

*Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.*  
*Ефективна економіка. 2024. № 3.*

**DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.3.62>**

**УДК 351.73:336.146.025.12**

*T. S. Vitovshchyk,*

*к. е. н., доцент кафедри права та фінансово-економічної безпеки,*

*ПВНЗ «Академія рекреаційних технологій і права»*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0003-3825-7151>*

*M. M. Zimonina,*

*викладач кафедри права та фінансово-економічної безпеки,*

*ПВНЗ «Академія рекреаційних технологій і права»*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0006-5766-0837>*

## **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗДІЙСНЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ В СУЧАСНИХ УМОВАХ**

*T. Vitovshchyk,*

*PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Law and*

*Economic and Financial Security,*

*PHEI “Academy of Recreational Technologies and Law”*

*M. Zimonina,*

*Lecturer of the Department of Law and Economic and Financial Security,*

*PHEI “Academy of Recreational Technologies and Law”*

## **THEORETICAL FOUNDATIONS OF TREASURY CONTROL IN MODERN CONDITIONS**

*Стаття присвячена теоретичним основам здійснення казначейського контролю з урахуванням мінливості сучасного економічного середовища. В представленій роботі обґрунтовано важливість забезпечення ефективного казначейського контролю в умовах військового стану. Визначено, що в умовах повномасштабного військового вторгнення Російської Федерації в Україну важливо доповнити принципи казначейського контролю позицією «інформаційна безпека». В процесі поглиблення сутнісної характеристики категорії «казначейський контроль», її відокремлено від понять «фінансовий контроль», «фінансовий державний контроль», «бюджетний контроль» та побудовано графічну ілюстрацію отриманих результатів. В статті сформовано авторське визначення «казначейський контроль» як економічної категорії, що поєднує дуовалентність (як наукового напрямку та управлінського процесу). Авторами визначено також складові механізму казначейського контролю в Україні та визначено напрямки його вдосконалення.*

*The article is devoted to the further development of the theoretical foundations of treasury control, taking into account the dynamism of economic processes and the variability of the modern economic environment. In the work it is determined that the essence of treasury control is superficially covered in scientific works and it is not distinguished from other. The paper outlines the main problems and the presented paper substantiates the importance of ensuring effective treasury control in wartime conditions. The work outlines the main problems regarding the definition of the treasury control category. Special attention of the authors is drawn to the problem of identification of the named concept with others close in meaning. In the process of deepening the essence of “the treasury control” characteristic, it was separated from the concepts of “financial control, “financial state control”, “budgetary control”, and a graphic illustration of the obtained results was built. Synthesis of the theoretical justification of the essence of treasury control, two perspectives are distinguished*

*(as the implementation of control actions by authorized entities of the State Treasury of Ukraine; as a tool for ensuring the budgetary process, compliance with the target direction of budget expenditures of all levels; as a form of budgetary control). The author's definition of "treasury control" is formed in the article as an economic category that combines duality (as a management system implemented by authorized authorities when organizing the movement of budget funds through special accounts within the framework of budget policy; as a branch of science that has its own subject, method and specific methods of research.). The authors also defined the components of the mechanism of treasury control in Ukraine and defined directions for its improvement. The necessity of the evolution of treasury control in Ukraine is proved, which is due to the conditions of martial law and the requirements of the post-war period. The authors formed the main areas of improvement of the domestic mechanism of treasury control.*

**Ключові слова:** *бюджет, державний фінансовий контроль, доходи, казначейство, казначейський контроль.*

**Keywords:** *budget, state financial control, revenues, treasury, treasury control*

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** З переходом України від командної форми господарювання до ринкової виникла необхідність забезпечення ефективного управління державними фінансами, якої не існувало до часів незалежності. У сучасних умовах важливим інструментом публічного адміністрування, що дає змогу досягти виконання поставлених завдань та зменшення кількості проблемних питань, пов'язаних із діяльністю органів державного сектора є фінансовий державний контроль. Контроль забезпечує належне управління державними фінансами, виконання планових показників бюджетів усіх рівнів, антикорупційну функцію та забезпечення призначення видаткової частини бюджетів усіх рівнів, а також

спрощує фінансову комунікацію між приватним та державним секторами. В описаних економічних умовах виникла та була реалізована на практиці необхідність створення спеціального органу і механізму контролю бюджетних коштів. Казначейство в Україні сформовано з метою повного та раціонального забезпечення бюджетної політики держави, забезпечення виконання бюджетів всіх рівнів, організації ефективного обліку та виконання превентивної функції держави. Важливою складовою діяльності казначейства є казначейський контроль, оскільки він є основним засобом підвищення ефективності управління державними фінансами в Україні. Теоретичні та практичні напрацювання щодо основ здійснення казначейського контролю є обмеженими, що пояснюється історичною нетривалістю виникнення подібних форм фінансових відносин. Така галузь наукових знань є відносно новою, що обумовлює актуальність подальшого розвитку теоретичних основ здійснення казначейського контролю.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні основи здійснення казначейського контролю присвячені праці здебільшого українських науковців (що пояснюється індивідуальністю фінансової системи кожної країни та відсутністю у інших країн подібної фінансової діяльності держави). Серед вітчизняних науковців теоретичними та практичними питаннями казначейського контролю займалися Пилипенко Н.М. [6], Курганська Е.І. [4], Коломійчук Н.М. [3], Грабінський-Руденко А.В. [1], Гупаловська М.І. [2], Руденко С.В.[7], Альохіна І.С., Демянюк А. [2], Савчук С. [2]. Зокрема Пилипенко Н.М. доводить значущість казначейського контролю як засобу підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами [6, с. 21-25]. Курганська Е.І. аналізує проблеми казначейського управління фінансовими ресурсами в умовах кризи [4]. Теленик С. С. аналізує систему державного фінансового контролю як інструменту соціально-економічного розвитку суспільства [9, с. 1012-1017]. Грабінський-Руденко А.В зосередив свою увагу на забезпеченні

казначейського контролю в сучасних умовах [1. с. 43-47]. Гупалосвська М., Демянюк А., Савчук С. конкретизує в своїх наукових працях особливості здійснення казначейського контролю у бюджетній сфері [2, с. 122-128]. Відмічаючи наукову цінність напрацювань вітчизняних науковців щодо питань здійснення казначейського контролю, слід визначити, що поверхнево висвітлено сутність казначейського контролю відмінність описаної категорії від подібних та особливості для українських реалій.

**Формування цілей статті (постановка завдання).** Завдання дослідження полягає у формуванні теоретичних засад та передумов подальшого вдосконалення процесу здійснення казначейського контролю.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Першим завданням, що об'єктивно постає перед дослідником будь-якого економічного явища чи процесу є ідентифікація об'єкта дослідження та відділення його від близьких за значенням. При визначенні як логічній операції, з допомогою якої розкривається зміст поняття необхідно сформулювати перелік автентичних ознак та історичний розвиток.

З історичної точки зору початком казначейського контролю вважається 27 квітня 1995 року, коли з метою забезпечення ефективного управління коштами Державного бюджету України створено Державне казначейство України. Першим етапом, який можна виділити в еволюційному процесі встановлення казначейського контролю є 2000-2004 рр., для якого характерним є оптимізація процесу управління бюджетними ресурсами та удосконалення функцій з виконання доходної та видаткової частини бюджету, створення основних умови та засад казначейського контролю. В 2004 році розпочато запровадження єдиного програмного забезпечення автоматичної системи «Казна», що диджиталізувало процес контролю.

Наступним етапом еволюції казначейського контролю є 2005-2010 рр., коли завершено нормативно-законодавчу базу здійснення казначейського

контролю. З 2010 року по 2016 рік казначейський контроль не зазнав змін. 6 грудня 2016 року після хакерської атаки на урядові сайти почався процес забезпечення та цифризації казначейського контролю. До сьогодні механізм казначейського контролю трансформується з метою забезпечення безпеки з усіх ракурсів.

У казначейського контролю, як у будь-якого іншого економічного явища, є свої особливості. Науковці одностайно визначають, що особливістю казначейського контролю є те, що він здійснюється до та на етапі проведення операцій з бюджетними коштами. Крім того казначейський контроль має єдиного виконавця (Державна казначейська служба, що здійснює свою діяльність у чинному законодавчому полі, основою якого є Положення про Державну казначейську службу), регулярну основу. В сучасних умовах до особливостей казначейського контролю відносять також динамізм. Казначейський контроль є найвагомим механізмом збереження державних бюджетних коштів.

В науковій літературі існує велика кількість напрацювань щодо сутності казначейського контролю. Однак з огляду на складність та багатогранність самого поняття єдиного підходу до трактування цієї економічної категорії немає (табл.1).

Наведені в табл. 1 визначення категорії «казначейський контроль» дозволяють сформулювати основні напрямки сутнісного трактування:

- як здійснення уповноваженими суб'єктами органів Державного казначейства України контролюючих дій (Теленик С.С., Пилипенко Н.М., Микитюк І.С.);
- як інструмент забезпечення бюджетного процесу, дотримання цільового спрямування видатків бюджетів усіх рівнів (Руденко С.В. Альохіна І.С.);
- як вид бюджетного контролю (Гупаловська М., Демянюк А., Савчук С.).

**Таблиця 1. Теоретичні підходи до трактування економічної категорії «казначейський контроль»**

Автор	Визначення
Пилипенко Н.М.	Сукупність дій органів казначейської служби з перевірки діяльності кредитних організацій як платіжних агентів суб'єктів економіки для забезпечення своєчасного і повного перерахунку платежів у бюджет і отримувачам бюджетних коштів для забезпечення цільового та ефективного їх витрачання.
Микитюк І.С.	Це різновид здійснюваного спеціально уповноваженим виконавчим органом державної влади відповідно до законодавчо наділених повноважень в бюджетному секторі економіки державних фінансових коштів за реалізацією державної бюджетної політики, ефективним управлінням доходами і витратами, державними позабюджетними фондами процесі виконання бюджету, підвищення оперативності витрачання державних і місцевих коштів.
Теленик С.С.	Це здійснення уповноваженими суб'єктами органів Державного казначейства України контролюючих дій з метою визначення фактичної відповідності законодавству певної діяльності чи фінансових операцій, реалізації визначених повноважень або угод, пов'язаних з надходженням чи використанням коштів в ході виконання бюджету.
Руденко С.В. Альохіна І.С.	Це ключовий інструмент забезпечення прозорого бюджетного процесу, дотримання цільового спрямування видатків бюджетів усіх рівнів
Гупаловська М., Демянюк А., Савчук С.	Вид бюджетного контролю, основною метою якого є запобігання здійсненню порушень бюджетного законодавства у сфері формування і використання бюджетних коштів.
Рудешко В.В.	Це контроль за економним використанням державних коштів і муніципальних (місцевих) фондів коштів, законним, раціональним використанням державної і комунальної власності, який здійснюється органами державної влади у сфері державних і місцевих фінансів, відповідно до визначених законодавством повноважень.

*Джерело: сформовано на основі [1, с. 44; 2, с. 124; 3; 4; 5, с. 246; 6, с. 24; 7, с. 43; 8, с. 125; 9, с. 1014].*

Аналіз наукових досліджень щодо здійснення казначейського контролю свідчить про часте ототожнення в літературі поняття з категоріями «фінансовий контроль», «контроль», «фінансовий державний контроль», «бюджетний контроль». Розглянемо більш детально кожне з перелічених понять та розмежуємо їх сутнісно. Контроль – це система перевірок і спостережень відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт за допомогою виявлення відповістостей або відхилень, здійснених у результаті виконання цих рішень. Фінансовий контроль, на думку авторів, є більш стислим поняттям та являє собою контроль за формуванням та використанням фінансових ресурсів.

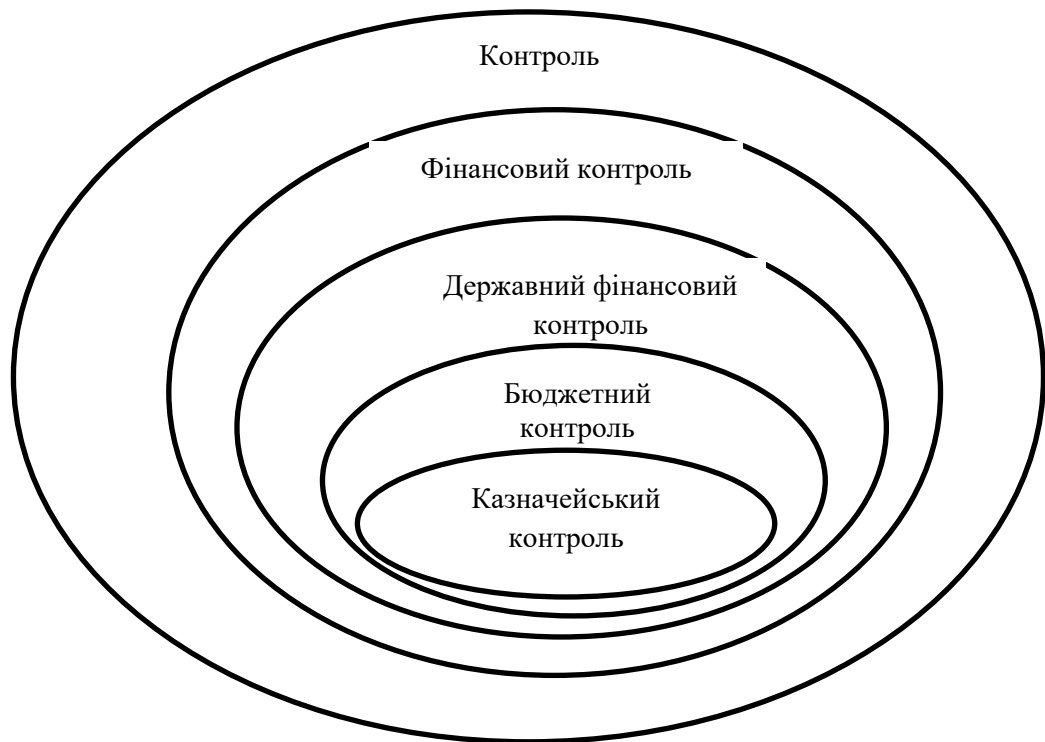
Фінансовий контроль можна трактувати також як систему дій органів державної та місцевих влад, окремих суб'єктів господарювання та фізичних осіб, яка направлена на попередження та усунення правопорушень, неефективного управління фінансових ресурсів, бюджетних коштів і активів з боку підприємства, організації, установи у процесі їх фінансово-господарської діяльності.

Державний фінансовий контроль є ще більш вузьким поняттям. За своєю сутністю державний фінансовий контроль є функцією управління, яка здійснюється державними органами, що мають такі повноваження з метою забезпечення законності й ефективності використання державних бюджетних та позабюджетних ресурсів і державної власності.

Бюджетний контроль є ще детальнішим показником та може бути охарактеризовано як вид управління діяльності у сфері бюджетного процесу, що забезпечує законності здійснення бюджетних операцій та має на меті, співставлення показників бюджетної діяльності з нормами бюджетного права.

Одним із складових елементів бюджетного контролю є казначейський контроль. Тобто казначейський контроль є складовим елементом як бюджетного, так і державного фінансового та фінансового контролю. Розмежування названих економічних категорій можна графічно зобразити на рис. 1.

Слід відмітити, що казначейський контроль на відміну від інших видів контролю має обмежений цілеспрямований спектр діяльності, що полягає в супроводі грошових потоків бюджетних коштів через систему рахунків.



**Рисунок 1. Розмежування понять, що ототожнюються з економічною категорією «казначейський контроль»**

*Джерело: побудовано автором*

Оскільки казначейський контроль має власну методологічну базу, то цей термін є окремою галуззю науки. Виокремимо основні ознаки науки, серед яких наявність систематизованого знання (наукових ідей, теорій, концепцій, законів, закономірностей, принципів, основних понять, фактів), наявність наукової проблеми, об'єкта і предмета дослідження, практична значущість явища (процесу), що вивчається і знання про нього. Визначимо наявність основних ознак наукової галузі у казначейського контролю (табл. 2).

**Таблиця 2. Приналежність казначейського контролю до галузей науки**

Ознака	Відмітка про наявність
Наявність систематизованого знання	+
Наявність наукової проблеми, об'єкта і предмета дослідження	+
Практична значущість явища	+

*Джерело: сформовано на основі [1-9].*

З таблиці 2 можна зробити висновок, що казначейський контроль є окремою галуззю науки, оскільки йому притаманні всі основні ознаки наукової галузі.

За сформованих висновків автор пропонує трактувати казначейський контроль в двох ракурсах:

- як управлінська система, що здійснюється уповноваженими органами влади при організації руху бюджетних коштів через спеціальні рахунки в рамках бюджетної політики;
- як галузь науки, що має свій предмет, метод і специфічні методи дослідження.

Казначейський контроль як система включає принципи (системність, поелементність, суцільність, динамізм, оперативність, результативність), предмет (кошти державного та місцевих бюджетів як на етапі їх формування, так і на етапах розподілу і використання фінансові ресурси, що виділяються у вигляді субсидії, субвенцій та інших міжбюджетних трансфертів, що мають цільове призначення і надаються з державного бюджету місцевим), об'єкт (фінансово-господарські операції, що проводяться розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, що уповноважені на витрачання бюджетних коштів у відповідності з встановленими цілями, система бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів, бюджетне законодавство), суб'єкт (система органів казначейської служби), метод (санкціонування), процес (порядок дій при санкціонуванні операцій по сплаті коштів бюджетів), технологія контролю (чітка послідовність контрольних дій по етапам і термінам), форми (попередній, поточний, наступний), результат контролю (виявлення або попередження порушень бюджетного законодавства), оцінка результативності контролю (методологічні інструменти, що дозволяють оцінити ефективність контролю з економічної, адміністративної та соціально-психологічної точки зору).

Для України механізм казначейського контролю можна подати у вигляді табл.3.

**Таблиця 3. Складові механізми державного казначейського контролю в Україні**

Назва елемента	Економічна сутність	Зміст в українських реаліях
Принципи	Основні правила, що використовують при проведенні казначейського контролю	Поетапність, системність, верховенство права, незалежність, результативність, достовірність, конфіденційність, інформаційна безпека
Суб'єкт	Органи казначейського контролю	Головне управління казначейської служби, територіальні органи казначейської служби, управління та відділення, основні отримувачі бюджету як суб'єкти, що виконують розподіл бюджетних коштів
Об'єкт	Явища або процеси, які контролюються	Фінансово-господарські операції, що проводяться розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів на виконання кошторисів, фінансові ресурси бюджетних коштів державним та місцевим бюджетів, фінансові ресурси на первинному етапі у вигляді субвенції та трансфертів
Метод	Сукупність засобів і прийомів здійснення контрольних функцій	Метод документального контролю, методи фактичного контролю (моніторинг та спостереження), санкціонування
Процес	Порядок дій, що супроводжують грошові потоки бюджетних коштів	Контроль обсягів платежів та термінів їх списання, а також зарахування списання Контроль виконання доходів та витрат, норм витрачання грошей, досягнення раціональності Дотримання виконання лімітів бюджетних зобов'язань
Технологія	Чітка послідовність контрольної роботи по етапам і часу	I етап – попередній етап проводиться на стадії прийняття зобов'язань, особливо на стадії схвалення та дозволу на витрачання державних коштів II етап – фінансовий контроль на стадії здійснення операцій, перед здійсненням платежу. III етап – контроль після здійснення платежу (аудит)
Результат	Вияв порушень бюджетного законодавства або визначення їх відсутності	Зменшення кількості та обсягів порушень бюджетного законодавства

*Джерело: сформовано на основі [1-9].*

Отже, як видно з табл. 3 основні складові сучасного механізму казначейського контролю в Україні є ідентичною до загальноприйнятої. Зміст складових елементів можна знайти в вітчизняній нормативно-правовій базі (зокрема, Господарському, Податковому та Кримінальному кодексі, низці законів та підзаконних актів). Зауважимо, що розвиток казначейського контролю в умовах військового стану на сьогодні відбувається без суттєвої трансформації основних принципів та законів. Враховуючи основну мету

українського сьогодення авторами вважається за доречне доповнити принципи (як вихідну точку побудови механізму казначейського контролю) – принципом конфіденційності та інформаційної безпеки, що було відображено в табл. 3. Враховуючи важливість казначейського контролю потребує деталізації результативна складова механізму (оскільки на сьогодні в нормативно-законодавчій базі очікуваний результат описаний поверхнево).

### **Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямку.**

Дослідження теоретичних основ здійснення казначейського контролю дозволило сформулювати наступні висновки:

- розвиток казначейського контролю в Україні включає п'ять етапів (1995-2000 рр. – зародження казначейського контролю, 2000-2004 рр. – оптимізація та удосконалення процесу управління бюджетними ресурсами, 2005-2010 рр. – завершення формування нормативно-законодавчої бази здійснення казначейського контролю, 2010-2016 рр. – сталий розвиток механізму казначейського контролю, 2016-по сьогодні – трансформація та забезпечення казначейського контролю

- особливості казначейського контролю в Україні описані в науковій літературі унітарно та включають здійснення на етапі проведення операцій з бюджетними коштами, єдиного виконавця, регулярну основу);

- сутність казначейського контролю має двовалентний характер та може бути охарактеризована як управлінської системи та галузі науки);

- казначейський контроль як система включає принципи, предмет, об'єкт, суб'єкт, метод, процес, технологія контролю, форми, результат контролю, оцінка результативності контролю.

Оскільки казначейський контроль є відносно новою сферою управління, то розвиток теоретичних та практичних основ здійснення казначейського контролю слід реалізувати у наступних напрямках:

- формування теоретичних напрацювань розвитку казначейського контролю як науки;

- уточнення методологічного інструментарію здійснення казначейського контролю;
- формування та обґрунтування детального переліку результативних показників реалізації казначейського контролю;
- формування напрямків трансформації вітчизняного механізму казначейського контролю до умов військового стану та післявоєнного періоду.

### Література

1. Грабінська-Руденко А.В. Данчук І. О., Дуброва А.В. Правове регулювання бюджетного контролю як вид управлінської діяльності у бюджетному процесі. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2020. №74. С. 43-47.
2. Гупаловська М., Демянюк А., Савчук С. Особливості здійснення казначейського контролю у бюджетній сфері. *Галицький економічний вісник.* 2020. № 6 (67). С. 122-128.
3. Коломийчук Н.М. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку суспільства. *Ефективна економіка.* 2019. № 10. URL: [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua)
4. Курганська Е.І. Проблеми казначейського управління фінансовими ресурсами в умовах політичної кризи при переході на систему дистанційного обслуговування. *Вісник соціально-економічних досліджень.* 2022. № 1-2. С. 95-109
5. Микитюк І.С. Казначейський контроль як складова системи державного фінансового контролю. *Економічний вісник університету.* 2018. № 37/1. С. 245-251.
6. Пилипенко Н.М. Казначейський контроль як засіб підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами. *Державне управління: Управління та розвиток.* 2013. №1. С. 21-25.

7. Руденко С.В., Альохіна І.С. Казначейський контроль видатків бюджету в Україні: стан та напрями удосконалення. *Український журнал прикладної економіки*. 2020. Том 5. №2. С. 40-46.
8. Рудешко В.В. Організаційно-правове регулювання бюджетного обліку та казначейського контролю в Україні. *Інвестицій: практика та досвід*. 2013. № 19. С.124-127.
9. Теленик С.С. Особливості казначейського контролю у сфері виконання місцевих бюджетів України. *Форум права*. 2011. №1. С.1012-1017.

### **References**

1. Hrabins'ka-Rudenko, A.V. Danchuk, I. O. and Dubrova, A.V. (2020), “Legal regulation of budget control as a type of management activity in the budget”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu. Serii: Pravo*, vol. 74, pp. 43-47.
2. Hupalovs'ka, M. Demianiuk, A. and Savchuk, S. (2020), “Peculiarities of treasury control in the budgetary sphere”, *Halyts'kyj ekonomichnyj visnyk*, vol. 6 (67), pp. 122-128.
3. Kolomyychuk, N. (2019), “System of state financial control as a tool of socio-economic development of the society”, *Efektivna ekonomika*, vol. 10, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7343> (Accessed 15 Feb 2024).
4. Kurhans'ka, E.I. (2022), “Problems of treasury management of financial resources in the conditions of a political crisis during the transition to a remote service system”, *Visnyk sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen'*, vol. 1-2, pp. 95-109.
5. Mykytiuk, I.S. (2018), “Treasury control as a component of state financial control”, *Ekonomichnyj visnyk universytetu*, vol. 37/1, pp. 245-251.
6. Pylypenko, N.M. (2013), “Treasury control as a means of increasing the efficiency of management of state financial resources”, *Derzhavne upravlinnia: Upravlinnia ta rozvytok*, vol. 1, pp. 21-25.

7. Rudenko, S.V. and Al'okhina, I.S. (2020), "Treasury control of budget expenditure in Ukraine: condition and directions of improvement", *Ukrains'kyj zhurnal prykladnoi ekonomiky*, vol. 5, no. 2, pp. 40-46.
8. Rudeshko, V.V. (2013), "Organizational and legal regulation budget accounting and treasury control in Ukraine", *Investytsij: praktyka ta dosvid*, vol. 19, pp. 124-127.
9. Telenyk, S.S. (2011), "Peculiarities of treasury control in the field of execution of local budgets of Ukraine", *Forum prava*, vol. 1, pp. 1012-1017.

*Стаття надійшла до редакції 05.03.2024 р.*