КАЗНАЧЕЙСЬКЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ: ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

Андрій ЛУЧКА

Розкрито сутність казначейського обслуговування місцевих бюджетів. Розглянуто функції органів казначейства як суб'єктів процесу виконання місцевих бюджетів. Досліджено зарубіжний досвід казначейського обслуговування місцевих бюджетів. Окреслено перспективи розвитку вітчизняної казначейської системи в умовах зміцнення фінансової незалежності місцевого самоврядування в Україні.

Essence of treasury maintenance of local budgets is exposed. The functions of treasure organs are considered as subjects of implementation process of local budgets. Foreign experience of treasury maintenance of local budgets is explored. The prospects of the domestic treasure system development are outlined in the conditions of financial independence strengthening of local government in Ukraine.

Проблематика казначейського обслуговування місцевих бюджетів у спектрі проблем суспільних фінансів залишається в нашій країні однією з найактуальніших. Це пов'язано з тим, що в процесі еволюції цієї діяльності мають бути враховані дві різновекторні тенденції, що справляють однаково важливий вплив на розвиток в Україні системи місцевих фінансів із врахуванням кращого досвіду демократичних держав світу. З одного боку, казначейська модель виконання місцевих бюджетів не повинна бути перепоною для розвитку фіскальної децентралізації та зміцнення фінансової незалежності органів місцевого самоврядування – невід'ємних атрибутів демократизації суспільного життя; з іншого, – не менш важливою є необхідність підвищення ефективності управління суспільними фінансами та забезпечення раціонального використання грошових ресурсів територіальних громад. На жаль, ні вітчизняними, ні зарубіжними вченими досі не тільки не запропоновано теоретично осмислених рекомендацій щодо організації казначейського обслуговування місцевих бюджетів, але й не обґрунтовано доцільність його запровадження взагалі. Тому питання активізації наукових зусиль, спрямованих на дослідження теоретичних основ системи обслуговування місцевих бюджетів органами казначейства та головних проблем її функціонування, постає сьогодні особливо гостро.

Проблеми казначейського обслуговування місцевих бюджетів неодноразово висвітлювались у вітчизняній науковій літературі. Їх вивчали такі українські вчені-економісти та практики, як В. М. Борисенко, С. О. Булгакова, О. І. Кірєєв, Л. О. Коваленко, О. Т. Колодій, С. Я. Кондратюк, С. М. Копитов, Л. Л. Осипчук, К. В. Пав-

люк, В. І. Стоян, П. Г. Петрашко, М. В. Чечетов, О. О. Чечуліна, С. І. Юрій та ін. Однак головна увага в публікаціях цих авторів приділена історичним аспектам становлення і розвитку казначейського обслуговування місцевих бюджетів в Україні, аналізу вітчизняної практики діяльності органів казначейства та визначенню можливих шляхів розв'язання найважливіших її проблем. Разом з тим, недостатньою мірою досліджено теоретичні засади функціонування казначейської системи, зарубіжний досвід касового виконання місцевих бюджетів, проблему оптимального розподілу бюджетних повноважень між органами казначейства та іншими учасниками бюджетного процесу на місцевому рівні тощо. Вирішення цих завдань, на наш погляд, дасть змогу не лише заповнити ряд прогалин, що утворились у вітчизняній фінансовій науці, але й сприятиме виробленню науково обґрунтованої концепції розвитку Державного казначейства України.

У зарубіжних державах застосовується переважно банківська форма виконання бюджету. Однак більш поширеною є практика створення казначейств – органів, які провадять діяльність з касового виконання бюджетів, а також наділені певними повноваженнями щодо управління суспільними фінансами. Аналіз багатоманітного досвіду функціонування цих органів в різних країнах світу свідчить, що сфери їх компетенції суттєво відрізняються. Натомість існує чи не єдина спільна ознака, яка полягає в тому, що казначейства є суб'єктами процесу касового виконання бюджету. Відтак, на нашу думку, можна сформулювати визначення казначейства як державного або муніципального органу, спеціально утвореного з метою здійснення діяльності у сфері касового виконання бюджету.

Нині казначейська форма виконання бюджету використовується в багатьох країнах різних частин світу: Австралії, Австрії, Бразилії, Великій Британії, Іспанії, Італії, Кенії, Мексиці, Монголії, Новій Зеландії, США, Франції, Японії та ряді інших. Активно розвивається вона й у державах, що виникли після розпаду СРСР – Азербайджані, Вірменії, Грузії, Казахстані, Латвії, Молдові, Росії. В 2006 році її запровадження передбачено в Узбекистані.

В той час як участь національних казначейств у процесі виконання центрального бюджету держави набула поширення та схвалення в багатьох розвинених країнах світу, казначейська форма виконання місцевих бюджетів є менш розповсюдженою. Функції казначейських органів при цьому ще більше диференційовані і визначаються ступенем централізації бюджетної системи, рівнем фінансової незалежності місцевого самоврядування, історичними традиціями тощо. Обслуговування бюджетів муніципалітетів органами державного казначейства застосовується у Франції та Італії. В Австралії в кожному штаті утворені регіональні казначейства, у Мексиці вони діють в окремих штатах. Найбільш розповсюдженою практика казначейського обслуговування місцевих бюджетів стала в країнах, що входили до складу Радянського Союзу – Вірменії, Казахстані, Латвії, Молдові, Росії, Україні.

В нашій країні розроблено таку казначейську модель, яка передбачає існування внутрішньої платіжної системи Державного казначейства та консолідацію всіх бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку, відкритому в Національному банку. При цьому, на відміну від ряду інших держав, наприклад Російської Федерації, де єдиний казначейський рахунок являє собою сукупність рахунків органів казначейства у банківських установах, які за своєю сутністю є рахунками клієнтів банку, в Україні він є аналогом кореспондентського рахунку банківської установи в центральному

банку держави. Застосування такого підходу дало змогу позбавитись ризиків при зберіганні коштів бюджетів та створило можливості для ефективнішого управління ними.

Основним, проте не єдиним, завданням казначейства є здійснення касового виконання бюджетів. При цьому поняття касового виконання та казначейського обслуговування бюджетів, які часто вживаються як синонімічні, аж ніяк не є тотожними.

Касове виконання місцевого бюджету – це діяльність, пов'язана із зарахуванням коштів до місцевого бюджету, їх зберіганням, витрачанням на передбачені в бюджеті цілі, а також обліком їх наявності. У світовій практиці розрізняють три моделі касового виконання місцевих бюджетів: банківську, казначейську та змішану, яка поєднує ознаки двох попередніх. Однак навіть казначейська модель, як і обидві інші, передбачає участь банків у касовому виконанні бюджетів. Ступінь такої участі обумовлюється, головним чином, специфікою організації бюджетного механізму в тій чи іншій країні.

В Україні застосовується казначейська модель касового виконання місцевих бюджетів, яка передбачає закріплення провідної ролі в цьому процесі за органами державного казначейства. Крім казначейських органів, у діяльності з касового виконання місцевих бюджетів України беруть участь також місцеві фінансові органи, банківські установи, розпорядники й одержувачі коштів. Функції банків з часу запровадження вітчизняної системи казначейського обслуговування місцевих бюджетів істотно скоротилися і полягають, насамперед, у готівковому обслуговуванні бюджетних установ, здійснення якого не належить до компетенції органів казначейства.

Казначейське обслуговування місцевих бюджетів – це діяльність органів казначейства щодо здійснення віднесених до їх компетенції завдань й функцій у процесі виконання місцевих бюджетів. І казначейське обслуговування місцевих бюджетів, і їх касове виконання здійснюються в рамках ширшого за спектром охоплюваних функцій процесу виконання місцевих бюджетів.

Як було зазначено, касове виконання місцевих бюджетів є діяльністю, що здійснюється не тільки органами казначейства, але й іншими учасниками бюджетного процесу. Однак це не свідчить, що казначейське обслуговування є лише складовим сегментом сфери касового виконання бюджетів і обмежується її рамками. Органи казначейства здійснюють чимало завдань, які виходять поза межі касового виконання місцевих бюджетів. До них можна віднести, наприклад, організацію функціонування внутрішньої платіжної системи казначейства, реєстрацію бюджетних зобов'язань, здійснення контролю за цільовим спрямуванням коштів, управління ресурсами єдиного казначейського рахунка тощо. Адже наукове трактування змісту касового виконання бюджетів, як правило, не передбачає віднесення до його складу таких видів діяльності [1, 277; 2, 745; 3, 400; 4, 60].

В зарубіжній практиці органи казначейства виконують широкий спектр функцій, головними з яких є такі:

- організація та здійснення операцій з касового виконання бюджетів: зарахування надходжень до бюджетів, розмежування доходів між бюджетами різних рівнів, повернення з бюджетів надмірут а помилково сплачених платежів, фінансування бюджетних витрат та оплата рахунків бюджетних установ, ведення обліку наявних бюджетних коштів;
- фінансове управління: бюджетне планування та прогнозування, оперативне управління бюджетними коштами, випуск цінних паперів та

управління боргом, контроль за виконанням бюджетів і використанням бюджетних коштів, здійснення контролю за збереженням фінансових активів;
– аудит і оцінка виконання бюджетних програм;
– бухгалтерський облік виконання бюджетів і фінансових активів;
– складання фінансової звітності.

Функції органів Державного казначейства України як учасників бюджетного процесу на місцевому рівні, на наш погляд, можуть бути згруповані таким чином:

1) функції "бухгалтера", в основі яких лежить діяльність щодо відкриття бюджетних рахунків, їх обслуговування, ведення обліку та складання звітності у процесі виконання місцевих бюджетів;

2) функції "касира", що пов'язані із зарахуванням, зберіганням та витрачанням коштів місцевих бюджетів;

3) функції "контролера", що полягають у здійсненні контролю в процесі виконання місцевих бюджетів;

4) функції "менеджера" бюджетних ресурсів.

До першої групи належать функції з відкриття бюджетних рахунків, призначених для зарахування, витрачання й обліку коштів місцевих бюджетів, забезпечення функціонування цих рахунків і закриття їх після закінчення бюджетного періоду; розрахункове обслуговування бюджетних установ; методично-правове забезпечення та здійснення обліку виконання бюджетів; реєстрація зобов'язань розпорядників й одержувачів коштів місцевих бюджетів; складання звітності про виконання місцевих бюджетів.

Відкриття бюджетних рахунків в органах казначейства є одним з найважливіших елементів процесу казначейського обслуговування місцевих бюджетів. Адже методика відкриття рахунків значною мірою визначає порядок реалізації інших функцій казначейства, а помилки, допущені на цьому етапі діяльності, справляють значний негативний вплив на всіх наступних стадіях.

В той час, коли процедура функціонування видаткових рахунків місцевих бюджетів характеризується окремими незначними недоліками, підходи до відкриття рахунків для зарахування бюджетних надходжень, на наш погляд, повинні бути кардинально переосмислені. Нині існуючий порядок функціонування рахунків для зарахування бюджетних надходжень, порівняно з тим, що діяв до запровадження казначейської системи, має ряд переваг: скорочено тривалість обігу бюджетних коштів; зведено до мінімуму можливість неправильного розподілу платежів; забезпечено формування більш повної і достовірної інформації про виконання бюджетів за доходами, щоденну її передачу до податкових, фінансових органів та органів місцевого самоврядування; здійснюється контроль за правильністю зарахуванням бюджетних надходжень тощо. Однак поряд з названими перевагами даному порядку властиві також суттєві недоліки, головним з яких є застосування практики щорічного перевідкриття рахунків.

Негативний вплив перевідкриття рахунків проявляється у зростанні обсягів помилково зарахованих платежів та збільшенні кількості нез'ясованих надходжень в органах казначейства, що, зокрема, видно на прикладі Тернопільської області (рис. 1). Крім того, такий підхід зумовлює несвоєчасне зарахування платежів у бюджет, значно утруднює роботу працівників казначейств і податкових органів, знижує ефективність процедур адміністрування податків, є незручним для платників і негативно позначається на прозорості бюджетного процесу. Ще одним істотним недоліком діючого порядку є також те, що він призводить до ускладнення процедур повернення помилково та надміру сплачених платежів.

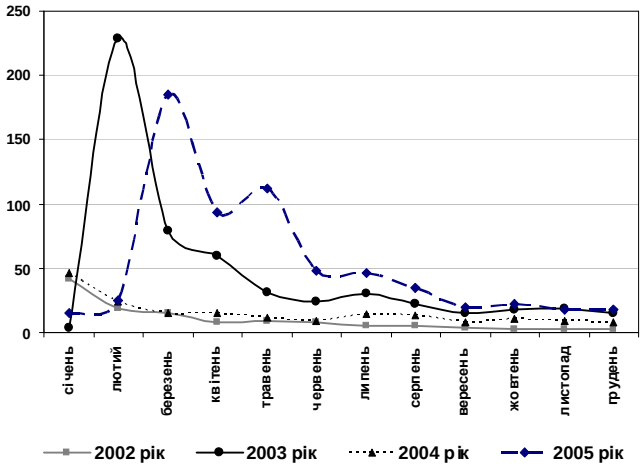

Рис. 1. Середньоденна кількість випадків помилкового перерахування бюджетних платежів у Тернопільській області в 2002–2005 рр.[1]

Потребу щорічного перевідкриття рахунків методологи казначейства обґрунтовують необхідністю дотримання норми щодо закриття рахунків в останній день бюджетного періоду, яка встановлена статтею 57 Бюджетного кодексу України. Однак зміст терміну "закриття рахунку" у вітчизняному бюджетному законодавстві не визначено. Немає єдності щодо його трактування і в науковій літературі. Так, в економічній енциклопедії пропонується два тлумачення даного поняття, під яким розуміють або записи, після яких рахунок не має сальдо (1), або припинення дії рахунку (2) [2, 579]. Саме перше визначення, яке передбачає обнулення сальдо рахунку, доцільно, на нашу думку, застосовувати в тому випадку, коли мова ведеться про закриття бюджетних рахунків. Тому практика щорічного перевідкриття рахунків під новими номерами, якої дотримується Державне казначейство України, аж ніяк не є обов'язковою. Разом з тим, аби уникнути неоднозначного трактування положень статті 57 Бюджетного кодексу, вважаємо за доцільне внести зміни до неї, зазначивши, що кожного нового бюджетного періоду перевідкриваються рахунки для зарахування тільки тих надходжень, порядок сплати яких до бюджетів змінився.

Кількість рахунків, що відкриваються в органах казначейства для забезпечення касового виконання місцевих бюджетів також не є оптимальною. Так, якщо у Франції, досвід якої було використано при формуванні вітчизняної казначейської системи, загалом для місцевих бюджетів відкрито трохи більше 100 тисяч рахунків [5, 19], то в нашій країні лише кількість тих рахунків, що призначені для зарахування надходжень до місцевих бюджетів, перевищує 2 мільйони. Ми, безумовно, погоджуємося з тим, що застосування принципу відкриття рахунків у розрізі окремих видів доходів є необхідним, адже дозволяє в режимі реального часу отримати достовірну інформацію про зарахування будь-якого платежу. Проте, і надмірна деталізація обліку не завжди є доцільною. Відтак, аналіз існуючої практики відкриття рахунків в органах казначейства дає підставу стверджувати, що в нашій країні не було досягнуто розумного компромісу при вирішенні двох різновекторних завдань: з одного боку – потребою одержання повної, глибоко деталізованої інформації про виконання бюджетів; з іншого – необхідністю вдосконалення процедур управління бюджетними коштами.

Однією з важливих функцій державного казначейства є розрахункове обслуговування бюджетних установ, під яким,

[1] *У 2002 р. рахунки для зарахування надходжень місцевих бюджетів відкривалися в органах казначейства вперше; в 2004 р. вони перевідкривалися під тими ж самими номерами, що використовувались у попередньому бюджетному періоді; в 2003 і 2005 рр. рахунки відкривалися під новими номерами.*

на наш погляд, слід розуміти діяльність органів казначейства щодо зарахування коштів на рахунки цих установ, приймання від них розрахункових документів, здійснення на основі отриманих документів грошових переказів і надання бюджетним установам інформації про рух коштів на їхніх рахунках.

Органи казначейства, на відміну від банків, не виконують операцій з готівкою. Тому вважаємо, що застосування до даного виду діяльності поняття "розрахунково-касове обслуговування" є помилковим.[2] Розрахункове обслуговування бюджетних установ здійснюється структурними підрозділами казначейства на договірній основі. Бюджетні установи обслуговуються в межах операційного часу. Тривалість операційного часу, тобто частини операційного дня казначейства, протягом якої приймаються розрахунково-платіжні документи клієнтів, що мають бути взяті до виконання протягом цього ж робочого дня, встановлюється внутрішнім регламентом роботи органу казначейства.

Діяльність Державного казначейства України у сфері бюджетного обліку охоплює два основні напрями роботи: по-перше, воно формує правові та методичні основи бюджетного обліку, встановлюючи за погодженням з Міністерством фінансів єдині правила бухгалтерського обліку фінансових операцій, активів і фінансових зобов'язань держави та місцевого самоврядування; по-друге, органи казначейства здійснюють облік виконання бюджетів. Перше завдання належить до компетенції центрального апарату Державного казначейства України, в той час як функції з обліку виконання місцевих бюджетів виконують винятково його територіальні органи.

Одним з атрибутів казначейського обслуговування місцевих бюджетів є реєстрація та облік зобов'язань бюджетних установ, які фінансуються з цих бюджетів. Запровадження вказаних процедур зумовлене, з одного боку, необхідністю підвищення ефективності контролю за дотриманням законного та цільового використання коштів місцевих бюджетів; з іншого – потребою вдосконалення діючого механізму управління бюджетними ресурсами в системі казначейства. Перше завдання -– покращення контролю – значною мірою вже вдалось виконати; з метою повної реалізації другого – Державним казначейством України здійснюється ряд заходів, які мають забезпечити перехід від існуючої системи виділення асигнувань бюджетним установам до погашення їхніх зобов'язань органами казначейства. В кінцевому підсумку це дасть змогу суттєво зменшити залишки коштів на рахунках розпорядників і одержувачів коштів.

Запровадження порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів та його невід'ємного елемента – процедури реєстрації зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів – сприяло зменшенню заборгованості бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів (див. табл. 1). Однак порядок реєстрації й обліку зобов'язань має також ряд недоліків: ускладнює процес виконання бюджетів, підвищує його трудомісткість, збільшує документообіг. Тому виникла необхідність введення спрощеного механізму його застосування, насамперед до розпорядників та одержувачів коштів сільських і селищних бюджетів. Цей напрям діяльності поступово розвивається, однак потребує активізації, адже в 2005 році спрощені процедури здійснення видатків були запроваджені лише щодо 1741 бюджету місцевого самоврядування, що складає менше 15% від загальної їх кількості [6].

[2] В науково-енциклопедичній літературі під касовим обслуговуванням, як правило, розуміється діяльність щодо приймання, зберігання та видачі готівкових грошей. Див., наприклад: [2, 745–746].

Специфіку діяльності Державного казначейства у сфері обліку характеризує структура облікових операцій, в якій питома вага операцій з грошовими коштами – типово банківських операцій – складає лише близько 20%. Решту операцій пов'язані з виконанням органами казначейства суто бюджетної діяльності. До останніх належать операції з відображення розрахунків, що виникають у процесі виконання бюджетів; обліку доходів, видатків і результатів виконання бюджетів; ведення управлінського та позабалансового обліку.

Складання органами казначейства звітності про виконання місцевих бюджетів ґрунтується на використанні даних бухгалтерського обліку, які накопичуються і зберігаються в інформаційній системі казначейства. При цьому значна увага приділяється автоматизації процедур формування звітності. Основою інформації, що використовується для складання звітів про виконання бюджетів є дані, сформовані з використанням уніфікованих автоматизованих програмних систем. Процес реформування порядку складання звітності про виконання бюджетів, який розпочато Державним казначейством, передбачає вирішення питання формування фінансової звітності безпосередньо з інформаційних баз, без застосування ручних операцій. Ведення обліку та складання звітності про виконання місцевих бюджетів є органічно поєднаними видами діяльності: повнота і достовірність облікових даних є головною умовою якісного та своєчасного складання фінансової звітності.

Другу групу функцій органів казначейства складають функції "касира", що передбачають здійснення діяльності щодо зарахування і витрачання коштів місцевих бюджетів. Ці функції реалізуються, головним чином, у процесі касового виконання дохідної і видаткової частин місцевих бюджетів. До даної групи належить також діяльність з перерахування міжбюджетних трансфертів до місцевих бюджетів і коштів, що передаються з них до державного та інших місцевих бюджетів. Будучи "касиром" місцевих органів державної влади та самоврядування, Державне казначейство консолідує всі належні їм кошти на єдиному казначейському рахунку. Витрачання цих коштів відбувається шляхом оплати органами казначейства рахунків бюджетних установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів.

Виконання органами казначейства функцій, що віднесені нами до третьої групи – функцій "контролера" – обумовлено необхідністю забезпечення ефективного контролю з боку держави за цільовим спрямуванням, законністю та правильністю

Таблиця 1

Дебіторська і кредиторська заборгованість бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів у 2001–2005 рр.*

Рік	Заборгованість на початок року			
	дебіторська		кредиторська	
	сума, тис. грн.	у % до видатків місцевих бюджетів за попередній рік	сума, тис. грн.	у % до видатків місцевих бюджетів за попередній рік
2001	427 981,4	2,3	2 025 920,6	11,0
2003	314 349,9	1,1	1 792 671,2	6,5
2005	193 320,8	0,5	723 076,8	1,8

** Примітка. Розраховано на основі даних Міністерства фінансів України і Державного казначейства України.*

використання коштів місцевих бюджетів. На відміну від органів контрольно-ревізійної служби, дії яких мають, як правило, каральний характер, діяльність органів казначейства у сфері контролю носить попереджувальний характер і дає змогу уникнути випадків неправомірного витрачання бюджетних коштів.

У процесі обслуговування місцевих бюджетів органи державного казначейства здійснюють контроль за:

- дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання місцевих бюджетів, кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі касового виконання цих бюджетів;
- відповідністю кошторисів бюджетних установ розписам місцевих бюджетів;
- дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань бюджетними установами та проведенні платежів за цими зобов'язаннями;
- цільовим спрямуванням коштів місцевих бюджетів;
- своєчасністю та повнотою повернення позик, наданих місцевим органам державної виконавчої влади та органам місцевого самоврядування з єдиного казначейського рахунку.

Крім того, органи казначейства наділені повноваженнями нараховувати штрафи за неповне або несвоєчасне повернення сум надміру сплаченого податку з доходів фізичних осіб. Їм також надане право призупиняти операції з бюджетними коштами та застосовувати адміністративні санкції до осіб, винних у бюджетних правопорушеннях. У разі виявлення спроб незаконного та нецільового спрямування коштів місцевих бюджетів казначейства відмовляють розпорядникам і одержувачам коштів в оплаті їхніх витрат.

Оплата видатків бюджетних установ провадиться в органах казначейства тільки після проведення заходів попереднього та поточного контролю. Попередній контроль полягає в перевірці наявності бюджетних зобов'язань при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань і здійсненні видатків з місцевих бюджетів. До заходів поточного контролю належить контроль за відповідністю платіжних документів затвердженому кошторису (для розпорядників) або плану використання бюджетних коштів (для одержувачів); перевірка наявності необхідних документів, що підтверджують правомірність здійснення і цільове призначення видатків, а також правильності оформлення розрахункових документів.

Органи казначейства мають право відмовити в оплаті видатків розпорядникам та одержувачам коштів місцевих бюджетів у будь-якому із зазначених нижче випадків:

- у разі відсутності затверджених кошторисів та помісячних планів асигнувань розпорядників коштів і планів використання бюджетних коштів одержувачів;
- за відсутності або недостатності бюджетних і кошторисних призначень;
- у випадку відсутності або недостатності коштів на бюджетних рахунках;
- при неподанні необхідних підтверджуючих документів (рахунків, рахунків-фактур, накладних, товарно-транспортних накладних, договорів на виконання робіт, трудових угод, актів виконаних робіт тощо);
- у разі недотримання або порушення порядку використання коштів загального або спеціального фондів бюджету;
- за відсутності в бухгалтерському обліку виконання місцевих бюджетів зобов'язань, прийнятих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів;
- якщо документи на оплату видатків оформлені неправильно або не

підтверджують цільове спрямування коштів;
– у разі неподання розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової звітності.

Безумовно, діяльність Державного казначейства України щодо здійснення попереднього та поточного контролю за використанням коштів місцевих бюджетів дає змогу попередити незаконне та нецільове витрачання значних обсягів фінансових ресурсів (див. табл. 2). Проте, аналіз практики функціонування казначейських систем у розвинених демократичних країнах світу свідчить, що органи казначейства не наділені широкими контрольними повноваженнями в бюджетному процесі на місцевому рівні. На нашу думку, це зумовлено двома основними чинниками: по-перше, значно вищим рівнем фінансової незалежності органів місцевого самоврядування; по-друге, розвиненістю муніципального та громадського контролю за формуванням і використанням фондів суспільних фінансових ресурсів.

Несформованість в Україні громадського та інших форм контролю у бюджетному процесі на місцевому рівні посилює увагу державної влади до підвищення якості виконання контрольних функцій органами казначейства. Очевидно, що в майбутньому, одночасно з розвитком в нашій країні громадського та муніципального контролю, повноваження Державного казначейства у сфері контролю мають бути звужені. Це відповідатиме демократичним принципам організації влади в державі та сприятиме зміцненню місцевого самоврядування.

Виконання органами казначейства четвертої групи функцій – функцій "менеджера" – обумовлене необхідністю забезпечення ефективного управління наявними бюджетними ресурсами. Такими функціями є організація функціонування внутрішньої платіжної системи Державного казначейства; управління ресурсами єдиного казначейського рахунку; складання мережі розпорядників коштів місцевих бюджетів; встановлення лімітів готівки в касах бюджетних установ; надання позик місцевим бюджетам на покриття тимчасових касових розривів, що виникають у процесі їх виконання; проведення взаємних розрахунків між бюджетами тощо.

Завдяки наданню Державному казначейству України статусу учасника системи електронних міжбанківських переказів НБУ та зосередженню на єдиному казначейському рахунку всіх бюджетних коштів створено належні передумови для вдосконалення функціонування вітчизняної казначейської системи та дедалі ширшого використання у процесі виконання бюджетів інструментарію фінансового менедж-

Таблиця 2

Відмови в оплаті видатків бюджетних установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів України у 2003–2005 роках*

Рік	Відмови в оплаті видатків бюджетних установ	
	кількість, тис.	сума, млн. грн.
2003	37,1	157,8
2004	77,3	481,8
2005	69,1	511,6
Всього	183,5	1151,2

** Джерело даних: Державне казначейство України / http://www.treasury.gov.ua/treasure/control/uk/publish/article?art_id=35154&cat_id=34907*

менту. Однак подальший розвиток діяльності казначейства щодо управління суспільними фінансовими ресурсами має бути пов'язаний з вирішенням ряду питань концептуального характеру. При цьому однією з найважливіших і найскладніших є проблема оптимального використання ресурсів єдиного казначейського рахунку. Дана проблема є набагато глибшою, ніж видається на перший погляд, а її корені мають довгу історію.

Ще в середині XIX ст. відомий австрійський економіст Карл фон Гок стверджував, що злочином можна вважати зловживання з боку держави щодо використання коштів общин, тимчасово переданих в її розпорядження. Разом з тим він відзначав, що заслуговує на засудження й такий підхід, коли вони протягом тривалого періоду часу не використовуються з вигодою для суспільства [7, 232–233]. На початку XX ст. видатний російський вчений професор І. Х. Озєров звертав увагу на непродуктивне використання фінансових ресурсів державного казначейства Росії і висловлював думку про необхідність їх спрямування на задоволення кредитних потреб [8, 53]. Він, як і ряд інших економістів, вказував на те, що у випадку виконання функцій "державного касира" банками вільні бюджетні кошти використовуються набагато ефективніше, з більшою користю для суспільства.

Втім, вітчизняна практика свідчить про те, що давно порушене питання не знайшло свого вирішення до нинішнього часу. В 2004–2005 рр. середньоденний обсяг коштів, зосереджених на єдиному казначейському рахунку становив близько 8 млрд. грн. Володіючи такими ресурсами, Державне казначейство України, на відміну від більшості казначейств країн Заходу, не є учасником фінансового ринку. Зберігаючи значні залишки бюджетних ресурсів, наша держава в той же час змушена здійснювати зовнішні запозичення. Тому розв'язання даної проблеми має стати одним з пріоритетних завдань у сфері управління суспільними фінансами. В контексті її вирішення необхідно визнати слушність думки про доцільність розміщення тимчасово вільних ресурсів єдиного казначейського рахунку у кредитно-банківських установах з метою отримання додаткових доходів до бюджетів. Разом з тим, такий механізм має бути науково обґрунтованим. Його застосування потребує також чіткого узгодження бюджетної та грошово-кредитної політики держави.

Суттєвою перевагою казначейської системи для органів місцевого самоврядування та місцевих органів державної виконавчої влади є можливість отримання ними безвідсоткових позичок з єдиного казначейського рахунку для покриття тимчасових касових розривів, що виникають при виконанні місцевих бюджетів. Такі позички надаються, як правило, для забезпечення витрат, пов'язаних з оплатою праці працівників бюджетних установ, придбанням продуктів харчування, медикаментів, оплатою комунальних послуг та енергоносіїв.

За рахунок єдиного казначейського рахунку місцевим органам державної виконавчої влади та органам місцевого самоврядування можуть надаватися також середньострокові безвідсоткові позички. Вони надаються на договірних умовах в обсязі невиконання розрахованих Міністерством фінансів прогнозних надходжень доходів місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів. Погашення цих позик відбувається за результатами річного звіту у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Порядок надання та повернення середньострокових позик потребує вдосконалення. Він є недостатньо прозорим і формалізованим, особливо процедура списання казначейством непогашених сум. Так, у 2005 році згідно з розпоряд-

женням Кабінету Міністрів України № 574-р було погашено заборгованість за середньостроковими позичками в розмірі 248,8 млн. грн., причому основна частина списаних сум – позички "багатим" бюджетам з відносно високим індексом податкоспроможності – бюджету м. Києва – 120,1 млн. грн. (48,2%), Автономної Республіки Крим – 70 млн. грн. (28,1%), м. Запоріжжя – 22,4 млн. грн. (9%) та м. Одеси – 16,8 млн. грн. (6,8%). Це дає змогу констатувати, що механізм надання середньострокових позичок не ставдієвим інструментом урегулювання фінансових взаємовідносин між державним і місцевими бюджетами на засадах відповідальності та рівноправного партнерства.

Особливо помітний вплив на ефективність діяльності органів державного казначейства щодо обслуговування місцевих бюджетів справляє рівень організації їх взаємовідносин з фінансовими органами. Між цими суб'єктами бюджетного процесу є багато спільного. Відзначимо насамперед те, що до запровадження в Україні казначейського обслуговування місцевих бюджетів фінансові органи забезпечували виконання широкого кола завдань, що належать сьогодні до компетенції казначейства. Безперечно, така функціональна спорідненість повинна відігравати позитивну роль при організації взаємодії між вказаними органами. Однак в умовах недостатньо чіткого розмежування бюджетних повноважень це, навпаки, ускладнює стосунки між ними, оскільки призводить до дублювання одних функцій та одночасно провокує бездіяльність і безвідповідальність щодо здійснення інших.

Оптимізація діяльності органів казначейства та покращення їх взаємовідносин з фінансовими органами неминуче пов'язані з вирішенням однієї з ключових проблем бюджетного процесу – проблеми розмежування повноважень. В рамках її обговорення у вітчизняній науковій літературі та періодичних виданнях ведеться жвава дискусія. Представлений спектр поглядів є дуже широким, а основні рекомендації щодо вирішення порушеного питання докорінно відрізняються. В той час, коли окремі вчені та практики пропонують обмежити повноваження органів казначейства, а то й повністю відмінити казначейське обслуговування місцевих бюджетів [9, 7], їхні опоненти, навпаки, виступають за розширення функцій Державного казначейства як необхідної умови підвищення ефективності використання суспільних коштів [10, 9].

Вирішення вказаної проблеми потребує глибшого наукового її осмислення, а також широкого вивчення зарубіжної практики. В даному контексті цікавим є досвід Франції та Росії. Ці дві країни різняться державним устроєм: перша – унітарна республіка, друга – федерація. Незважаючи на те, що організація місцевих фінансів у названих державах має суттєві відмінності, у кожній з них запроваджена казначейська форма касового виконання місцевих бюджетів. Ще однією спільною їх ознакою є значно вищий, ніж у більшості європейських країн, ступінь централізації державної влади і суспільних фінансів. Незважаючи на це, і в Росії, і тим більше у Франції, казначейське обслуговування місцевих бюджетів не є настільки сильно регламентованим з боку держави, як в Україні.

У Франції відносини між казначейством та органами місцевого самоврядування носять партнерський характер. Державні казначеї не мають права призупиняти або відмовляти у проведенні видатків з місцевих бюджетів, навіть у разі, якщо, на їх погляд, здійснення таких видатків є недоцільним або порушує встановлені правила. В цьому випадку їх повноваження зводяться лише до повідомлення відповідних контролюючих органів – прокурора, префекта або Рахункової палати. Таким чином, беручи участь у касовому виконанні місцевих бюджетів,

казначейство Франції разом з тим практично не втручається у процес управління їхніми коштами. В підсумку – високий ступінь довіри до органів казначейства та позитивна оцінка їх діяльності. Як свідчать результати одного з таких опитувань, роботою казначейства у цій країні задоволені 86% органів місцевого самоврядування [11, 11–12].

В Росії обслуговування місцевих бюджетів здійснюється органами федерального казначейства на договірних умовах. Крім того, в цій країні активно функціонують регіональні та місцеві казначейства. Федеральне казначейство Росії, будучи касиром місцевих бюджетів, не втручається в процес виконання бюджетних повноважень органами регіональної та муніципальної влади. До компетенції підрозділів федерального казначейства не належить ведення обліку зобов'язань розпорядників коштів місцевих бюджетів, здійснення попереднього та поточного контролю за витрачанням ними бюджетних коштів, а також виконання ряду інших функцій, які є обов'язковими елементами процесу казначейського обслуговування федерального бюджету [12, 4].

Підсумовуючи зазначене вище, зауважимо: по-перше, що вдосконалення діяльності органів Державного казначейства України з обслуговування місцевих бюджетів потребує як всестороннього аналізу й систематизації широкого зарубіжного досвіду, так і пошуку власного, самобутнього шляху розвитку на основі врахування вітчизняних реалій та особливостей організації суспільних фінансів у нашій країні. Первинним при цьому має стати визначення оптимальних меж фіскальної децентралізації в Україні. Причому відповідь на дане питання повинна бути результатом активних наукових пошуків учених, поєднання зусиль теоретиків і практиків, а не лише підсумком чергової серії "спроб і помилок". Вважаємо, що вирішення цієї проблеми й визначатиме подальший розвиток казначейського обслуговування місцевих бюджетів і місце Державного казначейства в системі органів, які здійснюють управління суспільними фінансами.

По-друге, слід визнати, що запровадження казначейської форми виконання бюджетів певною мірою обмежило фінансову незалежність органів місцевого самоврядування. Однак, допоки в нашій країні не буде розвинуто громадський і муніципальний контроль, підвищено прозорість бюджетного процесу на локальному рівні, поліпшено фінансове забезпечення місцевих бюджетів та водночас посилено відповідальність місцевих виборних органів перед членами територіальних громад за реалізацію фінансової політики, відміна "антиконституційного обов'язкового казначейського обслуговування бюджетів органів місцевого самоврядування" [9, 7] навряд чи можлива. В той же час, удосконалення діяльності органів казначейства та спрощення процедури казначейського обслуговування місцевих бюджетів є завданням не лише необхідним, а й невідкладним.

По-третє, вважаємо, що синтез досягнень української науки і практики та кращих здобутків національних казначейств зарубіжних країн повинен бути спрямований на вироблення й реалізацію теоретично обґрунтованої та дієвої стратегії розвитку Державного казначейства України. Її прийняття, на наш погляд, матиме визначальний вплив на еволюцію вітчизняної казначейської системи та закладе надійні підвалини для вдосконалення порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів у нашій країні.

Література

1. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.

2. Економічна енциклопедія. У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: С. В. Мочерний

(відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с.

3. Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: Навч. посіб. – К: Т-во "Знання", КОО, 1999. – 487 с.

4. Чечетов М. В., Чечетова Н. Ф., Бережна А. Ю. Бюджетний менеджмент: Навчальний посібник. В 2-х ч. Ч. 2. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2004. – 448 с.

5. Pratiques de la gestion publique en France: le tresor public // Les Annales de la cooperation technique franco-russe. – 2000. – № 8. – 255 p.

6. Наказ Державного казначейства України від 22.06.2005 № 116 "Про визначення шляхів вирішення проблемних питань казначейського обслуговування бюджетів".

7. Гок К. Государственное хозяйство. Налоги и государственные долги: Пер. с нем. профессора Н. Бунге. – К.: Университетская типография, 1865. – 324 с.

8. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Вып. II. Бюджет. Формы взымания. Местные финансы. Государственный кредит. 4-е изд., доп. – М.: Типография т-ва И. Д. Сытина, 1914. – 364 с.

9. Омельченко О. Демократія не визнає надмірної централізації: Промована засіданні секції середніх і малих міст Асоціації міст України та громад // Столичний регіон. – 2004. – № 3. – С. 3–7.

10. Чечуліна О. Контроль органів Державного казначейства при обслуговуванні бюджетів як складова фінансового контролю у бюджетній сфері // Казна. – 2004. – № 9. – С. 8–11.

11. Звіт про візит-відрядження фахівців Державного казначейства України до Міністерства економіки, фінансів і промисловості Франції в період з 29 травня по 5 червня 2005 року. – К.: Державне казначейство України, 2005. – 47 с.

12. Тарасов М. А. Кассовое обслуживание бюджетов, от конфликта к дискуссии // Бюджет. – 2004. – № 2. / http://www.roskazna.ru/pubs/10.html