, які подаються Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам для включення до проектів відповідних бюджетів у встановленому ними порядку. Термін розгляду показників проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня встановлюється головними розпорядниками так, щоб проекти зведених кошторисів могли бути своєчасно оформлені як бюджетні запити.

Проекти кошторисів складаються усіма установами на наступний бюджетний рік, якщо ці установи функціонували до початку року, на який плануються видатки бюджету та/або надання кредитів з бюджету. В разі, коли установи утворені не з початку року, кошто-

риси складаються і затверджуються для кожної установи з часу її утворення до кінця бюджетного року в загальному порядку.

У частині надходжень проектів кошторисів зазначаються планові обсяги, які передбачається спрямувати на здійснення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету із загального і спеціального фондів проектів відповідних бюджетів.

Обсяги надходжень до спеціального фонду проекту кошторису визначаються на підставі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів та/або фінансування бюджету чи повернення кредитів до бюджету, що плануються на наступний рік.

За основу цих розрахунків беруться такі показники: обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) і розмір плати в розрахунку на одиницю показника, має повинен встановлюватися, відповідно до законодавства; прогнозне надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету; прогнозний обсяг повернення коштів до бюджету, що мають цільове призначення.

На підставі зазначених показників визначається сума надходжень на наступний рік за кожним їхнім джерелом з урахуванням конкретних умов роботи установи. Під час формування показників, на підставі яких визначаються надходження планового періоду, обов'язково враховується рівень їхнього фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує плановому. Показники мають наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, та повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

У процесі формування спеціального фонду проекту кошторису планування власних надходжень бюджетних установ здійснюється за групами і підгрупами, визначеними Бюджетним кодексом України, з урахуванням того, що показники власних надходжень формуються:

– за першою групою (надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами, згідно із законодавством) – з урахуванням рівня їхнього фактичного виконання за останній

звітний рік, а також очікуваного виконання таких показників за період, що передує плановану;

– за першою підгрупою другої групи (благодійні внески, гранти й дарунки) – на підставі договорів, календарних планів проведення централізованих заходів та інших документів, якими передбачено отримання таких внесків, грантів і дарунків;

– за третьою підгрупою другої групи (кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право) – за видами надходжень, які передбачається розміщувати на депозитах.

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду і відповідними напрямами їхнього використання. Розподіл видатків бюджету та надання кредитів з бюджету спеціального фонду проекту кошторису проводяться винятково в межах і за рахунок відповідних надходжень, запланованих на цю мету в зазначеному фонді. Відповідальність за виникнення заборгованості, що склалася за видатками спеціального фонду, несе винятково розпорядник, з вини якого вона утворилась.

Під час визначення обсягів видатків бюджету та/або надання кредитів з бюджету розпорядників нижчого рівня головні розпорядники повинні враховувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи, виходячи з її основних виробничих показників і контингентів, які встановлюються для установ (кількість класів, учнів у школах, ліжок у лікарнях, дітей у дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності погашення дебіторської та кредиторської заборгованості й реалізації окремих програм і намічених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді.

Обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, виплату стипендії, а також на господарське утримання установ. Під час визначення видатків у проектах кошторисів уста-

нови має забезпечуватися суворий режим економії коштів та матеріальних цінностей. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат і відсутності заборгованості. При цьому видатки на заробітну плату з коштів спеціального фонду обчислюються, залежно від обсягу діяльності, що провадиться за рахунок цих коштів, із застосуванням встановлених законодавством норм, які використовуються установами аналогічного профілю.

Бюджетні асигнування на централізовані заходи, які здійснюються головними розпорядниками, включаються до кошторисів тільки у разі, коли проведення таких заходів за рахунок коштів бюджету не суперечить законодавству. До централізованих заходів належать заходи з організації та здійснення безпосередньо апаратом головного розпорядника або апаратом уповноваженого ним розпорядника нижчого рівня або уповноваженою ним установою закупівель товарів, робіт і послуг у рамках реалізації затверджених у встановленому порядку державних цільових програм, а також загальнодержавних заходів програмного характеру з метою забезпечення відповідними товарами, роботами, послугами закладів та установ системи головного розпорядника і/або співвиконавців відповідних державних цільових програм.

Показники видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, що включаються до проекту кошторису, мають бути обґрунтовані відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації видатків або класифікації кредитування бюджету і деталізовані за видами та кількістю товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю.

Видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень плануються у такій послідовності: за встановленими напрямами використання, на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним і загальним фондами кошторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду. При цьому розпорядник бюджетних коштів здійснює коригування

обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом кошторису для проведення видатків з цих зобов'язань зі спеціального фонду кошторису, відповідно до бюджетного законодавства.

Після затвердження державного і місцевих бюджетів проекти зведених кошторисів приводяться у відповідність з показниками цих бюджетів.

Відповідно до чинного законодавства, визначено такий порядок *розгляду та затвердження кошторисів*.

У двотижневий строк з дня прийняття Закону про Державний бюджет України, відповідного рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування – це документ, який містить затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їхній помісячний розподіл, а також інші показники, що, згідно із законодавством, мають бути визначені на основі нормативів, і видається відповідно Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, головним розпорядником. Показники лімітної довідки доводяться до відома головних розпорядників, розпорядників нижчого рівня для уточнення проектів кошторисів та складання проектів планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів. Форма лімітної довідки затверджується Міністерством фінансів України.

Розпорядники нижчого рівня уточнюють проекти кошторисів, складають проекти планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувача), помісячних планів використання бюджетних коштів і подають їх головним роз-

порядникам для уточнення показників проектів зведених кошторисів та складення проектів зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету і зведених планів спеціального фонду, а також проектів зведених планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувача) та зведених помісячних планів використання бюджетних коштів.

Розпорядники свої витрати приводять у відповідність з бюджетними асигнуваннями й іншими показниками, що доведені лімітними довідками. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження за штатним розписом, має бути приведена у відповідність з визначеним фондом оплати праці, а інші витрати – у відповідність з іншими встановленими асигнуваннями таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій.

Типова форма штатного розпису установи затверджується Міністерством фінансів України. У разі потреби міністерства та інші центральні органи виконавчої влади за погодженням з Міністерством фінансів України можуть установлювати форму штатного розпису для відповідної галузі. Штатний розпис установ затверджується у порядку, визначеному відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади.

Проекти кошторисів і планів асигнувань установ у разі потреби розглядаються головним розпорядником. Головні розпорядники під час розгляду проектів кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів зобов'язані:

– забезпечити суворе виконання вимог законодавства, а також вказівок щодо складання кошторисів на наступний рік;

– додержуватися режиму економії, не допускати включення до кошторисів бюджетних асигнувань, не зумовлених потребою;

– забезпечити в проектах кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних

коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів додержання доведених у лімітних довідках річних обсягів бюджетних асигнувань та їхнього помісячного розподілу з урахуванням термінів проведення окремих заходів і можливості здійснення відповідних видатків бюджету та надання кредитів з бюджету протягом бюджетного періоду;

– не допускати прийняття в кошторисах сум, не підтверджених розрахунками й економічними обґрунтуваннями.

Головні розпорядники після одержання лімітних довідок подають Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам уточнені проекти зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету, зведених планів спеціального фонду, а головні розпорядники коштів, через які отримують бюджетні призначення вищі навчальні заклади і наукові установи, заклади охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу, а також заклади охорони здоров'я, які надають вторинну (спеціалізовану) й екстрену медичну допомогу у пілотних регіонах, і уточнені проекти зведених планів використання бюджетних коштів та зведених помісячних планів використання бюджетних коштів для складання і затвердження, згідно з бюджетними призначеннями, встановленими у відповідному бюджеті для загального та спеціального фондів у розрізі головних розпорядників, розпису відповідного бюджету, до якого входять:

– річний розпис асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) відповідного бюджету за повною економічною класифікацією видатків бюджету, що відповідає зведеним показникам усіх кошторисів;

– річний розпис повернення кредитів до відповідного бюджету і надання кредитів з відповідного бюджету за класифікацією кредитування бюджету, що відповідає зведеним показникам усіх кошторисів;

– річний розпис витрат спеціального фонду з розподілом за видами надходжень за відповідними розділами бюджетної класифікації, що відповідає зведеним показникам усіх кошторисів;

– помісячний розпис асигнувань загального фонду відповідного бюджету та помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ і відповідних видатків) за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету та за класифікацією кредитування бюджету, що відповідають зведеним показникам усіх планів асигнувань загального фонду бюджету і планів спеціального фонду;

– помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду відповідного бюджету та помісячний розпис надання кредитів із загального фонду відповідного бюджету за класифікацією кредитування бюджету, що відповідають зведеним показникам усіх планів надання кредитів із загального фонду бюджету.

Уточнені проекти кошторисів і складені проекти планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів мають відповідати певним лімітним довідкам.

4.13. Оперативно-мережеві показники, що визначають обсяг бюджетних асигнувань

Оперативно-мережеві показники – це виробничі показники, які відображають діяльність розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів і покладені в основу кошторисних розрахунків (кошторисного планування). Вони можуть бути директивними та розрахунковими.

Директивну форму оперативно-мережеві показники мають при створенні бюджетної установи, коли планом чи прогнозом економічного і соціального розвитку визначаються її потенціальні можливості. Директивний вплив на формування оперативно-мережевих показників можливий по окремих бюджетних установах у зв'язку з доведенням вищою організацією планів щодо показників, які визначають обсяги її діяльності.

Розрахункові показники характерні для діючої системи розпорядників бюджетних коштів та повною мірою визначають весь обсяг їхньої діяльності.

Виробничі показники поділяють на мережеві й оперативні. Мережеві показники характеризують стан мережі установ (кількість установ на початок року, на кінець року, середньорічні у розрізі видів установ, місця їхнього розташування, інших характерних ознак) і використовуються головними розпорядниками коштів у процесі зведеного кошторисного планування.

Оперативні показники характеризують діяльність кожного окремо взятого розпорядника бюджетних коштів з урахуванням його функціональних особливостей. Ці показники поділяють на загальні та галузеві. Загальні оперативні показники є єдиними для всіх установ (внутрішня площа приміщень, об'єм будівель і споруд, площа прилеглої території), тоді як галузеві – характеризують функціональні особливості установ.

Оперативні показники можна поділити на *основні* й *похідні*.

Основні показники характеризують функціональне призначення установи, а *похідні* – деталізують функції реалізації її діяльності.

Так, для дошкільних установ основним показником є кількість дітей у розрізі вікових категорій, тривалості перебування у дошкільній установі, характерних особливостей установи тощо на початок року, кінець року і середньорічної величини. Похідним показником першого порядку є кількість груп, яка розраховується, виходячи з кількості дітей на норми наповнення дітьми однієї групи. Відповідно похідними показниками другого порядку будуть кількість ставок вихователів, медичних та інших працівників.

Для загальноосвітніх середніх шкіл основний показник – кількість учнів у розрізі груп, класів (шкіл 1, 2 і 3 ступенів) та кількості учнів, які перебувають у групах продовженого дня за станом на 1 січня, 1 вересня планового року й середньорічна їхня величина, а похідний показник першого порядку – число класів, яке визначається, відповідно до кількості учнів у класі та норми наповнення одного класу, а також кількість груп продовженого дня, яка розраховується, відповідно до кількості дітей у цих групах і норми

наповнення однієї групи. Похідним показником другого порядку є кількість педагогічних ставок, яка залежить насамперед від числа класів як загалом по школі, так і по групах класів (перших-четвертих, п'ятих-дев'ятих, десятих-одинадцятих).

Оперативні показники установ охорони здоров'я відображають: кількість лікарняних ліжок, число лікарських відвідувань на початок та кінець планового року й середньорічну величину. Похідними показниками вважають кількість ліжко-днів, число лікарських посад, число посад середнього і молодшого обслуговуючого персоналу.

Для бібліотек виробничими показниками є обсяг книжного фонду, кількість книговидач. У будинках культури до таких показників зараховують кількість гуртків художньої самодіяльності. По інших установах цей показник може характеризувати кількість установ.

4.14. Норми і нормативи кошторисного планування та фінансування

У процесі кошторисного планування, крім виробничих показників, використовують *норми і нормативи видатків*. Вони дають можливість обґрунтувати обсяги видатків за кожним елементом економічної класифікації та забезпечити раціональне й економне використання бюджетних коштів.

У фінансовій практиці використовуються *дві групи норм і нормативів*: фінансові норми бюджетної забезпеченості та норми видатків.

Фінансові норми бюджетної забезпеченості використовуються при складанні бюджетів у процесі планування їхньої видаткової частини.

Норми видатків застосовують при складанні кошторисів бюджетних установ у процесі планування відповідних елементів видатків. Під нормами видатків розуміють, як правило, обсяг затрат на одну розрахункову одиницю. Такими розрахунковими одиницями є мережа установ, їхній контингент (наприклад, кількість учнів, класів, груп продовженого дня у школах; кількість дітей і груп у дитячих дошкільних установах; кількість ліжок та днів функціонування одного ліжка у лікарнях; кількість студентів у вищих на-

вчальних закладах тощо), зовнішня кубатура будівель і споруд, внутрішня площа приміщень, площа прилеглої території та т. д., що розраховуються на початок і кінець року та як середньорічна величина. Норми витрат встановлюються для однотипних установ за однорідними видатками.

За змістом (залежно від одиниць вимірювання) норми поділяють на дві основні групи: матеріальні і фінансові.

Матеріальними вважають норми затрат матеріальних ресурсів у натуральному виразі на розрахункову одиницю. Ці норми диференціюються за видами галузей та бюджетних установ. До них належать: кількість кілограм умовного палива на один кубічний метр зовнішнього об'єму будівель і споруд; кількість кіловат-годин електроенергії на один квадратний метр внутрішньої площі приміщень; склад, кількість та якість продуктів харчування на одну дитину в день у дитячому садку, на одне ліжко в день у лікарні тощо.

Фінансові норми – це величина витрат у грошовому виразі на одну розрахункову одиницю. Вони можуть виступати в якості грошового виразу матеріальної норми, виходячи з діючих цін, або мати самостійний характер (ставка заробітної плати, розмір надбавки чи доплати, розмір стипендії тощо). Фінансові норми диференціюються як за видами затрат, так і за видами установ.

В окремих випадках у складі фінансової норми виділяють *бюджетну норму*. Це поняття характеризує ту частку видатків, яка покривається за рахунок бюджетних коштів.

Залежно від методу побудови, фінансові норми поділяють на індивідуальні, комбіновані та укрупнені. Індивідуальними вважають норми затрат кожного елементу або виду на розрахункову одиницю. Комбіновані норми – це величина затрат за окремими групами на розрахункову одиницю. Укрупнені норми відображають обсяг затрат на розрахункову одиницю по мережі або контингенту. Як правило, індивідуальні норми застосовують при складанні індивідуальних кошторисів бюджетних установ, а комбіновані й укрупнені – при зведеному кошторисному плануванні.

За методом встановлення і затвердження норми видатків поділяють на обов'язкові та розрахункові. Обов'язкові норми вста-

новлюються урядом і не можуть змінюватися при визначенні видатків. Розрахункові норми встановлюються галузевими органами управління або визначаються самими бюджетними установами як середні на основі даних за попередні періоди.

На рівні держави бюджетне нормування охоплює процес визначення фінансових нормативів бюджетної забезпеченості, який є дуже складним та потребує ґрунтовних наукових досліджень. Відповідно до Бюджетного кодексу, фінансовий норматив бюджетної забезпеченості визначається шляхом ділення загального обсягу фінансових ресурсів, що спрямовуються на реалізацію бюджетних програм, на кількість населення чи споживачів гарантованих послуг тощо. Загальний обсяг фінансових ресурсів за кожним видом міжбюджетних трансфертів розраховується на підставі державних соціальних стандартів і нормативів, які встановлюються законом та іншими нормативно-правовими актами. При розрахунку фінансового нормативу бюджетної забезпеченості може передбачатися обсяг нерозподілених видатків, який об'єднує види видатків на ті повноваження, встановлення нормативів за якими є недоцільним.

Фінансові нормативи бюджетної забезпеченості для місцевих бюджетів коригуються коефіцієнтами, що враховують відмінності у вартості надання гарантованих послуг залежно від: кількості населення і споживачів гарантованих послуг; соціально-економічних, демографічних, кліматичних, екологічних та інших особливостей (з часу їхнього визначення) адміністративно-територіальних одиниць. Коригуючі коефіцієнти затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Загалом величина таких нормативів залежить від загального обсягу фінансових ресурсів, що спрямовуватимуться на реалізацію відповідних бюджетних програм, і кількості мешканців чи споживачів соціальних послуг тощо.

Стосовно визначення загального обсягу фінансових ресурсів, які спрямовуються на реалізацію бюджетних програм, сьогодні будь-які методи відсутні, що негативно відбивається на якості цих показників. Нинішній порядок розрахунків передбачає обсяг таких ресурсів розподіляти між видами видатків, відповідно до пріоритетів бюджетної політики держави. Крім цього, при розрахунку фінансових

нормативів бюджетної забезпеченості допускається передбачення обсягу нерозподілених видатків, який об'єднує види видатків на ті повноваження, встановлення нормативів за якими є недоцільним.

Результати аналізу запропонованої державною виконавчою владою методики дають підставу стверджувати, що визначені таким чином нормативи та видатки не можна вважати оптимальними і реальними, оскільки більшість з них або базується на фактичних даних попередніх періодів (негативні чинники за попередні роки автоматично переносяться на плановий рік), або базується на інтуїтивній величині (встановленій довільно без будь-яких розрахунків та обґрунтувань). Тому нормування бюджетної забезпеченості у такому вигляді не може бути кроком вперед у плані удосконалення бюджетного нормування.

Фінансові нормативи бюджетної забезпеченості доцільно розрахувати з врахуванням всіх факторів, які об'єктивно впливають на той чи інший вид видатків з метою досягнення якісного кінцевого результату. Тільки такі нормативи можна використовувати у бюджетному процесі.

Застосування нормативів бюджетної забезпеченості можливе, ефективне і доцільне тільки на рівні територіального фінансового планування, тобто при складанні бюджетів та прогнозуванні їхніх видатків винятково за делегованими повноваженнями. Планування видатків за власними повноваженнями із застосуванням такої методики є недоцільним і шкідливим кроком, оскільки це не дає змогу врахувати жодну специфіку та дію об'єктивних факторів, які не можуть бути передбачені нормативами. Тому при складанні місцевих бюджетів планування видатків по кожному напряму доцільно здійснювати окремо за власними і окремо за делегованими повноваженнями, розрахованими на тривалу перспективу (стабільними) та науково обґрунтованими фахівцями.

На рівні конкретного спрямування видатків і фінансування конкретної бюджетної установи при складанні фінансових планів витрати доцільно розрахувати, використовуючи виробничі показники та індивідуальні норми щодо більшості основних видів видатків. Такий порядок дає змогу ресурси споживання тісно поєднати з наданням послуг. Загальна потреба окремих установ, галузей і всієї соціальної

сфери в обсягах та видах ресурсів на різних рівнях управління пов'язується з функціями, технологією обслуговування, обсягами послуг, специфікою та кінцевою метою діяльності установ. Індивідуальне нормування може виконувати функцію ціноутворення на послуги.

Зрозуміло, що індивідуальні норми залежать від внутрішніх і зовнішніх чинників. До внутрішніх чинників належать: характер послуги, технологія її надання, трудомісткість, матеріаломісткість, енергомісткість, рівень кваліфікації, структура послуг. Зовнішніми чинниками є ставки заробітної плати, ціни, тарифи, зміна яких впливає на потребу в ресурсах та коригується, залежно від загальноекономічної, а значить й фінансової ситуації в країні. Загалом використання таких норм і безпосередніх виробничих показників дає нам можливість найоптимальніше розподілити бюджеті ресурси держави з перспективою їхнього ефективного та раціонального витрачання, спрямованого на досягнення поставленої мети.

У сучасній економічній літературі активно дискутується питання про перехід від планування видатків бюджетних установ за індивідуальними нормами до планування за укрупненими норами (тобто тими ж фінансовими нормами бюджетної забезпеченості, які передбачається використовувати при складанні бюджетів). При цьому кожен, хто вносить такі пропозиції, по-своєму розуміє це укрупнення, не роз'яснюючи, яку при цьому слід використовувати методику, чи вона є науковою, які наслідки (позитивні, негативні) матиме застосування такої методики. Тобто, як і більшість рекомендацій, не підтверджуються рахунками.

Так, окремі економісти вважають необхідним перехід від принципу «забезпечення функціонування» до принципу «ефективної діяльності», що, на їхню думку, відповідає вимогам ринкової економіки. Це означає, що обсяг коштів із бюджету мав би визначатися, незалежно від того, скільки їх необхідно для існування тієї чи іншої установи соціальної сфери, а безпосередньо залежати від ефективності виконаної роботи, задоволення суспільних потреб. Таким чином, якщо вчителі у школі навчають погано чи лікарі у лікарнях погано лікують, то з бюджету цим установам грошей виділяти не слід, а їх потрібно позакривати. Хіба можна таке рішення назвати розумним? Або, наприклад, якщо немає війни чи інших надзвичайних

ситуацій, то за таким принципом забезпечувати функціонування армії, служби надзвичайних ситуацій не потрібно, бо це не відповідає вимогам ринку. У зв'язку з цим даний аргумент є неприйнятним.

Наступним аргументом противників застосування індивідуальних норм при кошторисному плануванні є те, що, як вони вважають, надмірна регламентація перешкоджає плануванню ресурсів, виключає його варіантність, стримує стимули ефективного використання трудових, матеріальних та інших ресурсів і в кінцевому результаті стримує розвиток відповідних галузей соціальної сфери. Далі вони роблять висновок, що головним показником цього є різке погіршення якості послуг соціальної сфери, які вона надає населенню (охорона здоров'я, освіта, культура і т. д.). Все є якраз навпаки. Сьогодні не можна говорити про варіантність чи якісь стимули, коли при фінансуванні бюджетних установ нині виділяються гроші тільки на заробітну плату, і то не в повному обсязі. При однакових укрупнених нормах видатків, скажімо на 1 учня, директор школи, що перебуває в аварійному приміщенні, не має власної бібліотеки, парт, столів, стільців, не кажучи про персональні комп'ютери або інші новітні технічні засоби навчання, не буде мати такі ж варіанти вибору (чи маневрування), як директор заново збудованої, з міцною матеріально-технічною базою школи. Якраз ці укрупнені норми видатків створюють нерівні для них умови господарювання. Можна навести інші приклади негативного впливу однакових укрупнених норм витрат на погіршення якості послуг. Так, наприклад, при однакових нормах витрат на 1 учня за рахунок різної кількості учнів у класі частка окремих елементів витрат буде дуже коливатися. Наприклад, якщо у класі навчання 16 дітей, то виділена сума видатків з розрахунку на 1 учня, якої може навіть не вистачити на заробітну плату вчителя, тоді як при наповненні класу 40 учнів частка зарплати буде незначною і фінансові можливості керівника такої школи будуть значно більші, порівняно з першим. Таким чином, застосування укрупненої норми витрат призведе до створення нерівних умов господарювання для керівників однакових рівнів, що не відповідає вимогам ринку.

Серед інших аргументів прихильників використання у кошторисному плануванні укрупнених норм хочемо виділити як позитивне,

на їхню думку, здатність даного методу створювати можливість активізації пошуку додаткових джерел задоволення потреб у розвитку та функціонуванні установ соціальної сфери. Інакше кажучи, керівники установ не повинні розраховувати на державу, не чекати бюджетних коштів, а шукати самостійно додаткові джерела, їх спрямовувати на фінансування основної діяльності, бо вміння заробляти гроші – це основна функція ринку. Така аргументація є надто помилковою. Відповідно до Конституції України, держава має забезпечувати соціальні потреби своїх громадян на рівні соціальних стандартів. Це гарантування здійснюється за допомогою бюджетного фінансування сфери соціально-культурних послуг та соціального захисту населення. Тому установи соціальної сфери не повинні шукати, де і як заробити гроші на своє утримання, а займатися безпосередньо якісним виконанням своїх функцій (навчати, лікувати тощо), а держава зобов'язана профінансувати такі установи своєчасно та у повному обсязі. Посилання теоретиків і практиків на те, що у державі не вистачає на це грошей, є безпідставними, оскільки наука має займатися вирішенням глобальних проблем з врахуванням об'єктивних економічних законів та закономірностей, а не «латанням дір» (це завдання уряду, якому виборці демократичної держави довірили керівництво економікою), тобто розробкою стратегічних напрямів розвитку, яких за 24-річне існування Української держави ніхто не спромігся навіть окреслити. При бажанні уряд зміг би всі питання фінансування вирішити без будь-яких проблем.

З метою удосконалення бюджетного нормування доцільно забезпечити науковообґрунтоване визначення і використання у бюджетному процесі трирівневих груп норм та нормативів: третій рівень (бюджетні установи і конкретні види видатків) – індивідуальних норм; другий рівень (галузевий) – комбінованих та укрупнених норм; перший рівень (територіальний) – фінансових нормативів бюджетної забезпеченості. Робота з удосконалення бюджетного нормування має вестися на першому і третьому рівнях.

На базовому (третьому) рівні з боку держави доцільно переглянути найближчим часом всі індивідуальні норми видатків (ставки заробітної плати, надбавки, доплати, норми витрат на харчування, медикаменти, опалення, освітлення тощо).

На першому рівні доцільно розробити методику, яка б дала можливість науково обґрунтувати та коригувати фінансові нормативи бюджетної забезпеченості з врахуванням обсягу фінансових ресурсів, що спрямовуються на реалізацію відповідних бюджетних програм, а також інших факторів, які враховують відмінності у вартості надання соціальних послуг. Однак передусім такі нормативи мали б відповідати реальним потребам конкретних груп установ у бюджетних ресурсах.

Методологічні підходи до визначення фінансових нормативів бюджетної забезпеченості мають базуватися на: уточненні сфери застосування нормативу; обґрунтуванні розрахункового показника, на який рекомендується встановлювати норматив; визначенні розрахункової бази для нормативу; розробці методики розрахунку нормативу; встановленні порядку уточнення нормативу, залежно від всіх чинників, які впливають на його величину; визначенні переліку конкретних виконавців, на яких покладена відповідальність за об'єктивність встановлення нормативів та міри відповідальності; розробці стабільної нормативної бази, яка б регулювала порядок визначення і коригування фінансових нормативів бюджетного забезпечення.

Сферою застосування фінансових нормативів бюджетного забезпечення мають бути делеговані повноваження. Виконання власних повноважень та їхнє фінансове забезпечення доцільно здійснювати індивідуально з урахуванням конкретних чинників (поточні видатки). За капітальними видатками такі нормативи розраховувати недоцільно, оскільки ці нормативи не можуть бути об'єктивними і враховувати конкретні умови бюджетного забезпечення відповідних розпорядників коштів. Встановлення обсягів капітальних видатків теж доцільно здійснювати в індивідуальному порядку.

Процес визначення розрахункової бази для фінансових нормативів бюджетного забезпечення та розрахунку нормативів вимагає особливих підходів з урахуванням напрямів і видів видатків, рівня бюджету, з якого вони будуть фінансуватися, та інших чинників.

При встановленні величини нормативу за видатками на управління розрахунковою базою доцільно брати обсяг видатків на утримання одного органу місцевого самоврядування, залежно від рівня управління. Такий обсяг найкраще визначати методом

прямого розрахунку, взявши за базу типопредставник кожного рівня управління. На основі нормативних штатів, ставок заробітної плати, оперативних показників і норм видатків слід визначити оптимальну потребу у бюджетних коштах відповідних органів самоврядування, обсяг яких можна брати за розрахункову базу. Показники чисельності населення доцільно використовувати при уточненні (коригуванні) видатків на управління.

Розрахунок обсягу видатків на охорону здоров'я варто здійснювати на основі фінансових нормативів бюджетної забезпеченості, визначених з урахуванням середньої потреби у коштах для лікування та профілактики однієї людини. Для жителів сільської місцевості в обов'язковому порядку необхідно враховувати потреби у бюджетних коштах для утримання фельдшерсько-акушерських пунктів.

При визначенні обсягу видатків на освіту замість нормативу видатків на одного учня пропонуємо використовувати норматив видатків на один клас, одну групу продовженого дня у розрізі шкіл I, II і III ступенів.

Для розрахунку фінансового нормативу бюджетної забезпеченості одного класу розрахунковою базою було б доцільним використовувати обсяг витрат, визначений на основі кошторису типопредставника школи I, II та III ступенів. При складанні такого кошторису доцільно передбачити наявність у школі по одному класу з першого по останній з наповненням 30 учнів, враховувати встановлений обсяг навантаження, чинну систему оплати праці, оптимальне співвідношення педагогічного персоналу, середній рівень матеріальної бази, нормативні оперативні показники, чинні норми видатків, а також інші чинники, які впливають на потребу у коштах для утримання школи. Тільки така база може вважатися оптимальною для розрахунку нормативів. Визначивши відповідний обсяг видатків за таким типопредставником і розподіливши їх між класами I, II та III ступеня загальноосвітньої школи, можна розрахувати середню величину витрат на один клас кожного ступеня, який доцільно брати за фінансовий норматив бюджетної забезпеченості.

При визначенні видатків на культуру, фізичну культуру і спорт фінансові нормативи мають враховувати потребу кожного сіль-

ського населеного пункту у культурно-освітніх установах (клуб чи будинок культури, бібліотека, спортивний майданчик). Потребу у видатках на ці цілі можна визначати, виходячи з оперативних показників, штатів, ставок зарплати, норм видатків по кожній установі окремо на базі типопредставника.

Фінансові нормативи щодо видатків на житлово-комунальне господарство мали б враховувати потребу міст у заходах екологічного характеру.

Загалом процес визначення фінансових нормативів бюджетної забезпеченості доцільно базувати не на показниках видатків за попередній період, а на результатах конкретних розрахунків з урахуванням усіх чинників, які впливають на їхню величину.

У розрахунках фінансових нормативів мали би брати участь усі міністерства, відомства, інші центральні установи, а також органи місцевого самоврядування. Міністерство фінансів України на основі пропозицій цих органів могло б реальніше встановити величину даних нормативів, що позитивно відобразилось би на бюджетному плануванні. Левову частку роботи, пов'язаної з обґрунтуванням нормативів бюджетної забезпеченості, міг би виконувати науково-дослідний фінансовий інститут Міністерства фінансів України, який має для цього необхідні висококваліфіковані кадри, інформаційну та матеріальну базу.

ПРАКТИКУМ

Базові терміни та поняття

Бюджетне планування, бюджет, бюджетний процес, програмно-цільовий метод, державний бюджет, місцеві бюджети, бюджетний регламент, доходи бюджету, видатки бюджету, кошторис, кошторисне планування, оперативно-мережі показники, кошторисне фінансування, бюджетні асигнування.

Контрольні запитання і завдання

1. Розкрийте економічні основи бюджетного планування, його зміст, принципи і завдання.

2. Назвіть етапи, методи та рівні бюджетного планування.

3. Як здійснюється організація бюджетного планування?

4. Перелічіть основні етапи розробки проекту бюджету.

5. Охарактеризуйте програмно-цільовий метод у бюджетному процесі та особливості його застосування в Україні.

6. Опишіть порядок складання проекту Державного бюджету України.

7. Як здійснюється розгляд і затвердження Державного бюджету України?

8. Розгляньте порядок складання, розгляду і затвердження місцевих бюджетів.

9. Охарактеризуйте бюджетний регламент, його зміст, завдання та засади побудови.

10. Вкажіть основні завдання планування доходів бюджету.

11. Розкрийте методологію планування видатків бюджету.

12. Охарактеризуйте кошторисне планування.

13. Яка структура кошторисів бюджетних установ?

14. Опишіть оперативно-мережеві показники, що визначають обсяг бюджетних асигнувань.

15. Охарактеризуйте норми і нормативи кошторисного планування та фінансування.

Тести

1. Призначення бюджетного планування полягає у…

а) забезпеченні збалансування фінансових ресурсів держав;

б) визначенні реальних джерел доходів бюджету;

в) фінансуванні пріоритетів бюджетної політики держави;

г) всьому переліченому.

2. Перший етап бюджетного планування (січень-березень) передбачає…

а) формування напрямів бюджетної політики на наступний рік;

б) визначення попередніх показників бюджету;

в) розроблення сценаріїв бюджетної політики;

г) усе перелічене.

3. Другий етап бюджетного планування (квітень-серпень) передбачає…

а) розроблення попередніх показників видатків бюджету;

б) оформлення бюджетних запитів головних розпорядників бюджетних коштів;

в) збалансування потреб розпорядників бюджетних коштів з можливостями їхнього фінансування з бюджету;

г) усе перелічене.

4. Третій етап бюджетного планування (серпень-вересень) охоплює…

а) формування напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний рік;

б) розроблення попередніх показників доходів бюджету;

в) остаточне узгодження та збалансування бюджетних показників;

г) усе перелічене.

5. Кабінет Міністрів України подає проект Закону про Державний бюджет України до Верховної Ради України не пізніше…

а) 1 серпня року, що передує плановому;

б) 15 серпня року, що передує плановому;

в) 1 вересня року, що передує плановому;

г) 15 вересня року, що передує плановому.

6. Верховна Рада України приймає Закон про Державний бюджет України не пізніше…

а) 1 листопада року, що передує плановому;

б) 15 листопада року, що передує плановому;

в) 1 грудня року, що передує плановому;

г) 31 грудня року, що передує плановому.

7. Проекти рішень про відповідні місцеві бюджети готують…

а) Міністерство фінансів України;

б) Державна казначейська служба України;

в) Рада Міністрів АРК, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи місцевих рад;

г) розпорядники бюджетних коштів.

8. Бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні, міські, селищні, сільські бюджети на наступний рік затверджують…

а) постановою Верховної Ради України;

б) постановою Кабінету Міністрів України;

в) наказом Міністерства фінансів України;

г) постановою Верховної Ради АРК, рішеннями відповідної обласної, районної, міської, селищної і сільської рад.

9. Програмно-цільовий метод бюджетного планування передбачає…

а) стратегічне прогнозування та середньотермінове планування показників;

б) визначення можливостей фінансування з бюджету;

в) ефективне використання бюджетних коштів;

г) усе перелічене.

10. Кошториси бюджетних установ бувають…

а) стратегічні, тактичні;

б) індивідуальні, загальні, зведені;

в) постійні, змінні;

г) матеріальні, фінансові.

РОЗДІЛ 5

ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

5.1. Поняття та принципи виконання бюджету

Від рівня організації та результативності виконання бюджету залежать якісні показники соціально-економічного розвитку країни, ефективність реалізації стратегічних засад бюджетної політики держави.

Основна мета виконання бюджету – забезпечення держави необхідним обсягом бюджетних ресурсів, потрібним для виконання її конституційних функцій. У процесі виконання бюджетів забезпечуються соціальні й економічні потреби держави, необхідний рівень соціального захисту населення.

Виконання бюджету означає забезпечення повного і своєчасного надходження запланованих доходів, податків та податкових платежів до всіх ланок бюджетної системи і своєчасне, повне й безперервне фінансування всіх видатків, затверджених у бюджеті. Ця частина бюджетного процесу охоплює заходи щодо виконання дохідної та видаткової частин кожного із бюджетів, що входять до складу бюджетної системи України.

До виконання бюджету залучаються фінансові й фіскальні органи, установи банків, міністерства, відомства, місцеві органи влади, підприємства, організації, установи і населення. Виконання бюджетів перебуває під впливом різноманітних чинників об'єктивного та суб'єктивного походження. Об'єктивними чинниками виступають форс-мажорні обставини, пов'язані з погіршенням міжнародних обставин, стихійні лиха, епідемії, які, незалежно від позитивних рішень держави, негативно

впливають на процес наповнення дохідної частини бюджетів і фінансування видатків. Всі інші чинники, зумовлені некваліфікованим прийняттям управлінських рішень, належать до суб'єктивних.

До завдань, що вирішуються при виконанні бюджетів, зараховують (рис. 5.1): максимальну мобілізацію всіх доходів бюджетів, орієнтацію всіх установ та організацій, які фінансуються з бюджету, на економне й ефективне використання бюджетних коштів, удосконалення форм і методів фінансового контролю за виконанням перед бюджетом фінансових зобов'язань підприємствами, організаціями всіх форм власності, контроль за своєчасним фінансуванням бюджетних установ.

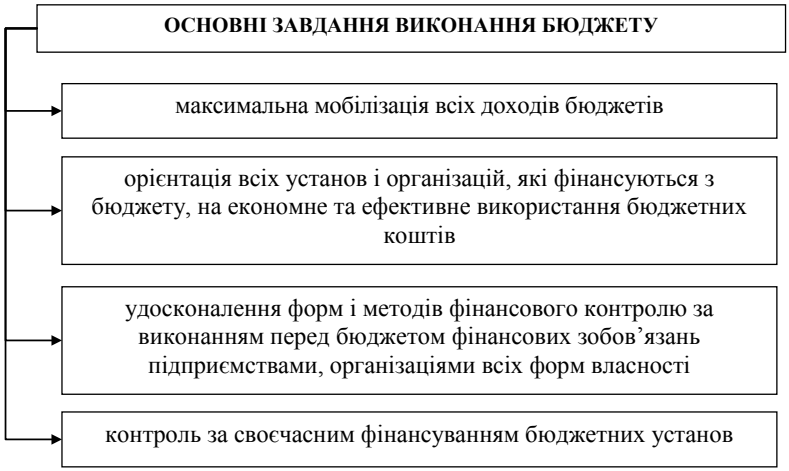

Рис. 5.1. Основні завдання виконання бюджету

Відповідно до Бюджетного кодексу України, органи виконавчої влади організовують виконання бюджетів, а Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи здійснюють безпосереднє управління виконанням бюджетів, координують діяльність учасників бюджетного процесу.

До принципів організації виконання бюджету, що тісно пов'язані з принципами бюджетної системи, належать загальні та спеціальні. Загальні принципи пов'язані з виконанням засад економічної політики держави й якісним виконанням державою своїх функцій. Спеціальні принципи відображають конкретні підходи до виконання бюджету (рис. 5.2).

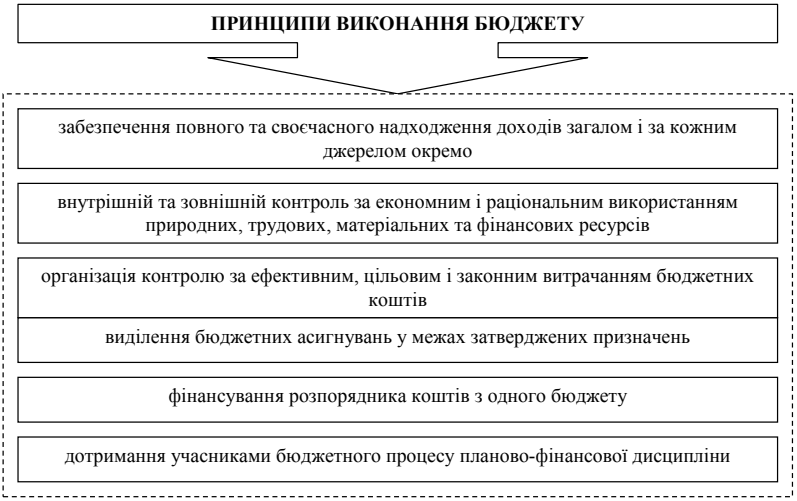

Рис. 5.2. Принципи виконання бюджету

Відповідно до завдань і принципів, Бюджетним кодексом України виділені стадії виконання бюджету, відображені у табл. 5.1.

Найважливішими невирішеними проблемами виконання бюджетів є невідповідність його організації науковим принципам, низька ефективність управління бюджетними коштами, неузгодженість бюджетних процедур між окремими учасниками бюджетного процесу, відсутність дієвої системи відповідальності за якість виконання бюджету, що у результаті недоречно позначається на вирішенні стратегічних та тактичних завдань.

Таблиця 5.1

Складові стадії виконання державного та місцевого бюджетів

№ з/п	Зміст складових стадії виконання бюджету	Виконавці	Термін виконання
1.	Затвердження бюджетного розпису відповідно до бюджетних призначень	Міністр фінансів, керівники місцевих фінансових органів	У місячний термін після набрання чинності законом, рішеннями місцевих рад
2.	Забезпечення виконання бюджету	Кабінет Міністрів України, Рада Міністрів АРК, місцеві державні адміністрації, виконавчі комітети місцевих рад	Протягом року
3.	Загальна організація та управління виконанням бюджету, координація діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету	Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів АРК, місцеві фінансові органи	Протягом року
4.	Здійснення операцій з коштами бюджету, розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів, контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань, проведенні платежів, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджету	Державне казначейство України, його територіальні органи	Протягом року
5.	Моніторинг та оперативний аналіз виконання бюджету	Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів АРК, місцеві фінансові органи	Протягом року
6.	Забезпечення своєчасного і повного надходження доходів до бюджету	Органи стягнення	Протягом року
7.	Здійснення видатків	Розпорядники бюджетних коштів	Протягом року
8.	Організація та проведення контролю за використанням бюджетних коштів	Головне контрольно-ревізійне управління України, його територіальні органи, інші контролюючі органи	Протягом року
9.	Внесення змін до Закону про Державний бюджет України та рішень місцевих рад про бюджети	Верховна Рада України за пропозиціями Кабінету Міністрів України, місцеві ради за пропозиціями місцевих державних адміністрацій та виконкомів місцевих рад	У разі необхідності

На ефективність виконання бюджету в Україні негативно впливають такі фактори: відсутність чіткого розмежування повноважень і закріплення доходів на їхнє виконання, а також відповідальності за виконання бюджету між розпорядниками коштів та державними органами; розпорошеність державних коштів, наявність великої кількості позабюджетних фондів, недостатність і відсутність інформації щодо їхніх доходів та видатків; низька ефективність механізмів управління грошовими коштами бюджету; недостатня ефективність системи управління зобов'язаннями розпорядників коштів бюджету.

5.2. Бюджетна класифікація та її роль у бюджетному процесі

Бюджетна класифікація – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу, відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

Відповідно до ст. 8 Бюджетного кодексу України, бюджетна класифікація використовується для складання і виконання державного та місцевих бюджетів, звітування про їхнє виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної й міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень. Міністерство фінансів України затверджує бюджетну класифікацію, зміни до неї та інформує про це Верховну Раду України.

Ознаки бюджетної класифікації проілюстровано на рис. 5.3.

Бюджетна класифікація має такі *складові частини*:

– класифікація доходів бюджету;
– класифікація видатків і кредитування бюджету;
– класифікація фінансування бюджету;
– класифікація боргу.

У ст. 9 Бюджетного кодексу наводиться класифікація доходів бюджету за такими *розділами*:

– податкові надходження;

– неподаткові надходження;

– доходи від операцій з капіталом;

– трансферти.

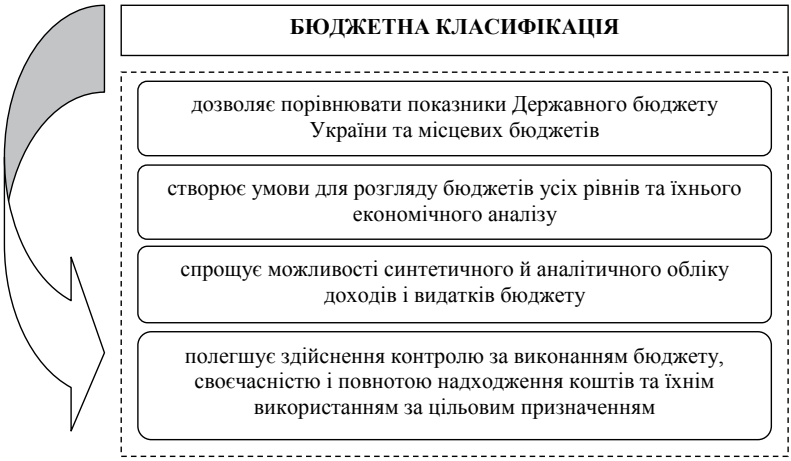

Рис. 5.3. Ознаки бюджетної класифікації

Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).

Неподатковими надходженнями визнаються:

– доходи від власності та підприємницької діяльності;

– адміністративні збори і платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності;

– інші неподаткові надходження.

Трансферти – кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

Ст. 10 Бюджетного кодексу містить *класифікацію видатків і кредитування бюджету*. Видатки та кредитування бюджету класифікуються за:

– бюджетними програмами (програмна класифікація видатків і кредитування бюджету);

– ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету);

– функціями, з виконанням яких пов'язані видатки і кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету).

Програмна класифікація видатків і кредитування бюджету використовується у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Ця класифікація формується Міністерством фінансів України, місцевими фінансовими органами за пропозиціями, поданими головними розпорядниками бюджетних коштів під час складання проекту Закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) у бюджетних запитах. Програмна класифікація видатків та кредитування місцевого бюджету формується з урахуванням типової програмної класифікації видатків і кредитування місцевого бюджету, яка затверджується Міністерством фінансів України. До застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів використовується тимчасова класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів, яка затверджується Міністерством фінансів України.

Відомча класифікація видатків і кредитування бюджету містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів для систематизації видатків та кредитування бюджету за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів.

На основі відомчої класифікації видатків і кредитування бюджету Державна казначейська служба України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів.

Головні розпорядники бюджетних коштів визначають мережу розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням вимог щодо формування єди-

ного реєстру розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів та даних такого реєстру.

Функціональна класифікація видатків і кредитування бюджету має такі рівні деталізації:

– розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, АРК чи місцевого самоврядування;

– підрозділи і групи, в яких конкретизуються видатки та кредитування бюджету на виконання функцій держави, АРК чи місцевого самоврядування.

Видатки бюджету класифікуються за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їхньому проведенні (економічна класифікація видатків бюджету). За економічною класифікацією видатків бюджету видатки бюджету поділяються на поточні й капітальні.

Класифікація кредитування бюджету систематизує кредитування бюджету за типом позичальника та поділяє операції з кредитування на надання кредитів з бюджету і повернення кредитів до бюджету. У складі витрат (видатків) бюджету виділяються витрати (видатки) споживання та витрати (видатки) розвитку, відповідно до бюджетної класифікації.

Класифікація фінансування бюджету (ст. 11 Бюджетного кодексу України) містить джерела отримання фінансових ресурсів, необхідних для покриття дефіциту бюджету, і напрями витрачання фінансових ресурсів, що утворилися в результаті профіциту бюджету. Витрати на погашення боргу належать до складу фінансування бюджету.

Фінансування бюджету класифікується за:

– типом кредитора (за категоріями кредиторів або власників боргових зобов'язань);

– типом боргового зобов'язання (за засобами, що використовуються для фінансування бюджету).

Класифікація боргу (ст. 12 Бюджетного кодексу України) систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади міста. Борг класифікується за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання.

5.3. Розпис доходів і видатків як основа виконання бюджету

Зміст стадій виконання бюджету свідчить, що процес виконання бюджету починається із розроблення і затвердження бюджетного розпису. Згідно з Бюджетним кодексом, *розпис бюджету* – це документ, в якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року, відповідно до бюджетної класифікації.

Державний бюджет України виконується за розписом, який затверджується міністром фінансів України, відповідно до бюджетних призначень, у місячний строк з дня прийняття закону про Державний бюджет України. До затвердження розпису Державного бюджету України міністром фінансів України затверджується тимчасовий розпис Державного бюджету України на відповідний період. Міністерство фінансів України протягом бюджетного періоду забезпечує відповідність розпису Державного бюджету України встановленим бюджетним призначенням, а також відповідність розподілу бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за загальним фондом державного бюджету за визначеними цим розписом періодами року відповідному прогнозу надходжень загального фонду державного бюджету протягом бюджетного періоду.

Процедури складання і виконання розпису Державного бюджету України регулюються відповідною інструкцією.

Розпис Державного бюджету України на відповідний рік має бути *збалансованим та включати*:

– розпис доходів державного бюджету, що поділяється на річний розпис доходів загального і спеціального фондів державного бюджету та помісячний розпис доходів загального фонду державного бюджету;

– розпис фінансування державного бюджету, що поділяється на річний розпис фінансування загального і спеціального фондів державного бюджету за типом боргового зобов'язання та помісячний розпис фінансування загального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання;

– розпис асигнувань державного бюджету, що поділяється на річний розпис асигнувань державного бюджету і помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету;

– розпис повернення кредитів до державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету, що поділяється на річний розпис повернення кредитів до державного бюджету і надання кредитів з державного бюджету, помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду державного бюджету та надання кредитів із загального фонду державного бюджету;

– річний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень; помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету.

Річний і помісячний розпис асигнувань державного бюджету – це розпис асигнувань загального та спеціального фондів державного бюджету на рік і з розбивкою за місяцями у розрізі головних розпорядників бюджетних коштів за програмною класифікацією видатків та кредитування бюджету й повною економічною класифікацією видатків бюджету без розподілу за періодами року.

Річний і помісячний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень – це річний та помісячний розпис витрат спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків і кредитування бюджету та кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання) в розрізі доходів (за кодами класифікації доходів бюджету), фінансування (за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання), повернення кредитів до спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків і кредитування бюджету та кодами класифікації кредитування бюджету).

Розпис складається, відповідно до бюджетних призначень, установлених у Законі про Державний бюджет України, і затверджується міністром фінансів України в місячний термін з дня прийняття цього закону. До затвердження розпису затверджується тимчасовий розпис на відповідний період.

Складання розпису починається зі складання розпису доходів, розпису фінансування та розпису повернення кредитів до державного бюджету.

Розпис доходів складається структурним підрозділом Міністерства фінансів України, який, відповідно до закріплених функцій і процедур, забезпечує реалізацію бюджетної політики в частині планування дохідної частини бюджету, за участю інших структурних підрозділів Міністерства фінансів України та головних розпорядників.

Розпис фінансування складається структурними підрозділами Міністерства фінансів України, які, відповідно до закріплених функцій і процедур, забезпечують реалізацію бюджетної політики в частині надходжень та витрат бюджету, пов'язаних зі зміною обсягу боргу, і надходжень від приватизації державного майна, за погодженням з Департаментом державного бюджету Міністерства фінансів України з урахуванням необхідності забезпечення своєчасності та повноти платежів з погашення основної суми державного боргу, можливостей щодо обсягів і термінів залучення державних запозичень, графіків проведення приватизації державного майна, а також потреб покриття помісячних касових розривів загального фонду державного бюджету.

Розпис повернення кредитів до державного бюджету складається відповідними структурними підрозділами Міністерства фінансів України.

На основі складених розписів доходів, фінансування та повернення кредитів до державного бюджету Департамент державного бюджету Міністерства фінансів України розраховує граничні помісячні обсяги асигнувань і надання кредитів із загального фонду державного бюджету за відповідними структурними підрозділами Міністерства фінансів України та подає їм разом із роз'ясненнями.

Керуючись роз'ясненнями, відповідні структурні підрозділи Міністерства фінансів України визначають головним розпорядникам помісячні обсяги асигнувань загального фонду в розрізі бюджетних програм або загалом головному розпоряднику за тими бюджетними програмами, які належать до компетенції відповідного структурного підрозділу, і разом із лімітними довідками про бюджетні асигнування та кредитування надають їх Департаменту державного бюджету Міністерства фінансів України, який зводить отримані помісячні обсяги асигнувань загального фонду, складає узагальнену лімітну довідку за кожним головним розпорядником з визначенням помісячних обсягів

асигнувань головному розпоряднику загалом та доводить усі лімітні довідки до кожного головного розпорядника. За необхідності структурні підрозділи Міністерства фінансів України надають головним розпорядникам додаткові матеріали разом із необхідними роз'ясненнями.

Головні розпорядники за участю розпорядників нижчого рівня, згідно з отриманими лімітними довідками, уточнюють проекти кошторисів, складають проекти планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду бюджету і подають відповідним структурним підрозділам Міністерства фінансів України зведені проекти цих документів для перевірки їхньої відповідності показникам лімітних довідок. Структурні підрозділи Міністерства фінансів України відстежують підготовку головними розпорядниками матеріалів до розпису, забезпечують своєчасне подання головними розпорядниками цих матеріалів Міністерству фінансів України, аналізують зазначені матеріали, вносять за необхідності до них корективи та подають Департаменту державного бюджету Міністерству фінансів України свої пропозиції щодо включення їх до розпису.

Департамент державного бюджету Міністерства фінансів України зводить отримані від структурних підрозділів Міністерства фінансів України матеріали, вносить за необхідності корективи і подає розпис на затвердження міністру фінансів України у двох примірниках.

Оригінал затвердженого розпису передається на паперових та електронних носіях Державній казначейській службі України, примірник затвердженого розпису передається до Рахункової палати та Комітету Верховної Ради України з питань бюджету з подальшим інформуванням про внесені до нього зміни, зумовлені внесенням змін до Закону про Державний бюджет України.

Міністерство фінансів України надає Державній казначейській службі України на паперових і електронних носіях помісячний розподіл міжбюджетних трансфертів, які надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам, за кодами бюджетів за відповідними місцевими бюджетами, згідно із затвердженим розписом державного бюджету, крім міжбюджетних трансфертів, розподіл яких здійснюється, відповідно до окремого рішення відповідного органу. Держав-

на казначейська служба України доводить його до територіальних органів Державної казначейської служби України, які, в свою чергу, доводять до Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, головних фінансових управлінь обласних державних адміністрацій, головного фінансового управління виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації) та фінансового управління Севастопольської міської державної адміністрації.

Державна казначейська служба України протягом трьох робочих днів після затвердження розпису доводить головним розпорядникам витяг із розпису, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів, планів асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ і відповідних видатків), планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів для вищих навчальних закладів і наукових установ, а також закладів охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу, та закладів охорони здоров'я, які надають вторинну (спеціалізовану) й екстрену медичну допомогу у пілотних регіонах.

Виконання розпису здійснюється наростаючим підсумком з початку року.

Зведення, складання і надання звітності про виконання державного бюджету здійснюються Державною казначейською службою України: щодо доходів – ураховуючи розпис доходів наростаючим підсумком з початку року; щодо фінансування – враховуючи розпис фінансування наростаючим підсумком з початку року; щодо видатків – ураховуючи розпис асигнувань наростаючим підсумком з початку року; щодо розпису повернення кредитів та надання кредитів – ураховуючи розпис повернення кредитів до державного бюджету і надання кредитів із державного бюджету наростаючим підсумком з початку року.

До 10 числа місяця, що настає за звітним, Державна казначейська служба України проводить з Департаментом державного бюджету Міністерства фінансів України звірку розпису державного бюджету, уточненого з урахуванням унесених змін, в електронному вигляді.

Головні розпорядники бюджетних коштів, у мережі яких є наукові установи та вищі навчальні заклади, щомісяця до 10 числа

місяця, що настає за звітним, подають Міністерству фінансів України виконання зведених планів використання бюджетних коштів та зведених помісячних планів використання бюджетних коштів з урахуванням внесених протягом місяця змін.

Головні розпорядники бюджетних коштів, у мережі яких є заклади охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу, і заклади охорони здоров'я, які надають вторинну (спеціалізовану) й екстрену медичну допомогу у пілотних регіонах, щомісяця до 10 числа місяця, що настає за звітним, подають відповідним місцевим фінансовим органам показники виконання зведених планів використання бюджетних коштів та зведених помісячних планів використання бюджетних коштів з урахуванням внесених протягом місяця змін.

У звіті про виконання державного бюджету за спеціальним фондом відображаються планові показники, враховані при затвердженні Закону про Державний бюджет України, й уточнені планові показники з урахуванням змін, внесених до кошторисів.

Звіт про виконання розпису за спеціальним фондом державного бюджету складається за бюджетними програмами головних розпорядників у розрізі джерел надходжень, ураховуючи розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень (підгрупами власних надходжень бюджетних установ та надходжень спеціального фонду).

5.4. Система справляння доходів бюджету

Основним джерелом доходів держави є валовий внутрішній продукт, частину якого вона використовує. При цьому держава використовує лише ту частину, яка переходить у її власність без будь-яких умов та обов'язків щодо інших осіб у вигляді різного виду платежів. Саме ця частина ВВП і складає державні доходи, якими можуть розпоряджатися органи державної влади.

Доходи державного бюджету – поняття більш вужче, ніж доходи держави. Доходи Державного бюджету України є частиною доходів держави, яка використовується для фінансування виконання органами державної влади загальнодержавних функцій, визначених Конституцією України.

На рівень доходів державного бюджету впливають зовнішні та внутрішні фактори, які можуть мати економічне, соціальне, політичне, національне спрямування. Розглянемо економічний напрям як найбільш вагомий (рис. 5.4).

Рис. 5.4. Зовнішні та внутрішні фактори впливу на доходи бюджету

Система справляння доходів бюджету визначена Бюджетним і Податковим кодексами України, відповідно до яких суб'єктами роботи щодо мобілізації доходів бюджету визнано Верховну Раду України, місцеві ради, Кабінет Міністрів України, фінансовий апарат держави (Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба, Державна казначейська служба), платників податків.

Робота з мобілізації доходів бюджету містить такі *основні елементи*:

– встановлення правової бази (законодавчої бази та інструктивно-методичного забезпечення);

– нарахування й обчислення податків, податкових і неподаткових платежів, інших видів доходів та їхній облік;

– визначення способів утримання і стягнення податків (з джерела сплати, за платіжним повідомленням, за податковою декларацією) інших видів доходів;

– розрахунки із бюджетом – визначення форм та способів мобілізації доходів бюджету.

Безпосередню роботу з мобілізації доходів бюджету, відповідно до статті 50 Бюджетного кодексу України, виконують *органи стягнення*, до яких належать: Державна фіскальна служба України, інші органи (так звані каси спеціальних збірників, зокрема: адміністрації ринків, сільські ради, окремі підрозділи органів МВС України, нотаріальні контори тощо). Бухгалтерський облік надходжень до бюджету і касове виконання бюджету здійснюють органи Державної казначейської служби України.

Найбільшу частку доходів бюджету мобілізують органи Державної фіскальної служби України. До складу органів державної фіскальної служби входять відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (податкова міліція).

Визначення суми податкових та грошових зобов'язань платників податків, порядок їхньої сплати та оскарження рішень контролюючих органів регулюються статтями 54–60 Податкового кодексу України.

Крім випадків, передбачених податковим законодавством, платник податків самостійно обчислює суму податкового і/або грошового зобов'язання і/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені Податковим кодексом. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою.

Грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню і сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь платника податку – фізичної особи, вважається узгодженим податковим агентом або платником податку, який отримує доходи не від податкового агента, в момент виникнення податкового зобов'язання, що визначається за календарною датою, встановленою розділом IV Податкового кодексу для граничного строку сплати податку до відповідного бюджету.

Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених Податковим кодексом або іншим законодавством.

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Податковим кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених Податковим кодексом.

Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку – фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки, передбачені Податковим кодексом.

Суму податкового зобов'язання, визначену в митній декларації, платник податків зобов'язаний сплатити до/або на день подання митної декларації.

Платники податку на прибуток (крім новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, інститутів спільного інвестування, неприбуткових установ (організацій), у тому числі визначених пунктом 133.4 статті 133 Податкового кодексу, і платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують двадцяти мільйонів гривень) щомісяця, протягом дванадцятимісячного періоду, сплачують авансовий внесок з податку на прибуток у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду. Сума щомісячних авансових внесків обчислюється у розмірі не менше 1/12 нарахованої суми податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) рік, зменшеної на суму сплачених авансових внесків з цього податку при виплаті дивідендів, яка залишилась не зарахованою у зменшення податкового зобов'язання з цього податку, без подання податкової декларації.

При цьому дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків визначається з червня поточного звітного (податкового) року по травень наступного звітного (податкового) року включно.

Платники податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році та не сплачують авансового внеску.

Платники податку, в яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період не перевищують 20 мільйонів гривень, та неприбуткові установи (організації), крім неприбуткових організацій, визначених пунктом 133.4 статті 133 Податкового кодексу, сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний (податковий) рік та не сплачують авансових внесків.

Платник податку, який за підсумками минулого звітного (податкового) року не отримав прибутку або отримав збиток, податкові зобов'язання не нараховував і не мав базового показника для визначення авансових внесків у наступному році, а за підсумками першого кварталу отримує прибуток, має подати податкову декларацію за перше півріччя, три квартали звітного (податкового) року та за звітний (податковий) рік для нарахування і сплати податкових зобов'язань.

Платник податку, який за підсумками першого кварталу (півріччя, трьох кварталів) звітного (податкового) року не отримав прибуток або отримав збиток, має право подати податкову декларацію та фінансову звітність за перший квартал (півріччя, трьох кварталів) звітного (податкового) року і не сплачувати авансові внески: за підсумками першого кварталу – з червня-грудня звітного (податкового) року та січня-травня наступного звітного (податкового) року; за півріччя – з вересня-грудня звітного (податкового) року і січня-травня наступного звітного (податкового) року; за три квартали – з грудня звітного (податкового) року та січня-травня наступного звітного (податкового) року. Податкові зобов'язання визначаються на підставі поданих податкових декларацій.

У складі річної податкової декларації платником податку подається розрахунок щомісячних авансових внесків, які мають сплачуватися у наступний дванадцятимісячний період. Визначена в розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань.

Податкова декларація, в тому числі розрахунок щомісячних авансових внесків, за базовий звітний (податковий) рік подається до 1 червня року, наступного за звітним (податковим) роком.

5.5. Податковий менеджмент

Податковий менеджмент – складова всієї податкової політики на рівні держави, галузі, підприємства, громадянина. Він є системою принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їхнім здійсненням.

Суб'єктами податкового менеджменту є держава в особі органів влади, а також платників податків, суб'єктами яких є керівники підприємств, фінансові менеджери, бухгалтери фірм. Об'єктом податкового менеджменту вважають дії й процеси, спрямовані на встановлення і зміну податкових норм та справляння податків.

Відносини у сфері податкового менеджменту, а також визначення правових основ його побудови і функціонування регулюються Конституцією України, Податковим кодексом України, нормативно-правовими актами з питань оподаткування.

У своїй еволюції податковий менеджмент пройшов два етапи. На першому етапі (1991–1995 рр.) менеджмент був спрямований на забезпечення максимізації податкових надходжень, а на другому (з 1995 р. та до сьогодні) – відбувся перехід до зниження податкового тягаря. Запровадження податкового менеджменту в Україні надає функціонуванню фіскальним механізмам нових пріоритетів у напрямі взаємовідносин платників податків і контролюючих органів як рівних учасників та партнерів для досягнення єдиної мети – побудови економічно розвиненої демократичної держави.

Податковий менеджмент розглядають *у трьох аспектах* (рис. 5.5):

1) як систему управління податками;

2) як визначену категорію осіб, які здійснюють роботу з управління податками;

3) як форму підприємництва (стосується корпоративного і персонального податкового менеджменту).

Під *державним податковим менеджментом* розуміють систему державного управління оподаткуванням, до складу якої входять законодавчі та адміністративні органи. Крім того, ця система охоплює сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Метою

державного податкового менеджменту є формування та забезпечення функціонування ефективної податкової політики держави.

Державний податковий менеджмент – це особлива сфера діяльності держави, перед якою поставлені такі завдання (рис. 5.6).

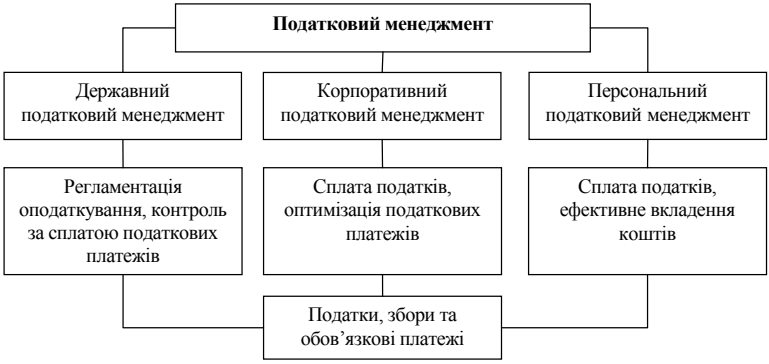

Рис. 5.5. Структура податкового менеджменту

Основне завдання державного податкового менеджменту щодо регламентування податкових норм і правил полягає у встановленні та зміні елементів податкової системи для забезпечення надходжень до бюджету, стимулювання економічного зростання. Ефективність податкового менеджменту залежить від ступеня його відповідності можливостям економіки, потребам соціально-економічного розвитку країни й інтересам суспільства.

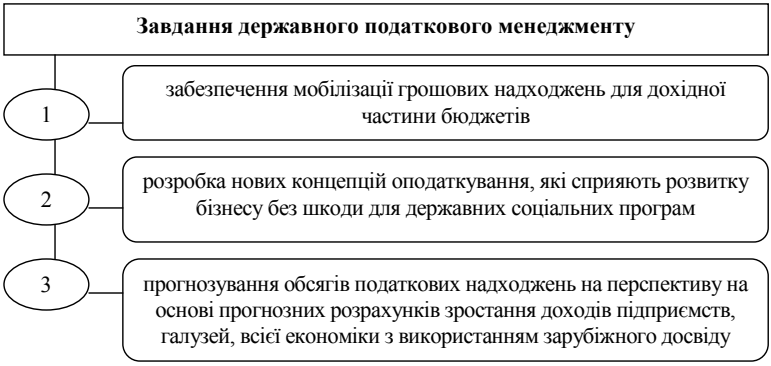

Рис. 5.6. Завдання державного податкового менеджменту

Державний податковий менеджмент як особливий науково-технічний процес є надзвичайно об'ємним за своїм змістом, умовами організації і цілями. Податковий менеджмент, який ґрунтується на положеннях податкового права та доповнює їх з теоретико-практичної точки зору, можна назвати основою всієї структури податкового механізму. Це розробка правових засад оподаткування на основі історичного досвіду, сучасних досягнень економічної науки і практики, забезпечення умов функціонування конкретного податкового механізму та його елементів (планування, регулювання, контролю), регламентація обліково-аналітичних процедур. У зв'язку з цим державний податковий менеджмент займає провідне місце в системі управління економікою.

Виділяють три складових державного податкового менеджменту (рис. 5.7).

Рис. 5.7. Складові державного податкового менеджменту

Корпоративний податковий менеджмент можна охарактеризувати як процес управління податками підприємств – платників податків, який регулює їхні фінансові взаємовідносини з державою у процесі перерозподілу доходів суб'єктів господарювання і формування доходів бюджету.

Об'єктом корпоративного податкового менеджменту є виробничо-економічні стратегії підприємства та пов'язані з ними відносини, які складаються у процесі оподаткування. Суб'єктами податко-

вого менеджменту (залежно від розміру підприємства) є відповідні підсистеми: департаменти, відділи або податкові менеджери.

Завданнями корпоративного податкового менеджменту є:

– моніторинг законодавчих і нормативних актів з метою виявлення змін у податковій системі, визначення порядку врахування змін, якщо вони мали місце;

– коректне ведення податкового обліку;

– своєчасне подання податкової звітності.

Вітчизняний корпоративний податковий менеджмент є специфічною підсистемою управління, на організацію якого впливають ряд факторів, що проілюстровано на рис. 5.8.

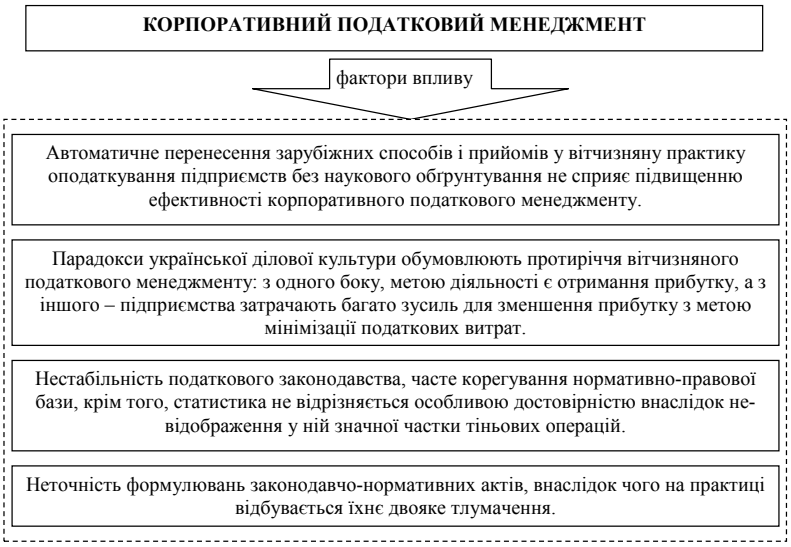

Рис. 5.8. Фактори, які впливають на зниження ефективності корпоративного податкового менеджменту

Інформаційна база податкового менеджменту формується за рахунок зовнішніх та внутрішніх джерел. До зовнішніх інформаційних ресурсів зараховують: законодавчі й нормативні акти (закони України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, інструкції, міжнародні конвенції), які регулюють питання оподаткування і складання податкових звітів, декларацій. До внутрішніх інформа-

ційних джерел належать бухгалтерський баланс, головна книга, звіти за різними напрямками діяльності підприємства тощо.

Якщо державний та корпоративний податковий менеджмент упродовж останніх років запроваджується в практичну діяльність контролюючих органів, підприємницьких структур і організацій, то реалізація засад персонального податкового менеджменту є процесом доволі складним через відсутність наукових праць, досліджень проблематики та комплексного аналізу теоретичних засад і механізмів.

На практиці податковий менеджмент реалізується через елементи, що є відносно самостійними комплексами податкових заходів, застосування яких ураховує діаметрально протилежні та еклектично поєднані індивідуальні пріоритети громадян і фіскальні інтереси держави. Проте лише за умови ефективного їхнього використання можна досягнути результату, що дорівнює максимально можливому, або синергічному (грец. sinergos) ефекту – процесу досягнення посилювального ефекту внаслідок взаємодії всіх складових, якими є: економічний аналіз, інформаційне забезпечення, оперативна робота, планування, прогнозування, оптимізаційне регулювання, контроль, засоби адаптаційного характеру, внутрішня й зовнішня координація, ризик-менеджмент управлінських рішень.

Податковий менеджмент є інтегральним поняттям. Однак визначення *персонального податкового менеджменту* зводиться до його розгляду як системи практичних заходів з оптимізації цілеспрямованого впливу на оподаткування суб'єктів (фізичних осіб, сімей, домогосподарств) з метою максимізації ефектів, досягнення встановлених індивідуальних та суспільних пріоритетів і цілей у змінному ринковому середовищі шляхом ефективного використання наявних фінансових ресурсів.

Як і кожна система, система оподаткування фізичних осіб характеризується наявністю суб'єкта оподаткування, тобто учасника процесів справляння податку (платник, держава та державні органи), об'єкта оподаткування – явища, предмета чи процесу, внаслідок наявності якого сплачується податок, платника і носія податку. Однак вказаний перелік доцільно доповнити ще одним суб'єктом, а саме учасником розподілу, оскільки дохід платника податків знаходить своє кінцеве споживання у сім'ї.

5.6. Поняття бюджетного фінансування, його організація та принципи

Держава за допомогою бюджетного фінансування як форми бюджетного механізму здійснює фінансування всіх заходів, пов'язаних із виконанням її функцій. Оптимальне поєднання важелів, інструментів цього механізму та раціональне використання усіх наявних елементів сприяють відповідному рівню соціально-економічного розвитку суспільства, забезпеченню виконання стратегічних завдань.

Бюджетне фінансування можна розглядати як об'єктивне економічне поняття і як матеріальне вираження цього поняття. Під бюджетним фінансуванням розуміють сукупність грошових відносин, пов'язаних із розподілом та використанням коштів централізованого грошового фонду держави, які реалізуються безоплатно і безповоротно шляхом надання бюджетних коштів юридичним та фізичним особам для проведення заходів, передбачених бюджетом.

Бюджетному фінансуванню властиві такі *ознаки*:

– бюджетне фінансування є однією з найважливіших форм фінансування видатків бюджету;

– його зміст проявляється у безповоротному наданні бюджетних коштів юридичним і фізичним особам;

– надання цих коштів здійснюється на проведення заходів, передбачених бюджетом;

– перелік цих заходів відповідає функціям держави;

– бюджетне фінансування з боку держави є формою бюджетного механізму, а з боку суб'єктів господарювання – однією з форм фінансового забезпечення.

Процес бюджетного фінансування регулюється Бюджетним кодексом України, базується та здійснюється на основі наукових принципів (рис. 5.9).

При формуванні цих принципів доцільно опиратися на принципи бюджетної політики, адже бюджетне фінансування є інструментом її реалізації. У теорії й практиці бюджетного фінансування особливе значення мають правильний вибір і обґрунтування відповідних його форм.

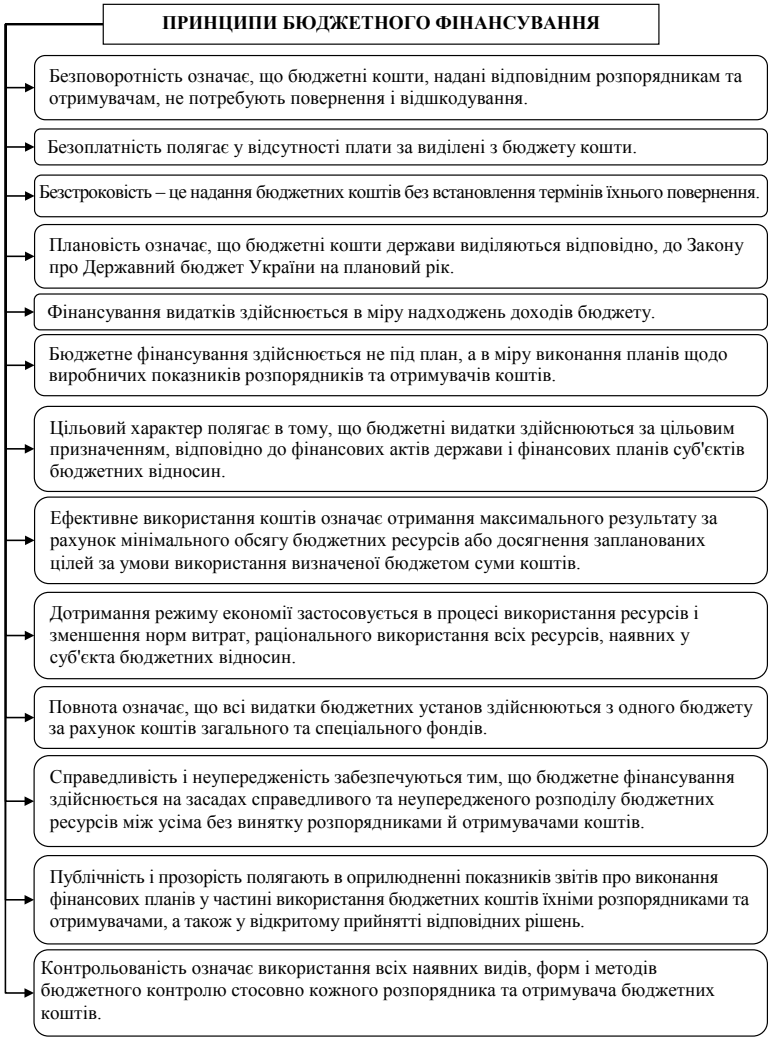

Рис. 5.9. Принципи бюджетного фінансування

Під формами бюджетного фінансування розуміють способи надання бюджетних коштів на заходи, передбачені у бюджеті, відповідно до наукових принципів. За наведеними критеріями виділя-

ють три найважливіші форми: кошторисне фінансування, бюджетне інвестування та державні трансферти.

Кошторисне фінансування – це надання державою бюджетних коштів, відповідно до затверджених бюджетів і бюджетних розписів, бюджетним установам на цілі, передбачені їхніми основними фінансовими планами (кошторисами). У цьому визначенні вказується джерело коштів (затверджений бюджет), документ, який регулює розподіл коштів (бюджетний розпис), отримувачі коштів (бюджетні установи) та основний документ, який відображає цілі, на котрі виділяються кошти (кошторис).

Другою формою бюджетного фінансування вважається *бюджетне інвестування,* пов'язане з наданням бюджетних коштів на інвестиційну чи інноваційну діяльність. Бюджетні інвестиції можуть здійснюватися у вигляді фінансування державних капітальних вкладень, проектного фінансування конкретних інвестиційних проектів, придбання частки акцій чи прав участі в управлінні підприємством. У процесі ринкових перетворень цю форму потрібно використовувати насамперед для структурної перебудови економіки, а також для створення потужної матеріально-технічної бази для соціально-культурної сфери, оборони країни та управління.

Третя форма бюджетного фінансування полягає у наданні *державних трансфертів* шляхом державного субсидіювання (державні субсидії, державні субвенції, державні дотації) і державної допомоги населенню. Державні трансферти – це невідплатні та безповоротні платежі з бюджету юридичним і фізичним особам, які не призначені для придбання товарів чи послуг, надання кредиту або виплати непогашеного боргу.

5.7. Розпорядники бюджетних коштів, їхні права та обов'язки

Відповідно до ст. 22 Бюджетного кодексу України, для здійснення програм і заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів.

Розпорядником бюджетних коштів є бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигну-

вань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджетних коштів.

За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня поділяють на розпорядників коштів другого та третього ступенів. Розпорядниками коштів другого ступеня є керівники, які отримують кошти на видатки установи і розподіляють суму коштів, визначену головним розпорядником для переказу безпосередньо підпорядкованим їм установам, підприємствам та організаціям. Розпорядниками коштів третього ступеня є керівники, які одержують кошти лише для безпосереднього витрачання.

Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути:

1) за бюджетними призначеннями, визначеними Законом про Державний бюджет України, – установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їхніх керівників; міністерства, Конституційний суд України, Верховний суд України, вищі спеціалізовані суди та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їхніх керівників, а також інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їхніх керівників;

2) за бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет АРК, – уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради АРК і Ради Міністрів АРК, а також міністерства та інші органи влади АРК в особі їхніх керівників;

3) за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, – місцеві державні адміністрації, виконавчі органи й апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), головні управління, управління, відділи та інші самостійні структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їхніх керівників.

Головні розпорядники коштів Державного бюджету України затверджуються Законом про Державний бюджет України шляхом вста-

новлення їм бюджетних призначень. Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішенням про місцевий бюджет.

Головний розпорядник бюджетних коштів:

– розробляє плани діяльності на плановий і наступні за плановим два бюджетних періоди (в т. ч. заходи щодо реалізації інвестиційних програм (проектів);

– організовує та забезпечує на основі плану діяльності й індикативних прогнозних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетних періоди складання проекту кошторису і бюджетного запиту та подає їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу);

– отримує бюджетні призначення шляхом їхнього затвердження у Законі про Державний бюджет України (в рішенні про місцевий бюджет); приймає рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляє і доводить до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань;

– затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством;

– розробляє проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами;

– розробляє та затверджує паспорти бюджетних програм і складає звіти про їхнє виконання, здійснює аналіз показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);

– здійснює управління бюджетними коштами у межах установлених для нього бюджетних повноважень та оцінює ефективність бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;

– здійснює контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету;

– здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних ко-

штів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням бюджетних коштів;

– забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової й бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством;

– забезпечує доступність інформації про бюджет, відповідно до законодавства та Бюджетного кодексу України.

Будь-які бюджетні видатки, зобов'язання і платежі з бюджету здійснюються за наявності відповідного бюджетного призначення, яке встановлюється Законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) у порядку, визначеному Бюджетним кодексом України.

Бюджетне призначення – це повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане, відповідно до Бюджетного кодексу України, Законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові та цільові обмеження і дає змогу надавати бюджетні асигнування.

Бюджетним асигнуванням є повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане, відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові й цільові обмеження.

Бюджетне зобов'язання – це будь-яке здійснене, відповідно до бюджетного асигнування, розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього самого періоду або у майбутньому.

5.8. Виконання дохідної частини бюджетів

Успішне виконання бюджетів усіх рівнів передбачає своєчасне і повне надходження доходів, яке забезпечується раціонально організованою системою їхнього стягнення. Система мобілізації доходів має забезпечити рівномірність, регулярність та стійкість надходжень коштів на рахунки бюджету, а також відповідне їхнє документальне оформлення, яке дасть змогу фінансовим органам мати своєчасну інформацію про виконання плану за доходами.

Кабінет Міністрів України організовує виконання Державного бюджету України. Міністерство фінансів України здійснює безпосереднє управління виконанням Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету.

При виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів (ст. 43 Бюджетного кодексу). Державна казначейська служба України, що діє у складі Міністерства фінансів України, забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунка, відкритого у Національному банку України. Зміст казначейського обслуговування бюджетних коштів наведено на рис. 5.10.

В органах Державної казначейської служби України бюджетним установам відкриваються рахунки у встановленому законодавством порядку.

У ст. 45 Бюджетного кодексу України розкрито процедуру виконання Державного бюджету України за доходами. Міністерство фінансів України здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету. Державна казначейська служба України веде бухгалтерський облік усіх надходжень державного бюджету і за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету.

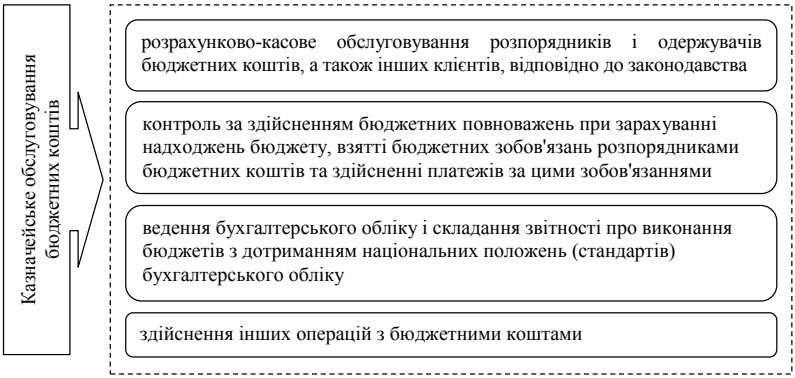

Рис. 5.10. Казначейське обслуговування бюджетних коштів

Повноваження органів Державної казначейської служби України з касового виконання бюджету за доходами проілюстровано на рис. 5.11.

Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження до державного бюджету податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів, відповідно до законодавства. Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації й виконавчі органи міських (міст республіканського АРК і обласного значення) рад координують діяльність відповідних органів стягнення щодо виконання визначених для територій показників доходів бюджету.

Податки й збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету (за винятком установ України, які функціонують за кордоном).

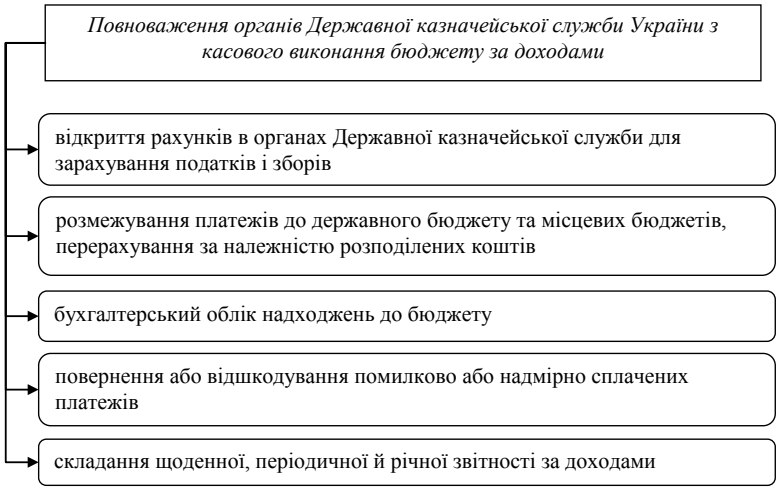

Рис. 5.11. Повноваження органів Державної казначейської служби України з касового виконання бюджету за доходами

Порядок зарахування до державного бюджету коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном, встановлю-

ється Кабінетом Міністрів України, а кошти визнаються зарахованими з дня надходження на єдиний казначейський рахунок. Забороняється проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом, і випадків, передбачених Законом про Державний бюджет України.

Перелік податків та зборів (обов'язкових платежів) й інших доходів бюджету, згідно з бюджетною класифікацією, в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, а також загальні вимоги щодо обліку доходів бюджету визначаються Кабінетом Міністрів України.

У разі зміни місцезнаходження суб'єктів господарювання – платників податків сплата визначених законодавством податків і зборів (обов'язкових платежів) після реєстрації здійснюється за місцем попередньої реєстрації до закінчення поточного бюджетного періоду.

5.9. Виконання видаткової частини бюджетів

Рівень організації та результативність виконання видаткової частини бюджету впливають на показники соціально-економічного розвитку країни, ефективність реалізації стратегічних засад бюджетної політики держави. Якісне виконання видаткової частини бюджету залежить від чіткої його організації й логічної побудови процедур і взаємозв'язку між ними. Відповідно до Бюджетного кодексу України, органи виконавчої влади забезпечують виконання цієї частини бюджетів, а Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи здійснюють загальну організацію та управління даним процесом, координують діяльність учасників бюджетних відносин.

Бюджетні процедури, пов'язані з виконанням видаткової частини бюджетів, регулюються Бюджетним кодексом України, зокрема у ст. 46 визначено стадії виконання бюджету за видатками і кредитуванням (рис. 5.12).

Рис. 5.12. Стадії виконання видаткової частини бюджетів

Відповідно до затвердженого розпису бюджету, розпорядники бюджетних коштів одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Казначейство України здійснює контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису бюджету.

Розпорядники бюджетних коштів забезпечують управління бюджетними асигнуваннями і здійснення контролю за виконанням процедур та вимог, встановлених Бюджетним кодексом.

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання і здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами. Державна казначейська служба України здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету.

Основні завдання, що вирішуються при виконанні видаткової частини бюджетів:

– забезпечення своєчасного та у повному обсязі фінансування усіх передбачених бюджетом видатків;

– орієнтація всіх розпорядників і отримувачів бюджетних коштів на цільове, раціональне, економне й ефективне використання бюджетних коштів;

– удосконалення форм та методів фінансового контролю за використанням усіма розпорядниками й отримувачами бюджетних коштів.

Повноваження органів Державної казначейської служби України з касового виконання бюджету за видатками відображено на рис. 5.13.

При реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюють перевірку відповідності напрямків витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі). Розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг, відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання, приймає рішення про їхню оплату та надає доручення на здійснення платежу органу Державної казначейської служби України, якщо інше не передбачено бюджетним законодавством.

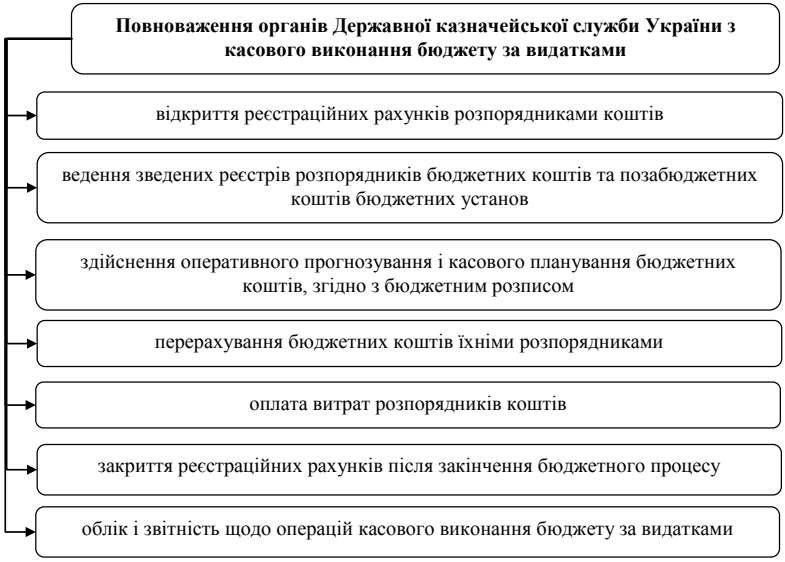

Рис. 5.13. Повноваження органів Державної казначейської служби України з касового виконання бюджету за видатками

Таким чином, загальне управління виконанням видаткової частини бюджету здійснюється Верховною Радою України і місцевими радами. Безпосереднє керівництво цими процесами здійснюють органи виконавчої влади. Оперативне управління виконанням видаткової частини бюджету забезпечують Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи, Державна казначейська служба України й її територіальні органи. Оскільки виконання бюджету пов'язане з використанням бюджетного фонду, до цього процесу залучаються всі учасники бюджетних відносин, які отримують з бюджету відповідний обсяг коштів для виконання своїх функцій, повноважень і здійснення інших видатків.

5.10. Касове виконання бюджету

Під *касовим виконанням бюджету* розуміють організацію та здійснення розрахунково-касових операцій (приймання, зберігання і видачу бюджетних коштів) щодо виконання бюджету відповідного рівня.

У світовій практиці, залежно від історичних та національних особливостей організації державного устрою і фінансової системи, використовують такі системи касового виконання бюджету:

1) банківську – рахунки для виконання бюджету відкриваються в установах банківської системи;

2) казначейську – передбачає відкриття та ведення рахунків через Державну казначейську службу України;

3) змішану – можливість відкриття і ведення рахунків в установах банківської системи та в Державній казначейській службі України.

При виконанні державного і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Державна казначейська служба України, що діє у складі Міністерства фінансів України, забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення Єдиного казначейського рахунка, відкритого у Національному банку України.

Участь органів Державної казначейської служби України у бюджетному процесі проілюстровано на рис. 5.14.

В органах Державної казначейської служби України бюджетним установам відкриваються рахунки у встановленому законодавством порядку.

Державний бюджет України виконується за розписом, який затверджує міністр фінансів, відповідно до бюджетних призначень, у місячний строк з дня ухвалення Закону про Державний бюджет України. До затвердження розпису Державного бюджету України міністр фінансів затверджує тимчасовий розпис Державного бюджету України на відповідний період. Примірник затвердженого розпису Державного бюджету України передається до Рахункової палати та Комітету Верховної Ради України з питань бюджету з подальшим інформуванням про внесені до нього зміни, зумовлені змінами до Закону про Державний бюджет України.

Державна казначейська служба України (ДКСУ) *безпосередньо контролює і обліковує надходження коштів до бюджетів, законність та доцільність їхнього використання, обслуговує розпорядників бюджетних коштів, веде облік руху бюджетних коштів, а також готує звітність про виконання бюджетів, тому відіграє активну роль у бюджетному процесі.*

ДКСУ в межах повноважень здійснює контроль за:

– здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень;
– відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису бюджетів;
– відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;
– витрачанням бюджетних коштів (відповідність підтвердних документів бюджетним асигнуванням і вимогам бюджетного законодавства);
– дотриманням правил валютного контролю за операціями бюджетних установ;
– дотриманням порядку проведення державних лотерей;
– дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ;
– здійсненням інших повноважень учасників бюджетного процесу, відповідно до законодавства

Рис. 5.14. Участь органів Державної казначейської служби України у бюджетному процесі

Міністерство фінансів України протягом бюджетного періоду забезпечує відповідність розпису Державного бюджету України встановленим бюджетним призначенням, а також відповідність розподілу бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за загальним фондом державного бюджету за визначеними цим роз-

писом періодами року відповідному прогнозу надходжень загального фонду державного бюджету протягом бюджетного періоду.

Державна казначейська служба України здійснює платежі за видатками державного бюджету через систему своїх органів за допомогою безготівкового перерахування коштів. З цією метою органам казначейства відкрито рахунок, який називається «Єдиний казначейський рахунок».

Єдиний казначейський рахунок – це рахунок, відкритий Державній казначейській службі України в Національному банку України для обліку коштів і здійснення розрахунків у Системі електронних платежів Національного банку України. На єдиний казначейський рахунок (ЄКР) зараховуються податки, збори, інші обов'язкові платежі державного та місцевих бюджетів і надходження з інших джерел. З них органи казначейства здійснюють платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів.

На єдиному казначейському рахунку обліковують усі здійснювані операції, що дає можливість Державній казначейській службі України мати в реальному режимі часу інформацію про:

– баланс єдиного казначейського рахунка, отриманий як результат здійснення операцій на всіх субрахунках єдиного казначейського рахунка;

– рух коштів за доходами та видатками державного бюджету, відповідно до бюджетної класифікації;

– рух коштів за місцевими бюджетами і результати виконання бюджетів.

Функціонування єдиного казначейського рахунка забезпечує:

– повну незалежність держави від банківської системи у справі контролю та обліку коштів бюджету;

– доскональну базу даних за бюджетними показниками;

– облік коштів, що надходять до державного бюджету і місцевих бюджетів;

– розподіл загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів між державним бюджетом і місцевими бюджетами за нормативами, затвердженими Верховною Радою України;

– зарахування на рахунки місцевих бюджетів належних їм коштів, відповідно до нормативів та результатів взаєморозрахунків;

– дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів завдяки здійсненню попереднього контролю;

– подання інформації органам законодавчої й виконавчої влади щодо здійснених на єдиному казначейському рахунку операцій;

– оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо використання залишків коштів єдиного казначейського рахунка.

Казначейська система касового виконання бюджетів залишається ефективним засобом здійснення державної фінансово-економічної політики країни.

5.11. Організація та регулювання міжбюджетних потоків

Найважливішою передумовою існування міжбюджетних потоків є необхідність здійснення перерозподілу бюджетних ресурсів між ланками бюджетної системи, що спричинено розбіжностями обсягів коштів, акумульованих у бюджетах, та потребою в них. Міжбюджетні потоки в Україні зумовлені рухом коштів між Державним бюджетом України і місцевими бюджетами та між окремими видами місцевих бюджетів.

Міжбюджетні потоки зумовлені передусім функціонуванням міжбюджетних відносин. *Міжбюджетні відносини* – це відносини між державою, Автономною Республікою Крим і територіальними громадами щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією та законами України.

Метою регулювання міжбюджетних відносин є забезпечення відповідності між повноваженнями на здійснення видатків, закріплених законодавчими актами України за бюджетами, і фінансовими ресурсами, які мають забезпечувати виконання цих повноважень.

Суб'єкти міжбюджетних відносин – це органи державної влади й управління, органи місцевого самоврядування, до компе-

тенції яких належать повноваження щодо складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів.

Передумови здійснення міжбюджетних відносин визначаються складовими:

– визначеним у законодавстві держави поділом повноважень між державною виконавчою владою та органами місцевого самоврядування;

– гарантією з боку держави фінансування наданих повноважень органам місцевого самоврядування;

– діючим порядком розмежування доходів і видатків між рівнями бюджетної системи та видами місцевих бюджетів;

– фінансовою підтримкою місцевих бюджетів у зв'язку зі значними коливаннями рівнів податкового потенціалу окремих територій і об'єктивними розбіжностями у розмірах видатків.

Формами руху бюджетних ресурсів у процесі міжбюджетних відносин є міжбюджетні трансферти, взаємозаліки та взаєморозрахунки, об'єднання коштів бюджетів.

Особливістю касового виконання бюджетів є взаємодія всіх бюджетних потоків. У фінансовій науці і практиці розрізняють вхідні та вихідні бюджетні потоки. Вхідні потоки – це реальний грошовий потік платежів до бюджету. Вихідні бюджетні потоки передбачають реальний грошовий потік видатків із бюджету. Бюджетні потоки поділяють на внутрішні й зовнішні.

Внутрішні бюджетні потоки обмежені бюджетною системою. Вони пов'язані з рухом податків, дотацій, субсидій та субвенцій, бюджетних позичок усередині бюджетної системи, з Державного бюджету України до інших ланок бюджетної системи, а також із вилученням коштів на користь державного бюджету.

Зовнішні бюджетні потоки пов'язані з платежами до бюджету платників податків та фінансуванням із бюджету підприємств, організацій, установ і громадян.

Оптимізація бюджетних потоків дуже важлива для вдосконалення взаємодії між бюджетами різних рівнів. Державний бюджет регулює як вхідні, так і вихідні грошові потоки, а також грошові потоки між окремими бюджетами у вигляді міжбюджетних трансфертів.

Бюджетним кодексом України (ст. 96) визначені такі види міжбюджетних трансфертів:

– базову дотацію (трансферт, що надається з державного бюджету місцевим бюджетам для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій);

– субвенції;

– реверсну дотацію (кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій);

– додаткові дотації.

Крім міжбюджетних відносин, які зумовлюють рух бюджетних коштів із бюджетів вищого рівня до бюджетів нижчого рівня і навпаки у вигляді міжбюджетних трансфертів, до міжбюджетних потоків зараховують рух коштів, пов'язаних із взаємними розрахунками між бюджетами, а також із бюджетним кредитуванням.

Удосконалення міжбюджетних потоків і системи міжбюджетних відносин має базуватись на визначених принципах та єдиних підходах, забезпечуватись прийняттям відповідних законодавчих актів на рівні державної і місцевої влади.

ПРАКТИКУМ

Базові терміни та поняття

Бюджет, виконання бюджету, бюджетна класифікація, бюджетний процес, розпис доходів і видатків, доходи бюджету, податковий менеджмент, бюджетне фінансування, розпорядники бюджетних коштів, виконання дохідної частини бюджету, виконання видаткової частини бюджету, касове виконання бюджету, міжбюджетні потоки, міжбюджетні відносини.

Контрольні запитання і завдання

1. Назвіть принципи виконання бюджету.
2. Охарактеризуйте бюджетну класифікацію та її роль у бюджетному процесі.
3. Що являє собою розпис доходів і видатків?
4. Охарактеризуйте систему справляння доходів бюджету.
5. Розкрийте роль та значення податкового менеджменту.
6. Дайте визначення бюджетного фінансування.

7. Охарактеризуйте організацію бюджетного фінансування.
8. Назвіть принципи бюджетного фінансування.
9. Які основні права та обов'язки розпорядників бюджетних коштів?
10. Опишіть виконання дохідної частини бюджетів.
11. Опишіть виконання видаткової частини бюджетів.
12. Чим зумовлений перехід на казначейську систему виконання бюджету?
13. Дайте визначення і назвіть системи касового виконання бюджету.
14. Опишіть механізм організації міжбюджетних потоків.
15. Яка основна мета регулювання міжбюджетних потоків?

Тести

1. Виконати бюджет означає…
а) забезпечити надходження запланованих доходів до усіх ланок фінансової системи;
б) своєчасно та повністю профінансувати визначені у державних цільових фондах заходи;
в) дотримуватися фінансово-кредитної дисципліни в усіх ланках фінансової та кредитної систем;
г) своєчасно і в повному обсязі мобілізувати заплановані у бюджеті доходи та профінансувати заплановані видатки.

2. Розпис Державного бюджету України формують…
а) у двотижневий термін після прийняття бюджету;
б) у місячний термін після прийняття бюджету;
в) до 31 грудня поточного року;
г) до 1 січня планового року.

3. Доходи бюджету зараховують на…
а) рахунки фіскальних органів;
б) депозитні рахунки в банківських установах;
в) рахунки Кабінету Міністрів України;
г) єдиний казначейський рахунок.

4. Розпорядники бюджетних коштів поділяються на…
а) головних розпорядників, розпорядників другого і третього ступенів;
б) старших і молодших;
в) підрядних і субпідрядних;
г) стратегічних і тактичних.

5. Головні розпорядники бюджетних коштів наділені повноваженнями…

а) спрямовувати бюджетні кошти на утримання управлінського апарату;

б) розподіляти бюджетні кошти розпорядникам нижчого рівня;

в) контролювати використання бюджетних коштів нижчого рівня;

г) усіма переліченими повноваженнями.

6. Повноваженнями розпорядників бюджетних коштів третього ступеня є…

а) безпосереднє використання бюджетних коштів на визначені цілі;

б) розподіл бюджетних коштів на користь розпорядників вищого рівня;

в) контроль за використанням бюджетних коштів розпорядниками вищого рівня;

г) усе перелічене.

7. Формами бюджетного фінансування можуть бути…

а) кошторисне фінансування, бюджетне інвестування і бюджетне субсидіювання;

б) надання субвенцій і дотацій;

в) виплата заробітної плати робітникам і службовцям;

г) оплата поточних і капітальних видатків.

8. В Україні відомі такі методи фінансування видатків з бюджету…

а) метод єдиного казначейського рахунка;

б) метод нарахування бюджетних коштів;

в) метод сплати бюджетних коштів;

г) метод аналітичної оцінки доходів і видатків.

9. Під касовим виконанням бюджету розуміють…

а) отримання доходів, визначення видатків;

б) зарахування доходів та оплата видатків бюджету;

в) мобілізація резервів зростання доходів;

г) моніторинг виконання дохідної і видаткової частин бюджету.

10. До органів касового виконання бюджету зараховують…

а) Національний банк України;

б) Міністерство фінансів України;

в) Державну казначейську службу України;

г) Державну фіскальну службу України.

РОЗДІЛ 6

ОБЛІК ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

6.1. Завдання, значення та організація обліку виконання бюджетів

Для забезпечення ефективного процесу виконання державного та місцевих бюджетів в умовах ринкових відносин необхідна належна *система* організації обліку, яка охоплює бухгалтерський, бюджетний і управлінський облік. Вони ґрунтуються на єдиній теоретичній та інформаційній базі, відрізняються при цьому формою і періодичністю розрахунку даних. *Бухгалтерський облік* забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій, надання користувачам інформації про стан активів і зобов'язань, результати виконання бюджетів та їхніх змін.

Бюджетний облік ведеться з метою накопичення даних про доходи, видатки, кредитування за вирахуванням погашення і фінансування бюджетів, а також визначення результатів виконання бюджетів.

Основними *завданнями* системи обліку з виконання бюджетів є:

– своєчасне, повне та достовірне відображення в обліку за відповідними рахунками і параметрами всіх операцій з виконання бюджетів;

– щоденне завершення та звірка всіх облікових процесів, регістрів і документів, у т. ч. пов'язаних з надходженням та перерахуванням фінансових ресурсів через системи міжбанківських електронних платежів і внутрішню платіжну систему Казначейства України; складання щоденного балансу та автоматизована перевірка відповідності даних аналітичного обліку даних балансу;

– достовірне відображення в обліку і звітності руху й використання бюджетних коштів, надання об'єктивної та порівняльної інформації про стан зобов'язань, активів, результатів виконання бюджетів й ін.

Особливе місце у системі обліку займає *управлінський облік*, оскільки він забезпечує органи влади оперативною фінансовою та нефінансовою інформацією з метою планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю використання бюджетних коштів тощо. Управлінський облік здійснюється органами влади для забезпечення внутрішніх потреб в інформації, виходячи зі специфіки виконання бюджетів та особливостей діяльності.

Облік виконання бюджетів усіх рівнів ведеться за такими *розділами*:

– облік ресурсів і доходів бюджетів;

– облік асигнувань та видатків бюджетів;

– облік взаємних рахунків між бюджетами.

Предметом бюджетного обліку є порядок відображання в обліку руху бюджетних коштів, а його об'єктами – дохідна і видаткова частини бюджетів, боргові зобов'язання держави та інші бюджетні ресурси, які спрямовуються на соціально-економічний розвиток.

Організація бухгалтерського обліку про виконання бюджетів забезпечується єдиною бюджетною класифікацією і єдиним планом рахунків, які є обов'язковими для застосування усіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень.

Безпосередньо облік виконання бюджетів покладено на Державну казначейську службу України.

Таким чином, бухгалтерський облік виконання бюджетів – це складова системи обліку, що охоплює сукупність правил, процедур та методик обліку для виявлення, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання й обміну інформацією про бюджетні операції. На основі бухгалтерського обліку відбувається прийняття управлінських рішень і складається фінансова звітність про виконання бюджетів.

Система бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів побудована з урахуванням усіх необхідних змін, зумовлених наявними економічними обставинами, з дотриманням загальних принципів і вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік виконання бюджетів базується та здійснюється на таких основних *принципах*:

– достовірності (правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави);

– законності (звітність має відповідати правилам і процедурам, які передбачені нормативно-правовими актами);

– суттєвості (у звітах має відображатись уся суттєва інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом);

– превалювання сутності над формою (операції обліковуються та розкриваються у звітності, відповідно до суті й економічного змісту, а не за юридичною формою);

– доречності (корисність інформації для підготовки і прийняття економічних рішень);

– відкритості (фінансові звіти мають бути зрозумілими та детальними з метою уникнення двозначності правдиво відображати бюджетні операції з необхідними поясненнями);

– сталості (постійне протягом бюджетного періоду застосування обраних методів);

– правильності (сумлінне застосування прийнятих правил і процедур);

– незалежності (відокремленість фінансових, бюджетних (звітних) періодів);

– обережності (обґрунтована та розсудлива оцінка фактів);

– зіставності (можливість визначення тенденцій виконання бюджету через зіставлення інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності за певний період часу);

– своєчасності (забезпечення своєчасною інформацією органів влади, які приймають рішення, здійснюють оцінку виконання бюджету);

– консолідації (складання фінансової звітності про виконання бюджетів загалом по системі Казначейства України з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень у розрізі бюджетів) й ін.

Отже, бухгалтерський облік виконання бюджетів забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій про надходження і використання бюджетних коштів, а також інших операцій, які здійснюються через рахунки, відкриті в органах Казначейства, і не належать до операцій про виконання бюджетів, та надання користувачам інформації про стан активів і зобов'язань, результати виконання бюджетів та зміни в них.

6.2. Бухгалтерські документи та регістри, порядок їхнього складання, перевірки й обробки

Бухгалтерський документ – це підтвердження в письмовій формі результату здійснення операцій з виконання бюджету. Записи в облікових реєстрах можуть бути проведені тільки на основі бухгалтерських документів.

Усі бухгалтерські документи (первинні та зведені) служать для організації аналітичного і синтетичного обліку.

У бюджетному обліку використовують такі бухгалтерські *документи*: річний розпис бюджету з поквартальною (помісячною) розбивкою або виписка з нього; довідка-повідомлення про зміни кошторисних призначень – розмірів фінансування; довідка про доходи, які надходять на поточний рахунок (основний) місцевого бюджету; розпорядження на перерахування коштів з поточного рахунка (основного) місцевого бюджету; повідомлення про взаємні розрахунки; видатковий розпис-план фінансування; висновок про повернення доходів; платіжні доручення на перерахування коштів із місцевого бюджету розпорядникам бюджетних коштів; періодична і річна звітність про виконання кошторисів бюджетних установ; місячні звіти банків з фінансування капітальних вкладень та інших заходів за рахунок бюджету; меморіальний ордер; виписки з поточного рахунка (основного) місцевого бюджету; звіти установ банків про залишки коштів на поточних рахунках місцевих бюджетів; чеки; головна книга; баланс; кошториси; штатні розписи; лімітні довідки про видатки бюджету; розшифровка доходів, що розподіляються між бюджетами; реєстри доходів, які надійшли у державний бюджет за рік; довідки про звірку доходів з органами фіскальної служби, які надійшли в державний бюджет; реєстри надходжень загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за рік; реєстри розподілу загальнодержавних податків для області чи району; довідки про звірку загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів по області чи району (з фіскальними органами); довідки про звірку відрахувань до місцевих бюджетів (по області, району чи міста).

Одна частина документів і реєстрів обслуговує аналітичний облік, інша – синтетичний.

У бюджетному обліку *аналітичними документами* вважаються первинні та зведені документи, відомості, карточки аналітичного обліку, оборотні відомості за аналітичними рахунками, довідки-розрахунки для звітності тощо.

Синтетичний облік ведуть у меморіальних ордерах, реєстраційних журналах, шахматних контрольних відомостях (балансах), оборотних відомостях за рахунками синтетичного обліку.

Узагальнюючим, контролюючим документом для аналітичного та синтетичного обліку виконання бюджету є *баланс*. Баланс про виконання бюджету складається з п'яти розділів активу і чотирьох розділів пасиву. Розділи активу: I – «Ресурси бюджету», II – «Розрахунки за борговими зобов'язаннями», III – «Кошти у розрахунках», IV – «Видатки», V – «Результат (дефіцит)». Розділи пасиву: I – «Доходи», II – «Розрахунки за борговими зобов'язаннями», III – «Кошти у розрахунках», IV – «Результат (дефіцит/надлишок)».

Таким чином, в активі та пасиві бухгалтерського балансу за видатками бюджету відображаються одні й ті самі кошти бюджету, з одного боку – за їхнім розміщенням і використанням, а з іншого – за джерелами їхнього надходження.

Баланс відображає кошти в узагальненому вигляді на певну дату (на перше число місяця, кварталу, року). Проте впродовж місця, кварталу, року відбуваються операції, які змінюють величину валюти балансу. З огляду на це ведуть не тільки узагальнюючий, а й поточний облік.

6.3. План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів

План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів зі стислим викладом їхнього змісту, за допомогою якого ці операції відображаються у фінансовій звітності. Його основою є облікові й економічні поняття, що використовуються в умовах ринкової економіки.

Будова плану рахунків базується на класифікації рахунків за економічним змістом з метою отримання інформації про виконання бюджетів і здійснення контролю за цим процесом.

Кожна операція бюджетного процесу документально фіксується та відображається на рахунках. Розрізняють *два види* рахунків: активні й пасивні. Активні рахунки призначаються для обліку ресурсів бюджету за їхнім складом і розміщенням, а пасивні – для обліку джерел бюджетних коштів за їхнім цільовим призначенням. Обидва види рахунків мають однакову структуру: це таблиця, ліва сторона якої називається дебет, а права – кредит. Для кожного рахунка характерна наявність залишку (сальдо) на початок і кінець місяця та оборотів за місяць за дебетом і кредитом. Незважаючи на однакову структуру рахунків, призначення сторін (дебету та кредиту) в активних і пасивних рахунках різне.

Залежно від змісту операції, її сума записується двічі: за дебетом одного рахунка й кредитом – іншого. Такий спосіб запису операцій називається методом подвійного запису.

План рахунків поділяється на *три логічні частини*: балансові, бюджетні рахунки (доходи і видатки), меморандні та позабалансові рахунки. Кожна з частин формується з таких класів.

Балансові рахунки:
клас – «Активи»;
клас – «Зобов'язання»;
клас – «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів»;
клас – «Розрахунки».

Бюджетні рахунки:
клас – «Результат виконання бюджету»;
клас – «Доходи бюджету»;
клас – «Видатки бюджету».

Меморандні та позабалансові рахунки:
клас – «Управлінський облік»;
клас – «Позабалансовий облік».

Кожен клас поділяється на:
– рахунки II порядку;
– рахунки III порядку;
– рахунки IV порядку.

Номер рахунка II порядку (двозначний) складається з номера класу рахунків, на який відводиться один знак, та коду рахунка другого порядку, на який також відводиться один знак.

Номер рахунка III порядку (тризначний) складається з номера класу рахунків (1 знак), коду рахунка другого порядку (1 знак) і коду рахунка третього порядку, на який також відводиться один знак.

Номер рахунка IV порядку (чотиризначний) складається з номера класу рахунків (1 знак), коду рахунка другого порядку (1 знак), коду рахунка третього порядку (1 знак) та коду рахунка четвертого порядку, на який також відводиться один знак.

Перший клас Плану рахунків визначає активи бюджетів. Він містить кореспондентський рахунок Казначейства в НБУ, кошти бюджетів в інших банках, розміщені депозити, цінні папери, надані бюджетні кредити, інші активи (кошти в дорозі та заблоковані на рахунках, товарно-матеріальні цінності), субкореспондентські рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби України. Всі рахунки першого класу активні.

Другий клас Плану рахунків визначає зобов'язання за операціями виконання бюджетів. Це зобов'язання, пов'язані з випуском в обіг цінних паперів, отриманням кредитів і депозитів, за іншими зобов'язаннями. Всі рахунки другого класу пасивні.

У третьому класі Плану рахунків відображені зобов'язання за операціями Казначейства за коштами бюджетів та розпорядників бюджетних коштів. Це операції за коштами: державного бюджету, місцевих бюджетів; які підлягають розподілу між рівнями бюджетів; тимчасово віднесеними на доходи бюджету; на рахунках розпорядників бюджетних коштів, органів Державної казначейської служби України. Рахунки третього класу пасивні.

У четвертому класі Плану рахунків відображаються рахунки, які виникають між бюджетами в процесі їхнього виконання, розрахунки за векселями, позицією Казначейства щодо іноземної валюти і балансуючі рахунки. Всі рахунки четвертого класу активно-пасивні.

П'ятий клас Плану рахунків визначає результат виконання бюджетів (загального та спеціального фондів). Рахунки п'ятого класу активно-пасивні.

У шостому класі Плану рахунків відображаються доходи: державного та місцевих бюджетів, які підлягають розподілу; кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджетів. Усі рахунки шостого класу пасивні, крім рахунка 6911 «Контррахунок за видатковими операціями», який є активно-пасивним.

У сьомому класі Плану рахунків відображаються видатки державного і місцевого бюджетів. Усі рахунки сьомого класу активні, за винятком рахунків: 713 групи «Кредитування державного бюджету за вирахуванням погашень», 723 групи «Кредитування місцевого бюджету за вирахуванням погашень», які є активно-пасивні, та 7911 «Контррахунок за видатковими операціями», який є контрактивним, і 7922 «Контррахунок за операціями з кредитування за вирахуванням погашень», який є активно-пасивний.

Восьмий клас Плану рахунків містить меморандні (технічні) рахунки, які є елементом управлінського обліку та не входять до балансу про виконання бюджету. Це – кошти, передані й отримані органами Державного казначейства в процесі виконання бюджетів. Рахунки 81 розділу «Кошти отримані» пасивні, рахунки 82 і 83 розділів активні, а рахунок 8911 «Контррахунок за операціями управлінського обліку за переданими коштами» контрактивний та рахунок 8921 «Контррахунок за операціями управлінського обліку за отриманими коштами» контрпасивний.

У дев'ятому класі Плану рахунків відображають позабалансові статті: тимчасові планові показники й інші; кошторисні призначення; асигнування; планові показники за доходами бюджету; зобов'язання розпорядників бюджетних коштів; розрахункові документи, не оплачені в термін; нараховані доходи та витрати; зобов'язання і вимоги за кредитуванням та всіма видами гарантій. Рахунки 90, 91, 92, 94, 95 розділів пасивні, рахунки 93 розділу активні. Рахунок 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку» контрактивний і 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» контрпасивний.

Будова плану рахунків базується на класифікації рахунків за економічним змістом з метою отримання інформації про виконання бюджетів та здійснення контролю за цим процесом.

Кожна операція бюджетного процесу документально фіксується і відображується на рахунках.

Відобразимо бухгалтерські проведення, пов'язані з рухом коштів та відповідними плановими показниками, починаючи від надходження доходів до місцевого бюджету, і до моменту фінансування (виділення коштів) розпоряднику коштів – бюджетній установі. Рух по рахунках відбувається таким чином:

3141 дохідний рахунок
3142 котловий рахунок
3531 особовий рахунок головного розпорядника
3541 реєстраційний рахунок розпорядника

Такий рух відображається на рахунках бухгалтерського обліку, відповідно до даної методики (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Таблиця бухгалтерських проводок

Операція	Дт	Назва рахунка	Кт	Назва рахунка
1	2	3	4	5
Затверджено планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету	9323	Затверджено планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
	9321	Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
Затверджено планові показники за видатками місцевих бюджетів	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9293	Затверджені зведені бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів
	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9227	Затверджені зведені бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін
	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9223	Зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів

Продовження табл. 6.1

1	2	3	4	5
Введення зведених показників бюджетних призначень за помісячним розписом (підстава – помісячний розпис місцевого бюджету). Загальний фонд: за доходами місцевих бюджетів	9343	Затверджені планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
	9341	Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
Введення зведених показників бюджетних призначень за помісячним розписом (підстава – помісячний розпис місцевого бюджету). Загальний фонд: за видатками місцевих бюджетів	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9296	Затверджені зведені бюджетні призначення із загального фонду місцевих бюджетів за помісячним розписом асигнувань
	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9274	Затверджені зведені бюджетні призначення із загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань з урахуванням змін
	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9273	Зведені бюджетні призначення із загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань
Надійшли доходи до загального фонду місцевого бюджету	1711	Субрахунки єдиного казначейського рахунка	3141	Надходження до загального фонду місцевих бюджетів
	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів	6121	Доходи загального фонду місцевого бюджету
	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку	9321	Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету
	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку	9341	Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету

Продовження табл. 6.1

1	2	3	4	5
Зараховано кошти до загального фонду місцевого бюджету (на котловий рахунок)	3141	Надходження до загального фонду місцевих бюджетів	3142	Кошти загального фонду місцевих бюджетів
Виділено кошти загального фонду місцевого бюджету розпорядникам коштів (підстава – розпорядження фінансового органу про виділення коштів)	3142	Кошти загального фонду місцевих бюджетів	3531	Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету
	9223	Зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
	9273	Зведені бюджетні призначення із загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
Проведено розподіл виділених бюджетних асигнувань та зараховано кошти на реєстраційні рахунки розпорядників (підстава – розподіл виділених бюджетних асигнувань)	3531	Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету	3541	Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету
	8251	Кошти загального фонду місцевого бюджету, передані розпорядниками коштів місцевих бюджетів	8911	Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку
	9123	Зведені поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевих бюджетів	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
	9142	Зведені поточні призначення із загального фонду місцевого бюджету за планом асигнувань	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

6.4. Облік доходів державного бюджету

Для зарахування платежів до державного бюджету на балансі центрального апарату Державного казначейської служби України та її головних управлінь відкриваються рахунки. Перерахування грошових коштів платників на бюджетні рахунки здійснюється через СЕП НБУ.

Організація обліку виконання державного бюджету за доходами регламентується такими нормативно-правовими актами: Бюджетним кодексом України; Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік; Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2013 р., № 885; Порядком казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 р., № 43; Порядком відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету, затвердженим наказом Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 11.08.2008 р. № 327 тощо.

Облік операцій з виконання державного бюджету за доходами відображається на рахунках 1 класу «Активи», 3 класу «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів», 6 класу «Доходи бюджету» і 9 класу «Позабалансовий облік» Плану рахунків. Проте облік доходів загального або спеціального фонду державного бюджету ведеться на різних рахунках. Облік надходжень до загального фонду державного бюджету відображається на балансовому рахунку 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету», а до спеціального фонду – на балансовому рахунку 3121 «Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки».

Для щоденного акумулювання платежів, які надійшли до загального фонду державного бюджету в органі Державної казначейської служби, відкриваються рахунки за балансовим рахунком

3112 «Загальний фонд державного бюджету». Залишки коштів, що склалися на кінець операційного дня з аналітичних рахунків за доходами, відкритих за балансовим рахунком 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету», у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються (списуються) на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3112, а саме щодо державного бюджету:

– на перший рахунок зараховуються доходи, за рахунок яких здійснюється перерахування дотацій місцевим бюджетам;

– на другий рахунок зараховуються доходи, які належать до загального фонду державного бюджету і з яких не здійснюється перерахування дотацій.

З метою формування звітності про виконання державного бюджету відомості стосовно надходжень та повернення надміру або помилково сплачених платежів до бюджету відображаються на балансових рахунках 6111 «Доходи загального фонду державного бюджету» і 6112 «Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки» Плану рахунків.

Планові показники доходів державного бюджету відображаються в обліку завдяки рахункам 9 класу Плану рахунків. Рахунки цього класу відкриваються засобами програмного забезпечення з використанням кодів бюджетної класифікації доходів. До рахунків позабалансового обліку належать:

9311 – «Поточні планові показники за доходами загального фонду державного бюджету»;

9312 – «Поточні планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету»;

9313 – «Затверджені планові показники за доходами загального фонду державного бюджету»;

9314 – «Затверджені планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету».

6.4.1. Облік операцій за доходами загального фонду державного бюджету

У бухгалтерському обліку доходи загального фонду державного бюджету відображаються за такими операціями:

а) облік планових показників доходів загального фонду державного бюджету ведеться на підставі річного розпису та помісячного розпису державного бюджету. Так, для реєстрації планових показників доходів загального фонду державного бюджету на основі річного розпису державного бюджету здійснюються такі бухгалтерські проведення: Дебет 9313 «Затверджені планові показники за доходами загального фонду державного бюджету» і Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку», Дебет 9311 «Поточні планові показники за доходами загального фонду державного бюджету» та Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку».

Введення планових показників доходів загального фонду державного бюджету на основі помісячного розпису державного бюджету відображається в бухгалтерському обліку таким чином: Дебет 9333 «Затверджені планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду державного бюджету» і Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку», Дебет 9331 «Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду державного бюджету» та Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку»;

б) операції за надходженням доходів державного бюджету на рахунки Головних управлінь Державної казначейської служби України відображаються за бухгалтерськими проведеннями: Дебет 1111 «Єдиний казначейський рахунок» і Кредит 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету», а також одночасно проводяться за Дебетом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» та Кредитом 6111 «Доходи загального фонду державного бюджету»;

в) повернення помилково або надміру зарахованих до загального фонду платежів здійснюється органами Державної казначей-

ської служби України з відкритих бюджетних рахунків для зарахування надходжень і обліковується за такими рахунками: Дебет 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету» та Кредит 1111 «Єдиний казначейський рахунок», а також одночасно відображається за Дебетом 6111 «Доходи загального фонду державного бюджету» і Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів». Водночас відбувається віднесення відповідної суми на позабалансові рахунки, що відображається бухгалтерським записом: Дебет 9311 «Поточні планові показники за доходами загального фонду державного бюджету» та Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку».

Кредитовий залишок на рахунку 6111, а також у розрізі кожного рахунка, відкритого на даному балансовому рахунку, дає інформацію про надходження з урахуванням повернень кожного виду доходів (наприклад, відшкодування податку на додану вартість) і повернення платежів до загального фонду державного бюджету наростаючим підсумком з початку року. За окремими рахунками допускається від'ємний залишок, який показує, що повернень окремого виду доходу бюджету в поточному бюджетному періоді з цього рахунка відбулося більше, ніж надходжень (за рахунок загальних надходжень до загального фонду). Загалом за рахунком 6111 від'ємний залишок не допускається.

Перерахування коштів управліннями центральному рівню Державної казначейської служби України.

Для акумулювання залишків коштів загального фонду державного бюджету після надання дотацій місцевим бюджетам у центральному апараті казначейської служби відкриваються рахунки в розрізі територій за балансовим рахунком 3112 для перерахування коштів з обласного рівня. Для цього в Головних управліннях Державної казначейської служби України здійснюються такі бухгалтерські проведення: Дебет 3112 «Загальний фонд державного бюджету» та Кредит 1111 «Єдиний казначейський рахунок». Одночасно ця сума відноситься на рахунки управлінського обліку: Дебет 8211 «Кошти загального фонду державного бюджету, передані» і Кредит 8911 «Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку».

У центральному апараті казначейської служби ці операції відображаються таким чином: Дебет 1111 «Єдиний казначейський рахунок» та Кредит 3112 «Загальний фонд державного бюджету». Одночасно ця сума відноситься до управлінського обліку: Дебет 8921 «Контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку» і Кредит 8121 «Кошти загального фонду державного бюджету, отримані».

Таким чином, дебетова сума на рахунку 1111 відображає кошти, що надходять у загальний фонд державного бюджету.

6.4.2. Облік операцій за доходами спеціального фонду державного бюджету

Доходи спеціального фонду державного бюджету та власні надходження бюджетних установ обліковуються за окремими операціями:

а) облік планових показників доходів спеціального фонду державного бюджету здійснюється за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 9314 «Затверджені планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету» та Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку», Дебет 9312 «Поточні планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету» і Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку»;

б) надходження до спеціального фонду державного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) обліковуються в автоматизованому режимі на підставі файлу початкових платежів за Дебетом 1111 «Єдиний казначейський рахунок» та Кредитом 3121 «Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки». Одночасно відповідна сума проводиться за рахунками: Дебет 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» і Кредит 6112 «Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки»;

в) повернення надмірно або помилково сплачених до спеціального фонду коштів здійснюється органами Державної казначейської

служби України за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 3121 «Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки» та Кредит 1111 «Єдиний казначейський рахунок», а також одночасно відображається за Дебетом 6112 «Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки» і Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів». Водночас відповідна сума відноситься на позабалансові рахунки: Дебет 9312 «Поточні планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету» та Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку».

Кредитовий залишок на рахунку 6112 і за кожним аналітичним рахунком, відкритим на даному рахунку фінансового обліку, відображає інформацію про надходження коштів (з урахуванням повернень платежів та кожного виду доходів зокрема) до спеціального фонду державного бюджету наростаючим підсумком з початку року, а дебетовий залишок на рахунку 9312 – відомості щодо суми надходжень, яка має надійти, відповідно до запланованих показників, до кінця бюджетного року.

Облік власних надходжень розпорядників бюджетних коштів.

Облік власних надходжень ведеться на балансовому рахунку 3522 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету», на якому відкриваються рахунки на ім'я розпорядників бюджетних коштів. Власні надходження розпорядників бюджетних коштів обліковуються за такими рахунками: Дебет 1111 «Єдиний казначейський рахунок» та Кредит 3125 «Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ», а також одночасно відображаються за Дебетом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» і Кредитом 6114 «Власні кошти розпорядників коштів державного бюджету».

Повернення коштів, помилково або надміру зарахованих на рахунки, здійснюється на підставі платіжного доручення розпорядника бюджетних коштів. Ці операції відображаються в обліку за такими проведеннями: Дебет 3125 «Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень

бюджетних установ» та Кредит 1111 «Єдиний казначейський рахунок», одночасно проводиться за Дебетом 6114 «Власні кошти розпорядників коштів державного бюджету» і Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів».

У разі недостатності або відсутності поточних надходжень на відповідних рахунках з обліку власних надходжень для повернення розпорядник бюджетних коштів перераховує платіжним дорученням необхідну для повернення суму з відповідного банківського рахунка на рахунок з обліку власних надходжень бюджетних установ, відкритий в органі казначейської служби.

6.5. Особливості обліку доходів місцевих бюджетів

Для зарахування платежів до місцевих бюджетів на балансі Головних управлінь Державної казначейської служби України відкриваються рахунки. Перерахування грошових коштів платників до місцевих бюджетів здійснюється через СЕП НБУ на відповідні рахунки.

Облік виконання дохідної частини місцевих бюджетів здійснюється на підставі нормативно-правових актів, які регулюють відносини між бюджетами різних рівнів та процес обслуговування місцевих бюджетів за доходами й іншими надходженнями, зокрема Бюджетного кодексу України; Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р., № 938; Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2013 р., № 885; Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевих бюджетів, затвердженого наказом Державного казначейства України від 14.12.2007 р., № 233 тощо.

Для відображення в обліку операцій з виконання дохідної частини місцевих бюджетів використовуються відповідні рахунки 1 класу «Активи», 3 класу «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів», 6 класу «Доходи бюджету» і 9 класу «Позаба-

лансовий облік» Плану рахунків. При цьому доходи загального та спеціального фондів місцевих бюджетів обліковуються на окремих рахунках. Надходження до загального фонду місцевих бюджетів відображаються на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів», а надходження коштів до спеціального фонду – на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3151 «Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки».

Для щоденного акумулювання платежів, які надійшли до загального фонду місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, відкриваються рахунки за балансовим рахунком 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів» для кожного виду бюджету. Кількість рахунків для акумулювання (перерахування на центральний рівень) платежів залежить від рішення ради про відповідний бюджет і має забезпечити процес його виконання. Залишки коштів, що склалися на кінець операційного дня з аналітичних рахунків за доходами, відкритих за балансовим рахунком 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів», у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються (списуються) на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3142.

У процесі формування звітності про виконання місцевих бюджетів в автоматизованому режимі інформацію про надходження та повернення надміру або помилково сплачених коштів до місцевих бюджетів водночас відображають на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6121 «Доходи загального фонду місцевих бюджетів» і 6122 «Доходи спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки» Плану рахунків.

Кредитовий залишок за рахунком 6121 або 6122 відображає інформацію про надходження коштів (з урахуванням повернень платежів та кожного виду доходів зокрема) до місцевих бюджетів наростаючим підсумком з початку року. За окремими рахунками 6121 або 6122 допускається від'ємний залишок, який свідчить про те, що повернень платежів відбулося більше, ніж надходжень у поточному періоді.

6.5.1. Облік операцій за доходами загального фонду місцевих бюджетів

Платежі до бюджетів, які, відповідно до рішень місцевих рад, є доходами загального фонду місцевих бюджетів, обліковуються за такими операціями:

а) затвердження планових показників за доходами загального фонду місцевих бюджетів відображається на таких рахунках бухгалтерського обліку: Дебет 9323 «Затверджені планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету» та Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку», Дебет 9321 «Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету» і Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку»;

б) надходження доходів до загального фонду місцевих бюджетів здійснюється на підставі платіжних доручень платників податків та відображається за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 1711 «Субрахунки єдиного казначейського рахунку» і Кредит 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів». Одночасно відбуваються такі проведення: Дебет 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» та Кредит 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету», Дебет 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку» і Кредит 9321 «Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету», Дебет 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9341 «Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету»;

в) зарахування отриманих щоденних доходів у вигляді податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які направляються на здійснення видатків, відбувається на підставі меморіальних документів фінансових органів і відображається за Дебетом 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів» та Кредитом 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів».

Кошти, які надійшли на аналітичні рахунки 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів», у певній послідовності через засоби програмного забезпечення спрямовуються на здійснення видатків місцевих бюджетів, зокрема спочатку зараховуються на рахунки для надання міжбюджетних трансфертів, а та частина коштів, що залишилася після перерахування міжбюджетних трансфертів, перераховується на рахунки головних розпорядників коштів місцевих бюджетів, відкриті за балансовим рахунком 3531 «Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету» (або 3541 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету»);

г) повернення зайво або помилково сплачених коштів до загального фонду місцевих бюджетів здійснюється на підставі висновку відповідного контролюючого органу й платіжного документа фінансового органу, а також проводиться за Дебетом 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів» та Кредитом 1711 «Субрахунки єдиного казначейського рахунку». Одночасно здійснюються проведення за Дебетом 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів», Дебетом 9321 «Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету» та Кредитом 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку», Дебетом 9341 «Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку».

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3141 повернення здійснюється за рахунок залучення коштів з відповідного рахунка 3142, сума з якого не може перевищувати поточні надходження за день до місцевого бюджету. В разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3142 повернення може відбуватися з інших рахунків 3142, на які надходять доходи місцевого бюджету.

6.5.2. Облік операцій за доходами спеціального фонду місцевих бюджетів

Платежі до місцевих бюджетів, які є доходами спеціального фонду місцевих бюджетів (крім власних надходжень бюджетних установ), обліковуються за такими операціями:

а) затвердження планових показників за доходами спеціального фонду місцевих бюджетів відображається на таких рахунках бухгалтерського обліку: Дебет 9324 «Затверджені планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету» та Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку», Дебет 9322 «Поточні планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредит 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку»;

б) надходження доходів до спеціального фонду місцевих бюджетів здійснюються на підставі платіжних доручень платників податків та обліковуються за Дебетом 1711 «Субрахунки єдиного казначейського рахунку» і Кредитом 3151 «Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки». Одночасно здійснюються такі проведення: Дебет 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» та Кредит 6122 «Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки», Дебет 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку» і Кредит 9322 «Поточні планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету», Дебет 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9342 «Поточні планові показники за помісячним розписом доходів спеціального фонду місцевого бюджету»;

в) зарахування отриманих доходів, які направляються на здійснення видатків, відбувається на підставі меморіальних документів фінансових органів та проводиться за Дебетом 3151 «Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки» і Кредитом 3152 «Кошти спеціальною фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки».

Залишки коштів на балансовому рахунку 3151 через засоби програмного забезпечення перераховують на рахунки 3152 для здійснення видатків. Спершу кошти зараховують на рахунки для надання міжбюджетних трансфертів, зокрема субвенцій на виконання власних повноважень територіальних громад сіл, селищ, міст та їхніх об'єднань; субвенцій на реалізацію інвестиційних проектів й інших субвенцій. Кошти, які залишилися після перерахування міжбюджетних трансфертів, перераховують на відкриті рахунки головних розпорядників коштів місцевих бюджетів за балансовим рахунком 3532 «Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із спеціального фонду місцевого бюджету»;

г) повернення зайво або помилково сплачених коштів, які надійшли до спеціального фонду місцевого бюджету, здійснюється на основі висновку органу фіскальної служби, платіжного документа фінансового органу. Зазначена операція відображається в обліку за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 3151 «Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки» та Кредит 1711 «Субрахунки єдиного казначейського рахунку».

Одночасно здійснюються проведення за Дебетом 6122 «Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки» та Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів», Дебетом 9322 «Поточні планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку», Дебетом 9342 «Поточні планові показники за помісячним розписом доходів спеціального фонду місцевого бюджету» та Кредитом 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку».

Повернення зайво або помилково сплачених коштів зі спеціального фонду місцевого бюджету здійснюється з відповідного аналітичного рахунка 3151, сума якого не має перевищувати щоденні надходження. Якщо кошти на цьому рахунку відсутні або їх є недостатньо, то повернення відбувається завдяки залученню коштів з відповідного рахунка 3152 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки».

6.6. Облік бюджетних зобов'язань і видатків розпорядників бюджетних коштів по державному бюджету

Розпорядники бюджетних коштів здійснюють видаткові операції державного бюджету через органи Державної казначейської служби України. Для цього розпорядникам бюджетних коштів відкриваються рахунки, з яких на підставі платіжних доручень та документів, що підтверджують цільове спрямування коштів, відбувається безготівкове перерахування коштів.

Облік операцій з виконання видаткової частини державного бюджету регламентується такими нормативно-правовими актами: Бюджетним кодексом України; Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік; Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2013 р., № 885; Порядком казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р., № 1407; Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р., № 309 тощо.

Для реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань і видатків розпорядників бюджетних коштів державного бюджету використовуються відповідні рахунки 1 класу «Активи», 3 класу «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів», 7 класу «Видатки бюджету», 8 класу «Управлінський облік» та 9 класу «Позабалансовий облік» Плану рахунків. Так, зазначені операції відображаються на рахунку 1 класу «Активи» – 1711 «Субрахунки єдиного казначейського рахунку». Також у бухгалтерському обліку використовуються такі видаткові рахунки розпорядників коштів державного бюджету (3 клас «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів»): 3521 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами

загального фонду державного бюджету», 3522 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету», 3525 «Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних видатках за коштами державного бюджету». Для здійснення видатків розпорядниками бюджетних коштів на зазначені рахунки надходять кошти, відповідно до відкритих асигнувань.

Для формування в автоматизованому режимі звітності про виконання державного бюджету за видатками відомості стосовно проведення платежів розпорядників коштів відображаються на рахунках:

– 7 класу «Видатки бюджету – 7111 «Видатки загального фонду державного бюджету», 7121 «Видатки спеціального фонду державного бюджету», 7911 «Контррахунок за видатковими операціями». Дебетовий залишок за цими рахунками свідчить про проведені видатки з початку року, відповідно із загального і спеціального фондів державного бюджету;

– 8 класу «Управлінський облік» – 8111 «Кошти загального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків», 8112 «Кошти спеціального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків», 8113 «Кошти загального фонду державного бюджету, що надійшли на відновлення касових видатків», 8114 «Кошти спеціального фонду державного бюджету, що надійшли на відновлення касових видатків». Зазначені рахунки використовуються органами казначейської служби для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про отримані кошти розпорядників бюджетних коштів для здійснення видатків;

– 9 класу «Позабалансовий облік» – 9111 «Поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету», 9112 «Поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету», 9131 «Поточні призначення з державного бюджету за планом асигнувань», 9211 «Поточні бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету», 9212 «Поточні бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету», 9261 «Бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за щомісячним розписом асигнувань», 9262 «За-

тверджені бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за щомісячним розписом асигнувань, з урахуванням змін», 9411 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету», 9412 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету», 9413 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету», 9414 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету», 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку». Кредитовий залишок за вказаними рахунками інформує про затверджені асигнування та встановлені бюджетні призначення з урахуванням змін, здійснених впродовж бюджетного року.

6.6.1. Операції з обліку бюджетних зобов'язань і видатків по загальному фонду державного бюджету

Бюджетні зобов'язання розпорядників коштів обліковуються органами Державної казначейської служби України на позабалансових рахунках. Суми зобов'язань розпорядників бюджетних коштів підлягають оплаті винятково в межах затверджених асигнувань по загальному фонду державного бюджету. Такі зобов'язання проводяться органами казначейської служби на підставі даних Реєстру зобов'язань за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9411 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету». Одночасно здійснюються проведення за Дебетом 9171 «Асигнування на взяття зобов'язань за загальним фондом державного бюджету» і Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку». Кредитовий залишок рахунка 9411 свідчить про зареєстровані бюджетні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів по загальному фонду державного бюджету в обліку органів казначейської служби.

Реєстрація бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів у межах асигнувань по загальному фонду державного бюджету здійснюється на підставі платіжних доручень та підтверджуючих документів, а також відображається за Дебетом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» і Кредитом 9413 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету». Одночасно здійснюється проведення за Дебетом 9171 «Асигнування на взяття зобов'язань за загальним фондом державного бюджету» та Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку». Кредитовий залишок рахунка 9413 дає відомості про суму коштів, у межах якої органи казначейської служби можуть здійснювати оплату рахунків розпорядників коштів.

Водночас на суму зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань проводиться зменшення зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, що відображається за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 9411 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Відкриття асигнувань розпорядникам коштів із загального фонду державного бюджету здійснюється на підставі реєстру на відкриття асигнувань. Головні управління Державної казначейської служби України здійснюють в обліку такі бухгалтерські записи: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» і Кредит 9071 «Відкриті асигнування за узагальненими показниками загального фонду державного бюджету» (Кредит 9073 «Відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету», Кредит 9075 «Відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету відповідно до кошторису розпорядника бюджетних коштів»).

Одночасно відбуваються такі проведення: Дебет 9213 «Зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду дер-

жавного бюджету» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку», Дебет 9263 «Зведені бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Операції для *здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів із загального фонду державного бюджету* відображаються в бухгалтерському обліку за Дебетом 3521 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету» та Кредитом 1111 «Єдиний казначейський рахунок».

Водночас відбуваються бухгалтерські проведення за такими операціями:

а) суми касових видатків відносяться на рахунки бухгалтерського обліку: Дебет 7111 «Видатки загального фонду державного бюджету» і Кредит 7911 «Контррахунок за видатковими операціями». Дебетовий залишок рахунка 7111 свідчить про загальну суму касових видатків, проведених з початку року;

б) внаслідок проведення видатків відбувається зменшення сум кошторисних призначень за коштами загального фонду державного бюджету, що відображається таким чином: Дебет 9111 «Поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

в) відповідно до плану асигнувань, зменшуються суми призначень з державного бюджету, що проводиться за Дебетом 9131 «Поточні призначення з державного бюджету за планом асигнувань» та Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

г) проводиться зменшення фінансових зобов'язань розпорядників коштів: Дебет 9413 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

6.6.2. Операції з обліку бюджетних зобов'язань і видатків по спеціальному фонду державного бюджету

Рахунки для обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів по спеціальному фонду державного бюджету відкриваються на рахунках позабалансового обліку. *Проведення суми бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів по спеціальному фонду державного бюджету* здійснюється на підставі даних Реєстру зобов'язань за Дебетом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредитом 9412 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету». Одночасно здійснюються проведення за Дебетом 9172 «Асигнування на взяття зобов'язань за спеціальним фондом державного бюджету» і Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку». Кредитовий залишок рахунка 9412 свідчить про суму зареєстрованих бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів по спеціальному фонду державного бюджету в органах казначейської служби.

Реєстрація бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів по спеціальному фонду державного бюджету відбувається на підставі платіжних доручень на погашення фінансових зобов'язань та відображається в обліку за таким бухгалтерським записом: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» і Кредит 9414 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету». Одночасно зменшується сума зобов'язань розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету: Дебет 9412 та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Кредитовий залишок за рахунком 9414 свідчить про зареєстровані в органах Казначейства бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників, відповідно до яких здійснюється оплата їхніх витрат зі спеціального фонду державного бюджету.

Відкриття асигнувань розпорядникам коштів зі спеціального фонду державного бюджету здійснюється на підставі реєстру на

відкриття асигнувань і відображаються в бухгалтерському обліку за такими проведеннями: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9072 «Відкриті асигнування за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету» (Кредит 9074 «Відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету», Кредит 9076 «Відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету відповідно до кошторису розпорядника бюджетних коштів»). Одночасно в обліку здійснюються проведення: Дебет 9214 «Зведені поточні бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку», Дебет 9267 «Зведені бюджетні призначення з спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Здійснення видатків розпорядників зі спеціального фонду державного бюджету відбувається шляхом списання коштів із кореспондентських рахунків органів казначейської служби за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 3522 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету» та Кредит 1111 «Єдиний казначейський рахунок».

Одночасно здійснюються такі бухгалтерські проведення:

а) Дебет 7121 «Видатки спеціального фонду державного бюджету» і Кредит 7911 «Контррахунок за видатковими операціями». Дебетовий залишок за рахунком 7121 інформує про загальну суму касових видатків, проведених з початку року;

б) Дебет 9112 «Поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» (проводиться зменшення сум кошторисних призначень по спеціальному фонду);

в) Дебет 9135 «Поточні призначення з спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» (зменшуються суми призначень з державного бюджету, відповідно до плану асигнувань);

г) Дебет 9414 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» (відбувається зменшення фінансових зобов'язань розпорядників коштів).

6.7. Облік бюджетних зобов'язань і видатків розпорядників бюджетних коштів по місцевих бюджетах

Облік операцій щодо виконання видаткової частини місцевих бюджетів регулюється: Бюджетним кодексом України, рішеннями органів місцевого самоврядування про місцеві бюджети, Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2013 р., № 885; Порядком казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р., № 938; Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р., № 309; Порядком відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевих бюджетів, затвердженим наказом Державного казначейства України від 14.12.2007 р., № 233.

Реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань і видатків розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів здійснюють органи Державної казначейської служби України на підставі кошторису та реєстрів бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань. Такий облік відображається на рахунках:

– 1 класу «Активи» (1111 «Єдиний казначейський рахунок», 1117 «Субрахунки єдиного казначейського рахунка»);

– 3 класу «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів» (3541 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загаль-

ного фонду місцевого бюджету», 3542 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету»);

– 7 класу «Видатки бюджету» (7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету», 7221 «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету», 7911 «Контррахунок за видатковими операціями»);

– 8 класу «Управлінський облік» (8141 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів», 8142 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів», 8921 «Контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку»);

– 9 класу «Позабалансовий облік» Плану рахунків (9181 «Асигнування на взяття зобов'язань загального фонду місцевого бюджету», 9182 «Асигнування на взяття зобов'язань спеціального фонду місцевого бюджету», 9421 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету», 9422 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету», 9423 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету», 9424 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету»).

Видатки на оплату рахунків розпорядників коштів місцевих бюджетів за виконані роботи, надані послуги, отримані товарно-матеріальні цінності здійснюються на підставі платіжних та підтверджуючих документів. Зазначені операції відображаються в бухгалтерському обліку як проведені касові видатки.

6.7.1. Облік бюджетних зобов'язань і видатків по загальному фонду місцевих бюджетів

Облік зобов'язань розпорядників коштів по загальному фонду місцевих бюджетів здійснюють органи Державної казначейської служби України на позабалансових рахунках. Зокрема, *бюджетні зобов'язання розпорядників* відображаються за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9421 «Зобов'язання

розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету». Одночасно обліковується за Дебетом 9181 «Асигнування на взяття зобов'язань за загальним фондом місцевих бюджетів» і Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Кредитовий залишок за рахунком 9421 свідчить про суму зареєстрованих бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів по загальному фонду місцевих бюджетів в органах казначейської служби, в межах якої можна зареєструвати бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників.

Реєстрація бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів по загальному фонду місцевих бюджетів обліковується за Дебетом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредитом 9423 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету». Одночасно на суму зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань проводиться зменшення зобов'язань розпорядників коштів за Дебетом 9421 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Кредитовий залишок за рахунком 9423 дає інформацію про суму зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів, відповідно до якої можуть здійснюватись видатки із загального фонду місцевих бюджетів.

Виділення асигнувань розпорядникам коштів із загального фонду місцевих бюджетів відображається у бухгалтерському обліку за такими проведеннями:

1) Дебет 1711 «Субрахунки єдиного казначейського рахунку» та Кредит 3541 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету»;

2) одночасно зазначена інформація відображається на рахунках управлінського обліку – Дебет 8921 «Контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку» і Кредит 8141 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів

місцевих бюджетів», а також за Дебетом 9221 «Поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів» та Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

3) разом з тим відбувається зменшення бюджетних призначень за помісячним розписом асигнувань, що відображається в обліку за бухгалтерським записом: Дебет 9271 «Бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Здійснення видатків розпорядників коштів проводиться за Дебетом 3541 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету» та Кредитом 1711 «Субрахунки єдиного казначейського рахунку». Одночасно така інформація відображається в обліку як проведені касові видатки за Дебетом 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями». Дебетовий залишок рахунка 7211 містить інформацію про суму проведених касових видатків загального фонду місцевого бюджету з початку року.

При проведенні видатків одночасно зменшуються:

– залишки поточних кошторисних призначень: Дебет 9121 «Поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевих бюджетів» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

– поточні призначення за планом асигнувань: Дебет 9141 «Поточні призначення з місцевого бюджету за планом асигнувань» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

– фінансові зобов'язання розпорядників коштів: Дебет 9423 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

6.7.2. Облік бюджетних зобов'язань і видатків по спеціальному фонду місцевих бюджетів

Облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів по *спеціальному фонду місцевих бюджетів* здійснюють органи Державної казначейської служби України на позабалансових рахунках у розрізі складових спеціального фонду. Бухгалтерські проведення щодо обліку зобов'язань розпорядників мають вигляд: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9422 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету». Одночасно зазначені операції обліковуються за Дебетом 9182 «Асигнування на взяття зобов'язань за спеціальним фондом місцевих бюджетів» і Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Кредитовий залишок на рахунку 9422 свідчить про зареєстровані бюджетні зобов'язання розпорядників коштів по спеціальному фонду місцевих бюджетів, у межах яких можна зареєструвати бюджетні фінансові зобов'язання в органах казначейської служби.

Реєстрація бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів по *спеціальному фонду місцевих бюджетів* відображається в обліку за таким бухгалтерським записом: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9424 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету». Одночасно зменшується сума зобов'язань розпорядників за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів: Дебет 9422 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Кредитовий залишок за рахунком 9424 містить інформацію про зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання в органах казначейської служби, в межах яких здійснюється оплата їхніх витрат зі спеціального фонду місцевих бюджетів.

Виділення асигнувань розпорядникам коштів по спеціальному фонду місцевих бюджетів обліковується за такими операціями:

а) Дебет 1711 «Субрахунки єдиного казначейського рахунку» та Кредит 3542 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету»;

б) одночасно такі операції відображаються в управлінському обліку: Дебет 8921 «Контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку» і Кредит 8142 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів»;

в) після отримання асигнувань відбувається зменшення поточних бюджетних призначень, що відображається на рахунках позабалансового обліку: Дебет 9222 «Поточні бюджетні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Для здійснення видатків розпорядників коштів зі спеціального фонду місцевих бюджетів використовуються такі бухгалтерські проведення: Дебет 3542 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредит 1711 «Субрахунки єдиного казначейського рахунку». Одночасно здійснені видатки розпорядників коштів відображаються в обліку як проведені касові видатки за Дебетом 7221 «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету» та Кредитом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями». Дебетовий залишок за рахунком 7221 інформує про проведені касові видатки спеціального фонду місцевих бюджетів з початку року.

В процесі проведення видатків одночасно зменшуються:

– залишки поточних кошторисних призначень: Дебет 9122 «Поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

– бюджетні фінансові зобов'язання розпорядника коштів: Дебет 9424 «Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

6.8. Облік міжбюджетних відносин

Міжбюджетні відносини регулюються Бюджетним кодексом України, Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік, а також Порядком перерахування міжбюджетних трансфертів (зі внесеними змінами), затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 13.01.2016 р., № 2. Перерахування сум міжбюджетних трансфертів здійснюють органи Державної казначейської служби України на підставі платіжних доручень.

Операції щодо перерахування міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам відображаються в обліку як загальнодержавні видатки. Кошти, які виділяються з державного бюджету, перераховуються з рахунків Міністерства фінансів України для обліку міжбюджетних трансфертів на рахунки, де обліковуються доходи загального (рахунок 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів, що знаходяться на казначейському обслуговуванні») та спеціального (рахунок 3151 «Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки») фондів місцевих бюджетів. Надалі ці кошти зараховуються на акумулюючі рахунки відповідного місцевого бюджету: 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів» і 3152 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки».

Суми міжбюджетних трансфертів, зарахованих на видаткові рахунки місцевих бюджетів, перераховуються на рахунки головних розпорядників бюджетних коштів, з яких спрямовуються на рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами: 3545 «Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами загального фонду місцевого бюджету» та 3546 «Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами спеціального фонду місцевого бюджету». Головні розпорядники коштів на основі затвердженого розпису державного бюджету розподілять і перераховують трансферти на рахунки для обліку надходжень місцевих бюджетів у розрізі районів.

Перерахування коштів до державного бюджету з місцевих бюджетів здійснюється органами казначейської служби з відпо-

відного рахунка, відкритого за балансовим рахунком 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів». Для цього в головних управліннях казначейської служби відкриваються рахунки для обліку доходів загального фонду державного бюджету, куди зараховуються кошти, що надходять до державного бюджету з місцевих бюджетів.

Суми коштів, що передаються з одного місцевого бюджету до іншого, перераховуються органами казначейської служби на підставі платіжних доручень відповідних фінансових органів. Передача коштів відбувається за рахунок фактичних доходів загального фонду місцевого бюджету в строк, установлений рішеннями відповідних рад про бюджет. Для акумуляції доходів місцевих бюджетів і перерахування доходів на видаткові рахунки місцевого бюджету використовується рахунок 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів».

6.8.1. Облік міжбюджетних трансфертів

а) по загальному фонду

З метою *надання трансфертів із загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам* головним розпорядникам бюджетних коштів на підставі меморіальних документів Державної казначейської служби України відкриваються асигнування, що відображається в бухгалтерському обліку: Дебет 9083 «Узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку». Одночасно зазначені операції проводяться за Дебетом 9086 «Узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань» і Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку», Дебетом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредитом 9071 «Відкриті асигнування за узагальненими показниками загального фонду державного бюджету».

Головними розпорядниками бюджетних коштів здійснюється розподіл відкритих асигнувань за міжбюджетними трансфертами за-

гального фонду державного бюджету. Така операція відображається в обліку за бухгалтерським записом: Дебет 9071 «Відкриті асигнування за узагальненими показниками загального фонду державного бюджету» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку». Одночасно здійснюються проведення:

– Дебет 9213 «Зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

– Дебет 9263 «Зведені бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

– Дебет 8221 «Асигнування загального фонду державного бюджету, передані розпорядниками коштів державного бюджету» та Кредит 8911 «Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку».

Відкриті асигнування за міжбюджетними трансфертами загального фонду державного бюджету розпорядникам бюджетних коштів відображаються в бухгалтерському обліку таким чином: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» і Кредит 9075 «Відкриті асигнування загального фонду державного бюджету», а також одночасно обліковуються за такими проведеннями: Дебет 9211 «Поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку», Дебет 9261 «Бюджетні призначення з загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Перерахування міжбюджетних трансфертів з місцевих бюджетів до державного бюджету по загальному фонду здійснюється на підставі платіжних та підтвердних документів розпорядників бюджетних коштів і відображається в бухгалтерському обліку таким чином: Дебет 3545 «Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами загального фонду місцевого бюджету» та Кредит 3111 «Надходження до загального

фонду державного бюджету», а також одночасно проводиться за Дебетом 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями».

Передача коштів з одного місцевого бюджету іншому по загальному фонду проводиться в обліку за таким бухгалтерським записом: Дебет 3545 «Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами загального фонду місцевого бюджету» та Кредит 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів». Одночасно зазначені операції проводяться за Дебетом 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями», Дебетом 8321 «Кошти, передані із загального фонду місцевого бюджету іншим місцевим бюджетам за міжбюджетними трансфертами» та Кредитом 8911 «Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку».

б) по спеціальному фонду

Для надання трансфертів зі спеціального фонду державного бюджету місцевим бюджетам головним розпорядникам бюджетних коштів на підставі меморіальних документів Державної казначейської служби України відкриваються асигнування, що відображається в бухгалтерському обліку за такими проведеннями: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9072 «Відкриті асигнування за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету». Одночасно зазначені операції обліковуються таким чином:

– Дебет 9084 «Узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

– Дебет 9088 «Узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

– Дебет 3122 «Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки» і Кредит 3124 «Кошти спеціального фонду державного бюджету для здійснення видатків за відомчою ознакою».

Відкриті асигнування за міжбюджетними трансфертами спеціального фонду державного бюджету обліковуються за бухгалтерським записом: Дебет 9072 «Відкриті асигнування за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку». Одночасно ці операції відображаються таким чином:

– Дебет 9214 «Зведені поточні бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету» і Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

– Дебет 9267 «Зведені бюджетні призначення з спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань» та Кредит 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку»;

– Дебет 8222 «Асигнування спеціального фонду державного бюджету, передані розпорядниками коштів державного бюджету» і Кредит 8911 «Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку».

Відкриті асигнування за міжбюджетними трансфертами спеціального фонду державного бюджету розпорядникам бюджетних коштів відображаються в бухгалтерському обліку за такими проведеннями: Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9076 «Відкриті асигнування спеціального фонду державного бюджету». Одночасно зазначені операції обліковуються за Дебетом 9212 «Поточні бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету» і Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку», Дебетом 9265 «Бюджетні призначення з спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань» та Кредитом 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

Перерахування міжбюджетних трансфертів з місцевих бюджетів розпорядникам коштів державного бюджету по спеціальному фонду здійснюється на підставі платіжних і підтвердних документів

розпорядників бюджетних коштів. Зазначені операції обліковуються за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 3546 «Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами спеціального фонду місцевого бюджету» та Кредит 3125 «Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ». Одночасно здійснюється проведення за Дебетом 7221 «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями».

Передача коштів з одного місцевого бюджету іншому по спеціальному фонду відображається в обліку за таким бухгалтерським записом: Дебет 3546 «Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами спеціального фонду місцевого бюджету» та Кредит 3151 «Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки». Одночасно здійснюються такі бухгалтерські проведення: Дебет 7221 «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредит 7911 «Контррахунок за видатковими операціями», Дебет 8322 «Кошти, передані із спеціального фонду місцевого бюджету іншим місцевим бюджетам за міжбюджетними трансфертами» та Кредит 8911 «Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку».

6.8.2. Облік операцій за взаємними розрахунками між бюджетами

По загальному фонду

а) з державного бюджету до місцевих бюджетів

Віднесення на взаємні розрахунки суми коштів, яку необхідно передати з державного бюджету до місцевого бюджету по загальному фонду, відбувається на підставі меморіальних документів Державної казначейської служби України з урахуванням нормативно-правової бази бюджетного процесу і відображається в обліку таким чином: Дебет 4111 «Розрахунки з місцевими бюджетами за надходженнями до загального фонду державного бюджету» та Кредит 2411 «Зобов'язання загального фонду

державного бюджету за взаємними розрахунками». Одночасно в обліку здійснюється запис: Дебет 6111 «Доходи загального фонду державного бюджету» і Кредит 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів».

Погашення заборгованості за взаємними розрахунками між державним та місцевими бюджетами за загальним фондом відображається в бухгалтерському обліку за такими проведеннями: Дебет 3112 «Кошти загального фонду державного бюджету» і Кредит 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів», а також одночасно Дебет 2411 «Зобов'язання загального фонду державного бюджету за взаємними розрахунками» та Кредит 4111 «Розрахунки з місцевими бюджетами за надходженнями до загального фонду державного бюджету».

б) з місцевих бюджетів до державного бюджету

Віднесення на взаємні розрахунки суми коштів, яку необхідно передати з місцевого бюджету до державного бюджету по загальному фонду, відбувається на підставі меморіальних документів органів казначейської служби з урахуванням нормативно-правової бази бюджетного процесу, а також обліковується за:

– *надходженнями,* що відображається в обліку таким чином: Дебет 4211 «Розрахунки з державним бюджетом по надходженнях загального фонду місцевого бюджету» та Кредит 2421 «Зобов'язання загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з державним бюджетом», одночасно здійснюються бухгалтерські проведення за Дебетом 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

– *видатками:* Дебет 4212 «Розрахунки з державним бюджетом за видатками загального фонду місцевого бюджету» та Кредит 2421 «Зобов'язання загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з державним бюджетом». Одночасно такі операції відображаються за Дебетом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями» і Кредитом 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету».

Списання заборгованості за взаємними розрахунками минулих років на суму коштів, яку необхідно передати з місцевого бюджету до державного бюджету по загальному фонду, обліковується за:

– *надходженнями,* що відображається в бухгалтерському обліку таким чином: Дебет 2421 «Зобов'язання загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з державним бюджетом» та Кредит 4211 «Розрахунки з державним бюджетом по надходженнях загального фонду місцевого бюджету», а також одночасно Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредит 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету»;

– *видатками,* здійснюють такий запис: Дебет 2421 «Зобов'язання загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з державним бюджетом» та Кредит 4212 «Розрахунки з державним бюджетом за видатками загального фонду місцевого бюджету», а також одночасно Дебет 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету» і Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету».

Віднесення на взаємні розрахунки суми коштів, яку необхідно одержати місцевому бюджету з державного бюджету по загальному фонду, відображається в бухгалтерському обліку за:

– *надходженнями:* Дебет 1651 «Активи загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з державним бюджетом» та Кредит 4211 «Розрахунки з державним бюджетом по надходженнях загального фонду місцевого бюджету», а також одночасно проводять за Дебетом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» і Кредитом 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету»;

– *видатками:* Дебет 1651 «Активи загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з державним бюджетом» та Кредит 4212 «Розрахунки з державним бюджетом за видатками загального фонду місцевого бюджету», водночас проводять за Дебетом 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями».

Списання заборгованості за взаємними розрахунками минулих років на суму коштів, яку необхідно одержати місцевому бюджету з державного бюджету по загальному фонду, обліковується за:

– *надходженнями:* Дебет 4211 «Розрахунки з державним бюджетом по надходженнях загального фонду місцевого бюджету» та Кредит 1651 «Активи загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з державним бюджетом», а також одночасно здійснюється бухгалтерський запис: Дебет 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету» і Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

– *видатками:* Дебет 4212 «Розрахунки з державним бюджетом за видатками загального фонду місцевого бюджету» та Кредит 1651 «Активи загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з державним бюджетом», водночас здійснюється бухгалтерське проведення за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредитом 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету».

в) з одного місцевого бюджету до іншого місцевого бюджету

На підставі меморіальних документів органів Державної казначейської служби України з урахуванням нормативно-правової бази бюджетного процесу відбувається віднесення на взаємні розрахунки суми коштів, яку необхідно передати між місцевими бюджетами по загальному фонду. Операції з виконання місцевого бюджету, який має передати кошти, обліковуються за:

– *надходженнями:* Дебет 4221 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях загального фонду» та Кредит 2423 «Зобов'язання загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», а також одночасно проводяться за Дебетом 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

– *видатками:* Дебет 4222 «Розрахунки місцевих бюджетів за видатками загального фонду» та Кредит 2423 «Зобов'язання

загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», водночас такі операції відображаються за Дебетом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями» і Кредитом 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету».

Операції з виконання місцевого бюджету, який має отримати кошти, відображаються в бухгалтерському обліку за:

– *надходженнями*: Дебет 1653 «Активи загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» та Кредит 4221 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях загального фонду», а також одночасно здійснюється проведення за Дебетом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» і Кредитом 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету»;

– *видатками:* Дебет 1653 «Активи загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» та Кредит 4222 «Розрахунки місцевих бюджетів за видатками загального фонду», водночас здійснюється бухгалтерський запис за Дебетом 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями».

Списання заборгованості за взаємними розрахунками минулих років на суму коштів, яку необхідно передати між місцевими бюджетами по загальному фонду, відображається в обліку за такими операціями:

1) з виконання місцевого бюджету, який має передати кошти:

– за *надходженнями* ці операції відображаються в обліку таким чином: Дебет 2423 «Зобов'язання загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» та Кредит 4221 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях загального фонду», водночас відображається за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредитом 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету»;

– за *видатками* здійснюється такий бухгалтерський запис: Дебет 2423 «Зобов'язання загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» та Кредит 4222 «Розрахунки місцевих бюджетів за видатками загального фонду», водночас проводиться за Дебетом 5121 «Результат

виконання загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

2) з виконання місцевого бюджету, який має отримати кошти:

– за *надходженнями* здійснюються такі проведення: Дебет 4221 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях загального фонду» та Кредит 1653 «Активи загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», а також одночасно за Дебетом 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

– за *видатками* запис у бухгалтерському обліку має вигляд: Дебет 4222 «Розрахунки місцевих бюджетів за видатками загального фонду» та Кредит 1653 «Активи загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», водночас здійснюються проведення за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредитом 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету».

Операції щодо погашення заборгованості за взаємними розрахунками між місцевими бюджетами на суму коштів, яка передана між місцевими бюджетами по загальному фонду, відображаються в бухгалтерському обліку за таким проведенням: Дебет 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів» та Кредит 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів».

Зокрема, з виконання місцевого бюджету, який передав кошти, здійснюється бухгалтерський запис: Дебет 2423 «Зобов'язання загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» і Кредит 4221 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях загального фонду». А з виконання місцевого бюджету, який отримав кошти, бухгалтерські проведення мають такий вигляд: Дебет 4221 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях загального фонду» та Кредит 1653 «Активи загального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», одночасно відображається за Дебетом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» і Кредитом 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету».

По спеціальному фонду

По спеціальному фонду обліковуються операції щодо взаєморозрахунків коштів між місцевими бюджетами. Віднесення на взаємні розрахунки суми коштів, яку необхідно передати між місцевими бюджетами, здійснюється на підставі меморіальних документів органів Державної казначейської служби України з урахуванням нормативно-правової бази бюджетного процесу.

Операції з виконання місцевого бюджету, який має передати кошти іншому місцевому бюджету, відображаються в бухгалтерському обліку за:

– *надходженнями:* Дебет 4223 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях спеціального фонду» та Кредит 2424 «Зобов'язання спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», а також одночасно проводиться за Дебетом 6122 «Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки» і Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

– *видатками:* Дебет 4224 «Розрахунки місцевих бюджетів за видатками спеціального фонду» та Кредит 2424 «Зобов'язання спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», одночасно відображається за Дебетом 7911 «Контррахунок за видатковими операціями» і Кредитом 7221 «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету».

Для обліку операцій з виконання місцевого бюджету, який має отримати кошти, використовують такі бухгалтерські записи:

– за *надходженнями:* Дебет 1654 «Активи спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» та Кредит 4223 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях спеціального фонду», водночас здійснюються проведення за Дебетом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» і Кредитом 6122 «Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки»;

– за *видатками:* Дебет 1654 «Активи спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» та Кредит 4224 «Розрахунки місцевих бюджетів за видатками спеціального

фонду», одночасно здійснюється бухгалтерський запис: Дебет 7221 «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредит 7911 «Контррахунок за видатковими операціями».

Списання заборгованості за взаємними розрахунками минулих років на суму коштів, яку необхідно передати між місцевими бюджетами по спеціальному фонду в обліку, здійснюється за такими операціями:

1) з виконання місцевого бюджету, який має передати кошти:

– за *надходженнями:* Дебет 2424 «Зобов'язання спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» та Кредит 4223 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях спеціального фонду», одночасно здійснюється проведення за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредитом 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету»;

– за *видатками:* Дебет 2424 «Зобов'язання спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» та Кредит 4224 «Розрахунки місцевих бюджетів за видатками спеціального фонду», водночас проводиться за Дебетом 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

2) з виконання місцевого бюджету, який має отримати кошти:

– за *надходженнями:* Дебет 4223 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях спеціального фонду» та Кредит 1654 «Активи спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», а також одночасно здійснюється проведення за Дебетом 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредитом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

– за *видатками:* Дебет 4224 «Розрахунки місцевих бюджетів за видатками спеціального фонду» та Кредит 1654 «Активи спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», водночас проводиться за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредитом 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету».

Погашення заборгованості за взаємними розрахунками між місцевими бюджетами на суму коштів, яка передана між місцевими бюджетами по спеціальному фонду, відображається в бухгалтерському обліку за такими проведеннями: Дебет 3152 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки» та Кредит 3152 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки».

Зокрема, з виконання місцевого бюджету, який передав кошти, здійснюються такі бухгалтерські проведення: Дебет 2424 «Зобов'язання спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами» і Кредит 4223 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях спеціального фонду», одночасно обліковується за Дебетом 6122 «Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки» та Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів». А списання заборгованості у зв'язку з виконанням місцевого бюджету, який отримав кошти, відображається в обліку таким чином: Дебет 4223 «Розрахунки місцевих бюджетів по надходженнях спеціального фонду» і Кредит 1654 «Активи спеціального фонду місцевого бюджету за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами», а також одночасно обліковується за Дебетом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» та Кредитом 6122 «Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки».

6.9. Визначення результатів виконання державного бюджету

Для підбиття результату виконання державного бюджету після завершення бюджетного року органами Державної казначейської служби України проводяться операції із закриття рахунків. Закриття рахунків здійснюється після закінчення останнього операційного дня бюджетного року.

Процес визначення результату виконання державного бюджету поділяється на чотири етапи. На першому етапі здійснюється

підготовча робота, а саме перевіряється повнота та правильність відображення операцій з виконання державного бюджету в первинних документах і облікових регістрах. На другому – перевіряються обороти й залишки за рахунками синтетичного обліку. На третьому – проводиться річне закриття рахунків на територіальному рівні. На четвертому – на основі отриманої інформації від головних управлінь центральним рівнем Державної казначейської служби України визначається результат виконання державного бюджету за поточний рік.

Обов'язковою умовою виконання органами казначейської служби операцій із закриття рахунків є відсутність у розпорядників та/або одержувачів коштів державного бюджету залишків на рахунках розділу 35 Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. За умови наявності цих залишків бюджетних коштів вони мають бути перераховані, залежно від причини їх утворення, а саме:

– кошти, що надійшли за КЕКВ 0000, спрямовуються у дохід державного бюджету, якщо це касові видатки, проведені у минулих бюджетних періодах;

– кошти, що надійшли за КЕКВ 0000, зараховуються на відповідний КЕКВ, за яким проводились видатки в поточному році, з одночасним відображенням інформації на рахунках 907 групи.

Списання залишків коштів, що склалися на рахунках розпорядників коштів державного бюджету, здійснюється за балансовими рахунками 3521 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету» і 3522 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету».

Після списання залишків коштів з рахунків розпорядників бюджетних коштів закриваються рахунки бюджетного, управлінського та позабалансового обліку (рахунки 6, 7, 8 і 9 класів). Так, при закритті рахунків бюджетного обліку закриваються рахунки за: доходами, видатками, кредитами, наданих з державного бюджету та повернутих. У процесі закриття рахунків управлінського обліку закриваються рахунки

за асигнуваннями загального фонду державного бюджету й асигнуваннями спеціального фонду бюджету, отриманими розпорядниками коштів бюджету. Закриття рахунків позабалансового обліку передбачає закриття рахунків за: поточними кошторисними призначеннями за коштами загального і спеціального фондів бюджету, затвердженими кошторисними призначеннями за коштами загального та спеціального фондів бюджету, поточними призначеннями за планом асигнувань, затвердженими призначеннями бюджету за планом асигнувань, поточними бюджетними призначеннями із загального і спеціального фондів бюджету, затвердженими бюджетними призначеннями за коштами загального та спеціального фондів бюджету тощо.

Задля визначення результату виконання державного бюджету на центральному рівні головні управління здійснюють закриття відповідних рахунків 6 і 7 класів, після чого Державній казначейській службі України подають інформацію про: отримані доходи, проведені видатки, повернуті позички, надані кредити. На центральному рівні казначейської служби отримана інформація консолідується, здійснюються бухгалтерські проведення на підставі інформації територіальних управлінь, після чого визначається результат виконання бюджетів за загальним та спеціальним фондами.

Для обліку операцій за результатом виконання державного бюджету використовують такі рахунки:

– 5111 «Результат виконання загального фонду державного бюджету»;

– 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету»;

– 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету».

Результат про виконання державного бюджету відображається у відповідних формах фінансової звітності про виконання державного бюджету.

6.9.1. Облік операцій за результатами виконання державного бюджету по загальному фонду

Кошти, що надійшли на реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів на момент закриття рахунків, мають бути перераховані, залежно від суті їхнього виникнення. При цьому в Державній казначейській службі України та в її головних управліннях списання залишків коштів відображається таким бухгалтерським проведенням: Дебет 3521 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету» і Кредит 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету».

Після списання всіх невикористаних залишків проводиться закриття рахунків. Для обліку операцій із закриття рахунків бюджетного обліку у Головному управлінні Державної казначейської служби України здійснюються такі бухгалтерські проведення:

1) на суму доходів державного бюджету: Дебет 6111 «Доходи загального фонду державного бюджету» та Кредит 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

2) на суму видатків державного бюджету: Дебет 7911 «Контррахунок за видатковими операціями» і Кредит 7111 «Видатки загального фонду державного бюджету»;

3) на суму кредитів, що надавались з державного бюджету: Дебет 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення» та Кредит 7131 «Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення»;

4) на суму повернутих кредитів, що надавались з державного бюджету: Дебет 7131 «Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення» і Кредит 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення».

Операції щодо закриття рахунків бюджетного обліку та визначення результату виконання загального фонду державного бюджету центральним рівнем Державної казначейської служби

України відображаються в обліку за такими бухгалтерськими проведеннями:

1) на суму доходів державного бюджету, віднесених на результат виконання державного бюджету: Дебет 6111 «Доходи загального фонду державного бюджету» і Кредит 5111 «Результат виконання загального фонду державного бюджету». Одночасно здійснюються проведення за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» та Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

2) на суму видатків державного бюджету, в тому числі і коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України, які виділялись на здійснення видатків та не передбачалось їхнє повернення, віднесених на результат виконання державного бюджету: Дебет 5111 «Результат виконання загального фонду державного бюджету» і Кредит 7111 «Видатки загального фонду державного бюджету». Одночасно здійснюється бухгалтерський запис: Дебет 7911 «Контррахунок за видатковими операціями» та Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

3) на суму наданих бюджетних кредитів, віднесених на результат виконання державного бюджету: Дебет 5111 «Результат виконання загального фонду державного бюджету» і Кредит 7131 «Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення». Одночасно відбувається проведення за Дебетом 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення» та Кредитом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

4) на суму повернутих бюджетних кредитів, наданих з державного бюджету, віднесених на результат виконання державного бюджету: Дебет 7131 «Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення» і Кредит 5111 «Результат виконання загального фонду державного бюджету». Одночасно в обліку відображається проведення за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» та Кредитом 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення»;

5) на суму коштів державного бюджету, віднесених на результат виконання бюджету (на підставі інформації Головних управлінь Державної казначейської служби України): Дебет 5111 «Результат виконання загального фонду державного бюджету» і Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» або Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» та Кредит 5111 «Результат виконання загального фонду державного бюджету».

Крім закриття рахунків бюджетного обліку, здійснюється закриття рахунків управлінського і позабалансового обліку. Після цього у Державній казначейській службі України та в її головних управліннях закриваються всі рахунки, які були відкриті у поточному році для проведення клірингових операцій. На основі отриманої інформації Державна казначейська служба України визначає результат виконання загального фонду державного бюджету.

6.9.2. Облік операцій за результатами виконання державного бюджету по спеціальному фонду

Списання залишків коштів з реєстраційних і спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників коштів державного бюджету, що утворились за рахунок повернення коштів, проведених як касові видатки у минулих бюджетних періодах, відображається в бухгалтерському обліку таким чином: Дебет 3522 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету» та Кредит 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету».

Після списання всіх невикористаних залишків проводиться закриття рахунків. Операції із закриття рахунків спеціального фонду державного бюджету у Головному управлінні Державної казначейської служби України відображаються в обліку за таким бухгалтерськими проведеннями:

1) на суму доходів державного бюджету: Дебет 6112 «Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки» і Кредит 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

2) на суму видатків державного бюджету: Дебет 7911 «Контррахунок за видатковими операціями» та Кредит 7121 «Видатки спеціального фонду державного бюджету»;

3) на суму кредитів, що надавались з державного бюджету: Дебет 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення» і Кредит 7132 «Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення»;

4) на суму повернутих кредитів, що надавались з державного бюджету: Дебет 7132 «Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення» та Кредит 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення»;

5) на суму кредитових залишків на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету» Плану рахунків: Дебет 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету» і Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

6) на суму дебетових залишків на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету» Плану рахунків: Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» та Кредит 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету».

Закриття рахунків бюджетного обліку і визначення результату виконання спеціального фонду державного бюджету на центральному рівні Державної казначейської служби України обліковується за такими операціями:

1) на суму доходів державного бюджету, віднесених на результат виконання державного бюджету: Дебет 6112 «Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки» та Кредит 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету». Одночасно здійснюються бухгалтерські проведення за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

2) на суму видатків державного бюджету, віднесених на результат виконання державного бюджету: Дебет 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету» та Кредит

7121 «Видатки спеціального фонду державного бюджету». Одночасно в обліку відображаються Дебет 7911 «Контррахунок за видатковими операціями» і Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

3) на суму наданих бюджетних кредитів, віднесених на результат виконання державного бюджету: Дебет 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету» та Кредит 7132 «Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення». Водночас відбуваються проведення за Дебетом 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення» і Кредитом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

4) на суму повернутих бюджетних кредитів, наданих з державного бюджету, віднесених на результат виконання державного бюджету: Дебет 7132 «Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення» та Кредит 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету». Одночасно в обліку здійснюється бухгалтерський запис: Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредит 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення»;

5) на суму коштів державного бюджету, віднесених на результат виконання бюджету (на підставі інформації Головних управлінь Державної казначейської служби України): Дебет 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету» та Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» або Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредит 5112 «Результат виконання спеціального фонду державного бюджету».

Разом із закриттям рахунків бюджетного обліку в Державній казначейській службі України та її головних управліннях здійснюється закриття рахунків управлінського і позабалансового обліку, після цього закриваються всі рахунки, які були відкриті у поточному році для проведення клірингових операцій. На основі отриманої інформації Державна казначейська служба України визначає результат виконання спеціального фонду державного бюджету.

6.10. Особливості визначення результатів виконання місцевих бюджетів

Для підбиття результатів виконання місцевих бюджетів після завершення бюджетного року Головними управліннями Державної казначейської служби України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі проводяться операції із закриття рахунків. Закриття рахунків здійснюється після закінчення останнього операційного дня бюджетного року.

Визначення результату виконання місцевого бюджету охоплює три етапи. На першому етапі проводиться підготовча робота, а саме перевіряється повнота і правильність відображення операцій із виконання місцевих бюджетів у первинних документах та облікових регістрах. На другому – перевіряються обороти і залишки на рахунках синтетичного обліку. На третьому – проводиться річне закриття рахунків на територіальному рівні та визначається результат виконання відповідного місцевого бюджету Головними управліннями Державної казначейської служби України.

Обов'язковою умовою виконання головними управліннями операцій із закриття рахунків є відсутність у розпорядників та/або одержувачів коштів місцевих бюджетів залишків на рахунках розділу 35 Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Залишки коштів списуються з реєстраційних і спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів (крім власних надходжень, субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам) на рахунки відповідного бюджету, відкриті в Головних управліннях Державної казначейської служби України. Залишки коштів, отримані як власні надходження, що обліковуються на рахунках у банках (рахунок 3624 «Рахунки розпорядників та одержувачів коштів місцевого бюджету, відкриті в установах банків в національній валюті, за коштами спеціального фонду місцевого бюджету»), не списуються. Такі кошти переносяться на відкриті рахунки наступного бюджетного періоду.

Після списання всіх невикористаних залишків проводиться закриття рахунків бюджетного, управлінського і позабалансового

обліку. Після цього управліннями Державної казначейської служби України готується інформація про суми доходів, видатків, кредитування за вирахуванням погашення загального та спеціального фондів місцевого бюджету, на які проведено закриття рахунків. Інформація про закриття рахунків передається до Головних управлінь Державної казначейської служби України, які на основі зазначеної інформації визначають результат виконання місцевих бюджетів.

Для обліку операцій за результатом виконання місцевих бюджетів використовують такі рахунки:

– 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету»;

– 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету»;

– 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету».

Результат про виконання місцевих бюджетів відображається у відповідних формах фінансової звітності про виконання місцевих бюджетів.

6.10.1. Облік операцій за результатами виконання місцевих бюджетів по загальному фонду

Списання залишків коштів з реєстраційних рахунків розпорядників коштів місцевих бюджетів відображається в бухгалтерському обліку таким чином: Дебет 3541 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету» (або 3545 «Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами загального фонду місцевого бюджету») та Кредит 3531 «Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету» (або 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів»). Одночасно здійснюються такі бухгалтерські проведення:

– Дебет 8911 «Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку» і Кредит 8251 «Кошти загального місцевого бюджету, передані розпорядниками коштів місцевих бюджетів»;

– Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9123 «Зведені поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевих бюджетів»;

– Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» і Кредит 9142 «Зведені поточні призначення з загального фонду місцевого бюджету за планом асигнувань»;

– Дебет 8141 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів» та Кредит 8921 «Контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку»;

– Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» і Кредит 9221 «Поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів»;

– Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9271 «Бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань».

Після отриманої інформації про списання всіх невикористаних залишків розпорядників коштів Головні управління Державної казначейської служби України відображають в обліку з виконання обслуговуючого місцевого бюджету суми доходів, видатків та кредитування за вирахуванням погашення і здійснюють такі бухгалтерські проведення:

1) на суму власних надходжень розпорядників: Дебет 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» та Кредит 6124 «Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету»;

2) на суму видатків місцевого бюджету: Дебет 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету» і Кредит 7911 «Контррахунок за видатковими операціями»;

3) на суму наданих бюджетних кредитів: Дебет 7231 «Кредитування загального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення» та Кредит 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення»;

4) на суму повернутих бюджетних кредитів: Дебет 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення» і Кредит 7231 «Кредитування загального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення»;

5) на коштів, віднесених на результат виконання загального фонду місцевого бюджету: Дебет 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету» та Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» або Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредит 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету».

Надалі Головними управліннями Державної казначейської служби України проводиться річне закриття рахунків бюджетного обліку на територіальному рівні та визначається результат виконання відповідного загального фонду місцевого бюджету. Зазначені операції відображаються в обліку за такими бухгалтерськими проведеннями:

1) на суму доходів загального фонду місцевого бюджету, списаних на результат виконання загального фонду місцевого бюджету: Дебет 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету» і Кредит 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету». Одночасно здійснюється проведення за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» та Кредитом 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

2) на суму видатків загального фонду місцевого бюджету, списаних на результат виконання загального фонду місцевого бюджету: Дебет 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету» і Кредит 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету». Одночасно в обліку відображається бухгалтерський запис: Дебет 7911 «Контррахунок за видатковими операціями» та Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

3) на суму наданих бюджетних кредитів, списаних на результат виконання загального фонду місцевого бюджету: Дебет 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету» і Кредит 7231 «Кредитування загального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення». Одночасно проводиться за Дебетом 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення» та Кредитом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

4) на суму повернутих бюджетних кредитів, наданих з місцевого бюджету, списаних на результат виконання загального фонду місцевого бюджету: Дебет 7231 «Кредитування загального

фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення» і Кредит 5121 «Результат виконання загального фонду місцевого бюджету». Водночас здійснюється проведення за Дебетом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» та Кредитом 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення».

Із закриттям рахунків бюджетного обліку здійснюється закриття рахунків управлінського і позабалансового обліку. Після цього у Головних управліннях Державної казначейської служби України закриваються всі рахунки, які були відкриті у поточному році для проведення клірингових операцій. На основі отриманої інформації головні управління визначають результат виконання загального фонду місцевих бюджетів.

6.10.2. Облік операцій за результатами виконання місцевих бюджетів по спеціальному фонду

Списання залишків коштів зі спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників коштів місцевих бюджетів здійснюється в обліку за такими бухгалтерськими проведеннями: Дебет 3542 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету» (або 3546 «Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами спеціального фонду місцевого бюджету») та Кредит 3532 «Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із спеціального фонду місцевого бюджету» (або 3152 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки»). Одночасно здійснюються такі проведення:

– Дебет 8911 «Контррахунок для активних рахунків управлінського обліку» і Кредит 8252 «Кошти спеціального фонду місцевого бюджету, передані розпорядниками коштів місцевих бюджетів»;

– Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9124 «Зведені поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду місцевих бюджетів»;

– Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» і Кредит 9146 «Зведені поточні призначення з спеціального фонду місцевого бюджету за планом асигнувань»;

– Дебет 8142 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів» та Кредит 8921 «Контррахунок для пасивних рахунків управлінського обліку»;

– Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» і Кредит 9222 «Поточні бюджетні призначення по спеціальному фонду місцевих бюджетів»;

– Дебет 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» та Кредит 9275 «Бюджетні призначення із спеціального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань».

Головне управління Державної казначейської служби України на підставі отриманої інформації про списання залишків коштів з рахунків розпорядників відображає в обліку з виконання обслуговуючого місцевого бюджету суми доходів, видатків та кредитування за вирахуванням погашення і здійснює такі бухгалтерські проведення:

1) на суму власних надходжень розпорядників: Дебет 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів» та Кредит 6124 «Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету»;

2) на суму видатків місцевого бюджету: Дебет 7221 «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредит 7911 «Контррахунок за видатковими операціями»;

3) на суму наданих бюджетних кредитів: Дебет 7232 «Кредитування спеціального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення» та Кредит 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення»;

4) на суму повернутих бюджетних кредитів: Дебет 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення» і Кредит 7232 «Кредитування спеціального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення»;

5) на суму коштів, віднесених на результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету: Дебет 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету» та Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» або Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» і Кредит 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету».

Головними управліннями Державної казначейської служби України проводиться річне закриття рахунків бюджетного обліку на територіальному рівні та визначається результат виконання відповідного спеціального фонду місцевого бюджету. Зазначені операції відображаються в обліку за такими бухгалтерськими проведеннями:

1) на суму доходів спеціального фонду місцевого бюджету, списаних на результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету: Дебет 6122 «Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки» і Кредит 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету». Одночасно здійснюються такі проведення:

– Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» та Кредит 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

– Дебет 6124 «Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету» і Кредит 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету»;

– Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» та Кредит 6911 «Контррахунок за операціями за доходами бюджетів»;

2) на суму видатків спеціального фонду місцевого бюджету, списаних на результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету: Дебет 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредит 7221 «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету». Одночасно в обліку відображається бухгалтерський запис: Дебет 7911 «Контррахунок за видатковими

операціями» та Кредит 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

3) на суму наданих бюджетних кредитів, списаних на результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету: Дебет 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету» і Кредит 7232 «Кредитування спеціального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення». Водночас здійснюються проведення за Дебетом 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення» та Кредитом 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету»;

4) на суму повернутих бюджетних кредитів, наданих з місцевого бюджету, списаних на результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету: Дебет 7232 «Кредитування спеціального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення» і Кредит 5122 «Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету». Одночасно здійснюється бухгалтерське проведення, яке має вигляд: Дебет 5911 «Контррахунок за результатом виконання бюджету» та Кредит 7921 «Контррахунок за операціями з кредитуванням за вирахуванням погашення».

Крім закриття рахунків бюджетного обліку, здійснюється закриття рахунків управлінського і позабалансового обліку, а також всіх рахунків, які були відкриті у поточному році для проведення клірингових операцій. На основі отриманої інформації Головні управління Державної казначейської служби України визначають результат виконання спеціального фонду місцевих бюджетів.

ПРАКТИКУМ

Базові терміни та поняття

Бухгалтерський облік, бюджетний облік, управлінський облік, бухгалтерський облік виконання бюджетів, система обліку виконання бюджетів, бухгалтерський документ, первинні документи, облікові регістри, План рахунків бухгалтерського обліку по виконанню державного та місцевих бюджетів.

Контрольні запитання і завдання

1. Розкрийте суть поняття «бюджетний облік».
2. Охарактеризуйте складові системи бюджетного обліку.
3. Що являє собою План рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів?
4. На яких принципах побудований бухгалтерський облік виконання бюджетів?
5. Назвіть балансові рахунки, охарактеризуйте їх.
6. Назвіть бюджетні рахунки, охарактеризуйте їх.
7. Дайте характеристику активних і пасивних рахунків.
8. Назвіть рахунки з обліку ресурсів бюджетів.
9. Які основні завдання виконують органи Казначейства України щодо бухгалтерського обліку виконання бюджетів?
10. Яким чином здійснюється організація бухгалтерського обліку в органах Казначейства України?

Тести

1. Система бюджетного обліку складається з…

а) бухгалтерського, управлінського, фінансового обліку;

б) управлінського, статистичного, оперативного обліку;

в) бухгалтерського, стратегічного, тактичного обліку;

г) позабалансового, балансового, креативного обліку.

2. Об'єктами бюджетного обліку є…

а) доходи і видатки бюджету, фінансування та борг бюджету, кошти на рахунках і в розрахунках, фонди та резерви бюджету;

б) фонди і резерви, які формуються у процесі виконання бюджету та державних цільових фондів;

в) управлінські дані, статистична та оперативна інформація;

г) усі відповіді вірні.

3. Відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку, складається звітність…

а) статистична і бухгалтерська;

б) фінансова і бюджетна;
в) бюджетна і періодична;
г) податкова і річна.

4. Складовими організації обліку виконання бюджету є…
а) первинні документи;
б) План рахунків;
в) схеми документообігу;
г) облікові реєстри.

5. Детальна інформація в процесі обліку виконання бюджету відображена у…
а) реєстрах синтетичного обліку;
б) реєстрах аналітичного обліку;
в) реєстрах доходів;
г) усі відповіді вірні.

6. Рахунки бухгалтерського обліку, призначені для обліку ресурсів бюджету, за їхнім складом та розміщенням…
а) активні;
б) пасивні;
в) активно-пасивні;
г) контрпасивні.

7. Документ, що містить відомості про господарську операцію і підтверджує її здійснення, – це…
а) обліковий реєстр;
б) План Рахунків з обліку виконання бюджету;
в) первинний документ;
г) річний розпис бюджету з помісячною розбивкою.

8. Облікові реєстри – це носії інформації у вигляді…
а) платіжних повідомлень;
б) журналів, книг;
в) ордерів;
г) накладних.

9. Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснює…

а) Рахункова палата України;

б) Державна казначейська служба України;

в) Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України;

г) Міністерство фінансів України.

10. В яких показниках обліковуються усі надходження та видатки бюджету?

а) валютних;

б) фінансових;

в) економічних;

г) статистичних.

РОЗДІЛ 7

ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

7.1. Організація, види та форми бюджетної звітності

Завершальним етапом узагальнення бухгалтерської інформації є звітність. За даними бухгалтерського обліку складається звітність про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

Метою складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів є надання повної, достовірної і неупередженої інформації про стан виконання бюджетів. За допомогою цієї інформації можна спостерігати за ходом виконання бюджетів, здійснювати заходи щодо забезпечення контролю за операціями та управління бюджетними коштами.

Відповідно до Бюджетного кодексу звітність про виконання державного бюджету та місцевих бюджетів містить *фінансову та бюджетну*. *Фінансовою* звітністю вважають систему узагальнених і взаємопов'язаних показників, які характеризують результати діяльності бюджетних установ за звітний період згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. *Бюджетна звітність* – це система узагальнених і взаємопов'язаних показників, які відображають стан виконання бюджету за звітний період в розрізі бюджетної класифікації.

За термінами складання і подання розрізняють такі види звітності про виконання бюджетів: оперативна, місячна, квартальна та річна звітність. Оперативний звіт – щоденний, тижневий, декадний або звіт за інший період, який визначено Державною казна-

чейською службою України. Місячна і квартальна звітність є проміжною (періодичною) і складається зі зростаючим підсумком у поточному звітному році. Річна звітність є логічним завершенням періодичної звітності. Підставою для річної звітності є дані облікових регістрів та зведених звітів.

Загалом *класифікація* бюджетної звітності наведена у табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Класифікація бюджетної звітності

Класифікаційні ознаки	Види бюджетної звітності
за суб'єктами	звітність органів Державного казначейства про виконання державного та місцевих бюджетів (розпорядників та отримувачів бюджетних коштів)
за місцем використання	внутрішня і зовнішня звітність
за рівнем узагальнення показників	первинна, зведена і консолідована
за рівнем використання в управлінських цілях	державна, внутрішньовідомча, внутрішньогосподарська
за змістом звітних даних	типова, спеціалізована
за обсягом показників	повна, скорочена
за термінам подання	термінова, звичайна
за способом відправлення	поштова, телеграфна, передана особисто, електронна
за способом складання	складена вручну, автоматизовано
за способом подання	на паперових чи машинних (електронна форма) носіях
за період охоплення	оперативна, періодична (місячна, квартальна) і річна звітність

Інформацію щодо виконання державного та місцевих бюджетів відображається у відповідних формах звітності органів Державної казначейської служби України, які враховують національні особливості держави та розробляються відповідно до міжнародних стандартів і досвіду країн з розвинутою ринковою економікою.

Форми звітності про виконання бюджетів та інструкції щодо порядку їхнього заповнення, періодичність, способи та порядок їхнього надання щорічно затверджуються Державною казначейською службою України з урахуванням вимог Бюджетного кодексу

України та закону про державний бюджет на відповідний рік за погодженням з Міністерством фінансів України.

Інформація, яка наведена у звітах та примітках до них, має сприяти прийняттю своєчасних і правильних управлінських рішень шляхом оцінок минулих, теперішніх та майбутніх подій.

Варто зазначити, що звітність про виконання бюджетів має також велике значення для управління соціально-економічним розвитком суспільства. Саме за допомогою показників бюджетної звітності можна дати оцінку стану виконання бюджетів, визначити тенденції та закономірності, наявні у суспільстві. На основі даних звітності аналізують стан виконання бюджетів, проводиться економічна робота на всіх рівнях управління бюджетними коштами.

7.2. Звіти розпорядників коштів про використання бюджетних коштів, одержаних із державного та місцевих бюджетів

Міністерства, відомства та інші органи виконавчої влади, установи, організації, які отримують кошти державного бюджету та місцевих бюджетів, готують та подають *місячну, річну та квартальну* звітність.

До форм *місячної* звітності відносять звіти за формами 2д, 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду».

Розпорядники бюджетних коштів, які отримують кошти із державного і місцевих бюджетів, подають *квартальну* звітність за формами: № 1 «Баланс»; № 2д, 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»; № 4-1д, 4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги»; № 4-2д, 4-2м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»; № 4-3д, 4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»; № 4-3д.1, 4-3м.1 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінан-

сових організацій)»; № 7д, 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»; № 7д.1, 7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами»; пояснювальна записка з довідками.

До складу *річної* звітності розпорядників коштів входять такі форми: № 1 «Баланс»; № 2д, 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»; № 4-1д, 4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги»; № 4-2д, 4-2м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»; № 4-3д, 4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»; № 4-4д, 4-3м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів»; № 4-3д.1, 4-3м.1 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)»; № 5 «Звіт про рух необоротних активів»; № 6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування»; № 7д, 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»; № 7д.1, 7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами»; № 9д, 9м «Звіт про результати фінансової діяльності»; № 15 «Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей».

Фінансова та бюджетна звітність має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України.

Розпорядники бюджетних коштів, що створені згідно із законодавством України протягом звітного періоду, фінансову та бюджетну звітність складають і подають розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня, до сфери управління яких вони належать, та органам Державної казначейської служби України за місцем обслуговування у загальному порядку. При складанні звітів за формою № 2 – про надходження та використання коштів загального фонду, за відповідними формами № 4 – про надходження і використання коштів спеціального фонду, за формою № 7 – про заборгованість за бюджетними коштами, за формою № 9 – про результати фінансової діяльності потрібно підкреслити її номер, вид бюджету, за яким складено звіт (державний або місцевий бюджет), указати коди класифікації видат-

ків та кредитування бюджету, їх назви. При складанні звітів за формою № 7, крім цього, потрібно зазначити фонд бюджету (загальний чи спеціальний), за коштами якого складений звіт. Кошти, які протягом звітного періоду надходять на ім'я розпорядників та одержувачів бюджетних коштів на відновлення касових видатків згідно із законодавством України (за телефонні переговори, помилково перераховані тощо), відображаються у відповідних формах бюджетної звітності як зменшення касових видатків за тим кодом економічної класифікації видатків, за яким вони були проведені у попередніх звітних періодах у межах одного бюджетного періоду.

Дані (показники) про операції, що здійснювались розпорядниками бюджетних коштів, але відповідно до законодавства України не передбачені кошторисом розпорядників бюджетних коштів у звітах про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м), про надходження і використання коштів спеціального фонду (форма № 4д, № 4м), про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м) не відображаються.

Головні розпорядники коштів державного або місцевих бюджетів можуть установлювати для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що належать до сфери їхнього управління, додаткові довідки до пояснювальної записки та отримувати від них додаткову інформацію відповідно до законодавства України. У разі потреби головні розпорядники коштів державного або місцевих бюджетів можуть установлювати для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, включених у свою мережу, додаткові довідки до пояснювальної записки та отримувати від них додаткову інформацію відповідно до законодавства України щодо виконання бюджетних програм, за якими вони належать до мережі. Дані фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів перевіряються в частині відповідності аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів Державної казначейської служби України.

Дані бухгалтерського обліку органів Державної казначейської служби України за операціями з обслуговування кошторисів (планів використання бюджетних коштів), що формуються в інформаційній системі Казначейства України, вважаються остаточними.

Усі примірники фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також зведена фінансова та бюджетна звітність головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, у тому числі в інших областях, до подачі розпорядникам вищого рівня або іншим користувачам мають бути перевірені й завізовані відповідним органом Казначейства України (засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової та бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності).

Розпорядники бюджетних коштів, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, розташовані в інших областях, до своєї фінансової та бюджетної звітності додають форми фінансової та бюджетної звітності, перевірені та завізовані відповідними органами Казначейства України. Додатково підлягає перевірці та поданню до відповідного органу Державної казначейської служби України фінансова та бюджетна звітність розпорядників нижчого рівня у разі встановлення розпорядниками вищого рівня розбіжностей щодо бухгалтерського обліку операцій з внутрівідомчої передачі запасів тощо.

Зведена фінансова та бюджетна звітність складається головними розпорядниками та розпорядниками нижчого рівня, що мають свою мережу, на підставі фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що належать до сфери їхнього управління, а також фінансової та бюджетної звітності за своїми операціями.

Головні розпорядники та розпорядники нижчого рівня, що мають у своїй мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, до зведеної квартальної та річної бюджетної звітності подають окремі зведені звіти форм № 2д, № 2м, № 4д, № 4м, № 7д, № 7м, № 7д.1, № 7м.1 за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів: щодо розпорядників бюджетних коштів; щодо одержувачів бюджетних коштів; загальний зведений звіт.

Форми звітності й пояснювальні записки підписуються керівниками і головними бухгалтерами (спеціалістами, на яких покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби). Без таких підписів фінансова та бюджетна звітність вважається недійсною. Подання фінансової та бюджетної звітності супроводжується листом, в якому зазначаються перелік форм фінансової та бюджетної звітності, що подаються, та їхній обсяг (кількість аркушів за кожною формою), а також перелік форм, які не подаються у зв'язку з відсутністю показників. Форми фінансової та бюджетної звітності подаються також на електронних носіях згідно з вимогами автоматизованої системи ДКС України.

7.3. Періодична звітність про виконання бюджетів

До *періодичної* звітності належать місячні та квартальні звіти.

Місячна звітність про виконання державного бюджету подається Верховній Раді Україні, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України Державною казначейською службою України не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним.

Відповідно до Бюджетного кодексу зведені показники звітів про виконання бюджетів, інформацію про використання коштів з резервного фонду державного бюджету, інформацію про перелік здійснених операцій з державним боргом, інформацію про надані державні гарантії подає Державна казначейська служба України Верховній Раді Україні, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним. Звіт про бюджетну заборгованість подається не пізніше 1 числа другого місяця, що настає за звітним.

Місячний звіт про фактичні надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, місячний звіт про податковий борг та про суми надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності) подаються органами, що контр-

олюють справляння надходжень бюджету Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України, не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним.

Державна казначейська служба України подає квартальний звіт про виконання Державного бюджету України Верховній Раді Україні, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу.

Квартальна звітність складається і подається згідно з Інструкцією про порядок складання звітності про виконання бюджетів. Форми квартальної звітності, порядок їхнього заповнення та подання встановлюються відповідно до Бюджетного кодексу, законів.

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України подається Державною казначейською службою України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу.

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України охоплює:

– звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;

– звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України;

– звіт про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України);

– звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу;

– зведені показники звітів про виконання бюджетів;

– звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії;

– звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань;

– інформацію про здійснені операції з управління державним боргом;

– інформацію про надані державні гарантії;

– інформацію про стан місцевих боргів та гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів і про надані місцеві гарантії;

– пояснення щодо стану виконання показників Державного бюджету України та місцевих бюджетів за звітний період.

Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України такі квартальні звіти (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності) окремо щодо Зведеного бюджету України, Державного бюджету України та місцевих бюджетів:

– про суми списаного податкового боргу – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;

– про розстрочені й відстрочені суми податкового боргу і грошових зобов'язань платників податків – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;

– про суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їхнього надання, – не пізніше 50 днів після закінчення кварталу і не пізніше 70 днів після закінчення року.

Міністерство фінансів України у двотижневий строк після отримання квартального звіту про виконання Державного бюджету України у поточному бюджетному періоді подає Комітету Верховної Ради України з питань бюджету інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України.

7.4. Річна звітність про виконання Державного бюджету України

Річні звіти про виконання бюджетів за відповідний звітний період складаються з метою надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан виконання бюджетів користувачам для прийняття управлінських рішень.

Структура, *періодичність і терміни* подання звітності про виконання бюджетів визначаються Державною казначейською службою України відповідно до вимог, встановлених ст. 58–61 Бюджетного кодексу.

Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним.

Цей звіт про виконання закону про Державний бюджет України містить:

– звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;

– звіт про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України);

– звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України;

– звіт про рух грошових коштів;

– звіт про власний капітал;

– інформацію про виконання захищених видатків Державного бюджету України;

– звіт про бюджетну заборгованість;

– звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету;

– звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку;

– звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу;

– звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії;

– звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань;

– зведені показники звітів про виконання бюджетів;

– інформацію про виконання місцевих бюджетів, включаючи інформацію про стан місцевих боргів та гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів і про надані місцеві гарантії;

– інформацію про здійснені операції з управління державним боргом;

– інформацію про надані державні гарантії;

– інформацію про досягнення запланованої мети, завдань та результативних показників головними розпорядниками коштів державного бюджету в межах бюджетних програм;

– інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України;

– іншу інформацію, визнану Кабінетом Міністрів України необхідною для пояснення звіту.

7.5. Звітність про виконання місцевих бюджетів

Місячні звіти про виконання місцевих бюджетів складають органи Державної казначейської служби України і за підписом керівника органу Державної казначейської служби та головного бухгалтера подають Міністерству фінансів автономної Республіки Крим, фінансовим органом місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад.

Місячна звітність про виконання місцевих бюджетів містить зведені показники звітів про виконання відповідних бюджетів, зокрема інформацію про виконання захищених статей місцевих бюджетів, про використання коштів з резервних фондів бюджетів, звіт про бюджетну заборгованість.

Основними формами місячної звітності про виконання місцевих бюджетів є:

– сальдовий баланс рахунків;

– звіт про виконання місцевих бюджетів;

– звіт про бюджетну заборгованість.

Квартальний звіт про виконання місцевих бюджетів складається і подається до Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради Радою Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією, виконавчим органом відповідної ради або сільським головою у двомісячний термін після завершення відповідного бюджетного періоду.

Основними формами квартальної звітності про виконання місцевих бюджетів є:

– звіт про фінансовий стан (баланс) місцевих бюджетів;

– сальдовий баланс рахунків;

– звіт про рух грошових коштів;

– звіт про виконання місцевих бюджетів;

– інформація про надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів;

– звіт про бюджетну заборгованість;

– пояснювальна записка до квартального звіту.

Річний звіт про виконання місцевих бюджетів подається у такому обсязі:

- звіт про фінансовий стан (баланс) місцевих бюджетів;
- сальдовий баланс рахунків;
- звіт про результати виконання місцевих бюджетів;
- звіт про виконання місцевих бюджетів;
- звіт про рух грошових коштів;
- інформація про надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів;
- інформація про виконання захищених статей видатків місцевих бюджетів;
- звіт про бюджетну заборгованість;
- звіт про використання коштів із резервного фонду;
- довідка про рух необоротних активів, матеріалів і продуктів харчування бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів;
- звіт про недостачі й крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей у бюджетних установах, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів;
- звіт про рух необоротних активів бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів;
- довідка про зміни до показників загального фонду місцевих бюджетів у процесі їхнього уточнення протягом року;
- інформація про надходження коштів до бюджету розвитку місцевих бюджетів;
- пояснювальна записка до річного звіту.

Державна казначейська служба України складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконан-

ня місцевих бюджетів за встановленими формами та в порядку, встановленому Державною казначейською службою України, за погодженням з Міністерством фінансів України та Рахунковою палатою. Терміни подачі органами Державної казначейської служби звітів фінансовим органам встановлюються інструкціями про складання квартальних та річних звітів.

7.6. Розгляд і затвердження звітів про виконання бюджетів

Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання державного бюджету готує та подає Верховній Раді України висновки про використання коштів Державного бюджету України з оцінкою ефективності такого використання, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та вдосконалення бюджетного процесу загалом.

Розгляд у Верховній Раді України річного звіту про виконання державного бюджету здійснюється за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України.

За результатами розгляду Верховна Рада України приймає рішення щодо звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Річний звіт про виконання місцевого бюджету відповідно до п. 4 ст. 80 Бюджетного кодексу подається до Верховної Ради АР Крим та відповідної місцевої ради Радою Міністрів АР Крим, місцевою державною адміністрацією, виконавчим органом відповідної місцевої ради або сільським головою у двомісячний строк після завершення відповідного бюджетного періоду. Перевірка річного звіту здійснюється Рахунковою палатою Верховної Ради Автономної Республіки Крим (щодо використання органами виконавчої влади коштів бюджету АР Крим), комісією з питань бюджету Верховної Ради АР Крим. Відповідні місцеві ради затверджують річний звіт про виконання бюджету або приймають інше рішення з цього приводу.

ПРАКТИКУМ

Базові терміни та поняття

Звітність, фінансова звітність, бюджетна звітність, оперативна звітність, місячна звітність, квартальна звітність, річна звітність, звітний період.

Контрольні запитання і завдання

1. Яка мета складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів?

2. Дайте визначення бюджетної звітності.

3. Назвіть види бюджетної звітності.

4. Назвіть форми місячної звітності розпорядників коштів, які фінансуються з державного і місцевих бюджетів.

5. Назвіть форми квартальної звітності розпорядників коштів, які фінансуються з місцевих бюджетів.

6. Ким затверджуються форми звітності про виконання бюджетів?

7. Яку звітність з виконання державного бюджету готують органи Державної казначейської служби України?

8. Який порядок складання та подання річної звітності про виконання державного бюджету?

9. Які органи готують звітність про виконання місцевих бюджетів?

10. Хто і в які терміни затверджує звіт про виконання Державного бюджету України?

Тести

1. Єдині форми та методику звітності про виконання Державного бюджету України встановлює:

а) Міністерство фінансів України;

б) Державна казначейська служба України;

в) Рахункова палата України;

г) Кабінет Міністрів України.

2. Які види звітності про виконання державного бюджету існують в Україні?

а) оперативна, місячна, квартальна та річна;

б) місячна, квартальна, річна та податкова;

в) статистична, податкова та річна;

г) місячна, квартальна, податкова, фінансова.

3. Що відображає бюджетна звітність?

а) стан активів у бюджеті;

б) стан виконання бюджету;

в) стан пасивів у бюджеті;

г) стан обліку.

4. Звітним періодом для складання фінансової звідності є:

а) бюджетний рік;

б) бюджетний період;

в) плановий рік;

г) попередній рік.

5. Розпорядники бюджетних коштів складають фінансову звітність:

а) на підставі бюджетних коштів, підтверджених первинними документами;

б) зі застосуванням кодів економічної класифікації;

в) на електронних носіях інформація у вигляді транспортних файлів звітних даних;

г) усі відповіді правильні.

6. Хто з посадових осіб бюджетної установи забезпечує складання та подання фінансової і бюджетної звітності?

а) керівник установи;

б) керівник бюджетного відділу;

в) головний бухгалтер;

г) маркетолог.

7. Що з переліченого включають до квартального звіту про виконання Державного бюджету України?

а) звіт про стан державного боргу;

б) інформацію про здійснені операції з державним боргом;

в) інформацію про надання державної гарантії;

г) усі відповіді правильні.

8. Інформацію в розрізі бюджетної класифікації містить:

а) бюджетна звітність;

б) податкова звітність;

в) фінансова звітність

г) усі відповіді правильні.

9. Який державний орган встановлює порядок заповнення форм фінансової звітності бюджетних установ?

а) Державна казначейська служба України за погодженням з Міністерством фінансів України;

б) Верховна Рада України;

в) Кабінет Міністрів України за погодженням з Міністерством фінансів України;

г) не має правильної відповіді.

10. Річний звіт про виконання державного бюджету до Верховної Ради подає:

а) Кабінет Міністрів України;

б) Міністерство фінансів України;

в) Рахункова палата України;

г) Державна казначейська служба України.

РОЗДІЛ 8

КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТІВ

8.1. Сутність та призначення бюджетного контролю, його роль у бюджетному менеджменті

Необхідною умовою ефективного управління фінансовими ресурсами держави є бюджетний контроль, основне призначення якого – зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни та запобігання вчиненню зловживань на всіх стадіях бюджетного процесу. Бюджетний контроль є матеріальним вираженням контрольної функції бюджету, об'єктивно зумовленою складовою процесу економічної діяльності та однією з функцій управління бюджетною системою. Він охоплює тільки ті розподільні процеси, які стосуються формування і використання централізованого фонду грошових ресурсів держави.

Бюджетний контроль – це різновид державного фінансового контролю, спрямований на забезпечення доцільності, законності, достовірності та раціональності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, виконання, внесення змін та звітування про виконання бюджетів усіх рівнів. Такий контроль є особливим видом управлінської діяльності, спрямованим на виявлення відхилень у формуванні та використанні централізованого фонду грошових коштів, а також своєчасне прийняття коригувальних та превентивних заходів.

Основною метою бюджетного контролю є перевірка своєчасності та повноти надходження коштів до бюджету, а також їхнього цільового та ефективного використання. Відповідно його *завданнями* є:

– дотримання процедури складання, розгляду і затвердження бюджету, а також його виконання;

– дотримання бюджетного законодавства;

– контроль за правильністю формування дохідної частини бюджету;

– перевірка ефективності й цільового використання бюджетних коштів і коштів позабюджетних фондів;

– контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

– контроль за реалізацією механізму міжбюджетних відносин.

Реалізація цілей та завдань бюджетного контролю здійснюється з дотриманням певних принципів, які дають змогу визначити результативність практичної діяльності суб'єктів контролю. До *принципів бюджетного контролю,* які спрямовані на формування збалансованого бюджету, раціональне і цільове використання бюджетних коштів, вирішення соціально-економічних завдань держави, належать:

– *об'єктивності та обґрунтованості* (результати бюджетного контролю базуються на даних і фактах, підтверджених документально);

– *неупередженості* (органи, уповноважені на здійснення бюджетного контролю, у своїх діях мають керуватися державними інтересами, дотримуватися професійної етики і не зловживати наданими їм повноваженнями);

– *повноти* (охоплення сукупності дій учасників бюджетного процесу за здійснення бюджетного контролю і відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень);

– незалежності (органи, які здійснюють бюджетний контроль, мають бути незалежними від впливу політичних партій, будь-яких зовнішніх структур чи службових осіб);

– превентивності (бюджетному контролю властивий попереджувальний характер);

– дієвості (результати бюджетного контролю мають бути реалізовані у повному обсязі);

– регулярності (контрольні дії мають проводитися регулярно з чітко визначеною періодичністю);

– неперервності (не має бути жодної бюджетної операції, яка б не охоплювалась контролем);

– раптовості (контрольні дії мають проводитися раптово без попередження);

– єдності (реалізується завдяки єдиній правовій базі та єдиним стандартам у сфері здійснення бюджетного контролю);

– гласності (органи, уповноважені на здійснення бюджетного контролю, забезпечують доступність його результатів);

– відповідальності (уповноважені на здійснення бюджетного контролю органи і посадові особи несуть відповідальність за свої дії або бездіяльність у процесі здійснення бюджетного контролю).

Важливе значення в системі бюджетного контролю мають об'єкт і предмет. *Об'єктом бюджетного контролю* є грошові потоки при формуванні й використанні централізованих грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування, а саме: доходи бюджетів, видатки бюджетів, розрахунки за борговими зобов'язаннями, результати виконання бюджету, доходи та видатки бюджетних установ, міжбюджетні трансферти та ін.

Предметом бюджетного контролю є всі стадії бюджетного процесу. У ст. 19 Бюджетного кодексу України визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу в Україні здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства.

Найбільш активними складовими системи бюджетного контролю є *контролюючі суб'єкти*, які забезпечують законність формування бюджету, цільове та ефективне використання бюджетних коштів, дотримання бюджетного законодавства усіма учасниками бюджетного процесу. *Суб'єкт бюджетного контролю* – це орган чи особа, які відповідно до визначених законодавством повноважень мають право здійснювати бюджетний контроль. Основними напрямками діяльності таких суб'єктів відповідно до Бюджетного кодексу та іншого законодавства є:

– оцінка управління бюджетними коштами (в т. ч. проведення державного фінансового аудиту);

– правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової й бюджетної звітності;

– досягнення економії бюджетних коштів, їхнього цільового використання, ефективності й результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

– проведення аналізу та оцінки стану фінансової та господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

– запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;

– обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Сучасна система органів бюджетного контролю в Україні є розгалужена. Так, контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їхнім використанням здійснює Рахункова палата. Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їхніх повноважень, встановлених Бюджетним кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України.

Крім того, до контролюючих органів належать Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Державна фіскальна служба України, Національний банк України тощо, а також розпорядники бюджетних коштів в особі їхніх керівників, які організовують *внутрішній контроль і внутрішній аудит* та забезпечують їхнє здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи

управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України.

Таким чином, бюджетний контроль є важливою складовою бюджетного менеджменту, одним із найнеобхідніших атрибутів держави, найважливішою умовою належного функціонування громадянського суспільства. Особлива специфіка цього виду управлінської діяльності дозволяє активно запобігати порушенням бюджетної дисципліни, нераціональному та нецільовому використанню бюджетних коштів.

8.2. Види, форми та методи бюджетного контролю

Для раціональної організації бюджетного контролю його класифікують за видами, формами та методами.

Видом бюджетного контролю називають таку його складову частину, яка, з одного боку, відображає зміст контролю загалом, а з іншого –відрізняється від окремих його складових конкретними носіями контрольних функцій, об'єктами контролю та методами здійснення контрольних дій. *Види бюджетного контролю класифікують за специфічними ознаками* (рис. 8.1).

Відповідно до становища та правових відносин об'єкта контролю з контролером в управлінні бюджетним процесом, бюджетний контроль поділяється на:

– зовнішній бюджетний контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли об'єкт та предмет контролю не належать до сфери управління контролюючого органу;

– внутрішній бюджетний контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли об'єкт та предмет контролю належать до сфери управління контролюючого органу. Так, він здійснюється в галузі чи установі, а його метою є забезпечення: належного

рівня економії, ефективності і результативності діяльності; достовірності фінансової, статистичної та управлінської звітності; дотримання встановлених законодавством норм і правил.

Рис. 8.1. Класифікація видів бюджетного контролю

Залежно від суб'єктів, які ініціюють і здійснюють контроль, виокремлюють державний (загальнодержавний, муніципальний), відомчий (внутрішньогалузевий, внутрішньогосподарський) і громадський бюджетний контроль.

Загальнодержавний бюджетний контроль здійснюють органи державної влади й управління. Основна особливість загальнодержавного бюджетного контролю полягає в його позавідомчому характері (проводиться щодо будь-якого суб'єкта незалежно від його відомчої належності й підпорядкування).

Суб'єктами *муніципального бюджетного контролю* є Верховна Рада Автономної Республіки Крим і відповідні місцеві ради, а також тимчасові контрольні комісії, рішення про створення та порядок роботи яких приймають органи місцевого самоврядування

відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». Об'єктом муніципального бюджетного контролю є місцеві бюджети, фінансова діяльність бюджетних установ, підприємств і організацій комунальної форми власності, які використовують бюджетні кошти.

Суб'єктами *відомчого (внутрішньогалузевого) бюджетного контролю* є контрольно-ревізійні підрозділи галузевих міністерств та інших центральних і місцевих органів виконавчої влади. Відомчий контроль охоплює підпорядковані підприємства, організації та установи. Функціями відомчого контролю є: перевірка законності господарських і фінансових операцій, контроль за ефективністю використання матеріальних ресурсів, придбаних за бюджетні кошти; перевірка збереження й цільового використання бюджетних коштів; правильність ведення бухгалтерського обліку, а також достовірність фінансової звітності; контроль за обґрунтованістю бюджетних запитів бюджетних установ, дотриманням бюджетної, кошторисної дисципліни, своєчасністю і повнотою виконання зобов'язань перед бюджетом.

Внутрішньогосподарський бюджетний контроль проводиться керівниками підприємств (установ, організацій), їхніми головними бухгалтерами і фахівцями в момент вчинення й оформлення господарських операцій, що надає можливість вчасно виявити недоліки в роботі й ужити заходів щодо їхнього усунення.

Громадський бюджетний контроль здійснюється громадянами країни та об'єднаннями громадян. Громадський бюджетний контроль може здійснюватись групами спеціалістів, які створюються при парламентських комітетах і комісіях рад народних депутатів, а також безпосередньо на підприємствах, в установах та організаціях на основі добровільності й безоплатності.

Форми бюджетного контролю – це способи конкретного вираження та організації контрольних дій на кожному етапі бюджетного процесу, спрямовані на виконання функцій контролю в процесі формування, розподілу та використання бюджетних коштів. Класифікація форм бюджетного контролю зображена на рис. 8.2.

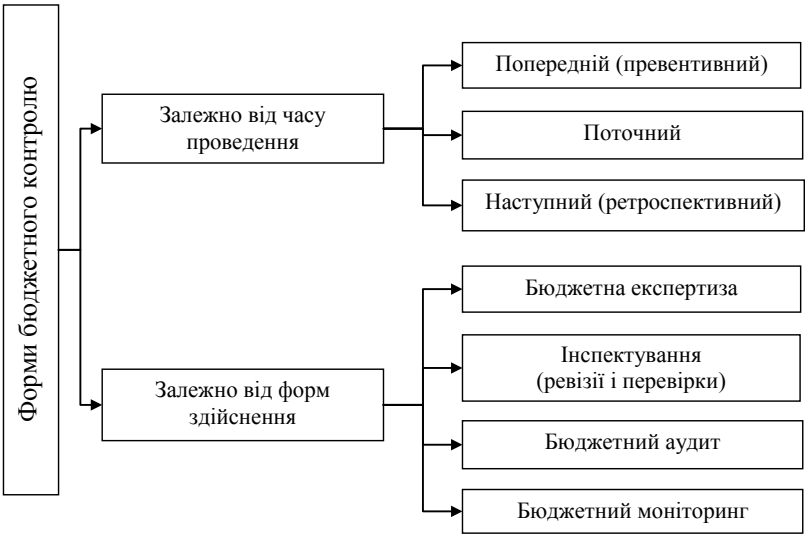

Рис. 8.2. Класифікація форм бюджетного контролю

Так, *залежно від часу проведення форми бюджетного контролю* доцільно поділяти таким чином:

– попередній (превентивний) контроль – проводиться на етапі складання і розгляду проектів бюджетів відповідного рівня, сприяє недопущенню неправильного, нераціонального використання бюджетних ресурсів, а також пошуку додаткових резервів наповнення бюджету;

– поточний (оперативний) контроль – здійснюється в процесі виконання бюджету і передбачає: контроль за своєчасністю надходжень коштів до бюджету та здійсненням платежів з бюджетних рахунків; операційний контроль ефективності та цілеспрямованості використання бюджетних ресурсів; контроль забезпечення достовірності складання фінансової звітності; запобігання зловживанням під час використання бюджетних коштів;

– наступний (ретроспективний) контроль – здійснюється після завершення звітного періоду; перевіряється доцільність та ефективність витрачання бюджетних коштів, оцінюються досягнуті фінансові результати в процесі виконання бюджету.

До *форм бюджетного контролю належать*: бюджетна експертиза, інспектування (ревізії й перевірки), бюджетний аудит та бюджетний моніторинг.

Бюджетна експертиза – це комплекс заходів, які проводяться Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету щодо аналізу кожного законопроекту, внесеного на розгляд до Верховної Ради України, з метою оцінки його впливу на дохідну і видаткову частини бюджетів та виконання закону про Державний бюджет України на поточний рік. За результатами експертизи готують експертний висновок.

Інспектування – це ретроспективний контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом та достовірністю обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектору з метою виявлення недоліків і порушень. Інспектування здійснюється у формі ревізій і перевірок та має забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних в їхньому допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб.

Ревізія як форма бюджетного контролю – це система контрольних дій, спрямованих на всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу з метою встановлення законності операцій з мобілізації, розподілу або використання бюджетних коштів, виявлення винних у бюджетних правопорушеннях посадових і матеріально відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат. Фактично ревізія складається з комплексу взаємопов'язаних перевірок питань фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів, спрямованих на виявлення обґрунтованості, доцільності та економічної ефективності бюджетних витрат. За результатами ревізії складають акт.

Перевірки здійснюються з метою докладного вивчення окремих питань складання і виконання бюджету, реалізації бюджетних програм, ефективності управління коштами бюджету. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою. Такий контроль за діяльністю органів державного і комунального сектору спрямований переважно на виявлення правопорушень і

притягнення винних осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами.

Потреба в інспектуванні на сьогодні зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, відсутністю системного внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору. Проте здійснення інспектування через значний проміжок часу після прийняття управлінського рішення та виконання операцій з державними фінансами ускладнює, а іноді унеможливлює усунення фінансових порушень та їхніх наслідків.

Бюджетний аудит – це форма бюджетного контролю, за допомогою якої вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу з метою досягнення певних цілей. Невід'ємною складовою бюджетного аудиту є аудит ефективності використання бюджетних ресурсів, який здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Результатом дослідження є аудиторський висновок.

Бюджетний моніторинг – це систематичне спостереження та аналіз бюджетної політики з метою вивчення реального стану відповідного бюджету на основі даних обліку та звітності для виявлення резервів його поповнення й недопущення неефективного використання бюджетних ресурсів. На відміну від ревізії, перевірки чи аудиту, моніторинг не є разовим контрольним заходом, який здійснюється у певний проміжок часу. Про проведення моніторингу підконтрольний об'єкт не повідомляється, за його результатами не складається акт, довідка чи будь-який інший документ.

Питання ефективності бюджетного контролю пов'язане з визначенням методів бюджетного контролю. *Методами бюджетного контролю* називають сукупність методичних прийомів контролю бюджетного процесу і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання. У процесі визначення методу бюджетного контролю виділяють дві групи методичних прийомів: загальнонаукові та власні.

Загальнонаукові методичні прийоми базуються на діалектичному методі філософії й охоплюють: аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, аналогію й моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний та функціонально-вартісний аналіз.

Власні методичні прийоми бюджетного контролю формуються залежно від цільової функції науки та її загальнонаукових прийомів, вони є специфічними і виробляються практикою на основі досягнення економічної науки. Ці прийоми об'єднують у такі групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізації результатів контролю.

До органолептичних прийомів належать: інвентаризація, контрольні заміри робіт, вибіркові й суцільні спостереження, технологічний контроль, експертизи, службове розслідування, експеримент. Розрахунково-аналітичними прийомами вважають економічний та фінансовий аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи. Як документальні методичні прийоми виокремлюють інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання.

Завершальними методичними прийомами є сукупність прийомів синтезування результатів контролю і прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків та запобігання їм у майбутньому. До таких прийомів належать: групування недоліків, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне групування, систематизований виклад недоліків у акті комплексної ревізії, прийняття рішень за результатами ревізії, контроль за виконанням практичних рішень.

Практичне застосування сукупності видів, форм та методів бюджетного контролю має надзвичайне значення для забезпечення його ефективності, оскільки їхнє раціональне поєднання сприяє зміцненню дохідної частини бюджету, забезпеченню якісного виконання його видаткової частини, підвищенню ефективності бюджетного процесу та створенню необхідних умов для належного функціонування бюджетної системи загалом.

8.3. Органи бюджетного контролю, їхня класифікація

Бюджетний контроль реалізується через систему органів бюджетного контролю, яка: по-перше, є елементом загальної структури контрольних органів держави; по-друге, важливою складовою бюджетного механізму, за допомогою якого держава реалізує свою бюджетну політику.

Склад органів бюджетного контролю залежить від структури фінансового апарату держави, яка визначається державним устроєм і функціями державних органів, закріпленими в Конституції України. За ознаками ініціювання й здійснення контролю виокремлюють суб'єктів, що здійснюють *загальний і спеціалізований бюджетний контроль*.

До суб'єктів загального контролю належать ті органи державної влади й управління, які є ініціаторами та виконавцями контролю, у тому числі в бюджетній сфері.

Специфічні контрольні повноваження ними делегуються підпорядкованим їм спеціалізованим структурам. Функції зі здійснення постійного контролю за використанням коштів державного бюджету парламент України делегував Рахунковій палаті. Уряд відповідно делегував функції зі здійснення поточного контролю за видатками державного бюджету Міністерству фінансів і Державній казначейській службі України, а наступного – Державній аудиторській службі України. Функції фіскального контролю за діяльністю платників податків главою держави покладено на Державну фіскальну службу України.

Отже, систему органів бюджетного контролю відповідно до Конституції України розглядають у вигляді двох підсистем (рис. 8.3). До першої належать *органи загального бюджетного контролю*, до другої підсистеми – *органи спеціалізованого бюджетного контролю*, яким повноваження контролю делеговані суб'єктами першої підсистеми. Повноваження органів державної влади й управління з питань контролю за дотриманням бюджетного законодавства наведені в табл. 8.1.

Рис. 8.3. Система органів бюджетного контролю України

У вітчизняній практиці функціонування системи органів бюджетного контролю простежуються певні недоліки, зокрема: недостатня превентивна спрямованість контрольних дій; дублювання функцій органів контролю; непроведення роз'яснювальної роботи для громадськості щодо завдань бюджетного контролю, забезпечення усунення порушень у бюджетній сфері та необхідності підвищення фінансово-бюджетної дисципліни.

Таблиця 8.1

Повноваження органів державної влади й управління з контролю за дотриманням бюджетного законодавства

№ з/п	Орган державної влади, державного управління	Повноваження у сфері бюджетного контролю
1	2	3
1.	Верховна Рада України	Здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі: 1) визначення бюджетної політики на наступний бюджетний період; 2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України; 3) внесення змін до закону про Державний бюджет України; 4) виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти головних розпорядників коштів державного бюджету про використання ними бюджетних коштів та результати виконання відповідних бюджетних програм); 5) розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України; 6) використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій.
2.	Комітет Верховної Ради України з питань бюджету	До його повноважень належать: 1) підготовка питання щодо бюджетної політики на наступний бюджетний період та попередній розгляд проекту закону про Державний бюджет України; 2) надання до поданих на розгляд Верховної Ради України законопроектів висновків щодо їхнього впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини; 3) попередній розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка проекту рішення щодо цього звіту для розгляду Верховною Радою України; 4) попередній розгляд інформації Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, інших центральних органів виконавчої влади про стан виконання закону про Державний бюджет України протягом відповідного бюджетного періоду; 5) взаємодія з Рахунковою палатою (в т. ч. попередній розгляд висновків і пропозицій Рахункової палати щодо результатів контролю за дотриманням бюджетного законодавства).
3.	Рахункова палата України	Здійснює контроль за: 1) надходженням та використанням коштів Державного бюджету України; 2) утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу; 3) ефективністю управління коштами Державного бюджету України; 4) використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, які надаються з державного бюджету.

Продовження табл. 8.1

1	2	3
4.	Міністерство фінансів України та його територіальні підрозділи	1) Здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів; 2) забезпечують реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координують та спрямовують діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначають основні організаційно-методичні засади та дають оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту; 3) здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів; 4) одержують від центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій, банків та інших фінансових установ усіх форм власності пояснення, матеріали та інформацію з питань, що виникають під час складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та звітування про їхнє виконання.
5.	Державна казначейська служба України	Здійснює контроль за: 1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; 2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; 3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); 5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням. Забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ і контроль за виконанням ними своїх повноважень.
6.	Державна аудиторська служба України	Здійснює контроль за: 1) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (у т. ч. проведення державного фінансового аудиту); 2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; 3) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспортам бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); 5) веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їхнє виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; 6) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

Продовження табл. 8.1

1	2	3
7.	Верховна Рада АР Крим та відповідні місцеві ради	Здійснюють: 1) контроль за виконанням рішення про місцевий бюджет; 2) інші повноваження, передбачені Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет. Контроль за відповідністю бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів розпису бюджету, кошторисів бюджетних установ та інших документів, які використовуються у бюджетному процесі, здійснюється: 1) Радою Міністрів Автономної Республіки Крим – щодо бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим значення та районних бюджетів Автономної Республіки Крим; 2) обласними державними адміністраціями – щодо районних та міських (міст обласного значення) бюджетів; 3) міськими державними адміністраціями в м. Києві та Севастополі – щодо районних у цих містах бюджетів; 4) районними державними адміністраціями – щодо міських (міст районного значення), селищних, сільських бюджетів та бюджетів їхніх об'єднань, що створюються згідно із законом; 5) виконавчими органами міських рад – щодо бюджетів районів у містах, сіл, селищ чи міст районного значення, що входять до складу цих міст.

Таким чином, важливого значення набуває необхідність досягнення збалансованості дій органів бюджетного контролю з врахуванням ініціатив народу. Така узгодженість сприятиме економічному зростанню та стабільності розвитку суспільства.

8.4. Рахункова палата України, її функції, права і завдання

Особливе місце в системі органів бюджетного контролю належить Рахунковій палаті України. Рахункова палата функціонує з 1997 р. і є органом зовнішнього державного фінансового контролю, що будує діяльність на основі принципів законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.

Діяльність Рахункової палати України визначається Конституцією України, Законом України «Про Рахункову палату», регламентом Рахункової палати, а також наказами і розпорядженнями голови Рахункової палати. Рахункова палата України є постійно діючим органом контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їхнім використанням, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Вона здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави. Рахункова палата є юридичною особою, має печатку зі своїм найменуванням і зображенням Державного Герба України.

Значимість функціонування Рахункової палати постійно зростає, про що свідчить обсяг повноважень, закріплених Законом «Про Рахункову палату» № 576-VIII від 02.07.2015 р.. Основними повноваженнями цього органу є здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності, зокрема щодо надходження до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів інших доходів та проведення витрат з нього; проведення експертизи поданого до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України; аналіз річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка відповідних висновків щодо оцінки ефективності управління коштами державного бюджету, а також

надання пропозицій щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства; здійснення інших повноважень, визначених законом.

Рахункова палата для виконання покладених на неї повноважень має право:

1) ознайомлюватися з оригіналами документів об'єктів контролю, отримувати безоплатно копії документів та інформацію у паперовому та електронному вигляді, необхідні для здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

2) отримувати від центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, Фонду державного майна України, Національного банку України та інших фінансових установ необхідні відомості про здійснювані ними операції і стан рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

3) брати в установленому порядку участь у засіданнях Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, колегій міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади з питань надходження коштів до державного бюджету та їхнього використання;

4) залучати в установленому порядку для забезпечення виконання повноважень Рахункової палати працівників державних контролюючих і правоохоронних органів, а також спеціалістів, аудиторів, фахівців-експертів з інших установ та організацій, у тому числі на договірних засадах;

5) інші права, визначені законом.

На відміну від інших контрольних державних органів, коло повноважень Рахункової палати поширюється на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, в тому числі їхні апарати, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України. Рахункова палата має

право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи та їхні спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди й інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їхньої діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.

Ефективність роботи Рахункової палати залежить від її внутрішньої структури. Так, Рахункова палата складається з дев'яти членів: голови, його заступника та інших членів Рахункової палати.

З метою підвищення результативності використання коштів Державного бюджету України і належного забезпечення здійснення Рахунковою палатою функцій контролю діє апарат Рахункової палати, що складається з департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів (у т. ч. патронатних служб членів Рахункової палати).

Структура та штатний розпис апарату Рахункової палати затверджуються Рахунковою палатою в межах бюджетних призначень на забезпечення діяльності Рахункової палати. Проте гранична чисельність апарату Рахункової палати затверджується Верховною Радою України за поданням Рахункової палати в межах бюджетних призначень на забезпечення її діяльності.

Здійснюючи експертизу законопроектів про державний бюджет, готуючи висновки для подання у Верховну Раду України про використання коштів Державного бюджету України, Рахункова палата безпосередньо бере участь в удосконаленні бюджетного процесу. Висновки і пропозиції Рахункової палати спрямовані, перш за все, на усунення недоліків у бюджетному процесі, які призводять до неефективного використання бюджетних коштів.

Рахункова палата є головним радником громадськості й керівництва держави з усіх питань щодо ефективного і прозорого управління бюджетними ресурсами країни. А також через проведення кваліфікованого аудиту прибуткової і видаткової частин Держав-

ного бюджету України вона вирішує питання про скорочення або припинення видів державної діяльності, що стали недоцільними в ринковій економіці. Таким чином, Рахункова палата забезпечує право народу на контроль за прозорим, цільовим і ефективним використанням коштів суспільства, коштів платників податків.

8.5. Податковий контроль та його організація в Україні

Будучи складовою бюджетного контролю, в організаційному плані податковий контроль є самостійним напрямком державного фінансового контролю. У ст. 26.1. Податкового кодексу України наведено таке трактування: податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Він має мету, завдання, об'єкти, суб'єкти, види та інструментарій здійснення.

Головною *метою* податкового контролю в Україні є забезпечення законності та ефективності оподаткування. Так, податковий контроль спрямований на забезпечення дотримання податкового та іншого законодавства платниками податків, виявлення, ліквідацію та запобігання податковим правопорушенням.

Виконання основної мети податкового контролю здійснюється шляхом вирішення таких *завдань:*

1) забезпечення повноти та своєчасності сплати податків та зборів до бюджету та державних цільових фондів;

2) здійснення контролю за правильністю визначення бази оподаткування;

3) проведення перевірки правомірності застосування податкових пільг за податками та зборами;

4) реалізація контрольних заходів щодо своєчасності подання до органів Державної фіскальної служби України податкової звітності за податками та зборами;

5) виявлення, усунення та запобігання порушенням чинного законодавства.

Важливо при здійсненні податкового контролю визначити його *об'єкти та суб'єкти*. *Об'єктом контролю* є діяльність платників податків – юридичних та фізичних осіб, які пройшли реєстрацію в органах Державної фіскальної служби України, податкові агенти та представники платника податку.

Суб'єктами податкового контролю є контролюючі органи, а саме фіскальні органи, що забезпечують формування єдиної державної податкової та митної політики у сфері адміністрування податків і зборів, митних платежів, боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства. Основними функціями фіскальних органів в Україні є:

1) контроль за дотриманням податкового законодавства;

2) облік платників податків і податкових платежів, їхня реєстрація;

3) облік податкових надходжень до бюджету, цільових бюджетних та позабюджетних фондів;

4) роз'яснення правової бази щодо оподаткування і робота з платниками податків;

5) прийняття та опрацювання податкової звітності;

6) притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства;

7) здійснення контролю за законністю валютних операцій;

8) проведення роботи, пов'язаної з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією безгосподарного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна.

У ст. 62 Податкового кодексу України визначаються способи здійснення контролю, які представлено у вигляді табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Способи здійснення податкового контролю

Способи здійснення контролю	Характеристика
Ведення обліку платників податків	Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотриманням податкового та іншого законодавства. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їхніх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб, здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.
Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів Державної фіскальної служби України	Це комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. Інформаційною базою є: інформація, що надійшла від платників податків та податкових агентів; від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України; від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків; від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; за результатами податкового контролю; для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку.
Перевірка	Форма здійснення податкового контролю, яка може бути у вигляді камеральної, документальної (планової або позапланої; виїзної або невиїзної) та фактичної перевірки.

Головним завданням фіскальних органів є здійснення перевірок фінансово-господарських операцій платників податків. *Податкова перевірка* – це форма податкового контролю, яку здійснюють контролюючі органи з метою встановлення правильності обчислення, повноти та своєчасності сплати податків і зборів. Такі перевірки дають змогу зіставити дані, поданих платником податків у фіскальний орган, і тих фактів, які виявлені цим органом. У Податковому кодексі Україні визначено види податкових перевірок, які наведені у табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Класифікація податкових перевірок

Вид перевірки	Характеристика
Камеральна	Перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу винятково на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків. Камеральній перевірці підлягає податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.
Документальна	Перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Така перевірка проводиться на підставі податкових декларацій, фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, первинних документів, що використовуються у бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і зборів, виконанням вимог іншого законодавства. *Основними видами документальної перевірки є:* а) документальна планова перевірка – проводиться відповідно до плану-графіка перевірок, в якому відібрані платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів або невиконання податкового законодавства; б) документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності визначених законодавством на це обставин (несвоєчасне подання податкової декларації, реорганізація юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця; рішення суду про призначення перевірки тощо); в) документальна виїзна, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності; г) документальна невиїзна перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.
Фактична	Перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Найбільш ефективною формою податкового контролю є документальна позапланова виїзна перевірка. Саме така перевірка дає

змогу виявляти найбільший обсяг порушень податкового законодавства, а також відшкодовувати до бюджету значну частину тих податкових платежів, від сплати яких ухилився платник податків.

Чинним законодавством визначені умови допуску посадових осіб органів податкового контролю до проведення планових та позапланових виїзних перевірок. Зокрема, посадові особи Державної фіскальної служби України мають право приступити до проведення планової та позапланової виїзних перевірок за наявності підстав для їхнього проведення, визначених Податковим кодексом України та іншими законами України, та за умови надання платнику податків під розписку – направлення на перевірку, копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної перевірки. Ненадання вказаних документів платнику податків або їхнє надання з порушенням вимог є підставою для недопущення посадових осіб органу фіскальної служби до проведення планової або позапланової виїзної перевірки.

Результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їхніми законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, а якщо порушення відсутні – довідка.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види відповідальності, як фінансова, адміністративна та кримінальна.

8.6. Митний контроль та його організація в Україні

З метою належного забезпечення реалізації митної політики та здійснення митної справи в Україні органи, на які покладено виконання контрольних функцій, повинні проводити митний контроль. *Митний контроль* – це здійснення митними органами України спеціальний дій, спрямованих на дотримання юридичними і фізичними особами митного законодавства України, міжнародних угод нашої країни та правил, які регулюють порядок ввезення,

вивезення чи транзиту вантажів, транспортних засобів, валюти. Основними *завданнями* такого контролю є: встановлення відповідності проведених митних операцій і дій митному законодавству, дотримання фізичними й юридичними особами встановлених митних процедур та правил при переміщенні товарів і предметів через митний кордон, захист економічних інтересів України тощо.

Здійснення митного контролю відбувається завдяки певному механізму, який включає об'єкти, суб'єкти, а також форми реалізації контролю. *Об'єктами* митного контролю є усі товари, транспортні засоби комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України (рис. 8.4). *Суб'єктами* митного контролю є органи Державної фіскальної служби України, які забезпечують формування державної митної політики в частині адміністрування митних платежів та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні митного законодавства.

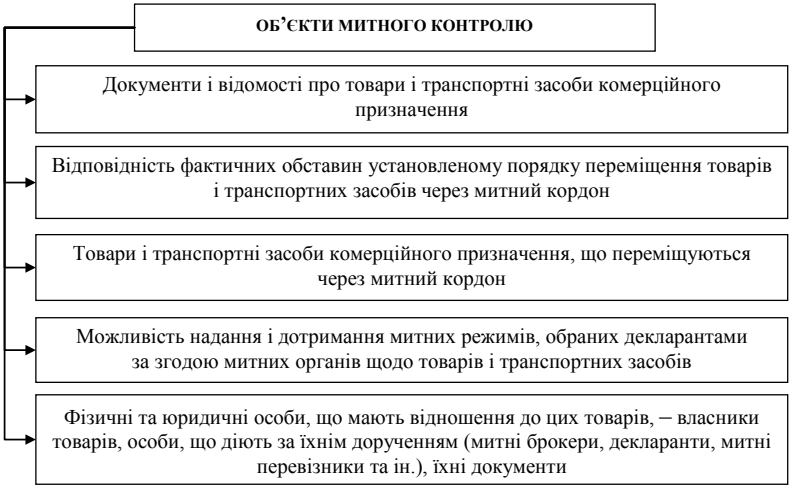

Рис. 8.4. Об'єкти митного контролю

Митний контроль здійснюється винятково органами Державної фіскальної служби України з використанням, як правило, тих його форм, які в тих або інших конкретних обставинах є достатніми для забезпечення дотримання чинного законодавства про митну справу.

Найпоширенішою формою митного контролю є документальний контроль, у процесі якого перевіряються товарно-транспортні документи, відомості та документи щодо стосуються нетарифних заходів регулювання (ліцензії, сертифікати, дозволи інших державних органів), платіжні документи, сертифікати про проходження товарів та ін.

Органи Державної фіскальної служби України мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо:

1) правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

2) обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування;

3) відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі;

4) законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їхнє вивезення з цієї території.

Поряд з документальним контролем фіскальні органи України здійснюють фактичний контроль. Формами такого контролю є митний огляд та переогляд товарів, ручної поклажі, багажу, транспортних засобів, а також особистий огляд громадян. Фактичний контроль спрямований на встановлення найменувань та якості товарів, визначення їхньої кількості, а також виявлення прихованого переміщення товарів.

Окремою формою митного контролю є перевірка системи звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України, й огляд територій, де можуть бути товари та транспортні засоби, що перебувають під митним контролем. Це передбачає проведення фіскальними органами на підприємствах дій щодо встановлення відповідності документації про зазначені товари і транспортні засоби.

Разом з тим згадані органи можуть проводити зустрічні звірки. Підставою для їхнього проведення є потреба у перевірці відомостей, отриманих від особи, безпосередньо або опосередковано залученої до операцій з товарами, переміщеними через митний кордон України, необхідними для прийняття рішення за результатами перевірки, якщо така особа не надасть пояснень та необхідних документальних підтверджень на письмовий запит органу фіскальної служби протягом трьох робочих днів з дати отримання запиту.

Окрім зазначених форм, фіскальними органами можуть використовуватись інші форми митного контролю, зокрема: ідентифікація товарів, транспортних засобів, приміщень або дослідження (аналіз, експертиза) проб та зразків товарів, верифікація сертифікатів про походження товарів.

Результати перевірки оформлюються актом (довідкою) та є підставою для визначення органом фіскальної служби суми податкового зобов'язання підприємства щодо сплати митних платежів, застосування заходів, передбачених законами України. Водночас посадова особа фіскального органу, яка виявила порушення митних правил, невідкладно складає протокол за формою, установленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Чинним законодавством передбачені особливі процедури митного контролю: їх спеціально передбачають і використовують при здійсненні митного контролю операції щодо переміщуваних через митний кордон України товарів і транспортних засобів. До них належать: звільнення від окремих форм митного контролю, звільнення від митного огляду, спрощений митний контроль, митний контроль після пропуску товарів і транспортних засобів.

Відповідно до ст. 359 Митного кодексу України митному огляду не підлягає ручна поклажа та супроводжуваний багаж Президента України, Голови Верховної Ради України, народних депутатів України, прем'єр-міністра України, першого віце-прем'єр-міністра України, голови та суддів Верховного Суду України, Голови та суддів Конституційного Суду України, міністра закордонних справ України, Генерального прокурора України та членів їхніх сімей, які прямують разом

з ними. Також митному огляду не підлягають засоби залізничного та повітряного транспорту, які перевозять офіційні державні делегації.

Таким чином, здійснення митного контролю – виняткова прерогатива фіскальних органів і одне із їхніх завдань. З одного боку, контроль полягає у перевірці достовірності заявлених даних, а з іншого – у виявленні прихованих від митних органів порушень. З цією метою митні органи вправі у примусовому порядку зупиняти і повертати в зони митного контролю транспортні засоби та громадян, які без дозволу митних органів увійшли із зони митного контролю на митну територію України, а також морські та річкові судна, які без дозволу митних органів вийшли із зони митного контролю за межі митної території нашої країни і не перебувають у територіальних водах інших держав.

8.7. Контроль органів Державної казначейської служби України за виконанням бюджету

Особливим підрозділом Міністерства фінансів України, що спеціально займається виконанням Державного бюджету України, є Державна казначейська служба України. Казначейська служба контролює дотримання Єдиних правил обліку та звітності по бюджетах усіх рівнів і кошторисах, спрямування коштів за цільовим призначенням на стадії здійснення операцій із виконання бюджету на підставі документів розпорядників коштів, поданих до оплати.

Повноваження органів казначейства щодо контролю за виконанням бюджету регламентуються ст. 112 Бюджетного кодексу України та Положенням про Державну казначейську службу України, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України № 215 від 15.04.2015 р. До них належить здійснення контролю за:

– веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і видатків державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової й бюджетної звітності;

– бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;

– відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

– відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

– відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

У процесі управління державними коштами Державна казначейська служба України створює систему контролю за виконанням бюджету, яка складається з *трьох етапів*: прийняття зобов'язань, попередня перевірка та оплата рахунків розпорядників бюджетних коштів і одержувачів.

На першому етапі (прийняття зобов'язань) визначають призначення бюджетних асигнувань для покриття витрат відповідно до затвердженого бюджету. На практиці формою зобов'язання є угоди з постачальниками послуг і товарів. Під час взяття зобов'язань потрібно розрізняти поточні зобов'язання (які будуть виконані та потребують повної сплати в поточному році) та перехідні зобов'язання (сплата за якими здійснюватиметься за рахунок асигнувань протягом кількох років).

Така форма контролю дає можливість запобігти порушенню чинного законодавства на етапах забезпечення обліку бюджетних асигнувань та контролю за їхнім дотриманням, узагальнення інформації про зобов'язання розпорядників коштів, виділення бюджетних асигнувань тощо.

На другому етапі (попередня перевірка) бюджетна організація підтверджує і відповідно перевіряє виконання всіх вимог щодо оплати конкретних видатків. Так, здійснюється контроль за відповідністю платіжних документів затвердженому кошторису бюджетної установи (для одержувачів – плану використання бюджетних коштів), контроль за наявністю необхідних підтверджувальних документів, що є підставою для здійснення платежів. Цей етап дає змогу визначити суму коштів, необхідних для сплати, а також відстежити взяті, але не оплачені зобов'язання. Підтверджу-

вальні документи засвідчують факт придбання товару, виконання робіт, надання послуг і є важливим інструментом контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

Третім етапом є оплата рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів, відповідно зменшуючи обсяги зобов'язань держави. В цьому разі органи казначейства перевіряють правильність оформлення документів, контроль за зобов'язаннями, відповідність платежів вимогам обліку та законність підстави для здійснення платежів. Відбувається механізм поточного контролю за витрачанням бюджетних коштів, який підтверджує доцільність і необхідність видатків, де вони забезпечують користь суб'єктам господарювання на підставі первинних документів розпорядників бюджетних коштів.

Після проведення операцій і здійснення видатків Державна казначейська служба України далі проводить контроль, який відбувається на етапі складання бухгалтерських балансів і звітів про виконання бюджету. Метою такого контролю є перевірка законності проведених операцій, випадків порушень бюджетного законодавства, необхідності притягнення винних до відповідальності. Цей контроль дає змогу впевнитися, що всі операції в бухгалтерському обліку розпорядника бюджетних коштів відображено правильно, зобов'язання взяті в межах доведених асигнувань, дані бухгалтерського обліку органу казначейства відповідають даним обліку розпорядника коштів.

Особливість контролю за виконанням бюджету в казначейській системі України полягає в тому, що перевірки відбуваються на регулярній основі, а Державна казначейська служба України є єдиними виконавцем фінансових функцій у ході виконання державного бюджету. Відповідно забезпечується пильний і суворий контроль, який є гарантією чіткого виконання рішень виконавчої влади.

За результатами контролю виконання бюджету в системі Державної казначейської служби України можуть бути виявлені бюджетні правопорушення, тобто факти недотримання учасником бюджетного процесу чинного бюджетного законодавства щодо порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету. Відповідно до ст. 116

Бюджетного кодексу України до розряду *бюджетних правопорушень*, за здійснення яких можуть бути застосовані засоби впливу, належать:

– зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка, а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;

– здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог Бюджетного кодексу;

– порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;

– порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах казначейської служби;

– взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом чи законом про Державний бюджет України;

– нецільове використання бюджетних коштів;

– порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;

– видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону;

– здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів у супереч Бюджетному кодексу чи закону про Державний бюджет України;

– інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.

Таким чином, Державна казначейська служба України є важливим суб'єктом бюджетного контролю, оскільки здійснює попередній контроль та контроль на стадії здійснення платежів при виконанні бюджетів усіх рівнів. Проте результати контрольної роботи органів Державної казначейської служби України залежать від співпраці з фіскальними та фінансовими органами, розпорядниками бюджетних коштів, іншими учасниками бюджетного процесу, що потребує чіткої регламентації організаційних взаємовідносин

між ними. Чітка і скоординована діяльність дасть змогу забезпечити своєчасне зарахування і цільове використання бюджетних коштів, оперативне реагування на виникнення фактів неефективного використання державних фінансів та фінансових порушень.

8.8. Контрольно-ревізійна робота, її завдання та напрями

Контрольно-ревізійна робота сприяє підвищенню ефективності виробничої та фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з різними формами власності. При цьому поєднуються державний контроль і внутрішній контроль власників, зацікавлених у виконанні державних замовлень, контрактів. За допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість продукції, забезпечує доступність і вірогідність інформації про кількість і якість асортименту продукції.

Контрольно-ревізійну роботу слід розуміти як сукупність процесів, пов'язаних з перевіркою наявності та стану матеріальних цінностей, фінансових ресурсів, розрахункових операцій, а також із створенням необхідних умов для їхнього здійснення. Головне її завдання – виявити недоліки та невідповідність діяльності підконтрольного об'єкта чинному законодавству, вивчення, аналіз, порівняння інформації, що сприяє підвищенню якості діяльності того чи іншого суб'єкта господарювання.

Контрольно-ревізійна робота проводиться *у формі ревізій і перевірок*.

Ревізійний процес складається з послідовних етапів, які мають свою сутність, функціональність й часове обмеження. Вона проводиться упродовж кількох етапів: підготовка; проведення ревізійних дій на ревізованому об'єкті; систематизація матеріалів ревізії та оформлення її результатів; обговорення їх на підприємстві, що перевіряється; контроль за виконанням прийнятих рішень.

Ревізія є основною формою контролю і відрізняється від інших форм тим, що вона проводяться після виконання господарських операцій, процесів. При перевірці об'єктів застосовуються

різні джерела інформації, методичні прийоми і контрольно-ревізійні процедури, а висновки ґрунтуються на документально-достовірних доказах. Виявлені недоліки і порушення мають адресність у межах матеріальної та юридичної відповідальності.

Ревізія – це система контрольних дій за фінансово-господарською діяльністю підприємства, за допомогою яких за певний період встановлюється відповідність дотримання законодавства з фінансових питань, достовірність обліку і звітності; спосіб документального розкриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, запобігання фінансовим зловживанням. Отже, це комплекс заходів з допомогою прийомів документального та фактичного контролю, спрямований на виявлення обґрунтованості, доцільності й економічної ефективності здійснення господарських операцій, стану збереження майна, встановлення законності, цілеспрямованості та економічної ефективності проведених господарських операцій, а також правильності дій посадових осіб при їхньому здійсненні. За підсумками ревізії складається акт.

Перевірка – це обстеження і визначення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства або його підрозділів. На відміну від ревізії, перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

Головним завданням ревізій і перевірок є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їхнім збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах і організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

На відміну від інших форм контролю, ревізія має чіткий правовий статус, який закріплює межі її поширення, терміни проведення, права і обов'язки посадових осіб, порядок оформлення і розгляду результатів. Ревізія є найбільш поширеною формою економічного контролю.

Залежно від того, в якого економічного суб'єкта проводиться ревізія, розрізняють завдання, котрі визначаються перед здійсненням контрольно-ревізійного заходу (табл. 8.4).

У процесі дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання перевірки і ревізії проводяться з метою виявлення негативних явищ, їхньої ліквідації та уникнення в майбутньому. Ревізії впливають на виявлення причин порушень законодавства і нормативних актів, сприяють відшкодуванню заподіяних конкретними особами збитків. З цією метою ревізори використовують законодавчі й нормативні акти з питань фінансово-господарського контролю, первинні облікові документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансову звітність суб'єктів підприємницької діяльності (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал).

Таблиця 8.4

Основні завдання ревізій та перевірок

Місце проведення	Завдання
Міністерства та центральні органи виконавчої влади	Забезпечення виконання положень про міністерства та центральні органи виконавчої влади в частині реалізації державної політики у сфері фінансів і контролю. Дотримання законності та правильності: використання бюджетного фінансування, кредитних ресурсів, фінансової допомоги, витрат на утримання апарату міністерства та інших центральних органів виконавчої влади.
Органи виконавчої влади регіонального та місцевого рівня	Дотримання чинних нормативно-правових актів щодо виконання бюджетів відповідних рівнів. Ревізія поточного рахунка і валютних коштів. Правильність витрачання коштів на утримання підконтрольних органів.
Бюджетні установи	Забезпечення керівним апаратом установи чинного законодавства щодо фінансової діяльності. Правильність та обґрунтованість розрахунків кошторисних призначень, правильність і дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.
Підприємства і організації державної та комунальної власності	Дослідження цільового та ефективного витрачання коштів і матеріальних цінностей, забезпечення їхнього збереження, використання фінансових інвестицій, нематеріальних активів, достовірності звітності та порядку ведення бухгалтерського обліку. Правильність розрахунків з бюджетом, законності отримання пільг та доходів, повноти відрахувань коштів до державних фондів та ін.
Суб'єкти господарювання недержавного сектору	Завдання (мета) визначається органом, який ініціював проведення контрольно-ревізійного заходу.

Ревізія також вивчає суб'єкт підприємницької діяльності в статиці та ретроспективно, тобто після завершення господарських процесів. Результати ревізії ґрунтуються на документально достовірних доказах. Під час ревізії конкретно встановлюють розмір збитків, втрат, нестач, обґрунтовуючи це системою доказів (первинними документами, даними інвентаризації, пояснювальними записками відповідальних осіб тощо). Підсумки ревізії оголошуються й обговорюються в колективі суб'єкта господарювання, після чого обов'язково вживаються відповідні заходи (приймаються рішення), що забезпечує дієвість ревізії та сприяє підвищенню ефективності діяльності.

Суть контрольно-ревізійної роботи розкриває науково обґрунтована класифікація ревізій і перевірок за такими *ознаками*:

– залежно від відомчої підпорядкованості;
– відносно плановості;
– за складом спеціалістів;
– залежно від обсягів охоплених ревізією господарських операцій;
– залежно від повторюваності;
– за методом проведення.

Залежно від відомчої підпорядкованості розрізняють відомчі, позавідомчі та змішані ревізії. Відомчі ревізії організовують у межах своєї системи міністерства і відомства. Позавідомчі ревізії призначаються і проводяться суб'єктами контролю інших міністерств та відомств, наприклад, органами Міністерства фінансів України, Національним банком України, слідчими та іншими органами, Державною аудиторською службою України, Державною фіскальною службою України тощо. Змішані ревізії проводяться спільно органами відомчого та позавідомчого контролю.

Відносно плановості ревізії поділяють на планові й позапланові. Планові ревізії затверджуються в річних і квартальних планах контролюючого органу і проводяться на підприємствах не рідше одного разу на три роки. Право на проведення такої ревізії надається тільки в тому разі, якщо суб'єкту підприємницької діяльності не пізніше, ніж за 10 календарних днів до дня проведення ревізії, направлене письмове повідомлення із зазначенням дати її проведення. Позапланові ревізії проводяться в особливих випадках на вимогу суду, прокуратури, ін-

ших органів контролю або управління з різних причин: надходження сигналів або повідомлень про порушення законодавства, зловживання посадових осіб та інші недоліки в роботі підприємства, тобто виникає необхідність у терміновій перевірці, що не передбачена планом.

За складом ревізійної групи розрізняють комплексні та некомплексні ревізії. Комплексна ревізія є найбільш об'єктивною та повною перевіркою всіх або окремих сторін фінансово-господарської діяльності підприємства. Некомплексні ревізії здійснюються, як правило, одним ревізором, коло питань обмежене, оскільки кваліфікація ревізора не дає можливості дослідити питання технології, якості сировини та продукції, використання техніки тощо.

Залежно від обсягу охоплюваних перевіркою господарських операцій документальні ревізії поділяють на повні й часткові. Повна ревізія передбачає перевірку всієї діяльності підприємства за весь ревізований період. Неповна, або часткова ревізія, передбачає перевірку лише окремих ділянок діяльності підприємства. Неповну ревізію можна проводити не за весь ревізований період, а тільки за певний проміжок часу.

Залежно від повторюваності розрізняють первинні, повторні й додаткові документальні ревізії. Первинні ревізії здійснюються за певний період уперше за встановленим завданням, яке передбачене планом ревізії. Повторні ревізії проводяться у зв'язку з низькою якістю первинної ревізії, необ'єктивним, неправильним або некваліфікованим висвітленням результатів в акті ревізії. Їх, як правило, здійснює новий склад ревізорів. Додаткові ревізії призначаються для доповнення або уточнення окремих питань, а також для виявлення нових обставин, не викритих попередніми ревізіями.

За методом проведення розрізняють ревізії *суцільні й вибіркові*.

Під час суцільної ревізії перевіряють всі документи, пов'язані з певною операцією. Під час вибіркової ревізії аналізуються не всі документи бухгалтерської звітності, а тільки деякі з них. Ефективність цього методу залежить від способу вибору – хронологічного або систематичного.

Отже, контрольно-ревізійна робота відіграє важливу роль у процесі управління фінансовими ресурсами держави, адже завдяки

їй можна отримати повну та достовірну інформацію про стан використання бюджетних коштів та господарської діяльності підприємства, виявити відхилення та недоліки, а також визначити фактори, які будуть запобігати виникненню негативних явищ в майбутньому.

8.9. Державна аудиторська служба України, її завдання, повноваження та права

Відповідно до вимог Європейського Союзу щодо оптимізації органів виконавчої влади та боротьби з корупцією Державну фінансову інспекцію перетворено на Державну аудиторську службу. Метою цієї реорганізації є перехід від функцій контролю до аудиту, що спрямований на запобігання нецільовому, неефективному використанню бюджетних коштів та майна, переорієнтування інспектування саме на значні фінансові порушення, а також забезпечення проведення ревізій винятково на основі ризиків. Діяльність новоствореного органу спрямована на запобігання порушенням та приведення фінансового контролю у відповідність до сучасних вимог.

Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Її діяльність регламентується Конституцією України; Бюджетним кодексом України; Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-12 від 28.12.2015 р.; постановою Кабінету Міністрів України № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України»; від 28.10.2015 р. Положенням про Державну аудиторську службу України, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України № 43 від 03.02.2016 р. тощо.

Державну аудиторську службу очолює голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за поданням прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозицій міністра фінансів.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції аудиторської служби, та обговорення найважливіших напрямів її діяльності у самій службі може утворюватися колегія. Рішення колегії можуть бути реалізовані шляхом видання відповідного наказу. Для розгляду наукових рекомендацій та проведення фахових консультацій з основних питань діяльності у Державній аудиторській службі можуть утворюватися інші постійні або тимчасові консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи. Рішення про утворення чи ліквідацію колегії, інших постійних або тимчасових консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів, їхній кількісний та персональний склад, положення про них затверджує голова Державної аудиторської служби.

До основних завдань Державної аудиторської служби України належать такі:

– реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;

– внесення на розгляд міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю;

– здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;

– надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг.

Державна аудиторська служба відповідно до покладених на неї завдань реалізує державний фінансовий контроль через здійснення: державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектування (ревізії), моніторингу закупівель, контролю за станом внутрішнього аудиту.

В процесі здійснення контрольних заходів важливим є визначення доцільності застосування аудиту чи ревізії. Адже державний фінансовий аудит має рекомендаційний характер, а ревізія – достатні важелі впливу на керівників за недотримання фінансово-бюджетної дисципліни. Проте згідно із законодавством, якщо на

підконтрольних установах проведено державний фінансовий аудит їхньої фінансово-господарської діяльності за відповідний період, то інспектування за ініціативою органу державного фінансового контролю не проводиться.

Відповідно до визначених завдань Державна аудиторська служба України здійснює свої повноваження безпосередньо та через територіальні органи, зокрема основними з них є:

1) здійснення контролю за:

– цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;

– досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;

– дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

– дотриманням законодавства про державні закупівлі;

– станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

2) проведення оцінки управління бюджетними коштами, досягнення їхньої економії, стану фінансової та господарської діяльності, ефективності і результативності в діяльності підконтрольних установ;

3) вжиття заходів щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб тощо.

Так, діяльність Державної аудиторської служби спрямована не тільки на встановлення порушень, а й на визначення результатів діяльності об'єкта контролю, інформування про помилки, які можуть спричинити невиконання окреслених завдань, неефективне використання фінансових ресурсів, прийняття неправомірних управлінських рішень, укладання збиткових контрактів тощо.

Державна аудиторська служба для виконання зазначених завдань має право:

1) перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей;

2) безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що контролюються;

3) отримувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають під час здійснення державного фінансового контролю;

4) призупиняти в межах повноважень бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку;

5) порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях та ін.

За результатами аудиту контролюючий орган має можливість рекомендувати реорганізацію підприємства (структурних підрозділів). А у разі недотримання об'єктом контролю фінансового та бюджетного законодавства державні аудитори мають право ініціювати розірвання контракту з керівниками суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

Під час виконання покладених на неї завдань Державна аудиторська служба взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, профспілками та організаціями роботодавців, а також підприємствами, установами та організаціями.

Якісне проведення контрольних заходів органами Державної аудиторської служби можливе тільки у разі взаєморозуміння державних аудиторів і керівників підконтрольних установ, спільного бажання відшукати нові шляхи й додаткові резерви підвищення ефективності господарювання та використання бюджетних коштів.

8.10. Організація і планування ревізій та перевірок

Організацію контрольно-ревізійної роботи слід розуміти як комплекс заходів, спрямованих на здійснення господарського контролю безпосередньо в підвідомчих або інших підприємствах. Лише за умови належної організації контрольно-ревізійного процесу можна отримати повну та достовірну інформацію про стан господарської діяльності підприємства, виявити відхилення та недоліки, а також визначити фактори, які дадуть змогу запобігти виникненню негативних явищ у майбутньому.

Найбільший результат у ревізійній діяльності досягається при правильному і раціональному її плануванні, тому що від цього залежить ефективне використання контрольно-ревізійного апарату та кадрів, робочого часу на проведення ревізій і перевірок, логічної організації ревізій та їхньої якості.

План ревізії – це документ, в якому вказується перелік контрольно-ревізійних робіт, які необхідно виконати, кількість часу, спосіб ревізії, дата початку і закінчення конкретної роботи та виконавці.

Складання планів відбувається у кожному контрольно-ревізійному органі в кінці звітного періоду на наступний рік або квартал та ґрунтується на базі попередньої інформації про ревізії та перевірки, стану справ на підприємствах і з урахуванням певної послідовності. В першу чергу ревізії призначаються на тих суб'єктах господарювання, з яких надходять скарги та сигнали про запущеність обліку, крадіжки, безгосподарність, у другу – підприємства, які не ревізувалися більше року, в третю – підприємства, які потребують практичної допомоги.

У планах передбачають перелік усіх підприємств і організацій, які підлягають ревізії, вказують відомості про попередні ревізії та перевірки, а також планові показники: ревізійний період, час і вид проведення ревізій і перевірок. Тривалість ревізії планують з урахуванням стану економічної діяльності, розміру і спеціалізації підприємств, періоду після останньої перевірки, але, як правило, не більше 30 робочих днів, а для позапланової – 15 робочих днів.

Під час планування контрольно-ревізійної роботи треба враховувати, що ревізія підприємства, організації в плановому порядку чи

за ініціативою органів контролю може проводитися не частіше, ніж один раз на рік, а за поданням правоохоронних органів – незалежно від кількості раніше проведених на цьому об'єкті ревізій і перевірок. Плановий термін проведення ревізії становить 30 робочих днів.

План складають, забезпечуючи виходячи з рівномірне навантаження для працівників ревізійного відділу, а також за реальними можливостями контролера перевірити на належному рівні відповідну кількість підприємств. Виділення резерву часу необхідно передбачити для виконання позапланових завдань та здійснення непланових ревізій, перевірок за вимогою правоохоронних і вищих органів управління, а також для контролю за виконанням рішень, що прийняті на підставі результатів раніше проведених ревізій.

Контрольно-ревізійні заходи, передбачені в плані, мають охоплювати період, починаючи з дати закінчення попереднього контролю і до встановленого терміну нової перевірки. Термін між проведенням планових ревізій та перевірок на підприємствах, в установах та організаціях не може бути меншої тривалості, ніж 1 рік, і не має перевищувати унормованих термінів зберігання цими підприємствами, установами та організаціями первинних бухгалтерських документів, що вказують на факт виконання господарських операцій і є підставою для складання фінансової звітності. Тривалість ревізій може відрізнятися залежно від обсягів господарської діяльності підприємства, сукупного річного валового доходу, кількісного складу і кваліфікації ревізійної бригади та ін.

За складання та виконання плану проведення ревізій і перевірок відповідальність покладено на керівника контролюючої установи. Для раптового характеру ревізії терміни проведення контролю та його виконавці розголошенню не підлягають, тому в плані не зазначаються особи, які будуть проводити ревізію.

План ревізії має бути обґрунтованим і гнучким. Обґрунтованість плану передбачає врахування умов роботи об'єкта, що ревізується, тенденцій його розвитку, цілей ревізії та витрат часу на її проведення. Гнучкість плану означає, що при плануванні слід брати до уваги ймовірні результати. Так, план може доповнюватись та уточнюватись з огляду на конкретні обставини.

Річний план складається на рік, підписується керівником контрольного органу, складається в одному примірнику та затверджується керівником вищестоящого органу.

Для уточнення річних планів складають квартальні плани, в яких фіксуються терміни проведення та період, за який проводиться ревізія, обсяг і тривалість ревізії. Квартальний план складається за 10–12 днів до початку нового кварталу. Його підписує начальник відділу контрольно-ревізійної служби, затверджує керівник відомства.

Для виконання визначених завдань голови комісій із проведення перевірок складають плани ревізійних комісій, які затверджуються на засіданнях контрольних органів. У таких планах вказують перелік об'єктів та період перевірки, виконавців, терміни і спосіб перевірки. Вони можуть складатися у довільній формі.

Планування перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, які проводяться для забезпечення своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів, платежів, здійснюється щокварталу контролюючими органами та органами державного фінансового контролю. У разі, коли контролюючими органами та органами державного фінансового контролю планується проведення у звітному періоді перевірок одного і того самого суб'єкта господарювання, такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно.

Підготовку до ревізій починають із моменту затвердження плану документальної ревізії. Вона охоплює попереднє ознайомлення з матеріалами, що характеризують діяльність підприємства, яке підлягає ревізії, складання програми або робочого плану, систематизацію нових нормативних актів, підготовку макетів таблиць, відомостей та інших робочих документів щодо оформлення результатів ревізій. *Етапи підготовки до ревізії* подано у табл. 8.5.

Плани ревізій (перевірок) доповнюють програмами та індивідуальними планами контролерів. Програми можуть бути типовими й індивідуальними для кожного підконтрольного суб'єкта господарювання, а також з різним ступенем деталізації. Типові програми складають окремі відомства з урахуванням спеціалізації та організації виробничої діяльності підпорядкованих підпри-

ємств. Програму складають в двох примірниках на основі діючих інструкцій про проведення ревізій і матеріалів, які вивчають у процесі підготовки до ревізій і перевірок.

Таблиця 8.5

Етапи підготовки до ревізії

Етапи	Характеристика
Планування ревізії	Складання перспективних, поточних, річних, квартальних та індивідуальних планів контрольно-ревізійної роботи.
Збір і накопичення матеріалів за об'єктами, що підлягають ревізії та закріплені за ревізорами	Збір даних про об'єкт, що ревізується, а саме: – інформації про виконання рекомендацій та розпоряджень попередніх перевірок; – основних показників господарської діяльності підприємства; – інформації про стан обліку, зберігання та втрачання грошових коштів та стан розрахунків підприємства з постачальниками, покупцями та підрядниками; – стан нормування та витрачання фонду заробітної плати та розрахунків з працівниками; – формування та розподіл доходів підприємства; – стан обліку, звітності та внутрішньогосподарського контролю; – дотримання положень статуту підприємства; – інше, залежно від специфіки перевірки.
Складання програми ревізії	Програма охоплює коло тих показників і ділянок роботи, які мають бути перевірені контролером, з обов'язковою вказівкою методу перевірки (суцільного чи вибіркового); її складають керівник ревізійної бригади ревізорів або начальник ревізійного відділу. Програма ревізії уточнюється на місці з врахуванням проведеного обстеження, інвентаризації та результатів аналізу основних показників підприємства і його підрозділів. Зокрема, можуть бути уточнені терміни, обсяги, способи і напрями ревізії. Ці зміни знаходять відображення в робочому плані кожного виконавця.

Ревізор може одержати інформацію про підприємство з таких джерел: акт попередньої ревізії (перевірки), матеріали перевірок інших органів контролю; річні звіти, рішення балансової комісії при розгляді й обговоренні річного звіту; усна, письмова інформація від фахівців управління (об'єднання); інформація від окремих підприємств та організацій, які мають ділові відносини з підприємством, що підлягає ревізії; інформація з газет і журналів. Особливо важлива інформація в актах попередніх ревізій і річному звіті. Ревізор звертає увагу на виявлені порушення й інші недоліки та обставини, за яких виникли порушення, робить попередній оглядовий аналіз

показників звіту. На підставі цього виявляють проблемні ділянки роботи підприємства і визначають напрями перевірки його виробничо-фінансової діяльності, що дозволяє логічно організувати час на проведення контрольного заходу та сконцентрувати увагу на актуальних питаннях, щоб забезпечити їхню глибоку перевірку.

На основі зібраних даних і одержаних завдань за перевіркою конкретних ділянок роботи керівництво вищого органу управління складає програму і робочий план ревізії. Останній містить перелік ревізійних операцій (процедур), які потрібно виконати, в хронологічному порядку, прийоми і способи їхнього виконання та виконавців.

Підготовчий період завершується інструктажем і обміном пропозиціями всіх членів ревізійної бригади перед виїздом на об'єкт ревізії. Інструктаж проводить начальник ревізійного відділу, керівник ревізійної бригади, в окремих випадках – керівник управління. Від якості підготовчої роботи значною мірою залежить ефективність ревізії.

Призначення ревізії і перевірки оформляють наказом або розпорядженням керівника відповідного органу управління, в якому вказують вид ревізії, назву підприємства, період, за який необхідно перевірити виробничо-фінансову діяльність, прізвище та ініціали керівника та всіх членів ревізійної групи, термін проведення та подання матеріалів ревізій, кількість днів на перевірку кожному члену ревізійної групи. На основі наказу кожному з них виписують направлення на ревізію, яке має містити такі дані: посаду, прізвище, ім'я, по батькові, об'єкт чи мету перевірки, термін її проведення. Керівнику ревізійної бригади вручають програму ревізії, копію наказу або виписку з наказу про проведення ревізії.

Службові особи контролюючого органу зобов'язані пред'явити керівнику підприємства, що ревізується, розпорядження (наказ) та направлення на проведення ревізії, службове посвідчення і поставити свої підписи в журналі реєстрації перевірок підприємства.

Отже, тільки ретельне планування дає змогу визначити чіткий порядок та послідовність перевірки кожної здійсненої операції, а також виявити факти порушень бюджетного та фінансового законодавства.

8.11. Порядок проведення ревізій

Проведення ревізії (перевірки) об'єднує послідовні етапи (стадії) і називається ревізійним процесом. Він охоплює підготовку до ревізії і складання її програми, ревізію каси, організацію інвентаризації цінностей на підприємстві, обстеження об'єктів ревізії і документальну перевірку операцій та облікових даних (рис. 8.5).

Прибувши на об'єкт ревізії (підприємство), керівник ревізійної групи пред'являє керівнику наказ про проведення ревізії та направлення на перевірку. Керівник викликає головного бухгалтера та інших головних спеціалістів і керівників відповідних служб і проводить короткотривалу нараду, на якій повідомляє про мету і завдання ревізії, дає відповідні розпорядження спеціалістам щодо участі в організації та проведенні ревізії на окремих ділянках, підготовки необхідної інформації тощо. Після цього члени ревізійної групи приступають до ревізії на своїх ділянках відповідно до програми.

Участь представників ревізованого об'єкта в ревізії забезпечує об'єктивність та достовірність її результатів, запобігає помилкам у висновках ревізії.

Представники об'єкта ревізії *мають право*: надавати пояснення ревізорам з питань, що стосуються ревізії; ознайомлюватися з усіма документами, які є підставою для висновку про недоліки в роботі підприємства; бути присутніми при інвентаризації цінностей, при контрольних обмірах, запусках сировини та матеріалів у виробництво, оглядах цінностей, взятті проб та зразків для аналізу; знайомитися з актами ревізії та надавати письмові пояснення; надавати ревізору відповідні документи; наполягати на додатковій перевірці фактів, що стосуються виявлених порушень.

Для оптимізації робочого часу, відведеного для проведення ревізії, ревізор складає робочий план і контролює його основні розділи. Програма ревізії уточнюється на місці з врахуванням проведеного обстеження, інвентаризації та результатів аналізу основних показників підприємства і його підрозділів. Зокрема, можуть бути уточнені терміни, обсяги, способи і напрями ревізії. Ці зміни відображають у робочому плані кожного виконавця.

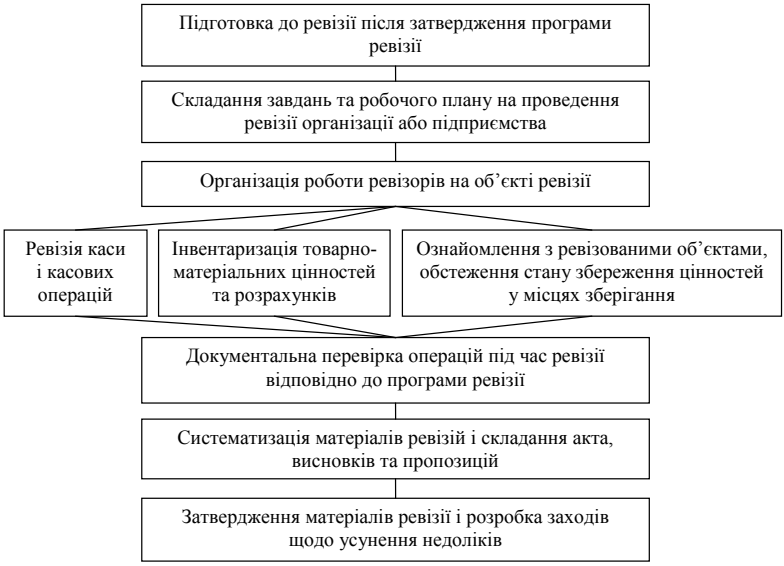

Рис. 8.5. Послідовність контрольно-ревізійного процесу при проведенні ревізії суб'єкта господарювання

Розпочинається контрольно-ревізійна робота з ревізії каси і касових операцій. Далі проводиться обстеження ревізованого об'єкта: оглядають сховища і склади матеріальних цінностей, підсобні приміщення, ангари, будівельні майданчики, розміщення і склад виробничих підрозділів та інше залежно від специфіки суб'єкта господарювання. У результаті одержують загальну уяву про стан справ на підприємстві, уточнюють програму і завдання перевірки та загальний обсяг ревізійної роботи.

Одразу ж проводять інвентаризацію матеріальних цінностей. Основним завданням інвентаризації є контроль за збереженням цінностей шляхом перевірки їхньої реальної наявності та порівняння з їхніми залишками, що відображені за даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація дає змогу виявляти помилки при обліку цінностей, крадіжки, обважування і пересортування сировини, матеріалів, готової продукції та інших цінностей, а також зміни в залишках цінностей, які при поточному обліку не підля-

гають оформленню за документами. За виявленими нестачами та залишками цінностей, а також сумарними різницями від їхнього пересортування, матеріально відповідальні особи зобов'язані в письмовому вигляді дати пояснення щодо отриманих розходжень. Висновки, пропозиції та рішення комісії оформляють протоколом, який підписується всіма членами інвентаризаційної комісії.

Наступним кроком після цієї організаційної частини є перехід ревізора до найбільш серйозної, відповідальної і трудомісткої роботи – перевірки діяльності підприємства за документами та регістрами бухгалтерського обліку, його стану, контролю і звітності цього підприємства, де головною метою є встановлення дійсності, законності та господарської доцільності операцій, перевірка правильності їхнього документального оформлення, виявлення фактів зловживань, порушень фінансової й кошторисної дисципліни.

Послідовність документальної перевірки може бути різною залежно від конкретних завдань і цілей, підготовленості ревізорів, їхніх особистих якостей та стилю роботи. Як правило, після ревізії каси і касових операцій починається суцільна перевірка банківських, розрахункових і кредитних операцій. Далі проводиться перевірка операцій з необоротними активами, запасами тощо.

Після цього, як правило, здійснюється перевірка фінансового стану підприємства, правильності створення, доцільності та законності використання фондів, розподілу прибутку, а також виконання плану капітальних вкладень і капітального ремонту. На завершення проводиться перевірка виконання рішень за результатами попередніх ревізій і перевірок.

Велику увагу приділяють безпосередній перевірці документів щодо правильності заповнення та їхньої оригінальності, а саме: оглядають документи на предмет їхньої підклеювання, підчищення, дописування та іншого втручання в записи; перевіряють підроблення за особливостями почерку та особистими підписами, що можуть значно відрізнятися в одних і тих самих або різних документах; визначають дотримання правил складання та оформлення документів; зіставляють відображені в документі операції з фактичними даними; порівнюють різні примірники одного документа, копії документа з оригіналом, перевіряють номери документа у книзі реєстрації тощо.

Основними способами перевірки документів є такі:

1) хронологічний – передбачає розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених накопичувальних відомостях;

2) систематизований – розглядають документи за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок;

3) комбінований – полягає в дослідженні документів, яке поєднує хронологічний і систематизовані способи, тобто кілька документів перевіряються у послідовності, в якій вони підшиті, а інші – за економічно однорідними операціями;

4) вибірковий – за якого ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їхнього вивчення;

5) суцільний – перевірці підлягають доходи та фінансові результати, витрати, касові та банківські операції, розрахунки з підзвітними особами, вексельні операції, власний капітал і забезпечення зобов'язань, про що зазначають у програмі ревізії або в робочому плані ревізора. У разі, коли вибірковою перевіркою виявлено серйозні порушення або зловживання, то ревізію у цій сфері діяльності проводять суцільним способом.

Крім того, ревізори використовують такі *методичні прийоми перевірки документів*:

– юридичний – визначення відповідності чинному законодавству відображених у документах господарських операцій;

– економічний – визначення доцільності господарських операцій, з'ясовуючи, яку економічну вигоду, користь вони забезпечують, чи було при цьому складено економічно обґрунтовані розрахунки та якими є кінцеві результати.

При перевірці відповідних господарських операцій також важливо дотримуватися певної послідовності, зумовленої порядком формування інформації, починаючи з відображення її в первинних документах і закінчуючи звітністю. З урахуванням цього можна перевіряти документи за принципом «від документа до регістра» або «від регістра до документа», тобто від часткового до загального, або навпаки. Вибір підходу переважно залежить від виду господарських операцій. Однак перевагу надають принципу «від загального до часткового».

У процесі ревізії контролери нагромаджують факти і систематизують їх за програмними розділами ревізії у спеціальному робочому зошиті, складають проміжні акти, одержують довідки, копії або виписки з окремих документів, складають аналітичні таблиці, групувальні відомості, а також вилучають в особливих випадках оригінали документів.

У разі фіксації порушень, ревізор має відібрати письмові пояснення від посадових та інших причетних до цього осіб, а також встановити розмір шкоди і заподіяних збитків, причини й обставини виникнення, осіб, з вини яких вони допущені. При виявленні зловживань, підробки документів, порушень чинного законодавства перевіряючий зобов'язаний повідомити про це правоохоронні органи.

Відповідно до чинного законодавства саме ревізор несе відповідальність за своєчасність і недоброякісне проведення ревізії, об'єктивність висвітлення її результатів, розголошення комерційної та службової таємниць.

8.12. Оформлення та реалізація матеріалів ревізій

Однією із важливих процедур ревізії є узагальнення і систематизація результатів контролю, необхідних для складання акта ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. Для доброякісного оформлення матеріалів ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства велике значення має правильна систематизація її матеріалів. Так, перед складанням акта ревізії ревізори накопичують необхідний матеріал і систематизують його в певній послідовності.

Враховуючи довготривалість ревізії відразу після виявлення фактів порушень, нестач, розтрат чи зловживань, їх оформляють документально – актом. *Акт* – двосторонній документ, в якому об'єктивно відображено результати ревізії фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта, наведено перелік фактів, порушень та недоліків, виявлених у його роботі. На практиці найбільш широко застосовують два види актів: проміжний і основний.

Головне призначення проміжних актів – негайне документальне оформлення дійсного стану господарських чи фінансових операцій на момент перевірки. Цими документами оформляють результати

інвентаризації цінностей, взаємоперевірок розрахунків з постачальниками і покупцями, результати контрольних обмірів робіт та переробок сировини на окремих технологічних процесах. При виявленні зловживань, нестач, крадіжок також складають проміжні акти, а від винних осіб беруть пояснення і, не очікуючи закінчення ревізії, вживають заходів щодо реалізації таких актів. До них, як правило, додають пояснювальні записки, розписки матеріально відповідальних осіб, які вони дають до початку і після закінчення перевірки. Так, проміжні акти значно підвищують доказову силу основного акта ревізії.

Перед складанням основного акта голова ревізійної групи має згрупувати однорідні порушення у спеціальних відомостях, таблицях, що дає можливість не загромаджувати акти значною кількістю однотипного матеріалу. Від правильного його оформлення значною мірою залежить своєчасність притягнення винних осіб до відповідальності, розробки й реалізації заходів щодо ліквідації виявлених недоліків. Відповідно до оформлення акта ревізії ставляться суворі вимоги. Всі записи в ньому мають бути чітко аргументованими, об'єктивними і доказовими.

Умовно акт можна поділити на *3 частини. У першій*, загальній частині, зазначаються: підстава для проведення ревізії, склад ревізійної групи і тема ревізії; повне найменування підприємства, установи, організації тощо та його підпорядкованість; за який період діяльності цього підприємства, установи, організації проведено ревізію, дата початку і закінчення ревізії; ким і коли проводилась попередня ревізія, чи усунено виявлені нею порушення і які перевірки проводились після ревізії.

Друга частина, зокрема виробничо-фінансова діяльність, виконання кошторисів, передбачає відображення таких даних: перелік основних показників виробничої програми протягом одного-двох років і їхнього виконання; підсумки аналізу фінансових результатів або виконання кошторисів; дані про факти порушень або зловживань, підтверджені документально; результати ревізії кас і касових операцій; підсумки ревізії операцій за рахунками у банках та інших коштів; дані про ревізію розрахунків з оплати праці й соціального страхування; результати ревізії збереження і руху матеріальних цінностей.

Третя частина, бухгалтерський облік і аудит, передбачає аналіз стану бухгалтерського обліку і достовірності наданих звітів.

За результатами проведення ревізії з окремих питань програми посадовими особами контролюючого органу та залученими спеціалістами, що проводили ревізію в складі групи, можуть за рішенням керівника групи складатися довідки, які підписуються відповідною посадовою особою контролюючого органу чи спеціалістом та працівниками об'єкта контролю, що є відповідальні з цих питань. Довідки складаються в одному примірнику, видаються керівнику групи для прийняття рішення щодо вміщення до акта ревізії викладених у них фактів та долучаються до матеріалів ревізії. На вимогу об'єкта контролю йому можуть бути видані копії довідок.

До актів додають опис додатків і самі додатки.

Акт ревізії підписується посадовою особою контролюючого органу та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку, а також за необхідності іншими працівниками об'єкта. У разі проведення посадовими особами контролюючого органу і залученими спеціалістами ревізії в складі групи акт ревізії підписується керівником групи.

Акт ревізії складається *у трьох примірниках*: перший – для контролюючого органу, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених законодавством. Для унеможливлення підробки примірники акта візуються посадовою особою контролюючого органу на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

Після складання акта ревізії посадова особа контролюючого органу підписує всі його примірники та забезпечує реєстрацію в журналі реєстрації актів ревізій.

Перший і третій примірники акта ревізії надаються для ознайомлення і підписання об'єкту контролю у термін не пізніше, ніж 5 робочих днів після закінчення ревізії, одним із таких способів:

а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;

б) через канцелярію (підрозділ з питань діловодства) з позначкою на примірнику акта контролюючого органу про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;

в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в контролюючому органі, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта. Якщо керівники підприємства не згодні з певними позиціями акта, то вони мають додати до нього письмові пояснення із спірних питань (заперечення), в яких викласти причини й обставини виникнення тих чи інших порушень, недоліків, зловживань.

Контролюючий орган обов'язково дає остаточний висновок на пояснення (заперечення) керівників підприємства. У ньому щодо кожного питання мають бути оговорені об'єктивність пояснення і доцільність його врахування при підготовці проекту рішення. Висновок підписує голова і окремі члени ревізійної комісії, які брали участь в обговоренні спірних питань. На цьому процес оформлення і погодження матеріалів ревізії закінчується.

Підписані примірники акта ревізії об'єкт контролю зобов'язаний повернути контролюючому органу у термін не пізніше, ніж 3 робочих дні після отримання. У разі ненадходження до контролюючого органу підписаних примірників акта ревізії протягом зазначеного терміну посадові особи контролюючого органу засвідчують це актом про відмову від підпису, що складається у трьох примірниках, один з яких видається об'єкту контролю.

Після складання акта про відмову від підпису контролюючий орган має право здійснити належні заходи щодо реалізації результатів ревізії з обов'язковим інформуванням про факт відмови від підписання акта ревізії органу управління об'єкта контролю і за необхідності відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

За результатами проведеної ревізії у межах наданих прав контролюючі органи вживають заходи для забезпечення:

– притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;

– звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;

– застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

За спільним рішенням контролюючого органу та об'єкта контролю або його органу управління інформація про результати ревізії виноситься на обговорення на колегіях, нарадах, що проводяться об'єктом контролю. Відомості про результати ревізії можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.

За наслідками ревізії (перевірки) надсилається лист керівництву ревізованого об'єкта з вимогами щодо усунення виявлених порушень, а також вищим органам управління (за підпорядкованістю), інформуються відповідні органи державної влади, а в необхідних випадках матеріали ревізій чи перевірок невідкладно надсилаються правоохоронним органам.

Ревізія вважається завершеною, коли виявлені порушення усунуто, а фінансово-господарську діяльність налагоджено таким чином, що забезпечується виконання завдань, що постали перед перевіреними підприємствами, установами й організаціями. Крім того, необхідно вжити заходи, які не дають змоги повторювати аналогічні порушення на інших підприємствах, в установах і організаціях.

8.13. Бюджетний аудит

В європейській практиці термін «аудит» вживають як синонім контролю. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту (INTOSAI) розрізняють декілька його *видів*, зокрема:

– *фінансовий* (перевірка правильності або відповідності). Цей аудит передбачає вивчення й оцінку фінансових записів, проведення аудиту фінансових систем і трансакцій, перевірку відповідності щодо чинних норм і стандартів;

– *ефективності*. Він охоплює аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності трудових ресурсів, аудит ефективності з метою досягнення результатів.

Міжнародна організація вищих контрольних органів аудитом ефективності визнає аудит адміністративної діяльності, який вивчає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів з метою надання замовнику рекомендацій щодо досягнення кращих результатів.

У вітчизняних нормативних актах аудит ефективності розуміють як форму контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та виявлення чинників, які цьому перешкоджають. Цей аудит здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

До основних функцій аудиту ефективності виконання бюджетних програм належать:

– діагностика функцій структурних підрозділів у процесі планування, виконання планів, формування звітності та проведення контролю за рухом фінансових ресурсів бюджетних установ;

– оцінка стану перспективного планування руху фінансових ресурсів та взаємозв'язку його з поточним й оперативним плануванням, розробкою бюджетних програм та їхнього забезпечення;

– управлінське консультування;

– інформаційне забезпечення за допомогою сучасних методів передачі й отримання інформації;

– вибір показників та методів оцінки ефективності використання фінансових ресурсів;

– організація попереднього, поточного і наступного фінансового контролю;

– мотивація управлінських рішень щодо підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ у процесі виконання бюджетних програм.

Аудит ефективності виконання бюджетних програм охоплює складові організаційного, нормативно-правового та фінансового спрямування, серед яких найважливішим є аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ. З одного боку, якщо установа виконує декілька бюджетних програм, то цей аудит буде охоплювати показники кожної програми зокрема. З іншого боку, якщо установа виконує одну бюджетну програму, то аудит ефективності виконання цієї програми буде збігатися з аудитом бюджетної установи.

Вітчизняна наука і практика виділяють такі види аудиту ефективності виконання бюджетних програм, як аудит результативності, аудит адміністративної ефективності, регулятивний аудит, аудит ефективності проведення державних закупівель, аудит ефективності утримання об'єктів державної й комунальної власності, аудит результативності трансфертів, аудит контрактів, проектів і програм тощо.

Методологія аудиту передбачає визначення принципів, гіпотези, об'єкта, проблеми аудиту, результативних показників ефективності, мети, основних завдань, методів, прийомів і процедур, організації та його проведення.

Оскільки аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ є складовою бюджетного аудиту, він базуватиметься на тих самих теоретичних засадах, що й останній, включаючи сутність, форми, принципи тощо. В основу цього виду аудиту покладено такі *принципи*, як незалежність, гласність, превентивність, дієвість, регулярність, об'єктивність, ефективність, системність, комплексність, плановість, документування, звітність перед замовником. Особливе місце серед принципів відводять принципу ефективності, який полягає у прагненні всіх бюджетних установ й організацій при складанні та виконанні бюджетних програм досягнути запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та отримати максимальний результат при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Гіпотезою аудиту називають припущення аудитора щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій у використанні фінансових ресурсів установ при виконанні бюджетних програм.

Об'єктом аудиту ефективності є фінансові ресурси установ, спрямовані на виконання бюджетних програм, ефективність яких доцільно оцінити у процесі аудиту.

Проблемою аудиту ефективності слід розуміти невиконання запланованих результативних показників бюджетних програм через неефективне використання фінансових ресурсів.

Результативними показниками ефективності використання фінансових ресурсів у процесі виконання бюджетних програм вважають кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, фінансовою й іншою звітністю та дають можливість здійснити оцінку використання фінансових ресурсів установ, пов'язаних з виконанням відповідних бюджетних програм.

Відповідно до чинного законодавства *метою аудиту ефективності* є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави. Відповідно до мети сформульовані такі *основні завдання аудиту* ефективності:

– оцінка ефективності використання фінансових ресурсів у процесі виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування;

– виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми;

– визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників;

– підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання фінансових ресурсів, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення.

При проведенні аудиту ефективності аудитори вибирають та застосовують *прийоми і процедури*, які відповідають конкретним обставинам. Відповідно до чинних нормативно-правових актів ці прийоми та процедури дають змогу отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, зокрема:

– аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, щодо якої проводиться аудит ефективності;

– аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;

– аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

– порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;

– інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово).

В організаційному аспекті послідовність дій при проведенні аудиту ефективності в часі наведено на рис. 8.6.

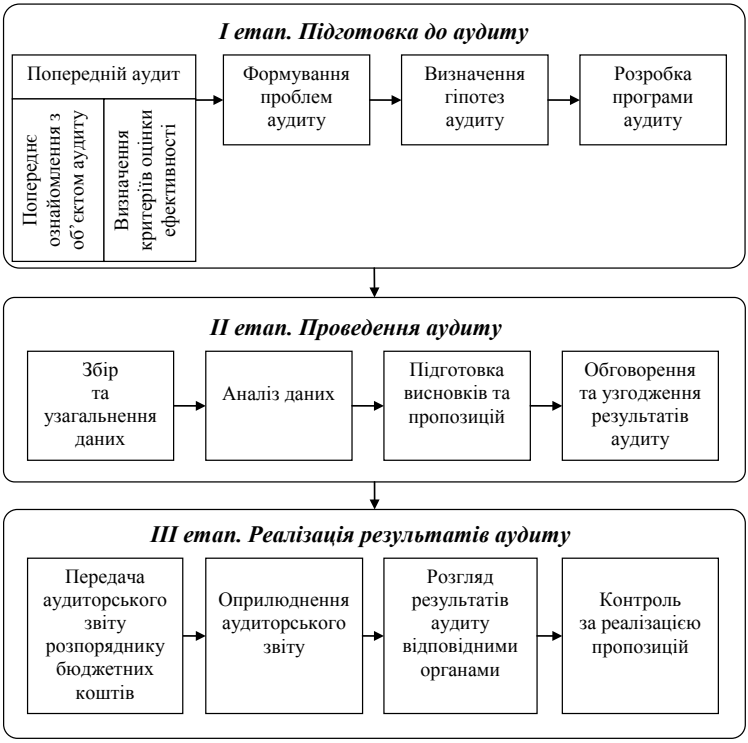

Рис. 8.6. Логічна схема організації та проведення аудиту ефективності використання фінансових ресурсів установ та організацій в умовах програмно-цільового бюджетування

За даними рис. 8.6, процес аудиту ефективності містить такі *основні етапи*:

I. Підготовка до аудиту.

II. Проведення аудиту.

III. Реалізація результатів аудиту.

Процес підготовки до аудиту полягає у попередньому ознайомленні з об'єктом аудиту та визначенні критеріїв оцінки (попередній аудит) та розробці його програми. Для цього використовують дані бюджетних програм, найбільш вагомі звітні дані про

надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що характеризують досягнення мети відповідної бюджетної програми. На основі цього доцільно:

– оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетних програм шляхом зіставлення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

– оцінити ефективність програм шляхом порівняння забезпеченого рівня виконання результативних показників програм щодо рівня їхнього фінансування. У результаті цього виконання бюджетних програм може бути оцінено як ефективне, недостатньо ефективне та неефективне.

Залежно від того, які показники бюджетних програм були виконані найгірше, слід сформулювати проблему, котра виникла і негативно впливає на виконання цих програм. Це і буде проблемою аудиту, яка є актуальною, існує реально, потребує глибокого вивчення з метою її успішного вирішення.

Наступною стадією підготовки до аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового бюджетування є визначення гіпотез аудиту, які охоплюють кожний етап проходження цих ресурсів, зокрема планування, розподіл, використання, контроль. На практиці можуть бути сформульовані такі гіпотези:

– затверджено занижені асигнування з причини недостатнього обґрунтування реальних потреб у коштах, унаслідок чого не було можливості досягнути кінцевої мети реалізації бюджетної програми;

– на етапі формування бюджетних програм були відсутні чіткі критерії відбору учасників виконання цих програм, що спричинило розподіл бюджетних коштів тим установам, які не змогли їх освоїти;

– неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми і уникнення відповідальності за досягнення негативних результатів;

– наявність неповної, недостовірної та несвоєчасної інформації, відсутність належної взаємодії учасників бюджетної програми не дозволили здійснювати оперативне управління бюджетними коштами;

– неупорядкована та непрозора процедура оформлення документів, недоліки та складності в обслуговуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, унаслідок чого визначені роботи не виконано або виконано не якісно.

Наступним кроком при підготовці до аудиту є розробка його програми, яка базується на гіпотезах і передбачає мету, процедури, методи дослідження гіпотез.

Другий етап проведення аудиту ефективності охоплює:

– збір та узагальнення даних;

– аналіз отриманих даних, визначення чинників, які вплинули на їхню зміну з метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез;

– підготовку висновків та пропозицій, реалізація яких сприяла б підвищенню якості виконання бюджетних програм;

– обговорення та узгодження результатів аудиту з його учасниками.

Відповідно до чинних нормативно-правових актів України на рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту рекомендовано дослідити такі питання:

– оцінити, чи цілі досліджуваної бюджетної програми пов'язані з цілями довгострокової державної програми та відповідають функціям головного розпорядника;

– визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам;

– чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягти кожному виконавцю бюджетної програми, і чи правильно вони визначені;

– проаналізувати обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів;

– з'ясувати достатність затверджених обсягів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування;

– чи звітував головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти є надійними;

– чи регламентовано порядок проведення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і чи дотримуються встановлені вимоги.

Здійснюючи аудит ефективності у розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, аналізують складові механізмів, які спрямовані на процес ефективного управління бюджетними коштами, досліджують якість виконання вказівок органів управління вищого рівня та своєчасність надання фінансової, бухгалтерської та іншої інформації.

Третій етап пов'язаний із реалізацією результатів аудиту. Він охоплює передачу аудиторського звіту розпоряднику бюджетних коштів, оприлюднення цього звіту, розгляд результатів аудиту органами влади та управління, причетними до виконання бюджетних програм, контроль за реалізацією результатів аудиту. Пропозиції аудиту мають містити перелік необхідних дій щодо проведення якісних змін в управлінні фінансовими ресурсами держави, підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, які ґрунтуються на результатах аудиту ефективності та відповідати таким вимогам: ґрунтування на результатах роботи, фактах, висновках; зосередження на тому, що потрібно змінити; залишення на розсуд користувачів аудиторського звіту способів проведення змін; бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити; за можливості бути диференційованими за рівнями та виконавцями.

При проведенні аудиту ефективності доцільно передбачати можливі ризики, а також ідентифікувати проблеми використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Рівень ризику зумовлюється значимістю очікуваних відхилень від встановлених цілей, норм, нормативів, стандартів. У зарубіжній практиці оцінку можливих відхилень аудитори здійснюють за допомогою проведення спеціальних процедур перевірки з використанням системи індикаторів небезпеки, до яких належать:

– неефективне та недосконале управління, сигналами якого можуть бути нездатність застосовувати наявні методи контролю, відсутність нагляду за процесом контролю з боку відповідних структур, несвоєчасне виявлення фактів шахрайства;

– недієвий внутрішній контроль унаслідок нераціонального розподілу посадових обов'язків, що дозволяє окремими працівникам контролюючих служб здійснювати крадіжки коштів або матеріальних цінностей;

– допущені помилки, випадки шахрайства, які вказують на джерела виникнення можливих зловживань і напрями проведення досліджень й перевірок;

– некоректна та неетична поведінка окремих керівників, необґрунтовані рішення, які можуть сигналізувати про незаконні дії й шахрайство;

– відсутність або наявність фактів виправлення у документах, що сигналізує про можливе розкрадання державної власності.

Більшість економістів схиляється до думки, що при розробці програм проведення аудиту ефективності доцільно передбачати:

– формування меморандуму аудиту, який може містити структуризовані складові, зокрема: загальну частину, де буде обґрунтований вибір проведення цього аудиту (інформація, структура попереднього ознайомлення з проблемою, опис зони аудиту, результати попереднього ознайомлення та вибір проблем); робочий план, в якому деталізується структура проведення аудиту (масштаб, гіпотеза, критерії оцінки, методи збору даних, організаційне забезпечення, бюджет проекту, можливі комунікації, пов'язані з проведенням аудиту, можливі результати аудиту тощо);

– механізм визначення ризиків, які стосуються об'єкта аудиту ефективності;

– засади регламентування аудиту ефективності;

– підходи до формування аудиторського висновку та критерії;

– види відповідальності аудитора відповідно до чинного законодавства;

– рівень відповідальності замовника за подану інформацію;

– перелік інформаційного забезпечення аудиту тощо.

Підвищення ефективності цього виду аудиту пов'язано з необхідністю розробки регламентів його проведення, нормативно-правового забезпечення та стандартів, що визначають зміст, порядок і якість роботи аудиторів. У стандартах доцільно визначити єдині вимоги до

якості й надійності аудиту, гарантій щодо результатів аудиту. На основі цих стандартів можуть бути вирішені спірні питання, забезпечена належна якість аудиторських перевірок, впроваджені в аудиторську практику результати наукових досліджень, підвищено імідж професії аудитора, упорядковано всі елементи аудиторського процесу.

Результативність аудиту може бути підвищена за умови належної організації реалізації його матеріалів, відповідного контролю за впровадженням пропозицій, що містяться у висновках аудиту.

Отже, можна зробити висновок, що аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового методу бюджетування має охоплювати найважливіші питання, пов'язані з наданням послуг соціально-культурного спрямування розпорядниками бюджетних коштів, та досліджувати рух їхніх фінансових ресурсів у просторі й часі. До найважливіших питань аудиту доцільно зарахувати такі: аналіз результатів конкурсного відбору бюджетних програм; наявність альтернативних шляхів реалізації бюджетних програм та можливість їхнього використання; оптимальне використання нормативно-правової, організаційної та адміністративної бази для забезпечення максимального ефекту при виконанні бюджетних програм; оцінку ефективності, якості та результативності діяльності установ та організацій за виконання бюджетних програм.

ПРАКТИКУМ

Базові терміни та поняття

Органи бюджетного контролю, податковий контроль, документальна перевірка, планова та позапланова перевірка, митний контроль, контроль за виконанням бюджету, контрольно-ревізійна робота; ревізія (перевірка); державний фінансовий контроль; план ревізії; програма ревізії; ревізійний процес; акт ревізії: проміжний і основний.

Контрольні запитання і завдання

1. Визначте роль бюджетного контролю у бюджетному менеджменті.

2. Які органи здійснюють бюджетний контроль і в чому полягають їхні функції?

3. Визначте зміст і завдання попереднього, поточного і наступного бюджетного контролю. Які державні контролюючі органи задіяні у кожному з них?

4. Назвіть форми, види і методи бюджетного контролю.

5. Які контрольні функції виконує Рахункова палата України?

6. Перерахуйте органи бюджетного контролю та їхні основні завдання.

7. Які існують види перевірок? Які основні відмінності планової та позапланової перевірки?

8. Як оформлюються результати документальної перевірки?

9. Визначте основні завдання та напрямки контрольно-ревізійної роботи.

10. Що має містити акт ревізії? Які головні вимоги до структури акта ревізії?

11. Яка сутність і призначення бюджетного контролю?

12. Охарактеризуйте методи бюджетного контролю.

13. Який порядок проведення ревізій?

14. Який порядок оформлення результатів перевірок?

Тести

1. Об'єкт бюджетного контролю – це:

а) бюджет держави;

б) кошториси, баланси доходів і видатків, бюджети;

в) грошові, розподільні процеси при формуванні і використанні грошових фондів держави, місцевих органів самоврядування;

г) бюджет держави і бюджети цільових державних фондів.

2. Залежно від суб'єкта бюджетних відносин контроль поділяють на:

а) державний і відомчий, зовнішній і внутрішній;

б) зовнішній і внутрішній, перспективний та оперативний;

в) внутрішньогосподарський і незалежний;

г) усі відповіді правильні.

3. Митний контроль – це:

а) сукупність заходів, що здійснюються митними органами з метою забезпечення додержання норм Митного кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи;

б) контроль за переміщенням через митний кордон України товарів та транспортних засобів юридичними та фізичними особами;

в) процедура митного оформлення та пропуску через митний кордон України товарів і транспортних засобів;

г) перевірка товарів та транспортних засобів.

4. До повноважень Державної казначейської служби України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

а) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету і місцевих бюджетів;

б) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;

в) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;

г) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

5. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в термін до:

а) 10 календарних днів;

б) 20 календарних днів;

в) 30 календарних днів;

г) 60 календарних днів.

6. Рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства може бути оскаржено протягом:

а) 3 днів з дня його винесення;

б) 7 днів з дня його винесення;

в) 10 днів з дня його винесення;

г) 30 днів з дня його винесення.

7. Визначення поняття «державний фінансовий контроль» наведено:

а) у Законі України «Про державний фінансовий контроль»;

б) у Бюджетному кодексі України;

в) у Податковому кодексі України;

г) правильної відповіді немає.

8. Фінансовий контроль здійснюється з метою:

а) розподілу ВВП відповідно до завдань фінансової політики держави;

б) розподілу ВВП відповідно до соціально-культурних потреб населення;

в) забезпечення процесу ефективного управління фінансовими ресурсами держави у всіх сферах виробництва;

г) усі відповіді правильні.

9. Першим документом в Україні, що встановив загальну схему контролю за бюджетними ресурсами у бюджетному процесі, є:

а) Конституція України;

б) Регламент Верховної Ради України;

в) Бюджетний кодекс України;

г) Стандарти Рахункової палати України.

10. Аналіз виконання бюджету попередніх періодів та надання рекомендацій щодо виявлення бюджетних резервів здійснюється при проведенні:

а) попереднього контролю;

б) наступного контролю;

в) поточного контролю;

г) планового контролю.

11. Інспектування як вид державного внутрішнього фінансового контролю здійснюється з метою:

а) подальшого контролю за дотриманням законодавства органами державного сектору;

б) контролю за веденням бухгалтерського обліку;

в) контролю за складанням фінансової звітності;

г) усі відповіді правильні.

12. Планова та позапланова перевірка правильності сплати всіх податків та зборів називається:

а) документальною перевіркою;

б) тематичною перевіркою;

в) комплексною перевіркою;

г) оперативною перевіркою.

13. Систематизація матеріалів ревізії та узагальнення результатів контролю здійснюється на етапі ревізійного процесу:

а) підготовки до проведення ревізії;

б) організації та проведення ревізії;

в) оформлення результатів ревізії;

г) реалізації матеріалів ревізії.

14. В акті, яким оформлюються результати ревізії Державної аудиторської служби України, вказуються виявлені факти:

а) порушень законів України та нормативних актів;

б) неправильних розрахунків з бюджетом, порушень ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

в) нестач, безпідставного списання й привласнень готівки, товарно-матеріальних цінностей, інших зловживань;

г) усі відповіді правильні.

15. Планова виїзна ревізія, що проводиться органами Державної аудиторської служби України, здійснюється:

а) не більше 60 робочих днів;

б) не більше 90 робочих днів;

в) не більше 30 робочих днів;

г) не більше 24 робочих днів.

16. Предметом перевірки Рахунковою палатою України є використання коштів:

а) Державного бюджету України;

б) загальнодержавних цільових фондів;

в) валютних та кредитно-фінансових ресурсів, пов'язаних з державним бюджетом;

г) усі відповіді правильні.

17. Склад Рахункової палати призначається:

а) Верховною Радою України шляхом таємного голосування;

б) Верховною Радою України шляхом відкритого голосування;

в) Кабінетом Міністрів України шляхом таємного голосування;

г) Президентом України.

18. За способом організації податкові перевірки поділяються на:

а) планові, позапланові;

б) комплексні, тематичні, оперативні, зустрічні;

в) комплексні, тематичні;

г) документальні, камеральні.

19. Проміжні акти складають за результатами:

а) ревізії кас;

б) інвентаризації коштів і товарно-матеріальних цінностей;

в) розрахунків із дебіторами і кредиторами;

г) усі відповіді правильні.

20. Перевірка відповідності використання державних коштів установленим правилам, а також точності звітних даних – це:

а) моніторинг;

б) бюджетний аудит;

в) інспектування;

г) інвентаризація.

РОЗДІЛ 9

СВІТОВИЙ ДОСВІД БЮДЖЕТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

9.1. Порівняльна характеристика організації бюджетного процесу у зарубіжних країнах

Бюджетний процес − врегульована нормами бюджетного права діяльність законодавчих і виконавчих органів державної влади та місцевого самоврядування зі складання проекту бюджету, розгляду і затвердження, виконання, а також складання, розгляду й затвердження звіту про виконання бюджету.

Бюджетний процес у зарубіжних країнах має певні особливості, що зумовлено формою державного устрою, формою правління та рівнем економічного розвитку держави. У країнах із континентальною системою права бюджет приймається у вигляді єдиного акта, у країнах англосаксського права приймаються окремі законодавчі акти (зокрема, у США − два фінансові біллі: за доходами й витратами).

Період, протягом якого діє бюджет, вважається бюджетним періодом. Бюджетний період не у всіх державах збільшується з календарним, проте практично в усіх країнах охоплює близько 12 місяців. Наприклад, в Австрії, Аргентині, Вірменії, Бельгії, Болгарії, Бразилії, Німеччині, Ірландії, Китаї, Польщі, Росії, Сирії, Франції, Швейцарії бюджетний рік триває з 1 січня по 31 грудня; у Великобританії, Канаді, Данії, Індії, Ізраїлі, Японії − з 1 квітня по 31 березня наступного року; в Австралії, Норвегії, Пакистані, Швеції − з 1 червня по 31 травня наступного року; у США, Таїланді − з 1 жовтня по 30 вересня наступного року. Таке незбігання з календарним ро-

ком зумовлене історичними традиціями, пов'язаними з термінами скликання парламенту, а також збору урожаю, від якого тривалий час у минулому залежали доходи бюджету держави.

У більшості західноєвропейських держав бюджетний процес починається у центральних міністерствах за 11–13 місяців до настання бюджетного періоду. Це означає, що при збіганні бюджетного року з календарним бюджетний процес починається не раніше грудня року t − 1 та не пізніше лютого року t. Проект бюджету на рік t + 1 представляється до парламенту за 3–4 місяці до настання нового бюджетного періоду, тобто не раніше початку вересня та не пізніше початку жовтня. Таким чином, уряд, як правило, витрачає на формування проекту бюджету 8–9 місяців.

У країнах Західної Європи, де бюджетний період збігається з календарним роком, графік роботи уряду над проектом бюджету у спрощеному вигляді представлено у табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Спрощена схема бюджетного процесу за місяцями року у країнах Західної Європи

Місяць	Характеристика бюджетного процесу
Січень	Міністерство фінансів повідомляє графік роботи, надає формальні вказівки, аналізує макроекономічні передумови
Лютий	Міністерство фінансів формує бюджетно-політичні завдання та обмеження
Березень	Уряд розглядає пріоритети між різними сферами бюджетних витрат
Квітень	Галузеві міністерства формують деталізовані пропозиції щодо бюджету
Травень	Деталізовані пропозиції передаються до міністерства фінансів
Червень	Міністерство фінансів розглядає пропозиції галузевих міністерств
Липень	Переговори між міністерством фінансів і галузевими міністерствами
Серпень	Домовленість усередині уряду за проектом бюджету
Вересень	Проект бюджету надається парламенту

Процес розгляду, складання та затвердження бюджету в усіх державах практично однаковий: за певний термін, не закріплений законодавчо, уповноважений державний орган складає проект бюджету та надає його уряду або парламенту. Період розгляду проекту бюджету становить у більшості випадків близько чотирьох

місяців, після чого приймається, часто з поправками. Разом з проектом бюджету до парламенту або іншого органу державної влади подаються документи, що охоплюють аналітичні перспективи, бюджетну статистику, додатки, які містять аналіз можливих наслідків внесення змін до представленого бюджету.

Організація процесу виконання бюджету покладена найчастіше на міністерство фінансів або міністерство економіки. Касове обслуговування бюджету здійснює, як правило, державний уповноважений банк або казначейство.

У світовій практиці використовуються різні методи складання фінансової звітності в державному секторі, а в деяких країнах офіційно визнані стандарти формування звітності для державного сектору взагалі відсутні.

У Франції бюджетний період триває з 1 січня по 31 грудня. Бюджет складається на черговий рік, а бюджетні проекти в агрегованому вигляді – на три роки, в т. ч. на черговий рік.

Бюджет представляється парламенту у формі єдиного документа, в якому чітко визначені асигнування на поточну діяльність і нову політику (проекти законів про позабюджетні соціальні фонди готуються та приймаються окремо). Проект закону про бюджет представляється до парламенту у перший вівторок жовтня поточного року. Додатки до бюджету можуть представлятися пізніше, до початку першого етапу роботи Національної асамблеї (з питань доходів і загальних розмірів повноважень за витратами).

Законодавство встановлює 70-денний період роботи над проектом бюджету у парламенті, у тому числі 40 днів у Національній асамблеї та 20 днів у сенаті. Для позабюджетних фондів встановлений 50-денний період. Бюджет має бути прийнятий до 1 січня чергового бюджетного року. Він представляється спочатку до Національної асамблеї. Після завершення роботи над бюджетом у нижній палаті він представляється до сенату.

У Франції діє казначейська система виконання бюджету, яка передбачає функціонування єдиного казначейського рахунка. Усі операції з державними коштами проходять через цей рахунок, у т. ч. додатки до бюджету, спеціальні субрахунки казначейства, операції з державними установами, які зберігають свої кошти на депозитах у казначействі.

Законодавство Франції не вимагає представляти до парламенту або публікувати внутрішньорічні звіти про виконання бюджету. Проте міністерство фінансів публікує щомісячні звіти про виконання бюджету та управління боргом.

Бюджетний період у Німеччині триває з 1 січня по 31 грудня. Бюджет складається на черговий рік п'ятирічним фінансовим планом (у якому перший рік є поточним фінансовим роком).

Тривалість підготовки бюджету – близько 10 місяців – з грудня року, що передує року, в якому починається підготовка бюджету, до першого тижня вересня, коли проект закону про бюджет і проект бюджету представляються до парламенту. Проекти подаються за 4 місяці до початку чергового бюджетного року.

У грудні попереднього року міністерство фінансів розсилає департаментам циркуляр про підготовку бюджету, який містить переглянутий п'ятирічний план і рекомендації для підготовки бюджетів департаментів. Агентства, відповідальні за складання бюджетних проектів департаментів, представляють свої проекти до міністерства фінансів на початку березня. Міністерство фінансів погоджує проекти з департаментами, складає проект бюджету, передає проект бюджету канцлерові для схвалення урядом. Уряд має схвалити проект бюджету на початку липня поточного року.

Бюджет представляється у формі єдиного документа одночасно у дві палати парламенту у перший тиждень вересня. Конституція Німеччини встановлює, що бюджет має бути прийнятий парламентом до початку чергового року. Парламент має майже 4 місяці для розгляду та прийняття бюджету. На першому етапі бундестас виражає свою позицію щодо проекту бюджету протягом 6 тижнів у вересні – на початку жовтня. У жовтні у бундестазі проводиться перший розгляд бюджету. У листопаді проходять друге та третє слухання за бюджетом у бундестазі. Бюджет схвалюється та передається у бундестас. У грудні бундестас розглядає бюджет і схвалює. Потім закон підписується й публікується. У разі незгоди розпочинається процес узгодження, але бундестаг може остаточно прийняти бюджет кваліфікованою більшістю.

Законодавство не вимагає функціонування єдиного казначейського рахунка. Закон про бундесбанк встановлює повноваження

останнього зі здійснення будь-яких фінансових операції щодо бюджетних коштів державного бюджету, місцевих бюджетів, позабюджетних фондів та інших державних установ і організацій.

Міністерство фінансів Німеччини представляє до парламенту щомісячні звіти про виконання бюджету. Парламент може у будь-який час вимагати інформацію або звіт з певних питань. Річна фінансова звітність передається у федеральну аудиторську палату на початку квітня після закінчення бюджетного року. Річний звіт про виконання державного бюджету з аудиторським висновком представляється до парламенту не пізніше 9 місяців після закінчення бюджетного року.

У США бюджетний період триває з 1 жовтня по 30 вересня. Застосовується п'ятирічне бюджетне планування, але тільки показники на черговий бюджетний рік є обов'язковими.

Бюджетний цикл починається за 18 місяців до початку чергового бюджетного року. У квітні-травні адміністративно-бюджетне управління надсилає міністерствам і відомствам інструктивний лист, що містить загальні рекомендації з підготовки бюджету на черговий бюджетний період, та працює спільно з відомствами над підготовкою попередніх даних для осіннього аналізу бюджетних пропозицій. У липні адміністративно-бюджетне управління випускає циркуляр, який містить детальні інструкції для усіх міністерств і відомств з підготовки й представлення бюджету в зазначене управління для проведення осіннього аналізу.

Проект бюджету готується у формі єдиного документа «Бюджет органів державної влади США» і містить сукупність законів про асигнування, податки і витрати.

У жовтні-листопаді адміністративно-бюджетне управління проводить аналіз бюджетних пропозицій у контексті встановлених президентом першочергових завдань, оцінює показники результативності програм і готує бюджетні проекти. У кінці листопада адміністративно-бюджетне управління представляє бюджетні матеріали президенту та інформує відомства про проектовані бюджетні асигнування. У грудні проводиться узгодження бюджетних проектів з відомствами та завершується підготовка бюджетних документів.

З першого понеділка січня до першого понеділка лютого президент направляє до Конгресу США проект бюджету. До 15 лютого

бюджетне управління Конгресу США готує свій звіт і направляє його у бюджетні комітети. Через шість тижнів після представлення бюджету президентом комітети Конгресу США готують звіти за бюджетними проектами і представляють їх у бюджетні комітети. До 15 квітня Конгрес США ухвалює погоджену бюджетну резолюцію на черговий бюджетний рік, у якій встановлюються загальні рівні бюджетних доходів і витрат, розподіл бюджетних витрат за функціями, можуть також міститися інструкції для комітетів із вжиття заходів, що забезпечують узгодження бюджетних доходів і витрат. У травні-червні Палата представників розглядає та ухвалює 13 законів про асигнування. До 15 липня президент направляє в Конгрес США уточнений бюджет, який там ухвалюється та передається на підпис президенту. Президент може не підписати прийнятий Конгресом США бюджет. Він може схвалити або не схвалити бюджет загалом. У разі несхвалення бюджету президентом Конгрес США може подолати його вето, якщо обидві палати проголосують за прийнятий бюджет двома третинами голосів.

За винятком деяких установ, усі угоди з бюджетними коштами проходять через основний рахунок казначейства, відкритий у Федеральному резервному банку Нью-Йорку. Казначейство здійснює касове обслуговування усіх державних установ за винятком міністерства оборони і посольств у зарубіжних країнах, а також управління ліквідністю і боргом.

Казначейство складає щомісячні звіти про виконання бюджету. Казначейство та адміністративно-бюджетне управління представляють річну бюджетну звітність і аудиторський висновок президенту й Конгресу США не пізніше 31 березня після завершення бюджетного року.

Бюджетний період у Великобританії триває з 1 квітня по 31 березня. Бюджетні асигнування приймаються щорічно на рік, а бюджетні проекти встановлюються на три роки з переглядом раз на два роки.

У Великобританії відсутній бюджетний процес у звичному розумінні як процедура прийняття єдиного документа. Фактично бюджетний процес передбачає прийняття двох документів: білля про фінанси та білля про асигнування. Предметом білля про фінанси є винятково

питання оподаткування та інших доходів держави загалом. Необхідність такого білля зумовлена передусім специфікою податкового законодавства Великобританії. Деякі основні бюджетоутворюючі податки Великобританії, передусім податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток корпорацій і податок на додану вартість, не мають постійного характеру і їх потрібно щорічно затверджувати парламентом, щоб органи виконавчої влади мали легальну основу для їхнього збору. Білль про асигнування легалізовує бюджетні витрати та є найбільш близьким за змістом до закону про бюджет.

Терміни підготовки та представлення бюджету до парламенту законодавчо не встановлені. Загальним орієнтиром є встановлений регламентом палати громад термін завершення дебатів щодо асигнувань поточного року − 5 серпня. Казначейство встановлює графік і правила підготовки й розгляду трирічних бюджетних проектів міністерств. Як правило, спочатку уряд затверджує основні бюджетні показники, потім відбувається узгодження проектів (влітку-восени року, що передує черговому бюджетному року). Рішення з бюджетних проектів міністерств приймається урядом у листопаді до підготовки передбюджетної доповіді. Навесні канцлер казначейства (міністр фінансів) у своїй бюджетній доповіді розглядає питання бюджетної політики, представляє уточнені показники макроекономічного прогнозу та основні бюджетні проекти. Бюджетні документи схвалюються урядом напередодні виступу канцлера у парламенті у бюджетний день (березень–початок квітня).

Тривалість періоду розгляду проекту бюджету у парламенті становить близько 4 місяців (до кінця червня, коли парламент йде на літні канікули). Спочатку палата громад розглядає у трьох читаннях білль про фінанси, який заздалегідь обговорюється у відповідному комітеті. Проект білля може бути прийнятий з поправками. Потім білль про фінанси спрямовується до палати лордів, яка проводить щодо цього питання тільки дебати, не затверджуючи документа. Білль про фінанси затверджується королевою.

Регламент палати громад встановлює триденний термін протягом однієї сесії для розгляду й затвердження білля про асигнування. Заздалегідь білль про асигнування може розглядатися у

відповідних комітетах (процедура не є обов'язковою). Комітет із зв'язків визначає, які висновки комітетів обговорюватимуться на пленарних засіданнях. Після триденних дебатів щодо асигнуваннь формально ухвалюється білль про асигнування.

Затверджені фінансові біллі іменуються відповідно акт про фінанси та акт про асигнування.

Усі доходи центрального уряду (консолідований фонд) обліковуються на рахунку казначейства у центральному банку. Із цього рахунка здійснюються усі зарахування коштів на рахунки міністерств і відомств, а також на рахунки місцевих органів влади. Усі функції з виконання державного бюджету здійснює казначейство.

Казначейство та управління національної статистики складають зведену щомісячну звітність на основі даних, що надаються міністерствами та відомствами. Бюджетна звітність, що супроводжується висновком найвищого органу державного зовнішнього аудиту, представляється до парламенту не пізніше ніж, через 10 місяців після завершення звітного року.

В Австралії бюджетний період триває з 1 липня по 30 червня. Бюджетні проекти складаються терміном на 4 роки.

Проект бюджету готується у формі трьох груп асигнувань: 1) асигнування на поточну (регулярну) діяльність державних органів виконавчої влади; 2) асигнування на інвестиційні проекти, нові види діяльності державних органів і міжбюджетні трансферти; 3) асигнування на фінансування витрат парламенту.

Підготовка бюджету становить 9 місяців (серпень-квітень). Підготовка бюджету розпочинається з публікації у серпні-листопаді передбюджетного документа казначейства. У листопаді-грудні стратегічний бюджетний комітет визначає першочергові завдання бюджету на черговий період і розглядає пропозиції міністерств з розвитку нових напрямів діяльності. У лютому міністерства готують обґрунтування бюджетних асигнувань на фінансування нових бюджетних витрат. У березні комітет уряду з аналізу бюджетних витрат розглядає та приймає рішення за заявками міністерств. У квітні приймається остаточний документ за проектами асигнувань і бюджет представляється до парламенту. У серпні-листопаді каз-

начейство публікує передбюджетний документ. У вівторок другого тижня травня уряд представляє бюджет до парламенту. Бюджет затверджується парламентом не пізніше, ніж за тиждень до початку бюджетного року.

Бюджетні рахунки ведуться у центральному банку. Залишки на рахунках щодня консолідуються та інформація про їхню величину надається уряду.

Фінансові звіти про виконання бюджету складаються галузевими міністерствами щомісячно. Складається також річний звіт, який представляється міністерством фінансів до парламенту не пізніше, ніж через три місяці після завершення бюджетного року (тобто не пізніше, як наприкінці вересня).

Бюджетний період в Японії триває з 1 квітня по 31 березня. Підготовка проекту бюджету здійснюється міністерством фінансів та його департаментами. Інші міністерства і відомства готують пропозиції щодо обсягу та структури своїх бюджетів, а також з деяких інших фінансових питань, і не пізніше 31 серпня направляють відповідні документи до бюджетного департаменту міністерства фінансів.

З вересня по грудень бюджетний департамент розглядає матеріали, що надійшли, та на їхній основі розробляє проект бюджету. Проект спрямовується для узгодження до управління економічного планування, а потім − на розгляд уряду. Після внесення поправок у січні уряд представляє проект бюджету на розгляд парламенту. Після обговорення у бюджетній комісії парламент затверджує бюджет у вигляді закону.

Виконання бюджету здійснюється міністерством фінансів та іншими міністерствами і відомствами. Касове обслуговування бюджету здійснюють центральний банк та його відділення. Міністерства і відомства в межах встановлених їм витрат представляють до міністерства фінансів свої платіжні кошториси, які міністерством розглядаються і затверджуються. Копії кошторисів спрямовуються до центрального банку, а останній здійснює відповідні операції.

Контроль за витрачанням затверджених асигнувань проводиться поквартально у формі звітів міністерств і відомств. Контр-

олери міністерства фінансів вивчають отримані звіти, перевіряють дані та складають загальний звіт про виконання бюджету за доходами і витратами. Загальний звіт представляється уряду, який, у свою чергу, відправляє його на розгляд ревізійного бюро. Після ухвалення звіту ревізійним бюро, його затверджує уряд та передає на розгляд і затвердження до парламенту.

Бюджетний період у ПАР триває з 1 квітня по 31 березня. Бюджетні проекти складаються терміном на наступні 3 роки.

Підготовка бюджету становить 9 місяців (червень-лютий). Проект бюджету готується у формі декількох законів про асигнування. Повноваження зі складання бюджету має казначейство, очолюване міністром фінансів.

Проект бюджетного закону спочатку розглядається та приймається національною асамблеєю (нижня палата), потім надходить до національної ради провінцій (верхня палата), яка може затвердити законопроект у незмінному вигляді, з поправками або ж відхилити його. В останніх двох випадках національна асамблея зобов'язана знову розглянути законопроект. При цьому вона може або прийняти його у колишній редакції, або з урахуванням поправок, або відмовитися від ухвалення цього законопроекту.

У ПАР застосовується єдиний рахунок доходів, який відкривається для Національного фонду доходів та на який надходять усі доходи, крім коштів, які спрямовуються до парламенту, національних державних установ, Центрального банку ПАР. Єдиний казначейський рахунок за витратами не застосовується. Для одержувачів бюджетних коштів відкриваються рахунки у комерційних банках за попередньою згодою казначейства.

Протягом 30 днів після закінчення кожного місяця казначейство публікує щомісячний звіт про доходи та витрати національного фонду доходів. Казначейство представляє річний звіт і аудиторський висновок до парламенту протягом місяця після отримання аудиторського висновку.

9.2. Бюджетний федералізм: світовий досвід теорії та практики

Федералізм – спосіб державного управління, при якому органічно поєднуються інтереси держави загалом з інтересами окремих її частин, забезпечується єдність і цілісність країни при дотриманні самостійності територій у вирішенні питань, що належать до їхньої компетенції.

Бюджетний федералізм − спосіб побудови бюджетних відносин між державною владою та владою національно-державних і адміністративно-територіальних одиниць щодо оптимального, науково обґрунтованого формування доходів бюджетів кожного рівня й фінансування видатків, що здійснюються за ними.

Бюджетний федералізм як концепція міжбюджетних відносин характеризується такими засадничими принципами:

– поєднання інтересів різних рівнів влади на усіх рівнях бюджетної системи при розмежуванні доходів і видатків;

– рівноправність органів влади нижчестоящого територіального рівня у реалізації можливостей міжбюджетних відносин з вищестоящими органами влади;

– розподіл податків на постійній основі між ланками бюджетної системи, що забезпечує при достатності податкового потенціалу на відповідних територіях мінімально необхідний рівень власних доходів місцевих бюджетів;

– вирівнювання за допомогою бюджетного регулювання до мінімально необхідного рівня душових бюджетних доходів територій, що не мають достатнього податкового потенціалу;

– максимальна компенсація місцевим бюджетам зменшення доходів або збільшення видатків за рішеннями, що приймаються органами державної та органами місцевої влади й місцевого самоврядування;

– створення податкових умов для зростання економічного інтересу органів місцевої влади та місцевого самоврядування до збільшення частки власних доходів у місцевих бюджетах шляхом розширення бази оподаткування;

– взаємна відповідальність між ланками бюджетної системи за дотримання органами влади усіх рівнів зобов'язань за міжбюджетними відносинами;

– гласність і прозорість міжбюджетних відносин на усіх рівнях влади.

Основна мета бюджетного федералізму полягає у забезпеченні економічної ефективності, дотриманні територіальної справедливості та політичної стабільності. Реалізація цієї мети може бути забезпечена законодавчим встановленням відповідних бюджетних прав і обов'язків (з певною часткою умовності) трьох рівноправних сторін − державних, регіональних і місцевих органів влади на всіх стадіях бюджетного процесу, які покликані забезпечити достатню прозорість і справедливість перерозподілу бюджетних ресурсів. Концепція бюджетного федералізму за суттю є виявом ідеї федералізму як територіальної демократії.

У світі налічується понад 20 країн з федеративним устроєм (Росія, США, Німеччина, Швейцарія, Канада, Індія, Пакистан, Нігерія, Бразилія, Австралія, Мексика, Ефіопія та ін.). На них припадає більше половини території земної кулі і приблизно третина населення Землі.

Федеративні держави вирішують проблеми розподілу податкових ресурсів та задоволення вимог адміністративно-територіальних одиниць за допомогою різноманітних методів залежно від рівня децентралізації та моделі державного управління.

Можна виокремити три системи бюджетного федералізму − централізовану, децентралізовану і кооперативну, порівняльна характеристика яких подана в табл. 9.2.

Класичним прикладом централізованої системи бюджетного федералізму можна назвати Австралію.

Австралія − федеративна держава, яка має 6 штатів, 2 внутрішні території (територія федеральної столиці і північна територія) і 7 зовнішніх територій (Норфолк (острів), Кокосові Острови, Острів Різдва та ін.). Відмінність територій від штатів полягає у тому, що вони безпосередньо підпорядковуються центральній владі, тоді як штати мають адміністративну та бюджетну самостійність, яка гарантована їм Конституцією Австралії.

Таблиця 9.2

Порівняльна характеристика систем бюджетного федералізму

Система	Вертикальне вирівнювання		Горизонтальне вирівнювання		
	Регулюючі податки	Закріплені податки	Податкове	Трансфертне	
				Цільові трансферти	Нецільові трансферти
Централізована	Встановлені на довгостроковій основі	Перелік чітко визначений	За єдиними нормативами на довгостроковій основі	В рамках цільових федеральних програм	Розраховуються за довгостроково визначеною формулою
Децентралізована	Відсутні	Перелік відкритий	За єдиними нормативами щорічно	В рамках цільових федеральних програм	Розраховуються за довгостроково визначеною формулою
Кооперативна	Встановлені конституційно	Встановлюються в процесі узгодження	За єдиними нормативами щорічно	Відсутні	Розраховуються за довгостроково визначеною формулою

В Австралії існує трирівнева система управління, що має тільки два автономні рівні − рівень уряду держави і рівень уряду штатів. Муніципальний рівень функціонує відповідно до законодавства, яке приймається парламентом відповідного штату.

Згідно з Конституцією Австралії винятково у віданні держави є акцизи та податки з обороту товарів і послуг. Конституція надає уряду держави ексклюзивне право встановлювати ставки мита та акцизів на товари. Термін власних, а також місцевих податків, штати визначають самостійно.

Зміст австралійського федералізму полягає у розмежуванні владних повноважень між державним рівнем і рівнями штатів. Слід зазначити, що соціальний захист населення є віданням уряду держави.

Розподіл фінансової допомоги відбувається відповідно до формули, в якій як змінні використовуються показники чисельності населення кожного штату, чисельності населення усіх штатів, податкової бази кожного штату та податкової бази усіх штатів. Трансферти виплачуються щомісячно та можуть бути використа-

ні на будь-які цілі. Якщо бюджетні потреби якого-небудь штату змінюються порівняно з іншими, то спеціальна комісія з субсидій вирішує питання про те, чи слід надавати цьому штату додаткові кошти. Така субсидія має разовий характер і розрахована на відновлення фінансової рівноваги потребуючого штату.

До недоліків централізованої моделі бюджетного федералізму можна зарахувати високі витрати на функціонування системи, суб'єктивізм у розподілі фінансової допомоги, зниження зацікавленості місцевих органів влади у підвищенні власних доходів і розвитку об'єктів оподаткування на підконтрольних територіях.

Децентралізована система бюджетного федералізму представлена США.

Сполучені Штати Америки є федеративною республікою, що складається з 50 штатів. Конституція Сполучених Штатів Америки, прийнята в 1789 р., в найзагальніших рисах визначає повноваження уряду держави та урядів штатів.

Для США характерний високий ступінь фіскальної автономії місцевих органів влади та місцевого самоврядування. Окрім податків на міжнародну торгівлю, які є компетенцією уряду держави, та податків на власність, закріплених за урядами штатів і місцевими органами влади, доступ до решти податкових баз відкритий для усіх рівнів бюджетної системи. Уряди штатів мають право самостійно вводити податки, встановлювати податкові бази та ставки, якщо це не суперечить Конституції США. Основну частку податкових надходжень уряду держави становлять податки на доходи фізичних і юридичних осіб.

У США відсутня практика прямого розподілу загальнодержавних податків між місцевими бюджетами. Особливістю міжбюджетних відносин є відсутність державної програми бюджетного вирівнювання, що передбачається у цільових програмах (як наприклад, шкільні програми). До 75% надходжень з державного бюджету до бюджетів штатів або місцевих бюджетів – це цільові субсидії пріоритетного характеру.

Недоліками децентралізованої системи бюджетного федералізму є послаблення контролю за бюджетно-податковою діяльністю місцевих органів влади та місцевого самоврядування, байдуже

ставлення центральної влади до проблеми горизонтальних дисбалансів і регіональних бюджетних дефіцитів, відсутність відповідальності за їхніми боргами, неможливість проведення єдиної бюджетно-податкової та економічної політики у країні загалом.

Кооперативна система бюджетного федералізму характерна для Німеччини.

Німеччина – федеративна республіка, головними адміністративно-територіальними одиницями якої є землі (16 земель), три міста із земельним статусом (Берлін, Бремен, Гамбург) та громади. Більшість завдань вирішується державою та землями спільно. Держава фінансує об'єкти, що мають загальносуспільне значення, землі забезпечують коштами об'єкти місцевого значення, громади фінансують всі місцеві соціально-побутові, освітні, культурні та інші заходи.

Уряд держави має виняткове законодавче право введення та визначення бази оподаткування й ставок за митними зборами і податками з монополій. Щодо всіх загальнодержавних податків уряд держави та землі приймають спільні рішення. Землі беруть участь у законодавчому процесі через державні збори, куди адміністрація адміністративно-територіальної одиниці призначає представників, кількість яких пропорційна до чисельності населення на відповідній території.

У країні передбачено чотири базові форми фінансового вирівнювання: 1) первинне вертикальне фінансове вирівнювання (розподіл податків між державою і землями); 2) первинне горизонтальне фінансове вирівнювання (розподіл податкових надходжень між землями); 3) вторинне горизонтальне фінансове вирівнювання (перерозподіл податкових надходжень між землями, саме цю частину прийнято називати «фінансове вирівнюванням між землями»); 4) вторинне вертикальне фінансове вирівнювання (перерозподіл частини податкових надходжень, спочатку призначених державі, на користь земель). Наявність таких форм вирівнювання забезпечує соціалізацію бюджетної політики.

Процедура розрахунку трансфертів у Німеччині така: визначається податковий потенціал кожної землі (сума податкових надходжень скоригована на щільність населення та рівень урбанізації); розраховується стандартний податковий потенціал, який

відповідає конкретній землі; якщо різниця між реальним показником і стандартним є від'ємною, земля отримує грант за рахунок тих земель, податковий потенціал яких вищий за середній.

У кооперативній системі бюджетного федералізму вирівнювання територіальних диспропорцій здійснюється за рахунок розумного розподілу податків, що зменшує гостроту політичних проблем. Це вирівнювання переважно горизонтальне. При розрахунку сум, що перерозподіляються, використовуються тільки показники доходів, що можливо завдяки не дуже істотним диспропорціям між землями у видатках на душу населення. Вирівнювання, що здійснюється відповідно до формул, максимально об'єктивне. Фіксується не обсяг коштів, що перерозподіляються, а рівень податкових доходів, що досягається, на душу населення порівняно з середнім по державі.

Поряд із зазначеними системами, в економічній теорії розрізняють чотири моделі бюджетного федералізму на основі взаємодії органів влади різних рівнів:

1) модель кооперативного федералізму;

2) модель ідеального федералізму (або дуалістичного федералізму);

3) модель внутрішньодержавного федералізму (або з'єднуюча модель);

4) модель міждержавного федералізму (або розділяюча модель).

Кооперативний федералізм має за мету співпрацю держави та її адміністративно-територіальних одиниць у межах федерального устрою. Співпраця між державою та її територіальними утвореннями, а також безпосередньо між територіями, − одна з ознак федеративної держави. Відмінною рисою кооперативного федералізму є виокремлення моменту взаємодії, співпраці органів державної влади та органів місцевой влади й місцевого самоврядування, вивчення практики їхньої спільної та скоординованої участі у здійсненні великих соціально-економічних програм. Недоліками кооперативного федералізму є непрозорість рішень, що приймаються органами державної влади, значне обмеження державою фінансової самостійності нижчестоящих рівнів.

Моделі ідеального (дуалістичного) федералізму насправді не існує. Дуалізм щодо федералізму означає наявність двох незалеж-

них і рівноправних рівнів влади. Особливість цієї моделі полягає у чіткому розподілі владних повноважень між двома незалежними та рівноправними рівнями влади − органами державної влади та органами місцевої влади й місцевого самоврядування.

У цій ситуації необхідність у співпраці відпадає, оскільки кожен рівень влади несе відповідальність за прийняття та виконання певних законодавчих актів. Іншою особливістю моделі ідеального федералізму є розподіл фінансових повноважень між рівнями влади. Рівні влади мають власні джерела доходів, зокрема податкові, що покривають усі їхні витрати. Жоден із суб'єктів не залежить від фінансової підтримки держави або іншого суб'єкта.

Модель внутрішньодержавного федералізму, або з'єднуюча модель, характеризується розподілом компетенцій між рівнями влади за їхнім типом, а не за державними завданнями або політичними сферами. Таким чином, законодавство є винятковою компетенцією держави, а виконання цих законів – це лише компетенція адміністративно-територіальних одиниць.

Особливістю міждержавного федералізму або розділяючої моделі є розподіл повноважень між рівнями влади за державними завданнями та сферами політики, а не за типом компетенції. У цьому разі кожен рівень влади має певну законодавчу та виконавчу компетенцію.

Наявність і комбінація елементів, властивих з'єднуючій та розділяючій моделям федералізму, формують структуру кожної конкретної федеральної системи й враховуються при обговоренні реформ.

Жодна модель бюджетного федералізму не залишається незмінною протягом тривалого періоду − баланс влади поперемінно зміщується то у бік держави, то у бік територіальних утворень. Федералізм є динамічною системою, що пристосовується до мінливих суспільно-політичних умов.

Використання цих типів моделей бюджетного федералізму характерно для багатьох країн, але особливо яскраво цей процес вивився у Німеччині, яка у своєму розвитку апробовувала всі ці моделі. Отже, німецький федералізм несе у собі риси різних теоретичних моделей, кожна з яких домінувала на певному історичному етапі.

Будь-яка модель бюджетного федералізму ґрунтується на трьох головних засадах, які є умовами її ефективного функціонування:

– чітке розмежування повноважень між усіма рівнями влади за витратами;

– наділення відповідних рівнів влади достатніми для реалізації цих повноважень доходними джерелами;

– згладжування вертикальних і горизонтальних дисбалансів за допомогою системи бюджетних трансфертів з метою забезпечення на території держави певного стандарту якості життя.

Існують різні точки зору на типологію моделей бюджетного федералізму. Відомими дослідниками цього питання є − Г. Хьюз і С. Сміт. Їм належить чотириланкова класифікація країн Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР). На основі схожості методів регулювання відносин між бюджетами різних рівнів, специфічних особливостей бюджетного федералізму, ролі центру та регіонів учені виділили чотири групи держав (табл. 9.3).

Адміністративно-територіальний устрій держави припускає підпорядкованість одних органів влади іншим та різний ступінь їхньої самостійності у бюджетно-фінансовій сфері. При цьому форма державного та адміністративного устрою країни визначає структуру бюджетної системи. Значний вплив на вибір моделі бюджетного федералізму здійснюють декларовані державою завдання соціально-економічної політики.

Таблиця 9.3

Групи держав за регулюванням відносин між рівнями бюджетної системи

Критерій	Держави
1. Надання відносно великої самостійності на тлі широких повноважень у сфері податків місцевим органам влади	Австралія, Канада, США, Великобританія, Японія
2. Велика роль органів місцевої влади у фінансуванні видатків на соціальні потреби	Данія, Норвегія, Фінляндія, Швеція
3. Відносна самостійність в єдності з ефективною співпрацею між бюджетами різних рівнів	Австрія, Німеччина, Швейцарія
4. Значна залежність територіальних одиниць від держави	Бельгія, Греція, Іспанія, Італія, Нідерланди, Португалія, Франція

9.3. Фінансово-управлінські технології формування бюджету у зарубіжних країнах

Бюджетування є фінансово-управлінською технологією сучасного бюджетного менеджменту, яка потребує найбільш ефективного витрачання обмежених бюджетних коштів в умовах вибору альтернатив фінансування. Нова технологія бюджетного менеджменту базується на концепції нового державного менеджменту та означена поняттям «бюджетування, орієнтоване на результат».

У світовій науці не існує єдиного підходу до визначення сутності бюджетування, орієнтованого на результат. Аналіз наукових уявлень про це поняття дозволяє виокремити два основні підходи до його трактування: широкий і вузький. Згідно з першим, бюджетування, орієнтоване на результат, – це система організації бюджетного процесу й державного (муніципального) управління, за якого планування бюджетних витрат здійснюється у безпосередньому зв'язку з результатами, що досягаються. Відповідно до другого підходу бюджетування, орієнтоване на результат, визначається як система бюджетного планування, в якій в тому або іншому вигляді існує прив'язка структури та обсягів бюджетного фінансування до результатів діяльності органів державної влади.

Бюджетування, орієнтоване на результат (англ. «performance budgeting, results-oriented budgeting»), як частина глобальної концепції управління за результатами у державному секторі має 60-річну історію. Появу терміна «бюджетування, орієнтоване на результат» прийнято пов'язувати із створенням у 1947 р. Першої комісії Гувера у США. Запропонований комісією формат представлення державного бюджету (що отримав назву «performance budget») переносив акцент з витрачання державних ресурсів на виконання державних функцій, здійснення діяльності та досягнення результатів. «Performance budget» мав відображати не стільки структуру витрат за їхніми видами (оплата праці, закупівля товарів, оренда приміщень і т. ін.), скільки очікуваний результат від здійснення програм або виконання конкретних державних функцій.

Не існує єдиної моделі бюджетування, орієнтованого на результат. Визначають різні моделі. Усі вони прив'язують бюджету-

вання до результатів, але по-різному. Деякі системи бюджетування, орієнтованого на результат, як наприклад, програмно-цільове бюджетування та бюджетування з нульовою базою, з одного боку, можуть використовуватися в державному секторі загалом. З іншого боку, деякі системи призначені для використання тільки за певними категоріями витрат або видами установ (наприклад, система фінансування за формулою, що застосовується для шкіл).

Найпростішим видом бюджетування, орієнтованого на результат, є бюджетування, у рамках якого при підготовці державного бюджету систематично використовується інформація про результати діяльності. Загальний інструмент, що використовується з цією метою, відомий як програмно-цільове бюджетування, у рамках якого бюджетні витрати класифікуються за завданнями (кінцевими продуктами й підсумковими результатами), а не лише за економічними (заробітна плата, витратні матеріали й витрати на зв'язок) та організаційними категоріями (за міністерствами й департаментами міністерств). Основним завданням програмно-цільового бюджетування є ретельна пріоритезація бюджетних витрат. При цьому за рахунок привертання підвищеної уваги під час підготовки бюджету до показників діяльності міністерств і відомств цей вид бюджетування, орієнтованого на результат, також посилює міра тиску на міністерства й відомства з метою підвищення результативності та ефективності їхньої роботи.

Бюджетування з нульовою базою загалом є одним з різновидів бюджетування, орієнтованого на результат. Первинним завданням цього виду бюджетування є постійний всеосяжний перегляд і пріоритезація усіх бюджетних витрат. Для цього з метою підготовки бюджету всі програми розподіляються на «пакети рішень» (також відомі як «приріст послуг»), які дають можливість вибору за кожною програмою у певних основних точках у напрямку скорочення фінансування на необхідну величину або, навпаки, його збільшення. В ідеалі ці пакети рішень містять усі основні варіанти дій і точки відліку, навіть 100% скорочення фінансування за тією або іншою програмою (звідси і «нульова база»). Цим пакетам рішень на підставі показників діяльності присвоюється рейтинг пріоритетності. Цей рейтинг згодом використовується для того, щоб наявні обсяги до-

ходів спрямовувалися на фінансування тих пакетів рішень, котрим присвоєний найбільший пріоритет щодо пріоритезації витрат.

Як у рамках програмно-цільового бюджетування, так і бюджетування з нульовою базою, зв'язок між результатами діяльності та фінансуванням доволі опосередкований, а не автоматичний. Результати за підсумками програм (або пакетів рішень) ретельно аналізуються протягом процесу підготовки бюджету, але при використанні цих систем незадовільні результати не призводять до автоматичного скорочення фінансування, тоді як позитивні не ведуть до автоматичного його збільшення.

Уряди тих країн, які вважаються лідерами за використанням принципів бюджетування, орієнтованого на результат, вдавалися до впровадження такої моделі бюджетування у періоди фінансових криз. При цьому чим гостріша криза державних фінансів, тим масштабнішою була бюджетна реформа та радикальнішою стратегія реформування.

Залежно від типу державного устрою, форми правління, наявності парламентської більшості, що підтримує ідею бюджетної реформи, рівня децентралізації податково-бюджетних повноважень місцевих органів влади, у зарубіжних державах складалися різні стратегії бюджетних реформ, які можна умовно об'єднати у три групи.

1. Форсована (радикальна) стратегія реформування передбачає найбільш швидке та повномасштабне здійснення бюджетної реформи, спрямованої на кардинальний перегляд функцій і масштабів громадського сектору. Особливе становище в цьому разі мають Нова Зеландія, Великобританія і Австралія − парламентські монархії, реформування бюджетного процесу в яких характеризувалося акцентом на приватизацію державних функцій та запозиченні ринкових принципів і методів у державному управлінні.

2. Стратегію активної трансформації вибрали держави, що здійснювали широкомасштабну бюджетну реформу з помітним відставанням за темпами її реалізації від форсованої. Лідерами цієї групи країн на початку 1990-х рр. стали США, Канада, Данія, Нідерланди й Ірландія. Основною метою реформи було підвищення ефективності функціонування адміністративної та бюджетної систем за допомогою корпоративних інструментів управління без

радикального скорочення масштабів громадського сектору, який у цих країнах був традиційно незначним.

3. Стратегія поступової трансформації передбачає покрокове реформування бюджетного процесу шляхом впровадження бюджетування за результатами, у тому числі за допомогою пілотних проектів у різних міністерствах і відомствах. Реформування бюджету спрямоване на підвищення ефективності бюджетної системи з метою підтримки масштабного громадського сектору. До цієї групи реформаторів належать Німеччина, Норвегія, Фінляндія, Швейцарія, Швеція, Франція, Японія.

Незалежно від стратегії бюджетних реформ на практиці, як правило, застосовуються дві моделі впровадження середньострокового бюджетування за результатами: «зверху вниз» і «знизу вверх» (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

Переваги та ризики різних моделей впровадження середньострокового бюджетування, орієнтованого на результат

Модель	Ризики	Переваги
«Зверху вниз»	Обмежена можливість досягнення результатів	Реформування відбувається за ініціативою згори
	Централізоване нав'язування обмежень може призводити до їхнього саботажу	Наявність уніфікованого методологічного підходу до проведення реформи
	Висока вартість збору великої кількості інформації	Наявність необхідної інформації для ухвалення рішень у центрі
	Низький рівень підтримки з боку міністерств і відомств, поява для них негативних стимулів	Значні можливості для координації та моніторингу процесу реформ
«Знизу вверх»	Інерційність реформи у зв'язку з відсутністю ініціативи на нижчестоящих управлінських рівнях	Гнучкість та адаптивність процесу реформування
	Тривалість і трудомісткість підготовки реформи	Можливість планування реформи з урахуванням думки міністерств і відомств
	Складність координації процесу реформування та можливість порушення послідовності етапів реформи	Залучення субнаціональних органів влади до розробки та проведення реформи
	Недостатній обсяг інформації в центрі	Стимулювання самостійності міністерств і відомств у ході реформи

Модель «зверху вниз» характерна для держав з унітарним устроєм і високим ступенем централізації влади (Нова Зеландія, Великобританія, Нідерланди і Франція), а також для країн з федеральним устроєм і високим ступенем централізації владних повноважень на державному рівні (Австралія і Канада).

Більшість економічно розвинених держав в останні десятиліття проводила комплексні бюджетні реформи. Причому період старту реформ, пов'язаних з впровадженням бюджетування, орієнтованого на результат, варіює від кінця 1940-х рр. (США) до початку XIX ст. (Нідерланди). Окрім США, в авангарді впровадження бюджетування, орієнтованого на результат, були держави − члени Британської співдружності націй: Великобританія, Австралія, Нова Зеландія, Канада. Хронологія введення елементів бюджетування, орієнтованого на результат, представлена у табл. 9.5.

Таблиця 9.5

Впровадження елементів бюджетування, орієнтованого на результат

Держава	Впровадження елементів бюджетування, орієнтованого на результат				
	1949 р.	1970-ті рр.	1980-ті рр.	1990-ті рр.	2000-ні рр.
США	+	+	+	+	+
Великобританія		+	+	+	+
Китай		+	+	+	+
Австралія			+	+	+
Нова Зеландія			+	+	+
Канада			+	+	+
Чилі			+	+	+
Нідерланди			+	+	+
Гонконг			+	+	+
Франція			+	+	+
Швеція				+	+
Таїланд				+	+
Бенін				+	+
Габон				+	+
Гвінея				+	+
Мозамбік				+	+
Намібія				+	+
Танзанія				+	+
Німеччина				+	+
Країни Балтії					+
Країни СНД					+

Особливість бюджетування, орієнтованого на результат, у США полягає в тому, що програмний бюджет не затверджується законом про бюджет. У щорічно ухвалених Конгресом США 13 актах про асигнування затверджуються обсяги бюджетних зобов'язань, які відомства можуть брати на себе протягом періоду, встановленого відповідним актом про асигнування.

Програмні витрати державного бюджету США представлені в одному з бюджетних документів («Аналітичні перспективи»), що включається у пакет таких бюджетних документів, які щорічно направляються президентом до Конгресу США. Документ «Аналітичні перспективи» містить аналіз бюджету, бюджетних доходів і витрат, запозичень й управління боргом, а також таблиці з детальним розподілом витрат та бюджетних повноважень відомств (їхніх структурних підрозділів) за функціями, підфункціями і програмами, джерелами фінансування й категоріями витрат.

Програмний бюджет США планується на десятирічний період. Кожне агентство складає бюджет, орієнтований на результат, в якому стратегічні, довгострокові та короткострокові цілі пов'язані з очікуваними витратами на їхнє досягнення. Цілі побудовані в ієрархічному порядку – від стратегічних до короткострокових. Закон про досягнення результатів від 1993 р. вимагає, щоб агентства щорічно представляли стратегічні плани, річні плани діяльності, щорічні звіти про виконання програм.

З 2004 р. бюджетне управління при президентові проводить систематичні процедури оцінювання реалізації програм за п'ятибальною шкалою: «ефективна», «помірно ефективна», «адекватна», «неефективна», «неможливість оцінки результатів».

Програмний бюджет Великобританії оцінюється у рамках відомчої класифікації, проте, на відміну від інших держав, застосовується ширше тлумачення програмних витрат. Програмними витратами слід розуміти витрати, що не належать до категорії адміністративних витрат. У бюджеті програмами називаються статті витрат, що формуються у межах бюджетів відомств, за якими здійснюється голосування в парламенті з питань виділення асигнувань. Розподіл асигнувань здійснюється відповідно до цілей державної

політики. Так, програмне бюджетування трактується як поняття, близьке за змістом до бюджетування, орієнтованого на результат.

Програмний бюджет формально не затверджується актами про асигнування, які містять розподіл асигнувань за відомчою класифікацією та завданнями діяльності відомств. Бюджетні проекти у форматі програмного бюджету містяться у спеціальному документі. Програмне проектування здійснюється у рамках трирічного планування.

У Великобританії застосовується найбільш прогресивна система показників оцінювання результатів діяльності департаментів. Наприкінці 90-х рр. XX ст. вона сформувалася з цільових показників (приблизно 600), велика частина яких стосувалася процесу діяльності, а не безпосередніх і кінцевих результатів. Нині до системи показників, що дають змогу оцінити угоди про надання громадських послуг, які укладаються між галузевими департаментами та міністерством фінансів, на основі яких виконується програмний бюджет Великобританії, входить 134 показники переважно щодо оцінювання кінцевих результатів.

Прикладом держави з високим ступенем мірою агрегації бюджетних витрат як на організаційному рівні, так і на рівні функцій органів виконавчої влади, є Австралія.

Бюджетну програму в Австралії розуміють як діяльність, спрямовану на надання конкретної послуги, трансферту або іншої вигоди одержувачеві, яким може бути фізична особа, підприємство або орган місцевого самоврядування, з метою досягнення очікуваного результату, встановленого у відповідному документі про результати.

Програмний бюджет застосовується у портфельній структурі, що є укрупненою відомчою структурою. Планування програмного бюджету здійснюється на середньостроковий період (4 роки). Акти про асигнування (у звичайній практиці − 3 основних і 3 додаткові), які щорічно приймаються, містять формат програмного бюджету. Голосування у парламенті проводиться за «портфелями», тобто за першим рівнем з чотирьох, що виділяються в програмному бюджеті Австралії. Нині у портфельну структуру входять 17 секторів державного управління, які очолюють міністри.

У програмному бюджеті Австралії не застосовується економічна класифікація. Парламент не розглядає плановані відомствами

бюджетні витрати. У межах затверджених асигнувань відомство має можливість самостійно розпоряджатися наданими бюджетними коштами та наділене значними повноваженнями зі встановлення пріоритетів у витратах. Так, у міжнародній практиці Австралію розглядають як державу, що застосовує програмний бюджет з метою поліпшення системи управління державними фінансами. Програмне бюджетування спрямоване на досягнення кінцевих результатів, показники яких конкретизуються у щорічних звітах департаментів та інших органів влади, що належать до відповідного «портфеля».

Нова Зеландія значно випередила інші країни світу у використанні програмного бюджетування на основі застосування ринкових інструментів планування та виконання бюджету. Особливістю новозеландської системи є розподіл функцій міністра і керівника державного відомства (департаменту). Міністри розглядаються як покупці державних послуг, постачальниками яких є керівники відомств. Як покупці міністри можуть придбавати послуги як у державних, так і приватних постачальників, а постачальники − конкурувати між собою за ціною та якістю пропонованих товарів і послуг.

У Новій Зеландії державний бюджет формується та виконується на основі методу нарахування з використанням стандартів комерційного обліку та звітності. У поєднанні із застосуванням програмних принципів це забезпечує найповніше врахування витрат сектору державного управління.

Бюджетне планування здійснюється на черговий і три подальші роки, але затверджуються бюджетні асигнування парламентом тільки на черговий рік. Проект закону про бюджет готується у формі основного та додаткових законів про асигнування. Разом з проектом закону про асигнування уряд подає до парламенту великий пакет бюджетної документації, в т. ч. доповідь про бюджетну стратегію, уточнені економічні та бюджетні прогнози, документ «Оцінка асигнувань Уряду Нової Зеландії» (містить детальну інформацію за видами асигнувань і програмами, за якими здійснюється голосування), трирічні плани міністерств і показники отриманих результатів. Інформація про витрати не міститься у бюджетній документації.

Планування бюджетних асигнувань здійснюється у межах 68 функцій, за якими проходить голосування у парламенті. Встанов-

лено шість типів бюджетних асигнувань, зокрема чотири з них забезпечують фінансування поточних бюджетних витрат. Програми, що утворюють третій рівень програмного бюджету, групуються у межах типів бюджетних асигнувань.

У тих країнах, де послідовно реалізуються принципи бюджетування за результатами, органи влади та громадськість вказують на позитивний ефект від введення результативного бюджетування, визначаючи його як ефективний інструмент розподілу бюджетних ресурсів за видами послуг, які держава зобов'язується надати громадянам.

9.4. Перспективне бюджетне планування у світовій практиці

Ефективне використання бюджетних коштів неможливе без якісного бюджетного планування, здійснення якого на довго- і середньостроковий період забезпечує взаємозв'язок між стратегічними пріоритетами державного розвитку та тактичними заходами, що реалізуються органами влади у поточному фінансовому році.

Необхідність перспективного бюджетного планування (на період 3–5 років) є загальновизнаною в зарубіжних країнах. Так, в Австралії, Іспанії, Швеції перспективне бюджетне планування охоплює чотири роки, фінансовий план у Новій Зеландії розробляється на три роки, в США і Німеччині бюджетні проектування розраховуються на п'ятирічний період.

Практика зарубіжних країн підтвепджує, що успішний розвиток перспективного бюджетного планування забезпечується:

1) наявністю системи пріоритетних цілей державного розвитку, відповідно до яких будується діяльність органів влади та розподіляються бюджетні кошти;

2) надійною системою середньострокового (довгострокового) прогнозування;

3) чітким розмежуванням повноважень між гілками, рівнями й окремими органами державної влади з формування державної політики та розробки бюджетних проектів;

4) системним застосуванням інструментів бюджетного планування;

5) стабільним і комплексним нормативно-правовим регулюванням бюджетного планування.

Аналіз міжнародного досвіду бюджетного планування дозволяє виокремити такі функції, що виконуються перспективними бюджетними планами:

1) прогноз наслідків прийняття рішень у межах бюджетної політики;

2) інструмент проведення середньострокової бюджетної стратегії;

3) засіб посилення прозорості та ефективності розподілу бюджетних ресурсів;

4) інструмент забезпечення стабільності та наступності бюджетної політики.

Як система раннього виявлення перспективні бюджетні плани використовуються, наприклад, у Німеччині і США. В Австрії та Новій Зеландії багаторічні бюджетні проекти відіграють роль стратегічного бюджетного плану, що встановлює цільові орієнтири розвитку на середньостроковий період. Перспективні бюджетні плани забезпечують прозорість бюджетних відносин і є основою проведення стабільної бюджетної політики в Австралії, Канаді, Великобританії.

У розвинених зарубіжних країнах перспективні бюджетні плани складаються за укрупненими показниками та надаються органами виконавчої влади до законодавчих органів одночасно з проектом бюджету на черговий бюджетний рік з довідково-аналітичною метою, як це передбачено у Німеччині, Канаді, Австрії, Іспанії та ін.

В окремих державах параметри або частина показників перспективного бюджетного планування затверджуються законодавчо. Наприклад, певні бюджетні проекти у бюджеті США розробляються на кожен рік п'ятирічного періоду. В першу чергу, це показники доходів, витрат і дефіциту бюджету, зокрема у відсотковому відношенні до ВВП, а також витрат на оборону. У Швеції законом про фіскальну політику при одночасному затвердженні річного бюджету встановлюються параметри перспективного бюджетного плану.

Забезпечення послідовності бюджетної політики та стійкості бюджетів бюджетної системи як одного з важливих завдань перспективного бюджетного планування є не настільки результатом

затвердження бюджетних проектів на довго- і середньостроковий період у законодавчому порядку, як стабільності макроекономічної ситуації та достовірних і реалістичних економічних прогнозів.

Прийняття багаторічних бюджетів само собою не гарантує послідовності та стабільності бюджетної політики, якщо економічні умови, що склалися, не дозволяють з достатньою мірою надійності прогнозувати параметри макроекономічного розвитку держави.

У США єдиний стратегічний план уряду не складається. Кожне міністерство та відомство формує свій стратегічний план, що базується на даних державного бюджету. Стратегічні плани містять довгострокові цілі на п'ятирічний період. Закон вимагає, щоб відомства враховували рекомендації Конгресу США з розвитку стратегічного планування. Проте Конгрес США не має формального права затверджувати або змінювати стратегічні плани відомств. Хоча уряд не визначає довгострокові стратегічні цілі, він розробляє та щорічно відображає у бюджетних документах довгострокові бюджетні проекти на 75-річний період. У розрахунках використовуються передусім демографічні тенденції, за якими прогнозуються витрати на соціальне забезпечення й основні медичні програми.

У США діє взаємопов'язане планування доходів і витрат. Використовується єдине планування витрат інвестиційного й неінвестиційного характеру. Кожне державне міністерство й відомство планує поточні витрати в ув'язці з інвестиційними витратами та надає свій бюджет до адміністративно-бюджетного управління, яке зводить усі надані плани в єдиний проект бюджету.

У Канаді існує концепція довгострокового соціально-економічного розвитку «Переваги Канади», розроблена міністерством фінансів до 2020 р. Крім того, відповідно до закону про генерального аудитора, міністерства раз на три роки готують стратегії стійкого розвитку в межах своєї компетенції, пов'язані із завданнями уряду. Річні звіти про плани та першочергові завдання мають бути пов'язані із стратегіями, забезпечуючи реалізацію цілей і завдань, визначених у цих стратегіях.

У Канаді з 1994–1995 бюджетного року введені «ковзаючі» дворічні бюджетні цільові показники. Також застосовуються п'ятирічні

бюджетні проекти доходів і витрат, починаючи з поточного бюджетного року. Ця країна використовує роздільне планування інвестиційних і поточних витрат, оскільки визначенням першочергових завдань та обсягів фінансування нових програм займаються два комітети уряду, тоді як поточними витратами − казначейська рада. Галузеві міністерства й відомства готують основні кошториси. Секретаріат казначейської ради після всебічного розгляду пропонованих міністерствами й відомствами кошторисів представляє схвалені оцінки на затвердження до комітету уряду з визначення першочергових завдань і планування. Відповідальність за санкціонування бюджетних витрат на нові програми за основними сферами, встановлених комітетом уряду з визначення першочергових завдань і планування, несе комітет уряду з розгляду витрат. Таким чином, ці комітети певною мірою звільнили казначейську раду від функції перевірки заявок у міністерстві відомств на фінансування інвестиційних витрат в основних сферах економіки. Відповідно казначейська рада змогла зосередитися на аналізі поточних витрат міністерств і відомств у межах їхніх оперативних планів.

У Великобританії у щорічному звіті про економічну та бюджетну стратегію містяться довгострокові цільові показники за основними бюджетними агрегатами на 10-річний період, дається оцінка короткострокових результатів реалізації довгострокової стратегії. Крім того, казначейство публікує звіти про фінансову стійкість, в яких представлені бюджетні проекти на 50-річний період (тимчасово).

Країна використовує трирічне бюджетне планування з переглядом показників раз на два роки. У бюджетних документах вказуються окремо витрати, за якими встановлюються трирічні ліміти (основний обсяг витрат бюджету), та витрати, які проектуються не на три роки, а встановлюються щорічно (соціальні платежі, виплати процентів за боргом, витрати місцевих органів влади за рахунок власних доходів). Трирічні ліміти не мають законодавчого характеру, проте їх дотримуються.

Крім цього, у Великобританії існує роздільне планування доходів і витрат, роздільне планування асигнувань на поточні й інвес-

тиційні витрати. У поточних витратах окремо виділяються витрати на управління та поточні витрати на реалізацію бюджетних програм. Інвестиційні бюджети містять витрати на нові інвестиції та на управління борговими інструментами.

Франція використовує програмно-цільовий метод розробки бюджету, що має назву «раціоналізація вибору бюджетних рішень», зокрема застосовуються елементи довгострокового стратегічного планування у межах програми стабільності й зростання. Відповідно до нового закону про планування державного бюджету з 2009 р. у Франції введено трирічне бюджетне планування.

У Німеччині застосовують окремі елементи стратегічного планування, зокрема щодо використання фінансових коштів структурних фондів ЄС. Застосовується п'ятирічне бюджетне планування. Окремі бюджетні агрегати плануються на 10-річний й триваліший період. Фінансовий план як внутрішній документ уряду складається за такою самою структурою, як і бюджет, але представляється до парламенту та публікується в агрегованому вигляді (за основними групами та функціями). Фінансовий план розглядається як політична заява уряду і не потребує ухвалення парламенту.

У Нідерландах документами, які мають стратегічний характер, є політична програма та перший бюджетний меморандум (програма) нового уряду, що відображають коаліційну угоду. У політичній програмі встановлюються завдання політики уряду, а у першому бюджетному меморандумі – основні напрями бюджетно-податкової політики.

Програмні документи уряду ґрунтуються на консервативному сценарії макроекономічного прогнозу, що розробляється бюро економічного аналізу (незалежна державна організація). Подальші бюджетні меморандуми, які уряд готує щорічно, мають відображати завдання першого меморандуму. Міністерства й відомства розробляють свої стратегії у взаємозв'язку з програмними документами уряду.

У Нідерландах бюджет складається на черговий рік, бюджетні проекти – на наступні 4 роки. Бюджет розділений на три сектори: 1) основний бюджетний сектор; 2) охорона здоров'я; 3) сектор соціального забезпечення та ринку праці. Другий та третій сектори плануються окремо від першого за доходами і витратами, оскільки

мають власні доходні джерела. Другий і третій сектори очолюються одним міністром відповідно. Кожне галузеве міністерство готує власний проект бюджету.

В Угорщині застосовуються окремі елементи стратегічного планування. Вони переважно пов'язані з розробкою плану національного розвитку, що містить інвестиційну стратегію, спрямовану на реалізацію інвестиційних проектів у межах проектів, що фінансуються спільно з ЄС.

До 2007 р. застосовувалося річне бюджетне планування у межах середньострокової бюджетної політики. Після 2007 р. визначено перехід до трирічного бюджету. Середньострокові цілі бюджетної політики містяться в таких документах: програма приєднання до ЄС (не має правового статусу й не обговорюється в парламенті) та національний план розвитку. У національному плані розвитку встановлюються завдання інвестиційної стратегії щодо інвестиційних проектів, які співфінансуються ЄС. Річний бюджет слабко пов'язаний з цими документами.

В Угорщині практикується єдине планування доходної та витратної частин бюджету, роздільне планування інвестиційних і поточних витрат.

У Швеції стратегічні плани розвитку за основними напрямами (освіта, міжнародна співпраця, регіональний економічний розвиток, захист довкілля) складаються міністерствами держави на термін від 5 до 10 років. Основні національні стратегії орієнтовані на загальноєвропейські програмні документи. У цій країні середньострокове бюджетне планування складається на три роки. Застосовуються методи єдиного планування бюджетних доходів і витрат.

У Норвегії використовуються окремі елементи стратегічного бюджетного планування. Інвестиційна стратегія застосовується при управлінні активами Державного пенсійного фонду. Методи стратегічного бюджетного планування практикують окремі міністерства й агентства.

Проект бюджету складається на черговий рік і три подальші роки, проте багаторічні проекти бюджету не є «ковзаючими». Застосовуються методи єдиного планування бюджетних доходів і витрат.

У Фінляндії деякі агентства використовують методи стратегічного планування та на цій основі укладають контракти про досягнення результатів з міністерствами.

Проект бюджету складається на черговий рік і чотири подальші роки, проте багаторічні бюджетні проекти не є «ковзаючими». Застосовуються методи єдиного планування бюджетних доходів і витрат.

У Чилі методи стратегічного бюджетного планування використовуються міністерством фінансів передусім для розрахунків структурних балансів. Усі стратегічні плани відносяться тільки до дохідної частини бюджету, оскільки вважається, що витрати бюджету не здійснюють помітного впливу на характер економічного циклу. Суть процедури полягає у тому, щоб оцінити величину бюджетних доходів за умови повного використання потенціалу економіки та довгострокової середньої ціни на мідь. Для цього утворено дві окремі експертні групи. Перша група займається моделюванням відхилень у рівнях виробництва, друга група − прогнозуванням довгострокових цін на мідь (часовий горизонт встановлений на рівні 10 років). Результати прогнозів експертних груп використовуються бюджетним управлінням міністерства фінансів для планування поточних і середньострокових доходів і витрат державного бюджету.

У Чилі застосовується річне бюджетне планування, яке супроводжується підготовкою проектів макробюджетних агрегатів на наступні три роки. Починаючи з 2000 р., бюджетне управління складає стратегічні плани основних показників доходів і витрат бюджету терміном на 3 роки. Ці плани піддаються перегляду двічі на рік: у травні, коли з'являється інформація про виконання бюджету за минулий рік, та наприкінці вересня, коли управління отримує макроекономічні прогнози (рівня виробництва й цін на мідь) від експертних груп.

В Австралії методи середньострокового планування активно використовуються при формуванні бюджетів терміном на 4 роки. Плани коригуються 2 рази на рік, відповідно до Хартії бюджетної чесності.

У Новій Зеландії серпень-листопад є періодом стратегічного бюджетного планування. Міністри визначають стратегічні цілі на

наступні три роки. Кабінет оцінює відносну важливість кінцевих результатів, які планується досягти на основі нового бюджету. Спільні цілі ув'язуються з цілями та завданнями міністерств і відомств. Стратегічні цілі є основою для підготовки послання про бюджетну політику. Доповідь про бюджетну стратегію, яка представляється до парламенту разом з проектом бюджету, містить формулювання довгострокових (на 10 років) та середньострокових цілей. У доповіді також вказуються довгострокові бюджетні агрегати.

У ПАР щорічно розробляється стратегія розвитку на три роки, на основі якої готується середньостроковий бюджетний план. Починаючи з 2001 р., казначейство складає стратегічні плани основних показників доходів і витрат бюджету терміном на 3 роки.

9.5. Світовий досвід бюджетного прогнозування

Термін «бюджетне прогнозування» у перекладі з англійської мови («budgetary forecasting») означає обгрунтоване припущення, що базується на реальних розрахунках про напрями розвитку бюджету, можливі стани його доходів і витрат у майбутньому, засоби і терміни досягнення цих станів. Це невід'ємна частина бюджетного процесу, база бюджетного планування. Прогноз будується на ретельному вивченні інформації про стан бюджету на заданий момент; визначенні відповідно до виявлених закономірностей різних варіантів досягнення запланованих бюджетних показників; знаходженні в результаті аналізу найкращого варіанта розвитку бюджетних відносин.

У світовій практиці для складання бюджетних прогнозів використовуються два підходи: генетичний і нормативно-цільовий. При генетичному підході прогнозування здійснюється від сьогодення до майбутнього на основі встановлених причинно-наслідкових зв'язків; при нормативно-цільовому визначаються майбутня мета та орієнтири руху до неї за нормативами, досліджуються можливі події та заходи, які необхідно здійснити для досягнення в перспективі заданого результату.

Аналіз варіантів дозволяє визначати три можливі моделі розвитку бюджетної сфери: при найбільш сприятливих, середніх і найгірших умовах. Ці моделі беруться за основу бюджетних прогнозів, при розробці яких вибирається найбільш імовірний варіант розвитку соціально-економічних процесів у прогнозованому періоді. При цьому враховуються заходи з регулювання економіки, які здійснює держава (якщо вони проводяться), зі стимулювання виробництва і т. ін. Прогнози дозволяють правильно оцінювати тенденції розвитку, що фактично складаються в суспільстві, та можливі наслідки виконання державних цільових програм.

У США адміністративно-бюджетне управління при президентові відповідно до базового рівня бюджетних показників готує для щорічного бюджетного послання Конгресу США прогнози доходів, витрат і дефіциту (профіциту), а бюджетне управління Конгресу США подає альтернативні прогнози. На їхній основі Конгрес США ухвалює бюджетну резолюцію терміном на п'ять років. У процесі прогнозування бюджетних призначень беруть участь усі міністерства й відомства, розрахунки яких у стандартному форматі здійснюють в адміністративно-бюджетному управлінні. Президент оприлюднює висновки адміністративно-бюджетного управління щодо загальних принципів наступного та майбутніх бюджетів, а також ліміти, якими мають обмежуватися окремі міністерства й відомства, розробляючи свої кошториси.

У Великобританії, починаючи з 1960-х рр., так званий огляд бюджетних витрат охоплює трирічний період: поточний бюджетний рік і два наступні роки. Показники першого року остаточні, а двох наступних переглядаються урядом. Мета бюджетного огляду полягає у забезпеченні ув'язки бюджетних призначень за кожним роком з середньостроковою бюджетною стратегією уряду. Показники бюджетного огляду не підлягають перевищенню, для чого встановлюються не у постійних цінах, як було до 1980 р., а у поточних ринкових цінах (на касовій основі). Замість автоматичної переоцінки поточних витрат міністерства й відомства мають погоджувати зростання цін, а також витрат за конкретними програмами, затвердженими базовими показниками. Вимоги збільшення витрат розглядаються як офіційні заявки на додаткові бюджетні ресурси.

Функціональну та координуючу роботу з розробки бюджетних оглядів і однорічних бюджетів у межах здійснення фінансово-економічної політики виконує казначейство.

У Німеччині підготовка річного бюджету регламентується щорічним, затвердженим бундестагом, середньостроковим бюджетним планом на п'ять років. Перший рік − це поточний бюджетний рік, другий − рік, на який формується черговий бюджет, наступні три роки − це плановий період оптимального за часом прогнозованого бюджетного поля. Техніка бюджетного планування й прогнозування має «ковзаючий» характер. Фінансовий план розробляється щороку по-новому, однак при цьому період планування зміщується на один рік вперед. Це дає можливість гнучко реагувати на зміни кон'юнктури економічного та соціального розвитку. У процесі бюджетного планування на перші два планові роки розробляється загальноекономічний прогноз з урахуванням очікуваних змін економічної кон'юнктури. Показники трьох останніх років плануються без урахування таких змін. Під час прогнозування потреби у бюджетних коштах на останні три роки планового періоду до розрахунків вводиться поправка на зростання цін і підвищення заробітної плати. Фінансовий план і державний бюджет, що відповідає йому, розробляються з урахуванням побажань земель і громад, інтереси яких виражає рада з фінансового планування, в якій представлені усі рівні державного управління. Фінансовий план і державний бюджет розробляються за принципом «зверху вниз». Оцінка доходів державного бюджету, його сальдо, а також витрат, за 40 укрупненими статтями визначено у середньостроковій перспективі на основі макроекономічних та макрофінансових прогнозів і кон'юнктурних припущень. Однак для поточної роботи фінансові органи мають застосувати аналітично-статистичну базу з майже 8000 позицій витрат і 1500 позицій доходів бюджету.

У Франції комплексний процес складання багаторічних бюджетів на основі прогнозування відсутній, хоча такі види бюджетних витрат, як оборона та фінансування так званих заморських територій, регулюються законами довгострокової дії.

У Канаді бюджетні розрахунки на перспективу регламентуються спеціальною урядовою структурою − управлінням фінансової політики і витрат.

У процесі складання багаторічних бюджетів принцип «зверху вниз», призначений для визначення стратегічних цілей, доповнюється оперативним плануванням за принципом «знизу вгору», який передбачає детальний розгляд кожної статті бюджетних витрат. На рівні виконавчої влади у бюджетному процесі взаємодіють казначейство, міністерство фінансів, а також так звана таємна рада − запозичений з колишньої метрополії дорадчо-виконавчий орган державного управління. До складу ради входять усі колишні та нинішні міністри, спікери обох палат парламенту, інші відомі політичні діячі.

Управління наказів виконує функції стратегічного бюджетного планування, а також є центром зосередження та аналізу рекомендацій щодо здійснення фінансово-економічної політики. Щорічно з позиції державних пріоритетів уряд переглядає та продовжує бюджетні розрахунки доходів і витрат на поточний і три подальші роки. Кожне міністерство і відомство розробляє оперативний план, згідно з яким приймаються рішення про величину ресурсного забезпечення, необхідного для фінансування існуючих програм протягом трьох років, та подає до парламенту свої оцінки необхідних витрат на багаторічну перспективу.

В Японії регулярне бюджетне прогнозування здійснюється у межах багаторічних бюджетів. Проте головна ланка бюджетної системи − державний бюджет − складається з бюджету центрального уряду (так званого єдиного рахунка), численних спеціальних бюджетів і бюджетів державних корпорацій. Останні дві ланки бюджетної системи за обсягом навіть перевищують єдиний рахунок і значною мірою мають інвестиційний характер. Так, із спеціального рахунка державних інвестицій і позик фінансуються промислові інвестиції, розвиток міст, енергетики та інші довгострокові витрати. Подібну роль виконують державні корпорації з підтримки транспорту, рибальства, лісового і сільського господарства, а також корпорації, що діють на місцевому рівні.

Прогнозування і багаторічне бюджетування практикується у багатьох інших країнах. Так, в Австралії у процесі роботи над

бюджетом міністерство фінансів розраховує перспективні оцінки витрат на кожен з наступних трьох років. Уряд Австрії щорічно готує середньостроковий бюджет на три роки після поточного року. У Данії також прогнозуються асигнування на три роки. У Фінляндії часовий горизонт фінансових заходів становить один плюс три роки. Особливість формування бюджету у Греції полягає у тому, що складений міністерством економіки бюджет інвестицій зараховується до державного бюджету без яких-небудь скорочень.

В Ірландії бюджетні розрахунки передбачають прогнози потреб у ресурсах на три-чотири роки вперед. Горизонт цих прогнозів щорічно видозмінюється, що є засобом середньострокового управління економікою та бюджетом. У Нідерландах прогнози складають на найближчий бюджетний рік і подальші чотири роки та регулярно продовжують, при цьому кожна зміна бюджетних тенденцій зумовлює відповідну корекцію усіх п'ятирічних оцінок. У Португалії складають перелік програм і проектів, що фінансуються за окремо затвердженими планами інвестицій і витрат, розрахованих на чотири роки.

В Іспанії сценарій бюджетного процесу дає можливість за допомогою багаторічних бюджетів аналізувати макроекономічні та мікрофінансові результати діяльності державного сектору у межах чотирирічного періоду. У Швеції встановлений трирічний бюджетний цикл і, крім того, розробляють чотирирічні прогнози доходів, витрат і сальдо державного бюджету з метою передбачення наслідків прийнятих рішень і бюджетних зобов'язань. Уряд Туреччини надає перевагу річному бюджету, але його параметри залежать від цільових показників п'ятирічних планів соціально-економічного розвитку держави, які мають обов'язковий характер для державного сектору та рекомендовані для приватного.

Кожна держава з урахуванням специфіки національної економіки та державних фінансів використовує певні підходи у бюджетному прогнозуванні, постійно удосконалюючи його методи в мінливих умовах як усередині країни, так і у світовій фінансовій системі.

9.6. Практика виконання бюджету у зарубіжних країнах

Виконання бюджету – основна стадія бюджетного процесу. Виконання бюджету полягає у забезпеченні повного та своєчасного надходження до бюджету доходів, передбачених у законі про бюджет, а також у своєчасному й безперебійному фінансуванні запланованих витрат. Саме на цій стадії відбувається касове зарахування доходів до бюджету та здійснення витрат з бюджету з метою фінансового забезпечення діяльності держави та місцевого самоврядування.

У зарубіжних державах діють три системи касового виконання бюджету: казначейська, банківська та змішана.

Казначейська система передбачає касове виконання бюджету спеціалізованими органами міністерства фінансів, наприклад, органами Казначейства Франції. Банківська система означає, що касове виконання бюджету здійснюється центральним банком, як наприклад, у США. Змішана система передбачає поєднання казначейської та банківської систем. Наприклад, у Німеччині касове виконання бюджету на рівні держави здійснюється за банківською системою, а на рівні громад – за казначейською системою.

У міжнародній практиці основні функції виконання бюджетів такі:

1) планування, розробка та оцінка бюджетних доходів і витрат;

2) виконання й контроль бюджетних операцій, а також контроль операцій позабюджетних фондів і операцій органів місцевого самоврядування;

3) управління коштами: ведення регістрів державних активів і зобов'язань, випуск державних цінних паперів та видача гарантій, управління зовнішнім і внутрішнім державним й муніципальним боргом;

4) облік бюджетних операцій: контроль і вдосконалення системи державного бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

5) аудиторська перевірка й оцінка відповідності виконання бюджету затвердженому бюджету та іншим правовим положенням і в останній період – аналіз ефективності використання державних ресурсів.

Практично в усіх державах з розвиненою ринковою економікою та високоорганізованою бюджетною системою діє казначейська система виконання бюджету, а отже, функціонують національні казначейства.

Роль казначейства у різних державах може бути пасивною, коли це установа тільки виділяє ресурси бюджетним організаціям відповідно до затвердженого бюджету, та активною, коли санкціонує витрати останніх на основі заздалегідь обумовлених критеріїв, а також бере участь в управлінні державним боргом.

Активні та пасивні моделі функціонування національних казначейств різних країн світу відображені у табл. 9.6.

Основним призначенням національного казначейства в усіх країнах є сприяння оптимальному фінансовому управлінню державними ресурсами. Казначейство своєчасно забезпечує бюджетні установи необхідними коштами для їхнього функціонування. Проте міжнародний досвід свідчить, що установи, які мають однакову назву, − «казначейство», виконують різні обов'язки з того діапазону функцій, які належать до сфери управління державними фінансами.

У Франції казначейство було створене у 1806 р. першопочатково за назвою «каса обслуговування», з 1914 р. − «управління руху фондів», а з 1940 р. − «державне казначейство Франції». У цій країні реалізована дворівнева модель казначейського виконання бюджету з чітким розподілом функцій і повноважень:

1-й рівень − державне казначейство (головне управління державних фінансів), повноваженнями якого є: збирання, облік податкових і неподаткових платежів, розробка політики у сфері оподаткування; витрачання бюджетних коштів після необхідних контрольних заходів; облік операцій, пов'язаних з державним боргом; бухгалтерська регламентація доходних і витратних операцій (у т. ч. підготовка змін до плану рахунків і бюджетної класифікації); ведення контрольної роботи щодо державних установ;

2-й рівень − дирекція казначейства (фінансове агентство «Франс-трезор»), до повноважень якої належать: забезпечення постійного кредитового сальдо центрального єдиного казначейського рахунка; фінансування потреб для проведення касових операцій із

найменшими бюджетними витратами; розміщення залишків грошових коштів за найбільш вигідними умовами; ефективне управління державним боргом Франції.

Таблиця 9.6

Моделі функціонування казначейства в зарубіжних державах

Держава	Роль казначейства	Статус казначейства	Управління доходами	Управління витратами
Австралія	П	1-й рівень – самостійний орган виконавчої влади	Здійснює макроекономічну політику у частині надходжень, а саме займається акумуляцією надходжень	Здійснюють інші міністерства; казначейство відстежує, щоб не було перевищення лімітів
Бразилія	А	2-й рівень – у складі міністерства фінансів	Контроль за надходженнями	Самостійно встановлює ліміти, контролює витрати міністерств
Франція	П	2-й рівень – у складі міністерства фінансів	Контроль за доходами покладений на генеральну дирекцію державного обліку у складі міністерства	Займається бюджетний директорат
Японія	П	3-й рівень – у складі бюджетного і фінансового бюро міністерства фінансів	Національна податкова служба, митниця	Щоденне здійснення витрат відповідно до надходження доходів
Іспанія	А	2-й рівень – у складі міністерства фінансів	Контроль за надходженням, збором податків; займається податкова служба	Встановлює обов'язковий графік виплат (місяць, квартал), може призупинити виплати у разі нестачі доходів
Великобританія	А	1-й рівень – самостійний орган виконавчої влади	Контролює надходження до консолідованого бюджету, збирає доходи; здійснює податкова служба	Здійснює розробку щомісячних лімітів
США	А	1-й рівень – самостійний орган виконавчої влади (пряме підпорядкування президентові)	Контролює усі надходження та виплати через банківську систему	Здійснює оплату витрат за запитами бюджетних установ електронним переказом

Очолює державне казначейство у Франції генеральний директор, якому підпорядковані генеральні казначеї регіонів, що одночасно очолюють, як правило, територіальні підрозділи казначейства. У 2008 р. у процесі реорганізації шляхом злиття з головним податковим управлінням державне казначейство у Франції також виконує функції у сфері оподаткування: розробляє законодавчі і нормативні акти з оподаткування та за угодами з нерухомим майном, розраховує базу оподаткування й контролює податкові декларації, збирає податкові та інші платежі, здійснює витрати і веде облік операцій з фінансами держави, місцевих органів влади й державних установ, управляє державним майном і пропонує експертні послуги з економічних питань.

У США казначейство було створене у 1789 р. Функції казначейства у США виконує безпосередньо міністерство фінансів, яке підпорядковується президенту. Іншими установами, задіяними у процесі виконання бюджету, є адміністративно-бюджетне управління, що відповідає за підготовку бюджету, та головне бюджетне управління – відповідає за облікові й аудиторські функції. Податкове управління і Митне управління є частиною міністерства фінансів.

Міністерство фінансів США контролює усі надходження та виплати за своїм генеральним рахунком у Федеральному резервному банку в Нью-Йорку, а також контролює банківські рахунки уряду. Міністерство фінансів збирає усі податки та митні збори й забезпечує централізований збір плати за користування і послуги для деяких установ. Для збору надходжень використовується банківська система. Контроль за рішеннями про витрачання коштів здійснюють галузеві міністерства і відомства. Витрати оплачуються міністерством фінансів за запитом бюджетоотримувачів у межах бюджетних асигнувань і частки міністерства чи відомства. Як платіжні засоби використовуються чеки або частіше електронні перекази. Структура асигнувань контролюється як міністерством фінансів, так і адміністративно-бюджетним управлінням. Як і у більшості країн, міністерство фінансів у США, виконуючи функції казначейства, контролює випуск і облік державних цінних паперів та вирішує питання обсягу, термінів і структури випусків, що розміщують на аукціонах.

У США налагоджена чітка координація між міністерством фінансів і бюджетним департаментом. Міністерство фінансів готує оцінку бюджетних надходжень та бере участь у розробці макроекономічної політики. Адміністративно-бюджетне управління готує кошторис витрат і зводить єдиний бюджет, що представляється президентом Конгресу США, а також контролює питання обліку на рівні міністерств і відомств. Міністерство фінансів здійснює управління грошовими потоками та облік боргових зобов'язань. Між системою міністерства фінансів і системами галузевих міністерств і відомств проходить обмін інформацією в діалоговому режимі.

У Канаді здійснення організації касового обслуговування виконання витратної частини бюджету покладене на раду казначейства, яку очолює її президент, який входить до складу уряду. Міністр фінансів за посадою є віце-президентом ради казначейства; до складу ради казначейства також входять п'ять членів уряду (як правило, вони очолюють ті міністерства, які мають найбільшу питому вагу у витратах державного бюджету).

Рада казначейства Канади є органом, який наділений такими повноваженнями: встановлює стандарти та правила управління бюджетними витратами, розробляє рекомендації з підвищення ефективності витрачання державних коштів; розробляє заходи з підвищення ефективності системи державного управління та діяльності державної служби; проводить оцінку ефективності урядових програм на основі контрольних фінансових показників і досягнутих результатів; здійснює оцінку результатів діяльності міністерств, відомств і державних підприємств і контроль за ефективністю державних інвестицій; аналізує щорічну звітність міністерств і відомств, розробляє методичні вказівки щодо її складання; щорічно представляє до парламенту проекти бюджетів міністерств і відомств Канади, доповідей про результати їхньої діяльності.

Казначейство Канади виконує функції, що мають принципові відмінності від функцій, покладених на Державну казначейську службу України. Крім того, деякі повноваження, які в Україні покладені на казначейство, у Канаді виконуються не казначейством, а іншими органами влади. Так, наприклад, міністерство громад-

ських робіт і урядових служб у Канаді відповідає за роботу єдиного рахунка, емісію та прийняття усіх здійснених та отриманих урядом платежів і за підготовку й публікацію державного бюджету.

Функції касового виконання державного бюджету в Німеччині здійснюються федеральними касами, що мають територіальну підпорядкованість, на чолі з головною федеральною касою, що належить до складу федерального відомства з фінансів. Головна федеральна каса виконує функцію розрахункового центру для усіх федеральних кас, веде головну книгу, в якій відображаються усі операції, управляє єдиним рахунком держави. Таким чином, система федеральних кас забезпечує наявність щоденної інформації про стан доходів і витрат держави.

У Скандинавських державах (Данія, Норвегія, Швеція) виконання бюджету є переважно функцією галузевих міністерств. Галузеві міністерства використовують для перерахування коштів комерційні банки (чи поштову службу). Організаційна структура систем цих держав різна. Так, у Швеції та Норвегії функціонує єдиний казначейський рахунок. Наприкінці кожного дня усі кошти центрального уряду переказуються на один рахунок у центральному банку. Кожне галузеве міністерство у межах вказаного рахунка може мати певні субрахунки для обліку своїх казначейських операцій. На додаток до цих рахунків міністерства мають розрахункові рахунки у банках для переказу коштів.

Данія не вводила систему єдиного казначейського рахунка, але в цій країні створено стимули та умови для ефективного управління грошовими коштами у міністерствах і підзвітних організаціях. У Данії всі кошти перераховуються на банківські рахунки міністерств на регулярній основі. Їм дозволено утримувати частину процентного доходу на цих рахунках для забезпечення своєчасності платежів та ефективності збору заборгованості.

У структурі центральних органів виконавчої влади Італії немає відомства, що виконує функції, подібні до функцій Державної казначейської служби України на стадії виконання бюджету. Реалізацію таких функцій в Італії забезпечують кілька відомств і організацій: міністерство економіки і фінансів, центральний банк, уповноважені комерційні банки, державна компанія «Еквіталія» (податкова служба Італії).

У складі міністерства економіки і фінансів можна виділити такі структурні ланки: департамент казначейства, департамент податкової політики, генеральне управління з бухгалтерського обліку. Департамент податкової політики розробляє та реалізовує основні напрями державної політики у сфері бюджетних надходжень. У своїй структурі генеральне управління з бухгалтерського обліку має не лише функціональні спеціалізовані та галузеві підрозділи – інспекторати, а й територіальні органи у кожному з міністерств, а також в усіх регіонах держави для організації касового обслуговування виконання бюджетів центрального уряду на основі контрольних принципів лімітації та санкціонування. Незважаючи на назву, департамент казначейства міністерства економіки і фінансів в Італії займається абсолютно іншими питаннями, ніж Державна казначейська служба України. До його функцій належать такі: планування бюджетної політики управління державним боргом спільно з центральним банком; міжнародні фінансові відносини; управління фінансовими активами, приватизація державного майна та ін.

В Італії бюджетний рахунок уряду, що функціонує в режимі єдиного рахунка, так само, як і бюджетні рахунки регіонів, провінцій та комун, підлягають відкриттю винятково у підрозділах центрального банку та ведуться ним на основі часткового відшкодування. При цьому центральний банк сплачує проценти у розмірі 1% від обсягу фактичної наявності коштів на єдиному рахунку, здійснюючи усі операції у межах його кредитового залишку на кінець кожного операційного дня. Параметри, що є основою для взаєморозрахунків між урядом і центральним банком, встановлюються за неринковими принципами та щорічно регулюються відповідними двосторонніми угодами. Тимчасово вільні ліквідні кошти бюджету не розміщуються на фінансових ринках, а використовуються з метою скорочення розміру державної заборгованості та бюджетного дефіциту.

Виконання бюджету у Бразилії здійснюється казначейським секретаріатом, який є підрозділом міністерства фінансів. Окрім казначейського секретаріату в підпорядкуванні міністерства фінансів перебувають секретаріат державних доходів та секретаріат державного контролю, які також виконують деякі функції казначейства.

Казначейський секретаріат контролює усі надходження та виплати за єдиним рахунком та встановлює готівкові ліміти за типами витрат кожного міністерства. Міністерства розподіляють ліміти серед своїх бюджетоотримувачів та виконують через систему казначейського секретаріату усі адміністративні дії зі взяття зобов'язань, перевірки й оплати за умови дотримання бюджетних і фінансових лімітів. Хоча безпосередній контроль здійснюють бюджетоотримувачі, казначейський секретаріат через свою інформаційну систему жорстко контролює ситуацію та має широкі повноваження з введення готівкових лімітів. Він також координує та контролює процес бюджетних виплат. З цією метою казначейський секретаріат готує «ковзаючий» фінансовий план з розбиттям за місяцями та за поточним місяцем з розбиттям за днями. Казначейський секретаріат бере участь в обговоренні макроекономічних параметрів, прогнозів надходжень і фінансового боргу на початкових етапах складання бюджету.

Казначейський секретаріат контролює зовнішній і внутрішній борг. Він визначає терміни, обсяги та умови будь-якого запозичення скоординовано з центральним банком, який є агентом на аукціонах і в обслуговуванні боргу, контролює позики, що видаються урядом, а також управляє фінансовою участю держави у державних підприємствах. Встановлення нормативів бухгалтерського обліку також є функцією Казначейського секретаріату.

Казначейські функції в Японії покладені на казначейський відділ, відділ управління боргом, фінансовий відділ, бюджетний відділ, відділ виконання бюджету і юридичний відділ. Ці відділи належать до складу бюджетного і фінансового бюро, яке є підрозділом міністерства фінансів. Таким чином, в Японії виконання бюджету покладене на підрозділи, що мають вузьку спеціалізацію. Так, казначейський відділ готує фінансовий план з розбиттям за днями. Спільно з відділом виконання бюджету він також контролює надходження та виплати за державним рахунком у центральному банку.

За збір надходжень відповідають національна податкова служба та митний департамент (обидва − підрозділи міністерства фінансів). Податки можуть бути сплачені через центральний банк, уповноважені комерційні банки, за допомогою поштової системи та через місцеві відділення національної податкової служби й митного департаменту.

Питання випуску цінних паперів, їхнього обсягу, термінів погашення, структури вирішує відділ управління боргом, використовуючи як агента центральний банк. Відділ виконання бюджету затверджує графік платежів, у межах якого міністерства й відомства витрачають кошти. За деякими витратними статтями на етапі взяття зобов'язань необхідна згода міністерства фінансів. Центральний банк контролює виконання міністерствами та відомствами бюджетних і готівкових лімітів.

Усі державні кошти акумулюються у центральному банку на єдиному рахунку уряду. Проте для галузевих міністерств і відомств відкриті субрахунки, які використовуються для кредитування та контролю їхніх витратних лімітів. Центральний банк не може видавати кредити уряду на суми касового розриву, за винятком короткострокового фінансування. Кредитування здійснюється шляхом купівлі центральним банком непроданої частини фінансових зобов'язань держави, що проводиться з інтервалом один день. Існує загальний ліміт у бюджеті на випуск цих зобов'язань, та вони мають бути повністю погашені до кінця кожного року.

Основним завданням будь-якого національного казначейства є сприяння оптимальному фінансовому управлінню бюджетними ресурсами шляхом забезпечення своєчасного отримання бюджетними установами необхідних коштів для їхнього безперебійного функціонування.

9.7. Управління державним боргом у світовій практиці

Управління державним боргом − діяльність держави щодо залучення, обслуговування та погашення зовнішніх і внутрішніх запозичень, надання гарантій з метою забезпечення її потреб у фінансових ресурсах за умов мінімізації кредитних ризиків та забезпечення боргової безпеки. У процесі управління державним боргом визначається ступінь впливу держави на кількість грошей в обігу, інфляцію, кредитний ринок, зайнятість і виробництво; раціоналізується політика залучення державних запозичень.

Основним моментом при управлінні державним боргом у багатьох країнах є акцентування уваги на зменшенні вартості боргу

(витрат на обслуговування боргу) та збереження прийнятного рівня ризику (табл. 9.7).

Таблиця 9.7

Особливості управління державним боргом у різних країнах світу

Країна	Мета управління державним боргом	Відповідальні органи
1	2	3
Білорусь	Оптимізація структури та вартості обслуговування державного боргу	Міністерство фінансів Білорусі
Бразилія	Мінімізація витрат в довгостроковій перспективі при підтримці ризиків на розумних рівнях	Міністерство фінансів Бразилії
Великобританія	мінімізація в довгостроковій перспективі витрат на задоволення потреб Уряду у фінансуванні з урахуванням ризику, гарантуючи при цьому узгодженість управління боргом з цілями грошово-кредитної політики	Казначейство Сполученого Королівства Великобританії та Північної Ірландії
Індія	мінімізація вартості запозичення в довгостроковій перспективі з урахуванням наявних ризиків при одночасному забезпеченні узгодженості політики управління боргом з грошово-кредитною політикою	Резервний банк Індії та Міністерство фінансів Індії
Ірландія	Захист ліквідності з метою забезпечення можливості задоволення потреб міністерства фінансів у фінансуванні на розсудливій та економічній основі, а також забезпечення мінімізації річних витрат на обслуговування боргу за умови утримання ризику в допустимих межах	Національне казначейство Ірландії
Італія	забезпечення задоволення потреб держави у фінансуванні та виконання її зобов'язань за платежами з мінімальними витратами за боргом при заданому рівні ризику	Казначейський департамент Італії
Мексика	Забезпечення задоволення потреб органів державного управління у фінансуванні та виконання їхніх зобов'язань за платежами при мінімально можливих витратах у середньо- і довгостроковій перспективі з допустимим ступенем ризику	Міністерство фінансів Мексики
Нова Зеландія	Максимізація довгострокового економічного прибутку за державними фінансовими активами і боргові зобов'язаннями з урахуванням податково-бюджетної стратегії органів державного управління	Міністерство фінансів Нової Зеландії
ПАР	Зниження витрат за боргом при збереженні ризику в допустимих межах, а також забезпечення доступу уряду до фінансових ринків і диверсифікації інструментів фінансування	Національне казначейство ПАР

Продовження табл. 9.7

1	2	3
Польща	Мінімізація витрат на обслуговування боргу; обмеження валютного ризику та ризику рефінансування в іноземних валютах; оптимізація управління ліквідністю державного бюджету	Міністерство фінансів Польщі
Португалія	Зведення до мінімуму прямих і непрямих витрат за державним боргом в довгостроковій перспективі; гарантування збалансованого розподілу витрат на обслуговування боргу за декількома річними бюджетами; недопущення надмірної концентрації погашень на певні моменти часу; уникнення надмірних ризиків; сприяння ефективному та збалансованому функціонуванню фінансових ринків	Агентство з управління державним боргом Португалії
Росія	Забезпечення фінансування дефіциту федерального бюджету шляхом залучення ресурсів на російському та міжнародному ринках капіталу на сприятливих умовах, забезпечення оптимального співвідношення дюрації і доходності суверенних боргових зобов'язань, підтримка високого рівня кредитних рейтингів країни, формування адекватних орієнтирів щодо рівня кредитного ризику для російських корпоративних позичальників	Міністерство фінансів Росії
США	Забезпечення мінімально можливих витрат на фінансування бюджету в довгостроковій перспективі	Міністерство фінансів США
Ямайка	Залучення достатніх обсягів фінансування від імені уряду Ямайки з мінімальними витратами, використовуючи при цьому методи, котрі гарантуватимуть, що в середньостроковій перспективі національний державний борг буде зростати у напрямі економічно прийнятних рівнів та підтримуватиметься на цих рівнях	Міністерство фінансів і планування Ямайки
Японія	Забезпечення згладженого та стабільного залучення коштів для управління державними фінансами, а також обмеження витрат на середньо- і довгострокове фінансування з метою полегшення тягаря, що накладається на платників податків	Міністерство фінансів та Фонд консолідації державного боргу Японії

У світі не існує уніфікованого підходу до побудови інституційного забезпечення управління державним боргом. Проте найбільшого поширення набули три основні моделі: урядова, банківська та агентська (табл. 9.8).

Таблиця 9.8

Інституційні моделі управління державним боргом

Модель	Характеристика	Держави
Урядова	− Управління боргом покладається на міністерства та відомства; − цілі боргового менеджменту відповідають завданням бюджетної політики	Чехія, Естонія, Іспанія, Литва, Люксембург, Польща, Словенія, Італія
Банківська	− Управління державним боргом здійснюється через центральний банк; − управління державним боргом (цілі, завдання, стратегії, операції) підпорядковані переважно меті грошово-кредитної політики	Кіпр, Данія, Мальта
Агентська	− Функції управління державним боргом зосереджені в однієї незалежної установи; − високий рівень прозорості діяльності агентства; − оперативні цілі та управління державним боргом розробляються та реалізовуються агентством із відповідною ухвалою уряду	Австрія, Бельгія, Фінляндія, Франція, Греція, Нідерланди, Ірландія, Латвія, Німеччина, Португалія, Словаччина, Швеція, Угорщина, Великобританія
Відомство з управління боргом не створено		Канада

Переважання агентської моделі можна пояснити тим, що для учасників ринку капіталу особливий статус органу управління державним боргом має вагоме значення, оскільки відокремлене відомство більш оперативно забезпечує ефективність боргового менеджменту. Здебільшого, подібні агентства мають корпоративну структуру управління.

Незалежно від інституційної моделі управління державним боргом, основними завданнями залишаються розроблення боргової стратегії, управління ліквідністю та обслуговування боргу. Виокремимо певні риси, характерні для процесу формування та управління державним боргом у розвинутих країнах:

1. Усі методи та інструменти управління державним боргом спрямовані на макроекономічну стабілізацію та структурні пере-

творення, формування економіки, адаптованої до функціонування в умовах фінансової глобалізації, здатної забезпечити збалансований соціально-економічний розвиток.

2. В економічно розвинутих країнах система управління державним боргом ґрунтується на принципах відкритості, прозорості, прогнозованості та відповідальності.

3. Для розвинутих країн характерний високий рівень розвитку ринку державних цінних паперів, котрі реалізуються і вітчизняним, і зарубіжним інвесторам, сприяючи диверсифікації ризиків.

4. Застосовуються як ринкові, так і неринкові методи полегшення боргового навантаження. Найпоширеніші з них конверсії боргових зобов'язань в акції, інші цінні папери з дисконтом від номіналу або із зниженим відсотком, конверсії у розвиток, екологію і т. ін.

5. Зростають надходження валютно-фінансових ресурсів із високорозвинутих країн до країн, що розвиваються, та країн з трансформаційною економікою.

Політика управління державним боргом у розвинутих країнах передбачає розроблення відповідних стратегій, затвердження урядових директив, а також ухвалення щорічних програм фінансування та планів реалізації боргових запозичень.

У 2001 р. з метою вдосконалення роботи з обслуговування державного боргу та підвищення ефективності її результатів у структурі державного казначейства створений спеціалізований підрозділ − Фінансове агентство «Франс Трезор» (Agence «France Trésor»). Організаційно Агентство є бюджетною організацією. Основна частина його співробітників, що становить 35 чоловік, є державними службовцями.

Основне завдання агентства полягає в забезпеченні безумовного виконання грошових зобов'язань державного бюджету відповідно до настання термінів платежів за ними. Виконуючи вказане завдання, агентство має підтримувати позитивне щоденне сальдо за єдиним рахункам бюджету. Результати роботи агентства мають при цьому характеризуватися максимальною вигодою та мінімальним ризиком для державного бюджету.

Бюджет Франції останніми роками є дефіцитним. Основним джерелом покриття дефіциту є державні запозичення. Запозичення

коштів на покриття дефіциту державного бюджету відбувається за рахунок емісії цінних паперів. Державні цінні папери Франції, що мають високий рейтинг, характеризуються високим попитом з боку не лише національних, а й міжнародних інвесторів. В зв'язку з цим цінні папери розміщуються через уповноважені банки, які відбираються агентством раз на три роки. Нині агентство працює з 17 банками з різних країн світу, менша частина з яких є французькими. Серед вимог, що пред'являються до банків, можна виокремити: наявність найвищого рейтингу, обов'язок викуповувати не менше 2% від випуску, забезпечення просування цінних паперів на вторинному ринку та підтримка їхньої ліквідності, а також надання агентству консультаційних послуг при розміщенні цінних паперів. Надаючи консультаційні послуги, банки пропонують агентству своє бачення ситуації на ринку боргових запозичень і можуть рекомендувати, які цінні папери, з яким терміном погашення та під яку процентну ставку можуть бути розміщені. Агентство веде внутрішній рейтинг відібраних банків, в якому враховується результативність виконання ними вимог.

Щомісячно (за винятком серпня і грудня − особливість бюджетного процесу) двічі на місяць за заздалегідь встановленим й опублікованим графіком агентство проводить торги середньостроковими і довгостроковими цінними паперами. Зважаючи на попит на цінні папери за термінами їх погашення та показники касового плану, агентство складає графік проведення торгів на 12 місяців наперед. Планування розміщення цінних паперів спільно з плануванням руху коштів на єдиному рахунку дозволяє агентству забезпечити щоденне позитивне сальдо за єдиним рахунком бюджету.

Графік проведення торгів і результати розміщення цінних паперів обробляються агентством в інформаційній системі, пов'язаній з інформаційними системами казначейства і центрального банку. В обов'язки агентства входить оперативно, протягом одного дня, опублікувати деталізовану інформацію про підсумки розміщення.

Агентство має право розмістити цінні папери на суму меншу, ніж заплановано бюджетом на черговий фінансовий рік, якщо показники виконання бюджету та залишку коштів на єдиному рахунку покращаться.

Португалія має окрему установу з питань управління боргом − агентство з питань управління боргом (Instituto de Gestão do Credito Publico). Місія цього органу полягає в інтегрованому управлінні готівковими залишками і прямим боргом Португалії через: стабільне виконання боргових зобов'язань республіки; мінімізацію витрат урядового боргу в довготривалій перспективі, ґрунтуючись на урядових стратегіях ризику; оптимізацію управління обігом готівки в державному секторі.

Для забезпечення державних інтересів агентство здійснює свою діяльність, керуючись принципами продуктивності, прозорості, підзвітності й відповідальності. Агентство підпорядковане та знаходиться під наглядом міністра фінансів.

Стратегія запозичень у Португалії спрямована на розвиток ринкової економіки, на забезпечення її прозорості та ефективності. Найважливішою рушійною силою є ліквідність, а основні стратегічні постулати − це передбачуваність, прозорість, підзвітність й відповідальність.

При розробці директив з управління боргом обов'язково відображаються стратегічні настанови щодо управління боргом, у тому числі через модель управління ризиками (переглядається регулярно раз на три роки) та встановлення абсолютних та індикативних лімітів. Окремо визначається портфель еталонних показників, а також встановлюються вимоги до методології та звітності з питань боргу.

Щорічно готується та схвалюється відповідна програма запозичень, яка має містити стратегію фінансування. Головна її мета − мінімізувати боргові витрати у довгостроковій перспективі та протистояти надмірним ризикам. Досягнення зазначеного здійснюється через такі компоненти: стратегія емісії (випуску); зниження обсягу простроченого боргу; управління готівковими залишками; лімітування та контроль ризиків (у т. ч. рефінансування, кредитних і процентних ризиків).

Уряд Португалії щорічно виходить на внутрішній ринок запозичень. При цьому застосовуються два типи внутрішніх цінних паперів: державні (урядові) облігації з фіксованою процентною ставкою та казначейські векселі.

Загальну відповідальність за досягнення мети управління боргом у Великобританії здійснює казначейство як головний ор-

ган. Казначейство виконує такі функції: визначає загальні обсяги боргових запозичень; погоджує структуру боргових запозичень уряду; призначає агентів з питань управління боргом для забезпечення консультацій і виконання програм запозичень, а також встановлює межі та параметри для кожного агента; здійснює моніторинг діяльності агентів з управління боргом.

Для забезпечення потреб у боргових запозиченнях уряду казначейство діє через своїх агентів:

1) агентство з питань управління боргом Великобританії водночас із продажем цінних паперів «гілтс» та казначейських векселів консультує казначейство з питань управління боргом і здійснює діяльність з управління ринками (як первинним ринком, так і вторинним);

2) комерційний провайдер послуг «Computershare» здійснює функції з реєстрації та адміністрування цінних паперів «гілтс»;

3) національний ощадно-інвестиційний банк розробляє і постачає портфель інвестиційних продуктів на внутрішній роздрібний ринок;

4) банк Англії консультує та організовує продаж державних (урядових) облігацій, деномінованих в іноземній валюті для фінансування міжнародних валютних резервів Великобританії.

Агентство з питань управління боргом Великобританії (The *UK Debt Management Office*) створене 1 квітня 1998 р. як виконавчий орган казначейства. З того часу одним з головних його завдань є здійснення запозичень для фінансування державних (урядових) витрат. Це робиться переважно шляхом продажу цінних паперів «гілтс» та казначейських векселів.

На агентство, поряд із здійсненням боргових запозичень, покладаються й інші обов'язки: управління державними грошовими залишками, виконання функцій уповноважених зі зниження національного боргу та ради кредитних державних проектів, оперативне управління депозитами, адміністрування інших державних зобов'язань з питань гарантування кредитів й інвестицій, а також управління послугами з придбання та продажу цінних паперів «гілтс».

Основна мета управління боргом у Великобританії полягає в мінімізації у довгостроковій перспективі витрат, пов'язаних із забезпеченням фінансових потреб уряду, враховуючи ризик і водно-

час виконуючи завдання, щоб політика управління боргом не суперечила цілям грошово-кредитної політики.

У межах встановленої відповідальності казначейство готує програму фінансування держави (уряду). Щорічний звіт з управління боргом та резервами за попередній рік містить щорічний план фінансування Агентства з питань управління боргом Великобританії. Цей план ухвалюється міністрами казначейства та встановлює основні параметри для запозичень у наступному році.

Питаннями державного боргу в Німеччині займається окремо створене в 2001 р. ТзОВ «Федеральне фінансове агентство», єдиним засновником якого є держава в особі міністерства фінансів. Предметом діяльності фінансового агентства є надання послуг для міністерства фінансів щодо бюджетного та касового фінансування державного бюджету та особливого майна шляхом проведення операцій на фінансових ринках.

Основними завданнями та цілями фінансового агентства є:

1) управління державним боргом і ліквідністю з метою зменшення витрат на виплату процентів й оптимізації умов фінансування;

2) консультування міністерства фінансів у сфері управління й реструктуризації державного боргу;

3) проведення аналізу ринку, розвиток моделі для управління існуючим борговим портфелем і відносин з інвесторами, контроль ризиків, на чому базується завдання з розробки ефективної фінансової стратегії та структур з боротьби з ризиками в частині кредитного портфеля. До таких послуг, зокрема, належать послуги, пов'язані з емісією федеральних цінних паперів, залучення кредитів за допомогою позик під боргові зобов'язання, проведення своп-угод для вирівнювання єдиного бюджетного рахунка у бундесбанку.

Борговими інструментами Німеччини є: федеральна позика від 10 до 30 років (державі заборонено залучати позики від центрального банку); дворічні казначейські облігації; безвідсоткові казначейські облігації; позики.

Обсяг запозичень визначається законом про бюджет. Взаємовідносини міністерства фінансів і фінансового агентства визначені договором. Фінансове агентство Німеччини заздалегідь дає пропо-

зиції за календарем емісії державних цінних паперів, керуючись розрахунками за бюджетом, які є у міністерстві фінансів, та затверджує його у цьому міністерстві.

Як правило, у середині грудня міністерством фінансів розробляється емісійний план, завдяки чому ринок капіталу поінформований про рішення держави. Державні цінні папери розміщуються у банках, які пройшли тендерну процедуру. У разі, якщо державою випускається новий вид боргового інструменту та не відомо, як він сприйметься ринком, застосовується процедура синдикату. Щорічно у Німеччині формується звіт про стан державного боргу, в якому містяться дані про стан боргу на початок звітного року та на кінець звітного року, дані про процентні витрати.

У Польщі управління державним боргом здійснюється окремим відомством у складі міністерства фінансів. Відповідно до положень Закону Польщі «Про державні фінанси», міністр фінансів відповідає за управління державним боргом. До його обов'язків також входить контроль за станом державного боргу та дотримання допустимих меж боргової позиції державного сектору.

У 1998 р. усі функції з управління внутрішнім і зовнішнім боргом були зосереджені у департаменті державного боргу, розділеному на чотири функціональні підрозділи: операційний відділ, проміжний відділ, відділ обробки документації та підрозділ зовнішнього боргу. Рішення створити окремий підрозділ для управління зовнішнім боргом зумовлено тим, що зовнішній борг становить значну частку сукупного боргу. Проте велика частина операцій, що традиційно належать до компетенції операційного та проміжного відділів, виконується сторонніми фінансовими установами, тому діяльність департаменту має значною мірою аналітичний характер.

Запозичення органів державного управління Польщі здійснюються здебільшого на внутрішньому ринку шляхом випуску казначейських векселів, казначейських облігацій, що пропонуються на аукціонах, та казначейських облігацій, що пропонуються в роздрібній мережі. Запозичення на зовнішньому ринку обмежуються завданнями рефінансування боргових зобов'язань з термінами погашення, що настають.

У Данії відповідальність перед парламентом щодо запозичень центрального уряду покладена на міністерство фінансів. З 1991 р. центральний банк виконує усі адміністративні функції, пов'язані з управлінням державним боргом. У рамках Національного банку Данії в управлінні боргом центрального уряду беруть участь переважно чотири департаменти − підрозділ з управління державним боргом департаменту фінансових ринків, департамент ринкових операцій, департамент обліку і звітності та департамент внутрішнього аудиту. Розмежування відповідальності встановлюється в угоді між міністерством фінансів і центральним банком.

Міністерство фінансів і центральний банк визначають загальну стратегію державних запозичень у ході квартальних нарад на основі письмових пропозицій центрального банку. Прийнята стратегія затверджується та візується міністерством фінансів шляхом прийняття переліку письмових висновків на установчому засіданні. Щорічно у грудні визначається загальна стратегія наступного року, а також детальна стратегія на перший квартал наступного року. На подальших квартальних нарадах приймаються рішення про внесення поправок в основну стратегію на наступний квартал і про її конкретизацію.

Залучення внутрішніх позик передбачає формування великих серій державних цінних паперів у сегментах термінів погашення впродовж 2, 5 і 10 років, що мають міжнародну значимість. Для формування великих ліквідних еталонних випусків цінних паперів використовуються державні боргові інструменти. До них належать свопи внутрішніх процентних ставок, викупи та свопи датських крон на євро. Усі зовнішні запозичення здійснюються безпосередньо в євро або шляхом залучення позик, з якими проводяться свопоперації в євро.

Всі методи та інструменти управління державним боргом у розвинених країнах світу спрямовані на макроекономічну стабілізацію та структурні перетворення, формування адаптованої економіки, яка здатна функціонувати в умовах подальшої фінансової глобалізації, забезпечуючи економічне зростання, соціально-економічний розвиток та дотримання екологічної рівноваги.

9.8. Світовий досвід організації бюджетного контролю

Бюджетний контроль – самостійний вид державного фінансового контролю, що здійснюється у бюджетній сфері діяльності держави та територіальних утворень. Бюджетний контроль є діяльністю уповноважених державних і місцевих фінансових органів з формування та виконання відповідних бюджетів і державних позабюджетних фондів з метою дотримання законності його суб'єктами на всіх стадіях бюджетного процесу для ефективного виконання державою й територіальними утвореннями своїх функцій і завдань.

У зарубіжних країнах розрізняють три системи функціонування органів бюджетного контролю:

1) централізована система бюджетного контролю у вигляді єдиної структури;

2) децентралізована система бюджетного контролю у вигляді відокремлених центральних органів бюджетного контролю та територіальних контрольно-рахункових органів, утворених з метою здійснення контролю в адміністративно-територіальних одиницях держави;

3) змішана система бюджетного контролю, за якої в державі паралельно існують центральні контрольні органи, їхні територіальні підрозділи та регіональні або муніципальні рахункові органи, створені на місцях територіальною владою; як правило, органи бюджетного контролю існують в різних гілках влади (законодавчій, виконавчій, судовій).

Розглядаючи органи, що здійснюють бюджетний контроль у зарубіжних країнах, виокремлюють три моделі інституціональної організації бюджетного контролю: 1) парламентський контроль; 2) адміністративний контроль; 3) судовий контроль.

Парламентський бюджетний контроль здійснюють спеціальні комітети (комісії) парламенту або контрольно-рахункові органи (рахункова палата). Комітети, що здійснюють бюджетний контроль, мають певні особливості у різних державах за порядком їхнього формування та за компетенцією. Адміністративний бюджетний контроль здійснюється урядом, главою держави та спеціалізованими органами. Судовий бюджетний контроль здійснюють судові або квазісудові органи, наприклад, суд рахунків – у Франції, Португалії, Італії, Іспанії та ін.

Важливу роль у здійсненні бюджетного контролю відіграють вищі органи фінансового контролю (ВОФК). Відповідно до Лімської декларації засадничих принципів контролю (прийнята IX Конгресом Міжнародної організації найвищих органів фінансового контролю (*INTOSAI*) в м. Лімі (Перу) в 1977 р.), в Україні та інших державах світу почали створюватися найвищі контрольні органи фінансового контролю, головною функцією яких є зовнішній контроль за управлінням державними фінансовими ресурсами та державною власністю у порядку, встановленому національним законодавством. Перелік вищих органів фінансового контролю у зарубіжних країнах представлено у табл. 9.9.

Таблиця 9.9

Вищі органи фінансового контролю у зарубіжних країнах

Держава	Вищий орган фінансового контролю	Сфера повноважень
1	**2**	**3**
Великобританія	Національне контрольно-ревізійне управління	Займається фінансовим аудитом, що спрямований на надання незалежного висновку за щорічною фінансовою звітністю, яка складається державними установами.
Італія	Суд рахунків	Здійснює обмежений попередній контроль, спрямований на запобігання вступу в силу найбільш важливих актів уряду, якщо вони є незаконними; загальний наступний контроль системи державного управління з метою підвищення ефективності державної політики; визначення меж відповідальності державних адміністраторів і керівників, метою чого є притягнення до відповідальності за шкоду, нанесену помилковою діяльністю, шляхом накладення штрафів або вимог компенсації за нанесені втрати.
Канада	Офіс генерального аудитора	Забезпечує незалежний аудит і перевірку виконання бюджету, надає об'єктивну інформацію парламенту, забезпечує реальну підзвітність уряду в усіх урядових сферах, у т. ч. охорони здоров'я, культури, навколишнього середовища, фінансів, сільського господарства, транспорту, науки і т. ін.
Китай	Державне контрольно-ревізійне управління	Здійснює ревізійний контроль за бюджетними доходами та витратами, фінансовими операціями центрального банку, а також майном, балансом, збитками та доходами інших грошово-кредитних установ, що є власністю держави, а також ревізійний контроль фондів соціального страхування і фондів захисту довкілля та контроль витрачання коштів міжнародних організацій і міждержавних кредитів.

Продовження табл. 9.9

1	2	3
Німеччина	Федеральна рахункова палата	Має право у будь-який час давати поради парламенту та уряду, ґрунтуючись на результатах перевірок державних установ, що проводяться; бере участь у складанні проекту державного бюджету.
Польща	Вища контрольна палата	Здійснює контроль за діяльністю урядових органів, центрального банку, державних правових та інших організацій; може здійснювати перевірку діяльності інших організаційних і економічних структур, таких як комерційні підприємства, якщо вони використовують або державні активи, або фінансові кошти, або активи місцевих органів влади, або виконують свої фінансові зобов'язання щодо держави.
Росія	Рахункова палата	Здійснює контрольно-ревізійну, експертно-аналітичну, інформаційну та інші види діяльності, забезпечує єдину систему контролю за виконанням державного бюджету й бюджетів державних позабюджетних фондів.
Туреччина	Суд рахунків	Здійснює контрольно-ревізійну діяльність, судочинство, складання звітності та надання консультативних висновків.
США	Головне контрольне управління	Розглядає майже кожну державну програму, діяльність і функції державних органів; масштаб діяльності охоплює широке коло сфер: від ракетобудування до охорони здоров'я, від інвентаризації до контролю над озброєнням, від освоєння космосу до міського господарства.
Франція	Суд рахунків	Здійснює контроль за рахунками та управлінням фінансами держави, загальнонаціональних державних установ і підприємств; таємно контролює рахунки та ведення справ у державних і приватних установах й підприємствах, одержуючих фінансову допомогу від держави або від загальнонаціональних державних установ і підприємств; здійснює контроль за рахунками та за веденням справ в установах системи соціального захисту.
Швеція	Національне контрольно-ревізійне управління	Щорічно проводить перевірку річних звітів державних органів, уряду та всіх урядових установ, адміністрації парламенту, фондів соціального страхування й деяких інших організацій.
Японія	Рахункова палата Японії	Контролює фінансові розрахунки усіх державних органів і компаній; уповноважена підтверджувати компетенцію співробітників фінансових служб державних органів, вимагати вжиття проти них дисциплінарних заходів за порушення ними фінансових процедур, розглядати скарги, а також спірні ситуації щодо фінансових операцій державних органів, висловлювати пропозиції відносно вдосконалення законодавчої системи, що регулює фінансову сферу.

Відповідно до вимог Лімської декларації засадничих принципів контролю вищий орган фінансового контролю має бути зовнішнім (не створеним усередині відповідних організацій), що забезпечує незалежність його дій та прийнятих рішень від стороннього впливу, тобто функціональну й організаційну незалежність на основі положень Конституції. Матеріальна основа такої незалежності − фінансова незалежність (забезпеченість відповідними ресурсами для виконання визначених перед найвищим органом фінансового контролю завдань). Перевірка вищим органом фінансового контролю діяльності уряду (окремих підзвітних йому органів) не означає підпорядкування уряду, який повністю відповідає за свої дії незалежно від оцінок експертів цього органу. Для виконання своїх функцій вищий орган фінансового контролю має право доступу до необхідних документів та інформації. У разі відхилень від законодавчо прийнятих рішень перевірені установи мають інформувати його у встановлений термін про вжиті заходи. Вищий орган фінансового контролю може подати експертний висновок (зокрема зауваження) щодо проектів законодавчих актів з фінансових питань.

У більшості розвинених країн світу, у тому числі в країнах Європейського Союзу, фінансовий контроль здійснює рахункова палата, а також урядові контрольно-ревізійні служби. Так, у ФРН, Фінляндії та в інших країнах рахункова палата контролює діяльність усіх державних підприємств, страхових установ держави, приватних підприємств з 50% часткою держави, інших організацій і відомств, якщо вони розпоряджаються державними коштами. В Австрії Рахункова палата уповноважена здійснювати перевірки не лише підприємств державного сектору, а й контролювати фінансову діяльність місцевих органів влади та державних благодійних фондів. Рахункова палата Угорщини контролює також діяльність податкового управління, управління гербових зборів і навіть господарську діяльність партій.

Контроль законності взаємопов'язаний із рухом фінансових потоків. У зв'язку з цим цікавим є світовий досвід з організації контролю законності у країнах з різною системою виконання державного бюджету.

Найбільш розвинений попередній і поточний контроль законності операцій що здійснюються з бюджетними коштами, у Франції.

Зокрема, на центральному рівні попередній контроль бюджетних витрат здійснюється фінансовими контролерами, що призначаються міністром економіки і фінансів та є в його підпорядкуванні. Фінансові контролери прикріплені до кожного міністерства та є фінансовими радниками і контролерами міністрів. Без візи контролера не може бути здійснений не лише жоден платіж первинного (головного) розпорядника, а й укладений жоден контракт. Крім того, контролери володіють правом вето. При використанні цього права взяття зобов'язань може бути здійснене тільки з відома міністра економіки і фінансів. Фінансові контролери надають висновки за проектами контрактів і договорів, можуть здійснювати блокування бюджетних витрат у разі допустимості витрат, але необхідності дотримання при цьому деяких умов; блокування діє до моменту виконання цих умов. Фінансові контролери здійснюють і поточний контроль на стадії санкціонування бюджетних витрат.

При видачі дозволів на здійснення бюджетних витрат розпорядникам бюджетних коштів фінансовий контролер перевіряє відповідність дозволу на оплату зобов'язанню, раніше для них завізованому. Фінансовий контролер складає звітність про зобов'язання та дозволи на оплату. При здійсненні бюджетних витрат поточний контроль проводиться також казначейськими органами, які забезпечують проведення власної перевірки витратного документа, наявності залишку коштів розпорядника або одержувача бюджетних коштів на вказаний у платіжному документі вид бюджетних витрат. На територіальному рівні попередній і поточний контроль є повністю казначейським. Генеральний казначей здійснює контроль за процесом взяття бюджетних зобов'язань, проте правом вето він не володіє. Негативний висновок генерального казначея дозволяє розпорядникові взяти зобов'язання щодо здійснення бюджетних витрат (із сповіщенням про це генерального казначея) за наявності бюджетних призначень. Подальший контроль виконується головною фінансовою інспекцією, яка перевіряє дії не лише одержувачів бюджетних коштів, а й казначейства.

Повнота та достовірність початкової інформації, що забезпечується казначейським обліком бюджетних витрат, надає перевагу казначейській системі для організації попереднього й поточного

контролю. Крім того, казначейський контроль інтегрований у бюджетний процес та більш ефективний, оскільки є обов'язковою процедурою, що передує процедурі витрачання коштів.

У багатьох країнах, що використовують банківську систему з метою грошового (касового) обслуговування державного бюджету, неодноразово здійснювалися спроби мінімізувати недоліки, пов'язані з відсутністю можливості здійснювати попередній і поточний контроль.

Так, у Великобританії повноваження щодо реалізації попереднього та поточного контролю були розділені між двома незалежними одне від одного відомствами. Попередній і подальший контроль покладений на апарат головного контролера, поточний − на міністерство фінансів, у структурі якого створено управління головного платника. Загальні суми на рахунок головного платника переказуються центральним банком за казначейським дорученням, завізованим головним контролером, на апарат якого покладений попередній і подальший контроль.

Розпорядження казначейства про переказ грошей з рахунка казначейства на рахунок головного платника, що здійснює усі бюджетні витрати, визнаються чинними тільки у тому разі, якщо не перевищують лімітів, встановлених на певний час. До повноважень головного платника як контрольного органу входить перевірка платіжних документів міністерств і відомств щодо їхньої відповідності закону про бюджет та кошторисам відомств. Крім того, на керівників фінансових частин міністерств і відомств покладена особиста відповідальність за правильність витрачання коштів перед казначейством. При цьому правом вето вони не наділяються, однак можуть вносити свої заперечення відносно розпоряджень глави міністерства або відомства. Англійський досвід був узятий на озброєння у США, Японії й низці інших країнах.

У Бельгії − державі з банківською системою касового обслуговування бюджету – розроблений доволі цікавий механізм реалізації поточного контролю на усіх рівнях бюджетних витрат. Співробітники відповідного підрозділу міністерства фінансів прикріплені до кожного підрозділу національного банку та здійснюють поточний контроль. Крім того, суцільний поточний контроль покладений на рахункову палату, під який підпадають тільки найзначніші бюджетні витрати.

З метою реалізації попереднього контролю у Бельгії, як і у Франції, створений інститут контролерів. Основний обов'язок фінансового контролера – здійснювати попередні перевірки (до підписання) усіх договорів, що укладаються урядовими органами, які можуть згодом зумовити витрати держави. Інститут контролерів засновано спочатку у складі міністерства фінансів, але потім для обмеження впливу міністра фінансів на діяльність контролерів останні були перепідпорядковані рахунковій палаті. Бельгійський досвід непридатний до використання у великих за територією державах, а також у країнах, де касовим обслуговуванням бюджету займається не лише центральний банк.

Переваги казначейської системи для організації попереднього і поточного контролю законності витрачання бюджетних коштів зумовлюють її широке використання у країнах з казначейською системою виконання державного бюджету. У країнах з банківськими системами, навпаки, наголос зроблений на реалізацію подальшого контролю. У країнах з казначейською системою поточний контроль, а у великих державах – і попередній, реалізується казначейством. У країнах з банківською системою касового виконання бюджету поточний контроль присутній тільки на вищому рівні бюджетних витрат та може здійснюватися як законодавчими, так і виконавчими органами.

Реформи, які відбуваються у бюджетному процесі, та дедалі більша переорієнтація бюджетування на результат і ефективність призвели до перегляду традиційного розуміння ролі фінансового контролю. З розвитком бюджетування на основі результатів розвинувся і контроль результатів. Так, цільове використання бюджетних коштів почали розуміти як досягнення запланованих результатів.

Одним з лідерів реформ подібного типу була Великобританія. Ці реформи супроводжувалися розширенням відповідальності розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. Крім того, їм були надані значні повноваження з управління наявними ресурсами, що потребувало від держави відмовитися від детальної регламентації структури бюджетних витрат, що здійснювалося. Сьогодні Франція, Швеція, Австралія й багато інших країн проводять аналогічні реформи.

У застосуванні принципів управління за результатами лідером є Нова Зеландія, де детальні відомості про результати діяльності вхо-

дять як складова частина у контракти, що укладаються з установами, на надання послуг, у річну фінансову звітність установ та у процес їхнього контролю. Конкретне визначення результатів і спостереження за ними ведеться на кількох рівнях договірних відносин за допомогою щорічних угод про закупівлі, що укладаються між міністром і установою; річних бюджетних асигнувань, в яких знаходять відображення угоди про закупівлі; контрактів на надання послуг, що укладаються між міністром і головним виконавчим директором установи.

У США не перший рік докладаються зусилля для того, щоб сприяти проведенню кількісної та якісної оцінки у державних установах. Прийняте законодавство намагається консолідувати ці зусилля та зробити наголос на підзвітності бюджетних установ, які зобов'язані організовувати аудиторську перевірку щорічних фінансових звітів, готувати стратегічні плани для їхнього представлення в адміністративно-бюджетне управління та вміщати у свої річні звіти інформацію про діяльність й різні аспекти управління, пов'язані з досягненням сформульованих у цих планах цільових установок.

Німеччина, особливо на державному рівні управління, найбільшою мірою продемонструвала прихильність традиціям, що склалися. Використання нових підходів до оцінки діяльності бюджетних установ було значною мірою залишене на розсуд міністерств, що витрачають бюджетні кошти.

Франція почала діяти, відштовхуючись від традиції централізованого (загальнодержавного) контролю, проте останніми роками у рамках державного апарату відбулася значна децентралізація повноважень з передачею відомствам та бюджетним установам також і контрольної функції. Сьогодні у Франції фінансовий аналіз діяльності проводять як міністерства, так і головна фінансова інспекція, яка може проводити попередній і завершальний аналіз фінансової діяльності за дорученням прем'єр-міністра або будь-якого міністерства. Зовнішній контроль (у т. ч. фінансовий аналіз) здійснює аудиторський суд.

Такою ж спрямованістю характеризуються програми реформ у Новій Зеландії та Великобританії. На сьогодні система фінансового контролю, що склалася у Новій Зеландії, є однією з найбільш

децентралізованих. В Італії загальнодержавний фінансовий аналіз не отримав значного поширення, проте спостерігається тенденція впровадження його у роботу аудиторського суду. У США, навпаки, здавна дуже розвинений відомчий контроль, де державні відомства завжди мали в розпорядженні значні повноваження у сфері управління фінансами й контролю. Головне ревізійне управління як орган Конгресу США, є зовнішнім аудитором державних відомств.

ПРАКТИКУМ
Базові терміни та поняття

Бюджетний процес, бюджетний федералізм, фінансове вирівнювання, бюджетування, орієнтоване на результат, програмно-цільове бюджетування, бюджетування з нульовою базою, перспективне бюджетне планування, бюджетне прогнозування, виконання бюджету, управління державним боргом, бюджетний контроль.

Контрольні запитання і завдання

1. Якими є загальні правила організації бюджетного процесу у більшості країн Західної Європи?
2. Охарактеризуйте держави – класичні приклади систем бюджетного федералізму.
3. Які існують моделі бюджетного федералізму? Які їхні характерні ознаки?
4. Якими є найбільш відомі системи бюджетування, орієнтованого на результат?
5. Які переваги та ризики різних моделей впровадження середньострокового бюджетування, орієнтованого на результат?
6. Якими факторами забезпечується успішний розвиток перспективного бюджетного планування у зарубіжних країнах?
7. Які підходи використовують у світовій практиці для складання бюджетних прогнозів?
8. У яких країнах використовують казначейську систему касового виконання бюджету (банківську, змішану)?
9. Якою є мета управління державним боргом у різних державах світу?

10. Які системи функціонування органів бюджетного контролю розрізняють у зарубіжних країнах?

Тести

1. У яких країнах бюджетний період триває з 1 січня по 31 грудня?

а) США, Таїланд;

б) Австралія Норвегія, Швеція;

в) Великобританія, Канада, Японія;

г) Росія, Польща, Франція.

2. У яких країнах бюджетний період триває з 1 жовтня по 30 вересня?

а) Великобританія, Канада, Японія;

б) США, Таїланд;

в) Австралія Норвегія, Швеція;

г) Росія, Польща, Франція.

3. У якій державі бюджетний процес передбачає прийняття двох фінансових документів?

а) Великобританія;

б) Франція;

в) США;

г) Японія.

4. Яку державу можна вважати класичним прикладом централізованої системи бюджетного федералізму?

а) Німеччина;

б) Україна;

в) США;

г) Австралія.

5. Яку державу можна вважати класичним прикладом децентралізованої системи бюджетного федералізму?

а) Німеччина;

б) Україна;

в) США;

г) Австралія.

6. Яку державу можна вважати класичним прикладом кооперативної системи бюджетного федералізму?

а) Німеччина;

б) Україна;

в) США;

г) Австралія.

7. В якій державі вперше впровадили бюджетування, орієнтоване на результат?

а) Німеччина;

б) Україна;

в) США;

г) Австралія.

8. У яких країнах застосовувалася форсована (радикальна) стратегія, спрямована на впровадження бюджетування, орієнтованого на результат?

а) Великобританія, Австралія, Нова Зеландія;

б) США, Канада, Данія;

в) Норвегія, Фінляндія, Швеція;

г) Франція, Японія, Німеччина.

9. У яких країнах застосовувалася стратегія активної трансформації, спрямована на впровадження бюджетування, орієнтованого на результат?

а) Великобританія, Австралія, Нова Зеландія;

б) США, Канада, Данія;

в) Норвегія, Фінляндія, Швеція;

г) Франція, Японія, Німеччина.

10. У яких країнах застосовувалася стратегія поступової трансформації, спрямована на впровадження бюджетування, орієнтованого на результат?

а) Великобританія, Австралія, Нова Зеландія;

б) США, Канада, Данія;

в) Норвегія, Фінляндія, Швеція;

г) Нідерланди, Ірландія, Китай.

11. У яких країнах перспективне бюджетне планування охоплює три роки?

а) Австралія, Великобританія;

б) США, Німеччина;

в) Канада, Нідерланди;

г) Нідерланди, Ірландія, Китай.

12. У яких країнах перспективне бюджетне планування охоплює п'ять років?

а) Австралія, Великобританія;

б) США, Німеччина;

в) Канада, Нідерланди;

г) Нова Зеландія, Норвегія.

13. У якій державі існує прогнозний документ − огляд бюджетних витрат?

а) Великобританія;

б) Німеччина;

в) Канада;

г) Нова Зеландія.

14. Активна модель функціонування казначейства характерна для:

а) Великобританії;

б) Австралії;

в) Франції;

г) Японії.

15. Пасивна модель функціонування казначейства характерна для:

а) Великобританії;

б) Іспанії;

в) Бразилії;

г) Франції.

16. У якій державі функціонує дворівнева модель казначейства?

а) Великобританія;

б) Австралія;

в) Бразилія;

г) Франція.

17. Для яких країн характерна урядова модель управління державним боргом?

а) Великобританія, Австрія, Португалія;

б) Кіпр, Данія, Мальта;

в) Чехія, Італія, Польща;

г) Канада.

18. Для яких країн характерна агентська модель управління державним боргом?

а) Великобританія, Австрія, Португалія;

б) Кіпр, Данія, Мальта;

в) Чехія, Італія, Польща;

г) Канада.

19. Для яких країн характерна банківська модель управління державним боргом?

а) Великобританія, Австрія, Португалія;

б) Кіпр, Данія, Мальта;

в) Чехія, Італія, Польща;

г) Канада.

20. У яких країнах вищим органом фінансового контролю є суд рахунків?

а) Італія, Франція, Туреччина;

б) Японія, Швеція, США;

в) Росія, Польща, Німеччина;

г) Канада, Великобританія, Китай.

ГЛОСАРІЙ

Адміністрування бюджету – багатофункціональна управлінська діяльність фінансових установ, організацій з формування й використання бюджетних коштів.

Акт перевірки – документ, у якому відображаються результати перевірки; містить докладно викладені порушення податкового і бюджетного законодавства з посиланням на законодавчі акти, статті та пункти, які порушено.

Акт ревізії – двосторонній документ, у якому відображаються результати ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій, а також робота фінансових органів щодо складання та виконання бюджету. Наводиться перелік фактів виявлених порушень і додаткових резервів збільшення доходів та скорочення витрат.

Алокація (allocation) – розподіл, розміщення фінансових ресурсів та інвестицій.

Аудит адміністративної діяльності – форма бюджетного контролю, за допомогою якої вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу з метою досягнення певних цілей.

Аудит ефективності використання бюджетних ресурсів – контроль якості управлінських рішень з погляду економічності та ефективності використання бюджетних коштів при виконанні бюджетних програм. Його завданням є оцінка рівня віддачі від вкладених бюджетних коштів і аналіз причин недосягнення поставлених цілей.

Банківська система касового виконання бюджету – відкриття рахунків бюджету в установах банківської системи для зарахування коштів на рахунки бюджету та перерахування з них.

Бухгалтерський облік виконання бюджету – повне, своєчасне та вірогідне відображення у первинних документах і облікових реєстрах операцій з виконання державного та місцевих бюджетів.

Бюджет – 1) як економічна категорія – це сукупність грошових відносин, пов'язаних з розподілом і перерозподілом ВВП та національного багатства, з метою формування і використання основного централізованого фонду грошових коштів, призначеного для забезпечення виконання державою її функцій; 2) за формою – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюють відповідно органи державної влади, органи влади Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду; 3) за матеріальним змістом – це основний централізований фонд грошових коштів держави; 4) за організаційною будовою – це центральна ланка фінансової системи суспільства та основна ланка державних фінансів, яка має власну структуру, відображену в бюджетній системі; 5) за явищем – це сукуп-

ність реальних грошових потоків у розрізі їхніх окремих видів, які забезпечують формування і використання бюджетного фонду.

Бюджет автоматичний – автоматичне перенесення бюджету минулого року на новий бюджетний рік у разі несвоєчасного прийняття нового бюджету.

Бюджет на нульовій основі – процедура розроблення бюджетів (кошторисів) на основі оцінювання проектів і діяльності за методом витрати-вигоди. У багаторічних бюджетах розрахунки кожного року починаються «з нуля», а передбачені програми мають бути заново обґрунтовані, що забезпечує ефективніше витрачання коштів. Цей метод уперше був запроваджений у США в 1969 р. Через складність адміністрування не набув помітного поширення.

Бюджет розвитку місцевих бюджетів – це складова частина спеціального фонду місцевих бюджетів, призначеного для проведення інвестиційної та інноваційної діяльності.

Бюджетна доктрина – державний документ стратегічного спрямування, який відображає конкретні напрями бюджетної політики держави, показники розвитку економіки, соціальної сфери, добробуту населення та їхнє бюджетне забезпечення на перспективу з розбивкою по термінах і відповідальних виконавцях, систему контролю за виконанням показників доктрини.

Бюджетна дотація – бюджетні кошти, які передаються з бюджету вищого рівня до бюджетів нижчого рівня на безоплатній і безповоротній основі для покриття їхнього дефіциту в частині поточних видатків.

Бюджетна звітність – звітність розпорядників коштів за використання бюджетних коштів та фінансових органів за виконання відповідного бюджету. Поділяється за призначенням (зовнішня, внутрішня), за обсягом показників (первинна, зведена), за терміном складання і подання (періодична, річна).

Бюджетна інвестиція – вкладення коштів у певні об'єкти і проекти з метою забезпечення економічного зростання чи досягнення соціального ефекту.

Бюджетна ініціатива – це право членів законодавчого органу вносити зміни в представлений виконавчою владою проект бюджету.

Бюджетна класифікація – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

Бюджетна позичка – надання коштів з бюджету вищого рівня бюджету нижчого рівня на покриття тимчасових касових розривів (випередження в часі фінансування видатків відносно надходження доходів) на короткостроковий термін і повернення до кінця поточного бюджетного року.

Бюджетна політика – складова фінансової політики, що відображає сукупність державних заходів у сфері бюджету з метою регулювання економічних і соціальних процесів. Це діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування з визначення стратегічної мети, напрямків, завдань і пріоритетів розвитку бюджетних відносин, засобів бюджетної тактики для їхнього досягнення, а також застосування цих засобів.

Бюджетна програма – систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення загальної мети та завдань, виконання яких пропонує і здійснює розпорядник бюджетних коштів, відповідно до покладених на нього функцій.

Бюджетна система – це сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіального устрою та врегульована нормами права.

Бюджетна стратегія – це цілісна система дій держави, спрямована на реалізацію мети, завдань і пріоритетів довготривалого курсу бюджетної політики, розрахованого на тривалу перспективу, що передбачає вирішення глобальних завдань, визначених економічною стратегією.

Бюджетна субвенція – цільова субсидія з бюджету вищого рівня до бюджету нижчого рівня на умовах пайової участі цих бюджетів у фінансуванні певних цільових видатків, об'єктів, програм, проектів та заходів, яка обумовлена вкладенням коштів з боку отримувача. У разі порушення цільового використання бюджетна субвенція підлягає поверненню до бюджету, що її видав.

Бюджетна субсидія – надання коштів з бюджету вищого рівня бюджету нижчого рівня на фінансування певних програм чи цільових видатків без необхідності вкладення коштів з боку отримувача.

Бюджетна тактика – це форма реалізації бюджетної стратегії, комплекс адаптивних заходів впливу держави на стан функціонування конкретних бюджетних взаємовідносин з метою надання їм параметрів, визначених завданнями бюджетної стратегії.

Бюджетна установа – 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.

Бюджетне асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане, відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові й цільові обмеження.

Бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене, відповідно до бюджетного асигнування, розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього самого періоду або у майбутньому.

Бюджетне інвестування – це надання бюджетних коштів на інвестиційну чи інноваційну діяльність.

Бюджетне планування – 1) за економічною сутністю – це науково обґрунтований процес визначення обсягів і джерел формування та напрямів використання централізованих фондів грошових коштів; 2) за змістом – це особлива сфера фінансової діяльності держави, пов'язана з обґрунтуванням певних управлінських рішень у сфері економіки щодо фінансового забезпечення держави, тобто специфічна сфера управління; 3) за формою – це процес складання, розгляду і затвердження основного фінансового плану державного бюджету.

Бюджетне право – сукупність фінансово-правових норм, що регламентують формування та використання коштів бюджету і бюджетний процес.

Бюджетне призначення – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане Бюджетним кодексом України, Законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові та цільові обмеження і дає змогу надавати бюджетні асигнування.

Бюджетне прогнозування – передбачення майбутніх бюджетних доходів і видатків у багаторічному часовому інтервалі між прийняттям рішення та початком дій.

Бюджетне регулювання – діяльність органів законодавчої й виконавчої влади вищого рівня щодо розподілу і перерозподілу доходів та нормування видатків, яка здійснюється з метою збалансування бюджетів нижчого рівня.

Бюджетне фінансування – надання з бюджету в безповоротному порядку коштів на видатки, пов'язані зі здійсненням державних замовлень, виконанням державних програм, утриманням державних і комунальних установ та організацій. Це процес виділення, зарахування, розподілу та перерахування коштів на рахунки розпорядників коштів у межах, визначених кошторисами і затверджених у бюджеті.

Бюджетний аудит – експертиза та аналіз звітів і балансів підприємств, організацій, установ, які фінансуються з бюджету, з метою перевірки законності та цільового використання бюджетних коштів. Це форма контролю за рухом, ефективним використанням бюджетних потоків і фондів, фінансовими операціями з виконання бюджету.

Бюджетний дефіцит – фінансовий результат за бюджетними операціями у розмірі перевищення видатків бюджету над його звичайними доходами. Це перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету).

Бюджетний запит – документ, підготовлений розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідними обґрунтуваннями щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступний бюджетний період.

Бюджетний кодекс України – документ, який визначає засади функціонування бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові норми, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Бюджетний контроль – контроль з боку уповноважених органів (Міністерство фінансів, Державна казначейська служба тощо) та громадськості за обґрунтованістю показників бюджету й ефективністю і цільовим використанням бюджетних коштів.

Бюджетний кредит – надання суб'єктам господарювання коштів з бюджету на засадах поворотності, строковості та платності.

Бюджетний механізм – сукупність фінансових форм, методів, важелів, інструментів, стимулів і санкцій, за допомогою яких забезпечується здійснення широкої системи розподільчих та перерозподільчих процесів, формування і використання централізованого фонду грошових коштів держави, функціону-

вання бюджетної системи загалом та реалізація засад бюджетної доктрини й бюджетної політики держави.

Бюджетний період – визначений законодавством період, протягом якого функціонує бюджет. В Україні діє річний бюджетний період, при цьому бюджетний рік збігається з календарним роком: він починається 1 січня та закінчується 31 грудня.

Бюджетний профіцит – перевищення доходів бюджету над видатками.

Бюджетний процес – регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їхнє виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Бюджетний регламент – документ, в якому встановлюються порядок, строки складання, розгляду та затвердження бюджету, а також організація його виконання.

Бюджетний розпис – документ, у якому встановлюється розподіл доходів та фінансування бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року, відповідно до бюджетної класифікації.

Бюджетний устрій – це організація і принципи побудови бюджетної системи, її структури, розподіл доходів та видатків між окремими ланками, правові основи функціонування бюджетів, встановлення характеру взаємовідносин між бюджетами, взаємозв'язок між окремими ланками бюджетної системи.

Бюджетний (фіскальний) федералізм – специфічна форма побудови й організації міжбюджетних взаємовідносин. Передбачає закріплення прав на отримання доходів і розпорядження видатками за всіма ланками бюджетної системи. Спрямований на оптимізацію величини та кількості органів місцевого самоврядування, а також розподілу повноважень і відповідно доходів та видатків між окремими бюджетами за ключовими компонентами ефективності: ринковими і демократичними критеріями.

Бюджетний фонд – об'єктивно обумовлена економічна форма руху тієї частини ВВП, яка пройшла певні стадії розподілу і надійшла у розпорядження держави для задоволення загальнодержавних потреб.

Бюджетні кошти (кошти бюджету) – належні, відповідно до законодавства, надходження та видатки бюджету.

Бюджетні обмеження – фінансові обмеження на витрачання грошових коштів з бюджету, які виражаються у формі гранично допустимих видатків.

Бюджетні пріоритети – у західній фінансовій практиці результат суспільного вибору. Економічно й соціально мотивовані, політично підтримані на рівні представницьких законодавчих органів влади, визначені на альтернативній основі цілі державної діяльності, забезпечені необхідними для їхньої реалізації бюджетними асигнуваннями.

Бюджетні резерви – заздалегідь відокремлена частина бюджетних коштів, призначена для фінансування невідкладних витрат, що не могли бути передбачені під час затвердження бюджету.

Бюджетні трансферти – передання коштів з одного бюджету до іншого у формі бюджетного субсидіювання чи вилучення бюджетного надлишку.

Бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджетів. Бюджетні установи є неприбутковими.

Бюджетування – сукупність технологічних процедур бюджетної роботи з аналітично-розрахункової підготовки бюджетів на основі врахування широкого кола чинників, які обумовлюють державні потреби й відповідні затрати коштів.

Бюрократ – у позитивному розумінні, за німецьким соціологом М. Вебером, – висококваліфікований професійний фахівець державної служби, який володіє спеціальними знаннями, технологіями управління та правилами приймання рішень, має розвинене почуття гідності, політично нейтральний захисник державних інтересів; у негативному розумінні – функціонер державного апарату (від чиновника високого рангу до рядового службовця, в основі поведінки якого є мотивації посилення своєї влади та впливу з метою здобування бюрократичної ренти).

Бюрократична рента – вигоди матеріального і нематеріального характеру, що дістаються бюрократу завдяки його повноваженням та можливостям приймати рішення стосовно певних питань, які входять у коло діяльності державної установи.

Бюрократія – управлінський апарат і службовий персонал у системі державних установ, який впливає на прийняття рішень та стан справ.

Ваучер (voucher) – у західній практиці метод надання державою певних благ у натуральній формі (товарів або послуг), за допомогою якого індивіди-реципієнти одержують кошти в безготівковій формі на придбання саме цих благ.

Взаємні розрахунки – передання коштів з одного бюджету до іншого для відновлення збалансування цих бюджетів у зв'язку з перерозподілом між ними доходів або видатків після затвердження бюджету.

Видатки бюджету – 1) за сутністю – сукупність грошових відносин, пов'язаних з розподілом і цільовим спрямуванням коштів основного централізованого грошового фонду держави; 2) за змістом – кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом.

Видатки розвитку (капітальні видатки) – фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності, зокрема: фінансування капітальних вкладень виробничого і невиробничого призначення; фінансування структурної перебудови національної економіки; субсидії, субвенції та інші видатки, пов'язані з розширеним відтворенням виробництва і соціальної сфери. До них належать видатки на придбання основного капіталу, створення державних запасів та резервів, придбання нематеріальних активів, капітальні трансферти.

Виконання бюджету – забезпечення повного та своєчасного надходження всіх передбачених у затвердженому бюджеті доходів і спрямування цих коштів на фінансування видатків, включених до бюджету.

Витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

Відомча структура класифікації видатків бюджету – групування видатків, що відображає розподіл бюджетних асигнувань між міністерствами і відомствами – безпосередніми отримувачами коштів із бюджету на заплановані заходи.

Власні доходи місцевих бюджетів – це доходи, які формуються в результаті дій і рішень, що приймають органи місцевого самоврядування. Власними є лише такі доходи місцевих бюджетів, які одночасно відповідають вимогам: вони є територіально локалізованими, безпосередньо залежними від діяльності місцевої влади, яка повністю їх контролює і використовує на власний розсуд.

Власні надходження бюджетних установ – це кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна й іншої діяльності.

Внутрішній державний борг – заборгованість держави юридичним і фізичним особам, яка утворилась у зв'язку із залученням їхніх коштів на внутрішньому фінансовому ринку для фінансування видатків бюджету та виконання державних програм і замовлень.

Гарантійне зобов'язання – зобов'язання гаранта повністю або частково виконати боргові зобов'язання суб'єкта господарювання – резидента України перед кредитором у разі невиконання таким суб'єктом його зобов'язань за кредитом (позикою), залученим під державну чи місцеву гарантію.

Гарантований Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста борг – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо отриманих і не погашених на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями.

Гарантований державою борг – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо отриманих і не погашених на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями.

Головний розпорядник бюджетних коштів – бюджетна установа в особі його керівника, якому надане головне право розпоряджатися виділеними бюджетними асигнуваннями, а також направляти їх для використання за бюджетним призначенням.

Граничні величини державного боргу і фіскального дефіциту (Маастрихтські критерії) – гранично припустимі показники державного боргу (валового боргу сектору державного управління) – 60% до ВВП і фіскального дефіциту (сектору державного управління) – 3% до ВВП, які встановлені Маастрихтською угодою для країн-членів Європейського Союзу як критерій їхньої участі в Європейському валютному союзі.

Декрементальне бюджетування – складання і виконання бюджетів (кошторисів) з деяким зменшенням бюджетних призначень порівняно з попереднім періодом.

Депозитні суми – кошти, що не належать бюджетній установі, надходять у тимчасове її розпорядження і з настанням відповідних умов перераховуються за призначенням. Вони не належать до коштів спеціального фонду.

Державна дотація – кошти, що виділяються з бюджету підприємствам на покриття їхніх збитків.

Державна позика – залучення державою коштів від юридичних і фізичних осіб, урядів інших країн, міжнародних фінансових організацій на умовах поворотності, терміновості й платності.

Державна субвенція – цільове виділення коштів з бюджету суб'єктам підприємницької діяльності на фінансування певних програм і проектів на умовах пайової участі бюджету та отримувача коштів.

Державне запозичення – операції, пов'язані з отриманням державою кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування державного бюджету.

Державний борг – сума заборгованості держави зовнішнім і внутрішнім кредиторам.

Державний грант – державне замовлення на виконання наукових досліджень і розробок.

Державні боргові зобов'язання – державні цінні папери, що засвідчують відносини у межах позики, в яких боржником є органи державного управління.

Державні інвестиції – вкладення за рахунок коштів бюджету чи цільових фондів в інвестиційні проекти чи соціально-економічні програми.

Державні соціальні гарантії – установлені законами мінімальні розміри оплати праці, доходів громадян, пенсійного забезпечення, соціальної допомоги, розміри інших видів соціальних виплат, установлені законами та іншими нормативно-правовими актами, які забезпечують рівень життя, не нижчий за прожитковий мінімум. Державні соціальні стандарти – установлені законами, іншими нормативно-правовими актами соціальні норми і нормативи або їхній комплекс, на базі яких визначаються рівні основних державних соціальних гарантій.

Державні субсидії – усі невідплатні поточні виплати підприємствам та громадянам, що не передбачають: а) компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів і послуг в обмін на проведені платежі; б) видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств.

Державні трансферти – невідплатні і безповоротні платежі з бюджету юридичним та фізичним особам, що не являють собою придбання товарів чи послуг, надання кредиту або виплату непогашеного боргу.

Державні цінні папери – боргові зобов'язання, емітовані державою.

Дефіцитне фінансування – забезпечення видатків бюджету за рахунок державних позик або емісії грошей в умовах дефіциту бюджету.

Дисконтна вартість – вартість майбутніх доходів або витрат, оцінена на сучасний момент. Використовується при формуванні бюджету, переважно для оцінювання інвестиційних проектів.

Дисконтування (discounting) – процес додавання ставки процента до капітальної суми для визначення теперішнього еквівалента величини сум, які будуть отримані або витрачені в майбутньому.

Документальна перевірка – перевірка правильності розрахунків платників із бюджетом, що проводиться безпосередньо в платника на підставі даних бухгалтерського та податкового обліку й первинних документів.

Дотація вирівнювання – міжбюджетний трансферт на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує.

Доходи бюджету – 1) за сутністю – об'єктивне економічне явище, пов'язане із сукупністю економічних відносин щодо розподілу та перерозподілу ВВП з метою формування основного централізованого фонду грошових коштів держави; 2) за змістом – усі надходження відповідного бюджету на безповоротній основі у вигляді податкових і неподаткових платежів, доходів від операцій з капіталом, офіційних трансфертів та доходів державних цільових фондів, що належать до бюджету.

Доходи від операцій з капіталом – доходи бюджету у вигляді надходжень від продажу основного капіталу, державних запасів товарів, землі та нематеріальних активів.

Економічна структура класифікації видатків бюджету – групування видатків бюджетів усіх рівнів за їхнім економічним змістом і цільовим призначенням.

Єдиний банк даних платників податків – юридичних осіб –автоматизована система збору, накопичення та обробки інформації про платників податків – юридичних осіб.

Єдиний казначейський рахунок – рахунок, відкритий центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, у Національному банку України для обліку коштів та здійснення розрахунків у системі електронних платежів Національного банку України, на якому консолідуються кошти державного і місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного соціального й пенсійного страхування та кошти інших клієнтів, які, відповідно до законодавства, перебувають на казначейському обслуговуванні.

Загальний фонд бюджету – це складова бюджету, яка концентрує у собі загальні доходи і загальні видатки держави та органів місцевого самоврядування, які переважно не мають чіткого зв'язку між собою, оскільки окреме джерело ресурсів не прив'язане до конкретного напрямку витрачання коштів.

Закон Вагнера – виведена німецьким класиком фінансової науки Адольфом Вагнером емпірична закономірність більш швидкого зростання державних видатків порівняно з національним продуктом і, як результат, постійне збільшення масштабів одержавлення національного продукту.

Закон Гремма–Рудмена–Холлінгса (Gramm-Rudman-Holllings Act) –закон, прийнятий конгресом США в 1985 р., який передбачав поступове автоматичне зменшення дефіциту федерального бюджету шляхом щорічного його скорочення на певну суму.

Закон про Державний бюджет України – закон, який затверджує Державний бюджет України та містить положення щодо забезпечення його виконання протягом бюджетного періоду.

Закріплені доходи місцевих бюджетів – це доходи, які на довготривалій основі передаються до місцевих бюджетів у повному розмірі або у визначеній, єдиній для всіх бюджетів частині; за сутністю – це загальнодержавні податки, збори або доходи, що традиційно формують дохідну частину місцевих бюджетів.

Залишок бюджетних коштів – обсяг коштів відповідного бюджету, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів цього бюджету на кінець звітного періоду.

Інвестиційний проект – комплекс заходів, визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки та спрямованих на розвиток окремих галузей, секторів економіки, виробництв, регіонів, виконання яких здійснюється з використанням коштів державного та / або місцевих бюджетів чи шляхом надання державних та / або місцевих гарантій.

Інкрементальне бюджетування – складання і виконання бюджетів (кошторисів) з деяким збільшенням бюджетних призначень, порівняно з попереднім періодом.

Інтеграція (фінансова) – взаємозв'язок і взаємодія країн у рамках міждержавних союзів на основі уніфікації й гармонізації національних фінансових систем, синхронізації проведення заходів фінансово-економічної політики, а також створення спільних наддержавних інститутів. Найбільш розвинена форма – Європейський Союз.

Касове виконання бюджету – приймання і зарахування доходів та рахунки бюджету, зберігання і перерахування коштів з цих рахунків на фінансування видатків бюджету.

Квазіфіскальні операції – операції органів державної влади і місцевого самоврядування, Національного банку України, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, суб'єктів господарювання державного та комунального секторів економіки, що не відображаються у показниках бюджету, але можуть призвести до зменшення надходжень бюджету та / або потребувати додаткових витрат бюджету в майбутньому.

Конверсія боргу – зміна початкових умов, зокрема зміна величини позичкового процента державної позики (зміна дохідності позик).

Консолідація боргу – зміна умов позики щодо часу її чинності (тривалості) з можливою зміною величини позикового процента, зокрема перетворення короткострокових державних позик на довгострокові чи об'єднання кількох державних позик попередніх років в одну.

Кошторис – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань і здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених, відповідно до бюджетних призначень.

Кошторисне фінансування – виділення коштів на утримання закладів, установ і організацій, виконання певних програм та реалізацію певних заходів на підставі спеціального фінансового документа – кошторису.

Кредитування бюджету – операції з надання коштів з бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок чого виникають зобов'язання перед бюджетом (надання кредитів з бюджету), й операції з повернення таких коштів до бюджету (повернення кредитів до бюджету).

Митна вартість товарів – заявлена декларантом або визначена митним органом вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка обчислюється на момент перетинання товарами митного кордону України.

Міжбюджетні відносини – це відносини між державою, Автономною Республікою Крим і місцевим самоврядуванням щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією та законами України.

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

Мінімальна бюджетна забезпеченість – мінімально припустима вартість послуг держави у грошовому виразі, наданих органами державної влади або органами місцевого самоврядування в розрахунку на душу населення за рахунок коштів відповідних бюджетів.

Місцеве запозичення – операції з отримання до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету.

Місцевий борг – загальна сума боргових зобов'язань Автономної Республіки Крим чи територіальної громади міста з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) за станом на звітну дату, що виникають внаслідок місцевого запозичення.

Місцевий фінансовий орган – установа, що, відповідно до законодавства України, здійснює функції зі складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету.

Місцеві бюджети – бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування.

Надходження бюджету – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу / пред'явлення цінних паперів.

Неподаткові надходження – доходи бюджету у вигляді доходів від власності та підприємницької діяльності, адміністративних зборів і платежів, некомерційного та побічного продажу, надходжень від штрафів і фінансових санкцій, інших неподаткових надходжень.

Норма видатків – це величина затрат на планову розрахункову одиницю.

Нормативи видатків (фінансування) – показники поточних і капітальних видатків з бюджетів усіх рівнів на забезпечення задоволення потреб на рівні, не нижчому від державних соціальних стандартів та нормативів.

Нормування видатків – це визначення обсягу витрат на розрахункову планову одиницю, яка характеризує обсяг діяльності відповідної бюджетної установи.

Облік платників – реєстрація платників податків, включення їх та даних про них до відповідних облікових реєстрів, вжиття заходів щодо виявлення платників з метою забезпечення повноти обліку.

Обов'язкові платежі – платежі податкового і неподаткового характеру до бюджету та державних фондів цільового призначення, внесення яких передбачено відповідними законодавчими актами.

Обслуговування державного (місцевого) боргу – операції щодо здійснення плати за користування кредитом (позикою), сплати комісій, штрафів та інших платежів, пов'язаних з управлінням державним (місцевим) боргом. До таких операцій не належить погашення державного (місцевого) боргу.

Одержувач бюджетних коштів – суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їхнє виконання кошти бюджету.

Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету – органи державної влади, а також органи місцевого самоврядування, уповноважені здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), інших надходжень бюджету.

Паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми, відповідно до бюджетного призначення, встановленого Законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).

Пеня – фінансова санкція, яка стягується з платників за порушення встановлених строків сплати податків та обов'язкових платежів.

Первинні документи – це письмове свідоцтво про здійснення певних операцій, яке надає юридичну силу даним бухгалтерського обліку, забезпечує обліку суцільне та безперервне відображення виконання бюджету.

Перевірка – обстеження і вивчення окремих сторін фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ.

Періодична бюджетна звітність – звітність, що подається розпорядниками коштів за певні проміжки часу (місяць, квартал) у законодавчо встановлені терміни.

План рахунків з обліку виконання бюджету – система рахунків бухгалтерського обліку операцій з виконання бюджету держави, об'єднаних у групи з однаковим економічним змістом та призначенням.

Платіж – погашення зобов'язання, що виникло в поточному або попередніх бюджетних періодах.

Податки – це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлює держава та котрі сплачують юридичні й фізичні особи в процесі розподілу і перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту, що акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

Податкова заборгованість – суми не сплачених в установлені строки податків та обов'язкових платежів, а також нараховані на них суми пені, штрафів й інших фінансових санкцій.

Податкова застава – все майно і майнові права платника, незалежно від суми податкової заборгованості. Запроваджується як спосіб забезпечення погашення платником податкової заборгованості.

Податкова звітність – сукупність документів зі звітними даними про нарахування та сплату в бюджет податків і податкових платежів. Складається та подається в податкові органи платниками податків у визначений термін.

Податкові надходження – це передбачені податковими законами України загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Погашення боргу – виконання боргових зобов'язань перед кредиторами щодо сплати основної суми боргу, тобто суми позики, визначеної угодою про позики, або номінальної вартості державних цінних паперів.

Позабюджетна діяльність бюджетних установ та організацій – надання платних послуг, виконання робіт чи здійснення іншої діяльності, пов'язаної з основною діяльністю установ та організацій, доходи від якої спрямовані на здійснення видатків спеціального фонду, передбачених у кошторисі. Ця діяльність не має на меті отримання комерційного прибутку.

Позабюджетні кошти – кошти, які бюджетні установи та організації отримують понад асигнування, що виділяються із загального фонду державного та / або місцевих бюджетів і використовуються суворо за цільовим призначенням. Позабюджетні кошти поділяються за принципом походження та використання на спеціальні кошти, суми за дорученнями, депозитні кошти й інші позабюджетні кошти.

Поточний бюджетний контроль – контроль, що проводиться у процесі виконання бюджету, кошторисів доходів і видатків протягом бюджетного року. Здійснюється на підставі первинних документів оперативного і бухгалтерського обліку та звітності.

Поточні видатки – видатки бюджетів на утримання мережі підприємств, установ, організацій та органів, яка діє на початок бюджетного року і набуває чинності в даному році, а також на фінансування заходів соціального захисту населення та інших заходів, які не належать до тих, що фінансуються за видатками розвитку.

Програма – форма цільового фінансування під виконання конкретного завдання в комплексі із заходами адміністративно-організаційного характеру.

Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі – метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок ко-

штів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.

Проект бюджету – проект плану формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, що здійснюються органами державної влади (органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування) протягом бюджетного періоду, який є невід'ємною частиною проекту Закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет).

Пролонгація боргу – це форма добровільної згоди кредиторів на відстрочення виплат за зобов'язаннями боржника.

Рефінансування державного боргу – погашення попередньої заборгованості за допомогою випуску нових позик або шляхом заміни короткострокових зобов'язань на середньо- чи довгострокові.

Річна бюджетна звітність – звітність, що подається розпорядниками коштів у контрольні та вищестоящі органи після закінчення року в законодавчо встановлені терміни.

Рішення про місцевий бюджет – нормативно-правовий акт Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної місцевої ради, виданий в установленому порядку, що затверджує місцевий бюджет та визначає повноваження відповідно Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевої державної адміністрації або виконавчого органу місцевого самоврядування здійснювати виконання місцевого бюджету протягом бюджетного періоду.

Розпис бюджету – документ, в якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року, відповідно до бюджетної класифікації.

Розмежування видатків між бюджетами – законодавчий розподіл видатків, що фінансуються з бюджету, між ланками бюджетної системи, відповідно до розподілу функцій держави між рівнями державної влади й управління.

Розмежування доходів між бюджетами – законодавчий розподіл установлених загальнодержавних податків та обов'язкових платежів між ланками бюджетної системи з метою забезпечення надійної фінансової бази кожного бюджету.

Розпорядник бюджетних коштів – бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету.

Сансет – бюджетно-процесуальна процедура, що легітимізує припинення фінансування певної установи, програми або проекту, якщо тільки право на їхню діяльність чи виконання не продовжують на новий термін.

Секвестр бюджету – пропорційне скорочення видатків з усіх статей бюджету (крім захищених) протягом часу, що залишається до закінчення поточного бюджетного року.

Системний аналіз – узагальнюючий аналіз фінансово-економічних явищ та процесів на основі їхньої взаємодії і взаємообумовленості, взаємозалежності всіх складових та факторів.

Соціальне забезпечення – фінансове утримання за рахунок бюджету громадян, які через об'єктивні причини не можуть мати самостійного джерела доходів або перебувати на утриманні інших громадян (інваліди від народження, діти-сироти, самотні люди похилого віку).

Соціальний захист – сукупність державних заходів і видатків бюджету, пов'язаних з наданням фінансової допомоги окремим верствам населення, які через незалежні від них причини не мають достатніх для самозабезпечення доходів.

Соціальні норми і нормативи – показники необхідного споживання продуктів харчування, непродовольчих товарів і послуг та забезпечення освітніми, медичними, житлово-комунальними, соціально-культурними послугами.

Списання боргу – це відмова уряду від його погашення (частково або повністю) внаслідок фінансової неспроможності держави, її банкрутства або через політичні мотиви.

Спеціальний фонд бюджету – це складова бюджету, яка містить надходження до бюджету, призначені для спрямування на конкретні заходи, та витрати з бюджету на реалізацію цих заходів.

Субвенція – це вид міжбюджетних трансфертів, що використовуються для певної мети в порядку, визначеному тим органом, який прийняв рішення про надання субвенції.

Суспільне благо (public good) – товар або послуга, надання якої одному споживачеві рівнозначне її доступності й іншим.

Транспарентність (прозорість) – доведення до загального відома широкої громадськості інформації про рішення та дії органів влади, взагалі про діяльність установ, організацій, суб'єктів господарювання, посадових осіб.

Трансферти – це кошти, одержані від органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

Трансферти за кордон – невідплатні, безповоротні платежі іншим країнам, міжнародним організаціям, наднаціональним органам, некомерційним зарубіжним закладам.

Трансферти населенню – поточні платежі фізичним особам у грошовій формі, призначені для збільшення їхнього доходу.

Управління бюджетними коштами – сукупність дій учасника бюджетного процесу, відповідно до його повноважень, пов'язаних з формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів.

Управління державним боргом – комплекс заходів, що здійснює держава в особі уповноважених органів щодо визначення обсягів та умов залучення коштів, їхнього розміщення і погашення, а також забезпечення платоспроможності держави.

Фінансовий норматив бюджетної забезпеченості – гарантований державою в межах наявних бюджетних коштів рівень фінансового забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно Радою Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами місцевого самоврядування, що використовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів.

Фінансові санкції – штрафи та пені, які стягуються з платників податків за порушення податкового законодавства.

Фінансування бюджету – надходження та витрати бюджету, пов'язані зі зміною обсягу боргу, обсягів депозитів і цінних паперів, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), зміна залишків бюджетних коштів, які використовуються для покриття дефіциту бюджету або визначення профіциту бюджету.

Фіскальна консолідація – постійне поліпшення бюджетного балансу, яке визначається розміром скорочення обсягу бюджетного дефіциту чи періодом, протягом якого відбувається постійне зниження дефіциту.

Фіскальна соціологія – напрям світової економічної думки, змістом і предметом якого є аналіз та дослідження відносин індивідуумів і соціальних груп із державними фінансовими інститутами.

Функціональна структура класифікації видатків бюджету – групування видатків бюджетів усіх рівнів, що відображає напрями використання коштів на виконання основних функцій держави.

Цільове фінансування – виділення коштів на фінансування конкретних об'єктів і суб'єктів, витрат, програм та проектів.

Цільові позики – позики, кошти від розміщення яких призначені для фінансування конкретних цілей з метою вирішення певних соціально-економічних завдань і які обумовлені емісією позики.

Чисті запозичення / чисте кредитування (net borrowing / net lending) – одна з концепцій фіскального дефіциту. Чисті запозичення / чисте кредитування є сальдовим показником фінансового (фіскального) балансу сектору державного управління або державного сектору загалом. Він розраховується, як правило, в системі національних рахунків. Чисті запозичення (запозичення за мінусом погашення) свідчать про існування фіскального дефіциту і показують, який обсяг грошових ресурсів (заощаджень) додатково залучає даний сектор економіки з інших секторів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аветисян И. А. Бюджетный процесс как инструмент управления государственными и муниципальными финансами / И. А. Аветисян // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. − 2012. − № 1. − С. 121–135.

2. Бабина К. И. Значение процедуры бюджетного прогнозирования в бюджетном процессе России и зарубежных государствах / К. И. Бабина // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 1. – С. 199–202.

3. Багнюк І. С. Суть та необхідність фінансово-господарського контролю / І. С. Багнюк // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія : Економічні науки. – 2011. – Вип. 21. – С. 51–54.

4. Балацький Є. О. Особливості бюджетного федералізму деяких країн світу / Є. О. Балацький // Вісник Української академії банківської справи. – 2009. – № 2. – С. 118–120.

5. Беленчук А. А. Бюджетирование, ориентированное на результат: стратегии и перспективы / А. А. Беленчук // Финансовый журнал. – 2010. – № 1. – С. 97–106.

6. Белостоцкий А. А. Зарубежный опыт долгосрочного бюджетного планирования и прогнозирования / А. А. Белостоцкий // Вопросы экономики и права. – 2012. – № 1. – С. 227–230.

7. Беляев А. В. Модели организации и регулирования межбюджетных отношений в зарубежных странах / А. В. Беляев, Н. М. Турбина // Социально-экономические явления и процессы. – 2009. – № 2. – С. 24–29.

8. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підруч. / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, 1994. – 364 с.

9. Болтинова О. В. Стадии бюджетного процесса в зарубежных странах : уч. пособ. / О. В. Болтинова. − М. : Профобразование, 2002. − 95 с.

10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. [для студ. спец. «Облік і аудит»] / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 5-те вид., перероб. і доп. – Ж. : Рута, 2003. – 726 с.

11. Бюджетна система : підруч. / [С. І. Юрій, В. Г. Дем'янишин, О. П. Кириленко] ; за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 624 с.

12. Бюджетна система України: тренінг-курс : навч. посіб. / [В. М. Опарін, С. Я. Кондратюк, Є. О. Малік та ін.] ; за заг. ред. В. М. Опаріна. – К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2012. – 392 с.

13. Бюджетна система : підруч. / за наук. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : ЦУЛ ; Тернопіль : Екон. думка, 2012. – 871 с.

14. Бюджетна система. Вишкіл студії : навч. посіб. / за ред. С. І. Юрія та О. П. Кириленко. – Тернопіль : Екон. думка, 2010. – 424 с.

15. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Верховна Рада України від 01.10.2011 р., № 2456-17. – Режим доступу : http://zakon1.rada. gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

16. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / за ред. В. Г. Дем'янишина, Г. Б. Погріщук. – Тернопіль : Крок, 2015. – 522 с.

17. Бюджетний менеджмент : підруч. / [В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.] ; за заг. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.

18. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / Л. В. Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могиляк, Б. І. Хомічак. – К. : Знання, 2006. – 293 с.

19. Бюджетний менеджмент: тренінг-курс : навч. посіб. / [Л. Д. Сафонова, А. Є. Буряченко, Є. О. Малік та ін.] ; за заг. ред. Є. О. Малік. – К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2012. – 400 с.

20. Вітвіцька Н. С. Державний фінансовий контроль : [навч.-метод. посіб/ для самост. вивч. дисц/] / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.

21. Гнидюк Н. А. Механізм координації політики європейської інтеграції в Україні : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02 / Н. А. Гнидюк ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України, Одес. регіон. ін-т держ. упр. – О., 2011. – 18 с.

22. Государственный бюджет : учеб/ / [С. М. Омирбаев, С. Ж. Интыкбаева, А. А. Адамбекова, Р. С. Парманова]. − Алматы : ТОО РПИК «Дәуір», 2011. − 632 с.

23. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупартий. – К. : Центр учб. літ., 2009. – 424 с.

24. Дем'янишин В. Бюджетне нормування: прагматика і проблематика / Василь Дем'янишин // Світ фінансів. – 2005. – Вип. 2(3). – С. 41–49.

25. Дем'янишин В. Бюджетне фінансування та його особливості в сучасних умовах / Василь Дем'янишин // Світ фінансів. – 2007. – Вип. 2(11). – С. 34–48.

26. Дем'янишин В. Бюджетний дефіцит та його вплив на кризову ситуацію в Україні / Василь Дем'янишин // Вісник ТНЕУ. – 2007. – № 5. – С. 120–123.

27. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України : моногр. / В. Г. Дем'янишин. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 496 с.

28. Дем'янишин В. Концептуальні засади видатків бюджетів та їхнього розподілу між ланками бюджетної системи / Василь Дем'янишин // Вісник ТНЕУ. – 2007. – № 3. – С. 62–78.

29. Дем'янишин В. Складання проекту бюджету держави: прагматика, проблематика та шляхи удосконалення / Василь Дем'янишин // Світ фінансів. – 2007. – Вип. 4(13). – С. 100–115.

30. Дем'янишин В. Г. Бюджетний механізм держави: сутність та роль у регулюванні соціально-економічних процесів / В. Г. Дем'янишин // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць / наук. ред. І. К. Боднар. – К., 2007. – Вип. 11(78). – С. 3–11.

31. Дем'янишин В. Г. Бюджетний устрій та розвиток бюджетної системи України / В. Г. Дем'янишин // Фінансова система України : зб. наук. праць / відп. ред. І. Д. Пасічник. – Острог : Нац. ун-т «Острозька академія», 2005. – Вип. 7, – ч. 1. – С. 42–49.

32. Дем'янишин В. Г. Виконання бюджетів: концептуалізація, проблеми та напрями удосконалення / В. Г. Дем'янишин // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. / за заг. ред.

І. Г. Ткачук. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ Прикарпат. нац. ун-ту ім. Василя Стефаника, 2008. – Вип. 4, т. 2. – С. 14–20.

33. Дем'янишин В. Г. Концептуальні засади бюджетного процесу в Україні / В. Г. Дем'янишин // Финансы, учет, банки : сб. науч. трудов / под общ. ред. П. В. Егорова. – Донецк : ДонНУ : Каштан, 2007. – Вып. 13. – С. 30–37.

34. Дем'янишин В. Г. Концептуальні засади бюджетного регулювання та його розвиток у контексті адміністративно-територіальної реформи / В. Г. Дем'янишин // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : зб. наук. праць / гол. ред. В. В. Прядко. – [Вип. 8 : Економічні науки]. – Чернівці, 2007. – С. 119–129.

35. Дем'янишин В. Г. Концептуальні засади доходів бюджетів та їхнього розподілу між ланками бюджетної системи / В. Г. Дем'янишин // Фінансова система України : зб. наук. праць / відп. ред. І. Д. Пасічник. – Острог : Нац. ун-т «Острозька академія», 2006. – Вип. 8, ч. 1. –С. 78–89.

36. Дем'янишин В. Г. Неподатковий механізм мобілізації доходів бюджету / В. Г. Дем'янишин // Науковий вісник національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2007. – № 4(39). – С. 53–60.

37. Дем'янишин В. Г. Перспективи розвитку бюджетного прогнозування в Україні / В. Г. Дем'янишин // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць / відп. ред. А. А. Покотілов. – [Вип. 249 : в 6 т. Т. VI]. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – С. 1478–1484.

38. Дем'янишин В. Г. Планування і фінансування видатків на охорону здоров'я: методологія і практика : моногр. / В. Г. Дем'янишин, Н. Л. Замкова, Т. Д. Сіташ. – Вінниця : ПП Балюк І. Б., 2014. – 264 с.

39. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація бюджету держави / В. Г. Дем'янишин // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 9(75). – С. 3–11.

40. Дем'янишин В. Г. Формування та розвиток податкового механізму в економіці України / В. Г. Дем'янишин // Науковий вісник національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2007. – № 3(38). – С. 92–102.

41. Дем'янишин В. Г. Шляхи вирішення економічних проблем у процесі розгляду і затвердження бюджетів / В. Г. Дем'янишин // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць / відп. ред. А. А. Покотілов. – [Вип. 231 : в 9 т. Т. VI]. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2007. – С. 10631071.

42. Дем'янишин В. Г. Шляхи удосконалення бюджетного планування в Україні / В. Г. Дем'янишин // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць / відп. ред. А. А. Покотілов. – [Вип. 250 : в 9 т. Т. VIII]. –Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – С.1894–1900.

43. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.

44. Дікань Л. В. Державний аудит : навч. посіб. / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – К. : Знання, 2011. – 503 с.

45. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посіб. / Л. В. Дікань – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 327 с.

46. Дондик Н. Я. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / Н. Я. Дондик, Г. П. Дондик. – К. : Центр учб. літ., 2011. – 208 с.

47. Дьомін Ю. М. Митне право України : навч. посіб. / Ю. М. Дьомін, С. Ю. Дьоміна, Н. М. Железняк. – К. : Центр учб. літ., 2009. – 232 с.

48. Егорова Ю. А. Модели организации казначейской системы исполнения бюджета в зарубежных странах / Ю. А. Егорова // Вестник Брянского государственного университета. – 2012. – № 3. – С. 258–261.

49. Економіка України: реалії, перспективи розвитку ринкових відносин. Т. 20 : Аналітичні розробки, пропозиції наукових та практичних працівників / за ред. А. І. Комарова, С. Б. Бєлікова, М. О. Потебенька та ін. – К., 2012. – 725 с.

50. Живко З. Б. Контрольно-ревізійна діяльність : навч. посіб. / З. Б. Живко, І. О. Ревак, М. О. Живко. – К. : Алерта, 2012. – 496 с.

51. Закревская Г. С. Применение международного опыта бюджетирования, ориентированного на результат, в бюджетном процессе Российской Федерации / Г. С. Закревская, С. В. Мишина //

Вестник Калининградского филиала Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2013. – № 3. – С. 118–122.

52. Запатріна І. В. Бюджетний механізм економічного зростання : моногр. / І. В. Запатріна. – К. : УСЕС, 2007. – 528 с.

53. Зіміна І. А. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. А. Зіміна, О. С. Корнієнко, А. О. Трофімов. - Миколаїв : НУК, 2008. – 209 с.

54. Зовнішньоекономічні операції і контракти : навч. посіб. / [В. В. Козик, Л. А. Панкова, Я. С. Крап'як, О. Ю. Григор'єв, А. О. Босак]. – 2-ге вид. – К. : Центр навч. літ., 2004. – 608 с.

55. Ильяшенко В. В. Международный опыт внедрения элементов бюджетирования, ориентированного на результат / В. В. Ильяшенко // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2012. – № 5, – т. 43. – С. 43–51.

56. Іваненко Ю. В. Агентство з питань управління державним боргом: досвід Португалії та Великобританії / Ю. В. Іваненко, А. В. Мамишев // Вісник НБУ. – 2008. – № 3. – С. 14–18.

57. Казаков В. В. Зарубежный опыт регионального выравнивания / В. В. Казаков // Вестник Томского государственного университета. – 2008. – № 1. – С. 170–175.

58. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович. – К. : Центр учб. літ., 2013. – 290 с.

59. Карлін М. І. Бюджетна система України : навч. посіб. / М. І. Карлін. – К. : Знання, 2008. – 428 с.

60. Кириленко О. П. Теорія і практика бюджетних інвестицій. моногр. / О. П. Кириленко, Б. С. Малиняк. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – 288 с.

61. Клець Л. Є. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / Л. Є. Клець. – К. : Центр учб. літ., 2007. – 640 с.

62. Конституція України : Верховна Рада України від 28.06.1996 р., № 254/96-ВР (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80.

63. Кулиев Р. П. Мировой опыт по организации контроля законности исполнения государственного бюджета / Р. П. Кулиев // Власть. – 2009. – № 3. – С. 132–135.

64. Кульчицький М. І. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / М. І. Кульчицький, О. В. Остафіль. – Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2012. – 390 с.

65. Леонов С. Н. Совершенствование бюджетного процесса на уровне субъекта РФ в условиях внедрения бюджетирования, ориентированного на результат / С. Н. Леонов, М. Н. Соломко // Ученые записки Комсомольского-на-Амуре государственного технического университета. – 2012. – № 9, т. 2. – С. 91–96.

66. Лисяк Л. В. Бюджетна політика у системі державного регулювання соціально-економічного розвитку України : моногр. / Л. В. Лисяк. – К. : ДННУ АФУ, 2009. – 600 с.

67. Лопушняк Г. С. Системи забезпечення та технології бюджетного процесу : навч.-метод. посіб. / Г. С. Лопушняк, В. Г. Дем'янишин. – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – 175 с.

68. Макар О. П. Світовий досвід управління державним боргом та перспективи його застосування в Україні [Електронний ресурс] / О. П. Макар, Г. Я. Ільницька-Гикавчук, І. С. Дулин // Ефективна економіка. – 2013. – № 12.. – Режим доступу : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2435.

69. Матевосян С. С. Особенности законодательного регулирования бюджетного процесса в зарубежных странах / С. С. Матевосян // Юристъ-Правоведъ. − 2008. − № 5. − С. 86–89.

70. Матеріали з програмно-цільового планування (в рамках реалізації проекту «Впровадження механізму прийняття ефективних бюджетних рішень) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.urban.mk.ua.

71. Махонина М. И. Казначейская система исполнения бюджета в Российской Федерации: опыт зарубежных стран / М. И. Махонина // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – № 4. – С. 95–99.

72. Митний кодекс України від 13.03.2012 р., № 4495-VI (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17.

73. Муравьева З. А. Финансово-кредитные системы зарубежных стран : уч.-метод. комплекс / З. А. Муравьева. − 2-е изд., дораб. – Мн. : Изд-во МИУ, 2006. – 308 с.

74. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посіб. / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук, О. В. Мурашко ; [за заг. ред. П. В. Мельника]. – К. : ЦУЛ, 2003. – 311 с.

75. Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посіб. / В. П. Нагребельний, В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос ; [за заг. ред. В. П. Нагребельного]. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 320 с.

76. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження положень про територіальні органи Державної казначейської служби України» від 12.10.2011 р., № 1280 (із змінами та доп.) [Електронний ресурс] : офіц. сайт Верхов. Ради України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1236-11.

77. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Стратегічного плану діяльності Міністерства фінансів України на 2014 бюджетний рік та два бюджетних періоди, що настають за плановим (2015–2016 роки)» від 31.01.2014 р., № 35 [Електронний ресурс] : офіц. сайт М-ва фінансів України. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua.

78. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авт. [заг. ред. Ф. О. Ярошенка]. – К. : Зовнішня торгівля : УДУФМТ, 2010. – 592 с.

79. Николаева Т. П. Бюджетна система РФ : уч.-практ. пособ. / Т. П. Николаева. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2010. – 380 с.

80. Нова архітектура бюджетної системи України: ризики та можливості для економічного зростання / за ред. Я. А. Жаліла. – К. : Вид-во НІСД, 2010. – 35 с.

81. Новосьолова О. С. Світова практика інституційного забезпечення управління державним боргом / О. С. Новосьолова // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 754. – С. 60–66.

82. Организация бюджетного процесса: межстрановое сравнение : справоч. / О. В. Богачева, М. В. Грачева, С. Ю. Иванов, А. Пири и др. ; [под общ. ред. А. М. Лаврова и О. К. Ястребовой]. – Т. 6. – М. : М-во финансов Российской Федерации, 2009. – 902 с.

83. Павлюк К. В. Бюджет і бюджетний процес в умовах транзитивної економіки України : моногр. / К. В. Павлюк. – К. : НДФІ, 2006. – 584 с.

84. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : навч. посіб. / Ю. В. Пасічник. – К. : Знання-Прес, 2002. – 495 с.

85. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України : навч. посіб. / Ю. В. Пасічник. – К. : Знання, 2008. – 670 с.

86. Письменна Т. Принципи бюджетного контролю: теоретична інтерпретація та практика виконання / Т. Письменна // Світ фінансів. – 2011. – № 4. – С. 115–127.

87. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 р., № 2755-VI (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

88. Положення про Департамент фінансів Вінницької міської ради згідно Рішення Вінницької міської ради від 01.03.2011 р., № 101 (із змінами і доп.) [Електронний ресурс] : офіц. сайт Вінницької міської ради. – Режим доступу : http://www.vmr.gov.ua/DepartmentOfFinances.

89. Положення про Державну казначейську службу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 15 квіт. 2015 р., № 215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ 215-2015-%D0%BF.

90. Положення про Державну службу фінансового моніторингу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29 лип. 2015 р., № 537 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF.

91. Положення про Державну фінансову інспекцію України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 6 серп. 2014 р., № 310 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/ 310-2014-%D0%BF.

92. Положення про Державну фіскальну службу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 21 трав. 2014 р., № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/ 236-2014-%D0%BF.

93. Положення про Міністерство фінансів України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20 серп. 2014 р., № 375 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF.

94. Попітіч Т. В. Теоретичні основи, функціональне призначення та методи економічного контролю в системі споживчої кооперації України / Т. В. Попітіч // Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 206–211.

95. Про бюджетну класифікацію [Електронний ресурс] : Наказ М-ва фінансів України від 14.01.2011 р., № 11. – Режим доступу : http://www.lg.lica.com.ua/component lica/?p=0&base=1&menu=106189&u=1&type =1&view=text.

96. Про схвалення Прогнозу показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2011–2013 роки [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 12.09.09 р., № 988. – Режим доступу : http://www.budget.rada.gov.ua/komb.

97. Про затвердження Положення про єдиний казначейський рахунок [Електронний ресурс] : Наказ Держ. казначейства України від 26.06.2002 р., № 122. – Режим доступу : http:// zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/ main.cgi.

98. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України [Електронний ресурс] : Наказ Держ. казначейства України від 28.11.2000 р., № 119. – Режим доступу : http://www.licasoft.com.ua/component/lica/?p=0&base=1&menu=89026&u=1&.

99. Про затвердження Порядку виконання державного бюджету за доходами та інших надходжень державного бюджету [Електронний ресурс] : Наказ Держ. казначейства України від 19.12.2000 р., № 131. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/ laws / main.cgi?user=o78y2000.

100. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р., № 805. – Режим доступу : http://www.rada.gov.ua.

101. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [Електронний ресурс] : Наказ М-ва фінансів України від 24.01.2012 р., № 44. – Режим доступу : http://www.lg.lica.com.ua/component/lica/?p=0&base=1&menu=585124&u=1&type=1&view=text.

102. Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р., № 228. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

103. Про комітети Верховної Ради України [Електронний ресурс] : Закон України від 4.04.1995 р., № 116/95-ВР. – Режим доступу до указу : http://zakon. nau.ua.

104. Про місцеве самоврядування в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 21.05.1997 р., № 280/97-ВР. – Режим доступу до указу : http://zakon. nau.ua.

105. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 26.01.1993 р., № 2939-XII. – Режим доступу : http: // www.rada.gov.ua.

106. Про Рахункову палату [Електронний ресурс]: Закон України від 11 лип. 1996 р., № 315/96-ВР (зі змінами та доп.). – Режим доступу до закону : http://zakon4. rada.gov.ua.

107. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 р., № 538-р. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

108. Прокофьев С. Е. Организация кассового обслуживания исполнения федерального бюджета Канады / С. Е. Прокофьев // Финансы. − 2007. − № 6. − С. 68–70.

109. Прокофьев С. Е. Особенности организации расходования бюджетных средств в Италии / С. Е. Прокофьев // Финансы. – 2009. – № 12. – С. 67–69.

110. Пухальська Г. В. Податковий контроль в Україні в контексті проекту Податкового кодексу / Г. В. Пухальська, Т. В. Литвинчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 5, т. 3. – С. 178–182.

111. Развитие бюджетного федерализма: международный опыт и российская практика / общ. ред. Мигары Де Сильвы, Галины Курляндской ; [пер. с англ. публикации Всемир. банка]. – М. : Весь Мир, 2006. – 464 с.

112. Рассыльников И. А. Конституционные основы бюджетного процесса во Франции / И. А. Рассыльников // Северо-Кавказский юридический вестник. – 2010. – № 4. – С. 77–83.

113. Рассыльников И. А. Основы правового регулирования бюджетной деятельности в Великобритании / И. А. Рассыльников // Северо-Кавказский юридический вестник. – 2012. – № 1. – С. 95–102.

114. Робинсон М. Бюджетирование, ориентированное на результат : пособ. / М. Робинсон ; [пер. с англ. оригинала с разрешения Секретариата CLEAR]. – Любляна : PEMPAL, 2012. – 234 с.

115. Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень : моногр. / [С. І. Юрій, В. Г. Дем'янишин, О. П. Кириленко та ін.] ; за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. – К. : Кондор, 2012. – 376 с.

116. Романів Є. М. Контроль і ревізія. Нормативно-практичні матеріали : навч. посіб. / [Є. М. Романів, Р. Л. Хом'як, А. С. Мороз, М. В. Корягін]. – 2-ге вид. – Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка» : Інтелект-Захід, 2002. – 320 с.

117. Руденко В. В. Сутність та особливості управління державним боргом у різних країнах світу / В. В. Руденко // Проблеми економіки та управління. – 2013. – № 754. – С. 61–68.

118. Савиных Т. С. Бюджетный федерализм: понятие и сущность / Т. В. Савиных // Вестник Сибирского государственного

аэрокосмического университета им. Академика М. Ф. Решетнева. – 2007. – № 2. – С. 102–104.

119. Сафонов В. Н. Организационные основы бюджетного контроля в зарубежных странах / В. Н. Сафонов, И. Б. Лагутин // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия : История и право. – 2012. – № 1–2. – С. 56–59.

120. Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент : навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / Л. Д. Сафонова. – К. : КНЕУ, 2001. – 186 с.

121. Стародубова О. А. Принципи парламентського бюджетного контролю / О. А. Стародубова // Вісник господарського судочинства. – 2008. – № 2. – С. 154–157.

122. Статистична інформація. Національні рахунки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat. gov.ua.

123. Структура Головного управління Державної казначейської служби України у Вінницькій області [Електронний ресурс] : офіц. сайт Гол. управл. Держ. казначейської служби України у Вінницькій області. – Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/reg/control/vin/uk/index.

124. Структура Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] : офіц. сайт Держ. казначейської служби України. – Режим доступу : http://treasury.gov.ua/main/uk/index.

125. Структура Державної служби фінансового моніторингу України [Електронний ресурс] : офіц. сайт Держ. служби фін. моніторингу України. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua.

126. Теліпко В. Е. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України / [В. Е. Теліпко , А. С. Овчаренко , С. А. Панасюк] ; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : ЦУЛ, 2010. – 480 с.

127. Теорія фінансів : підруч. / за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : ЦУЛ, 2010. – 576 с.

128. Тетерина О. В. Зарубежный опыт внедрения бюджетирования, ориентированного на результат / О. В. Тетерина // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2012. – № 6. – С. 88–92.

129. Управління державним бюджетом України : підруч. / кол. авт. [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : Зовнішня торгівля, 2010. – 816 с.

130. Фещенко Л. В. Бюджетна система України : навч. посіб. / Л. В. Фещенко. – К. : Кондор, 2008. – 440 с.

131. Финансовое право : учеб. / А. Б. Быля, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева и др. ; [отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко]. – 2-е изд., перераб. и доп. − М. : Проспект, 2010. − 510 с.

132. Фінанси : навч. посіб. / І. І. Пилипенко, Т. Г. Бондарук, Л. Є. Момотюк, І. С. Ігнатова. − К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2013. − 467 с.

133. Фінанси : підруч. / за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2012. – 687 с.

134. Фінансова думка України : в 3 т. Т. 1 : моногр. / П. І. Юхименко, С. В. Льовочкін, В. М. Федосов, С. І. Юрій ; [за ред. В. М. Федосова]. − К. : Кондор ; Тернопіль : Екон. думка, 2010. − 687 с.

135. Хвень А. Ю. Використання досвіду бюджетного менеджменту Європейського Союзу для України [Електронний ресурс] / А. Ю. Хвень // Стратегічні орієнтири – 2013. – Режим доступу : http://libfor.com/index. php?newsid.

136. Центр соціально-економічних досліджень: CASE Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.case-ukraine.com.ua /index.php.

137. Чернадчук В. Д. Особливості бюджетно-контрольних правовідносин залежно від стадії бюджетного процесу / В. Д. Чернадчук // Держава і право. – 2008. – № 1. – С. 432–439.

138. Шевчук О. Правове забезпечення державного фінансового контролю / О. Шевчук // Економіка розвитку. – 2013. – № 2. – С. 15–19.

139. Шинкарук Е. В. Совершенствование среднесрочного бюджетного планирования / Е. В. Шинкарук // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2007. – № 15. – С. 84–87.

140. Шишка Р. Б. Митне право України : підруч. / Р. Б. Шишка. – К. : Центр учб. літ., 2008. – 320 с.

141. Юшко С. В. Організація міжбюджетних відносин в Україні: стан, проблеми і перспективи / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2012. – № 1. – С. 86–97.

142. Ярошевич Н. В. Бюджетний менеджмент : навч.-метод. посіб. / Н. В. Ярошевич, Н. О. Шпак, В. Є. Матвіїшин. – Львів : Вид-во Львів. / політехніки, 2012. – 224 с.

143. Hughes G. Economic Aspects of Decentralized Government: Structure, Functions and Finance / G. Hughes, S. Smith, G. Tabellini // Economic Policy. – 1991. – № 13, Vol. 6. − P. 425–459.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Дем’янишин Василь Григорович,
Погріщук Галина Борисівна,
Клівіденко Людмила Миколаївна,
Лободіна Зоряна Миколаївна,
Нагайчук Вікторія Валеріївна,
Руденко Вікторія Василівна,
Семцов Володимир Михайлович,
Шулюк Богдана Степанівна,
Дем’янишин Василь Васильович

БЮДЖЕТНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Підручник

Редактор Оксана Бойчук
Комп'ютерне верстання Любові Верней
Дизайн обкладинки Марії Одобецької

Підписано до друку 03. 08. 2017 р.
Формат 60х84 $^{1}/_{16}$. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 30,9. Облік.-вид. арк. 30,7.
Зам. № У 315-16. Тираж прим. 300.

Видавець та виготовлювач:
Тернопільський національний економічний університет
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46004

Свідоцтво про внесення суб’єкта видавничої справи до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46004
тел. (0352) 47-58-72

E-mail: edition@tneu.edu.ua