

Н. І. Сушко

кандидат економічних наук, доцент, докторант ДННУ “Академія фінансового управління”, Київ, Україна, nisushko@ukr.net

СТАНОВЛЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ЯК СКЛАДОВОЇ МОДЕРНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

Анотація. У статті проведено ретроспективний аналіз законодавства та вперше показано становлення й розвиток Державної казначейської служби України (Казначейства) в контексті модернізації системи управління державними фінансами (СУДФ). Доведено, що від часу створення Казначейства (1990-і роки) його повноваження постійно розширюються. За критерієм правового статусу в системі органів державної влади виокремлено чотири етапи розвитку Казначейства. Особливу увагу приділено його місії, меті та завданням. Місією є реалізація державної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів і бухгалтерського обліку виконання державного й місцевих бюджетів, а метою діяльності – створення інформаційного забезпечення СУДФ України задля прийняття управлінських рішень. Запропоновано зображення дерева цілей Казначейства. Обґрунтовано, що реалізовані завдання на відповідних етапах його розвитку відповідали потребам управління державними фінансами в практичному аспекті. Пріоритети діяльності Казначейства у 2012–2016 рр. засвідчують його безпосередню участь у сучасних реформах, які відбуваються в СУДФ відповідно до документів стратегічного розвитку. Розкрито роль і узагальнено статус Казначейства в державному секторі (суб’єкт казначейського обслуговування коштів державного й місцевих бюджетів) та окреслено основні завдання, котрі слід розв’язати в умовах модернізації СУДФ. Це вдосконалення управління ліквідністю єдиного казначейського рахунку, бухгалтерського обліку та звітності про виконання державного й місцевих бюджетів, контролю дотримання бюджетних повноважень, інформаційного забезпечення уряду.

Ключові слова: бюджет, Казначейство, казначейське обслуговування, єдиний казначейський рахунок, управління державними фінансами.

Рис. 2. Літ. 25.

Nataliia Sushko

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SESE “The Academy of Financial Management”, Kyiv, Ukraine, nisushko@ukr.net

FORMATION OF STATE TREASURY SERVICE OF UKRAINE AS A COMPONENT OF MODERNIZATION OF GOVERNMENT FINANCE MANAGEMENT

Abstract. The article presents a retrospective analysis of the legislation and for the first time describes the process of formation and development of the State Treasury Service of Ukraine (Treasury) in the context of modernizing the public financial management system (PFMS). It is proved that since the creation of the Treasury (90th years of the 20th century), its powers have been constantly expanding. According to the legal status in the system of public authorities, four stages of the development of the Treasury are identified. Particular attention is paid to the mission, goals and objectives of the Treasury. So, the mission of the

© Сушко Н. І., 2017

Treasury is the implementation of the state policy in the sphere of treasury services of budgetary funds and accounting for the implementation of state and local budgets, and the purpose of the activity is the creation of information support for the Ukrainian PFMS for making managerial decisions. A graphic representation of the Treasury objectives tree is proposed. It is substantiated that the implementation of tasks at the relevant stages of the development of the Treasury corresponds to the needs of public financial management in practical terms. The priorities of the Treasury in 2012-2016 indicate that the Treasury is a direct participant in the current reforms that take place in PFMS, according to the documents of strategic development. The study discloses the role and the status of the Treasury in the public sector (the subject of treasury services of state and local budgets). The author also identifies the main tasks to fulfil in the context of modernization of PFMS, namely: the improvement of liquidity management of the single treasury account, accounting and reporting on the implementation of state and local budgets, control over compliance with budgetary authority and information support of the government.

Keywords: budget, Treasury, treasury services, single treasury account, public finance management.

JEL classification: H11, H61.

Н. И. Сушко

кандидат экономических наук, доцент, докторант ГУНУ “Академия финансового управления”, Киев, Украина

СТАНОВЛЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ КАЗНАЧЕЙСКОЙ СЛУЖБЫ УКРАИНЫ КАК СОСТАВЛЯЮЩЕЙ МОДЕРНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ФИНАНСАМИ

Аннотация. В статье проведен ретроспективный анализ законодательства и впервые показаны становление и развитие Государственной казначейской службы Украины (Казначейства) в контексте модернизации системы управления государственными финансами (СУГФ). Доказано, что со времени создания Казначейства (1990-е годы) его полномочия постоянно расширяются. По критерию правового статуса в системе органов государственной власти выделены четыре этапа развития Казначейства. Особое внимание уделено его миссии, цели и задачам. Миссией является реализация государственной политики в сферах казначейского обслуживания бюджетных средств и бухгалтерского учета выполнения государственного и местных бюджетов, а целью деятельности – создание информационного обеспечения СУГФ Украины для принятия управленческих решений. Предложено изображение дерева целей Казначейства. Обосновано, что реализованные задачи на соответствующих этапах его развития отвечали потребностям управления государственными финансами в практическом аспекте. Приоритеты деятельности Казначейства в 2012–2016 гг. подтверждают его непосредственное участие в современных реформах, которые происходят в СУГФ согласно документам стратегического развития. Раскрыта роль и обобщен статус Казначейства в государственном секторе (субъект казначейского обслуживания средств государственного и местных бюджетов) и обозначены основные задачи, которые следует решить в условиях модернизации СУГФ. Это совершенствование управления ликвидностью единого казначейского счета, бухгалтерского учета и отчетности о выполнении государственного и местных бюджетов, контроля соблюдения бюджетных полномочий, информационного обеспечения правительства.

Ключевые слова: бюджет, Казначейство, казначейское обслуживание, единый казначейский счет, управление государственными финансами.

Важливу роль у економічному розвитку країни відіграють державні фінанси, адже саме через них здійснюється розподіл і перерозподіл ВВП. Несприятливе зовнішнє середовище, поглиблення кризи в економіці України, що сягнула свого піку у 2015 р., зумовили потребу в модернізації системи державних фінансів.

За підсумками 2016 р. спостерігалось зростання реального ВВП на 2,3 % (у постійних цінах 2010 р. до відповідного періоду 2015 р.). Для порівняння: в середньому по ЄС-28 цей показник становив 1,9 %. Номінальний ВВП України у 2016 р. склав 2383,2 млрд грн, або на 19,8 % більше, ніж у попередньому році [1, с. 10].

Розвиток системи державних фінансів супроводжується посиленням ролі фінансової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Особливого значення інформаційне забезпечення фінансового управління набуває в умовах обмеженого доступу держави до ринків капіталу та нестабільної економічної ситуації, оскільки правильні рішення ґрунтуються на об'єктивних даних. Неповна обізнаність призводить до несприятливого вибору та виникнення ризиків дисбалансів. Тому питання мінімізації асиметрії інформації в системі державних фінансів має перебувати в центрі уваги.

Інформаційна асиметрія в умовах глобалізації й інтернаціоналізації фінансових процесів стає однією з ключових економічних проблем, яку в межах загальновізної теорії асиметрії досліджували американські вчені, лауреати Нобелівської премії з економіки за дослідження ринків в умовах інформації, Дж. Акерлоф, М. Спенс і Дж. Стігліц. За словами останнього, через певну дію відбувається передача інформації, учасники ринку знають про це, що впливає на їхню поведінку [2, с. 520]. Дії людей в умовах ринку та їх вплив на інформацію вивчали Д. Канеман, В. Сміт і А. Тверські, котрі в межах теорії перспектив довели вплив дій агентів ринку на досконалість економічної інформації [3–5]. Отже, саме досконалий інформаційний простір визначає розвиток державних фінансів та відіграє провідну роль у реалізації їхніх функцій, у т. ч. регуляторної.

Вагомий внесок у розвиток державних фінансів України зробили Т. І. Єфименко, А. А. Максютя, А. І. Мярковський [6–10]. Вони досліджували проблеми розбудови державних фінансів, державного регулювання бюджетної й податкової політик України. Запропоновані ними підходи щодо взаємозв'язку перспективного бюджетного планування та пріоритетних напрямів соціально-економічного розвитку країни, а також методи прогнозування, формування дохідної й видаткової частин бюджету як інструменти реалізації бюджетної та податкової політик стали складовими глобальних трансформацій державних фінансів.

В умовах посилення впливу внутрішніх і зовнішніх викликів у фінансово-економічному середовищі країни зростає значення системи управління державними фінансами (СУДФ), суб'єктами якої є державні органи. Варто зауважити, що їхня роль у модернізації цієї системи висвітлена недостатньо.

П. І. Юхименко, В. М. Федосов та ін. поділяють суб'єктів управління державними фінансами на дві категорії: стратегічного управління (Президент

України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України) та оперативного управління (Міністерство фінансів України та органи, що входять до його управління, фінансові підрозділи міністерств, відомств, місцевих рад, фінансових служб підприємств і організацій) [11, с. 73]. Суб'єктом оперативного управління державним бюджетом (однією зі складових державних фінансів) традиційно було Міністерство фінансів. Відсутність ефективного контролю з його боку над державними фінансами, витратами, а також потреба у своєчасній інформації для економічного управління стали передумовами проведення в середині 1990-х років реформування СУДФ. Такі реформи спостерігались як у розвинутих країнах, так і в країнах із перехідними економіками, оскільки етапи розвитку держави обумовлювали створення структур, котрі забезпечували б реалізацію її основних функцій задля розв'язання стратегічних завдань.

Питанням реформ у системі державних фінансів, зокрема щодо управління державними витратами, виконання бюджету, здійснення бухгалтерського обліку, контролю та ролі казначейських систем у СУДФ, присвячено праці таких зарубіжних дослідників, як Б. Аллен, У. Аллен, Л. Гарамфалві, Дж. Даймонд, К. Лудер, А. Премчанд та ін. [12–16].

Згідно з доповіддю МВФ “Зміна функцій і організаційна структура міністерств фінансів” [17], де узагальнено світову практику розподілу функцій між учасниками фінансової системи, при побудові казначейських систем враховуються особливості національного законодавства й традиції, отже, єдиного підходу до їх функціонування немає.

Світовий банк і МВФ підтримують реформи в системах державних фінансів країн-членів. Так, Б. Аллен і А. Хашим запропонували базову модель казначейства, що передбачало прийняття законодавчих актів, які визначають правила складання й виконання бюджету та контролю використання бюджетних коштів; удосконалення організації банківських операцій із бюджетними коштами та обробки платіжних операцій; розроблення й запровадження бюджетної класифікації, що відповідає Керівництву зі статистики державних фінансів МВФ (GFS); створення єдиного казначейського рахунку (ЄКР) [18]. Така модель будувалася країнами, чиї системи державних фінансів розвивалися за матеріальної підтримки міжнародних організацій.

Аналіз результатів досліджень становлення казначейських систем різних країн із перехідними економіками дає підстави для висновку, що в більшості країн світу саме казначейство є державним органом, який виконує бюджет. Розрізняють дві переважні форми функціонування цього органу: 1) що діє при мінімі; 2) котрий входить до його складу [19].

Еволюція фінансових відносин у зв'язку з трансформацією національної економіки та проблеми з виконанням держбюджету через банківську систему, пов'язані передусім із управлінням його коштами, зумовили створення органу, вповноваженого здійснювати казначейське обслуговування державного бюджету України, яким згідно з Указом Президента України від 27.04.1995 № 335/95 стала Державна казначейська служба України (далі – Казначейство) як інститут (суб'єкт) оперативного управління державним

бюджетом. Таким чином, розпочався процес модернізації СУДФ України, одним із суб'єктів котрої є Казначейство, наділене власними повноваженнями (правами й обов'язками), встановленими законодавством.

На сьогодні Казначейство організовує свою діяльність відповідно до Положення про Державну казначейську службу України, нова редакція якого затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215, та реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів і бухгалтерського обліку виконання бюджетів.

Базові положення казначейського обслуговування бюджетів містяться в ст. 43 Бюджетного кодексу України в редакції 2010 р. (далі – БКУ), згідно з якою “при виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Казначейство України забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого у Національному банку України” [20].

Цією самою статтею визначені основні складові казначейського обслуговування коштів держбюджету, а саме:

– розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів коштів за правилами, встановленими законодавством. Із цією метою розпорядникам коштів у органах Казначейства відкриваються бюджетні рахунки та укладаються угоди на їх обслуговування;

– контроль здійснення бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень до бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями. Засади контрольних повноважень органів Казначейства викладені в статтях 48, 49, 112 і 120 БКУ;

– ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання державного бюджету. При цьому Казначейство має дотримуватися вимог національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України. Детальніше ведення бухгалтерського обліку виконання державного бюджету описане в статтях 45, 56, 57 БКУ, а звітності – статтях 58–61 відповідно. Тож у процесі обслуговування бюджетів Казначейство повинне адекватно відобразити в обліку всі операції з виконання державного бюджету та створити інформаційне забезпечення управління державними фінансами (УДФ).

За вказаними складовими здійснюється казначейське обслуговування коштів місцевих бюджетів та об'єднаних територіальних громад (ст. 78 БКУ). Крім того, за нормами БКУ Казначейство за рахунок тимчасово вільних коштів ЄКР на поворотній і безоплатній основі може покривати касові розриви місцевих бюджетів та Пенсійного фонду України. Зазначені повноваження засвідчують, що важливим учасником СУДФ є Казначейство, де формується інформаційний простір системи державних фінансів України.

Діяльність органу, вповноваженого здійснювати казначейське обслуговування бюджетів в Україні, на різних етапах його розвитку висвітлюється

в працях Ю. О. Голинського, Е. І. Курганської, Р. Т. Макуцького, О. О. Чечуліної та ін. [21–24]. Водночас поза увагою науковців залишилися питання, що стосуються казначейського обслуговування бюджетів за доходами й витратами в контексті модернізації СУДФ на сучасному етапі; управління ресурсами ЄКР; автоматизованого формування в режимі реального часу централізованої інформаційної бази даних в умовах запровадження електронного обміну інформацією, цифрового підпису та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Оскільки створення Казначейства було пов'язане з проведенням модернізації СУДФ, подальші реформи цієї системи, спрямовані на розв'язання нагальних питань, ставали викликами для його розвитку. Тому досліджувати останній, на нашу думку, слід у контексті становлення системи державних фінансів та в контексті виконання стратегічних документів держави.

Ретроспективний аналіз законодавства України показав, що ефективність функціонування СУДФ протягом кількох років перебуває під постійною увагою керівництва держави та супроводжується прийняттям відповідних стратегічних рішень, виконання котрих пов'язане зі становленням Казначейства. Слід зауважити, що наприкінці ХХ – на початку ХХІ ст. також відбуваються реформи в системі державного управління, які впливають на статус його органів, а отже, й на правовий статус Казначейства. Ці зміни супроводжуються внесенням відповідних коректив у законодавство, що визначає його завдання, функції й повноваження.

Саме правовий статус характеризує функції вповноваженого державою органу та впливає на формування його повноважень (прав і обов'язків) у системі управління. Однією із найважливіших функцій під час проведення реформ є регулююча. Адже темпи й успіх останніх залежать насамперед від наявності прийнятого нормативного-правового поля та документів, котрі забезпечують його впровадження, оскільки всі подальші кроки, які стосуються організації, автоматизації процесу, ґрунтуються на визначеній методології. Тому лише узгоджена політика може бути реалізована.

Проведене дослідження показало, що становлення та розвиток органу, котрий реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування коштів бюджетів і бухгалтерського обліку їх виконання, доцільно розглядати за критерієм правового статусу в системі органів державної влади. У зв'язку з цим пропонуємо виокремити чотири етапи розвитку Казначейства:

I – 1995–1999 рр.;

II – 1999–2004 рр.;

III – 2005–2010 рр.;

IV – з 2011 р. до сьогодні.

Перший етап. Спочатку Казначейство було органом державної виконавчої влади, що діє при Міністерстві фінансів України. Правовий статус, функції та повноваження визначало Положення про Державне казначейство України (постанова Кабінету Міністрів України від 31.07.1995 № 590).

Потреба у створенні системи Казначейства була зумовлена концентрацією коштів державного бюджету на рахунках органу, вповноваженого ними управляти. Для касового виконання держбюджету того періоду були характерні: 1) розпорошеність коштів на рахунках, відкритих в установах банків, що унеможливило ефективне управління ними; 2) затримки з фінансуванням видатків у межах наявних обсягів фінансових ресурсів держбюджету; 3) відсутність своєчасної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень щодо виконання державного бюджету. До основних повноважень Казначейства входило виконання державного бюджету та контроль цього процесу, управління наявними коштами держбюджету, фінансування видатків.

Система Казначейства створювалася за фінансової підтримки Міжнародного банку реконструкції та розвитку (МБРР) у рамках Проекту системи казначейства (Угода про позику № 4285 UA між Україною та МБРР, підписана 15.09.1998 у м. Вашингтоні). Таким чином в Україні було створено базову модель казначейства.

В цей період, по-перше, сформовано трирівневу структуру Казначейства (власна назва органу – Державне казначейство України, 1996 р.), до якої входять Головне управління Державного казначейства (центральный апарат), 27 управлінь (у АР Крим, областях і містах Києві та Севастополі) й 671 відділення (в районах, містах і районах у містах).

По-друге, функції фінансування передано від галузевих управлінь Міністерства фінансів України до Казначейства, внаслідок чого в Мінфіні ліквідовано два структурних підрозділи (управління виконання державного бюджету та головне управління обслуговування державного зовнішнього боргу). У квітні 1997 р. проводиться експеримент з оплати рахунків розпорядника коштів держбюджету на базі Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Цей процес супроводжується закриттям рахунків, відкритих на його ім'я в установі банку, та відкриттям відповідних рахунків у національній валюті в органах Казначейства, з котрих ці органи здійснюють оплату рахунків на користь суб'єктів господарювання за товари (роботи, послуги). Позитивними результатами зазначеного експерименту стали концентрація коштів розпорядника бюджетних коштів у Казначействі та поточний контроль (на стадії платежу) цільового спрямування бюджетних коштів. Із метою поширення успішної практики Уряд приймає низку рішень щодо поетапного переходу всіх розпорядників коштів державного бюджету на казначейське виконання кошторисів.

По-третє, у квітні 1997 р. започатковано функціонування ЄКР за структурою, методологією та організацією, визначеними Положенням про єдиний казначейський рахунок, затвердженим наказом Головного управління Державного казначейства України від 21.03.1997 № 28.

По-четверте, з 1998 р. органами Казначейства паралельно з установами банків проводиться облік операцій за доходами держбюджету.

По-п'яте, з 1998 р. запроваджено нові бюджетну класифікацію, план рахунків виконання державного й місцевих бюджетів і структуру його кодів.

Варто наголосити, що на першому етапі розвитку Казначейство відповідно до законодавства виступало регулятором методології казначейського виконання державного бюджету, бухгалтерського обліку та звітності виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ. Це сприяло швидкому становленню його органів та забезпеченню виконання ними повноважень, визначених законодавством.

Другий етап. Казначейство стає центральним органом виконавчої влади, діяльність якого координується Міністерством фінансів України. На цьому етапі розвитку Казначейство створює інформаційне середовище для вдосконалення управління коштами в системі державних фінансів та запроваджує казначейське обслуговування місцевих бюджетів у червні 1999 р. Із цією метою проводиться експеримент у Дніпропетровській і Черкаській областях, за позитивними результатами котрого відповідно до Указу Президента України від 05.12.2002 № 1133 та на виконання положень БКУ до кінця 2003 р. на таке обслуговування переведено всі місцеві бюджети. Цей процес супроводжується переданням функцій щодо ведення бухгалтерського обліку й складання звітності про виконання місцевих бюджетів від фінансових органів і органів місцевого самоврядування до органів Казначейства. Тобто останнє стає єдиним органом, який згідно із законодавством уповноважений вести бухгалтерський облік та складати звітність про виконання як державного, так і місцевих бюджетів, та, відповідно, дає про інформаційне забезпечення управління державними фінансами. Запровадження казначейського обслуговування місцевих бюджетів дало змогу своєчасно отримувати достовірну інформацію про стан їх виконання, а також забезпечити щоденне перерахування міжбюджетних трансфертів і вилучення коштів до бюджетів за відповідними нормативами.

Також консолідовано рахунки органів Казначейства в Національному банку України на базі внутрішньої платіжної системи відповідно до постанови Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 15.09.1999 № 1721. Цим спільним рішенням органам Казначейства надано на загальних засадах статус учасників системи електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ), а отже, право здійснювати через цю систему платежі й міжбанківські розрахунки, що прискорило рух бюджетних коштів та створило підґрунтя для нової моделі управління коштами ЄКР.

Пілотний проект функціонування ЄКР у СЕП НБУ реалізувався з грудня 1999 р. до кінця 2000 р. на базі органів Казначейства в Чернігівській області, а робота всіх його органів із використанням СЕП НБУ розпочалася в січні 2001 р. Із цією метою Казначейством запроваджено: 1) План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів, затверджений наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119, котрий досі застосовується при відображенні операцій із виконання бюджетів та є основою моделі бухгалтерського обліку процесів казначейського обслуговування бюджетних коштів; 2) автоматизовану інформаційну систему "Казна", інтегровану з інформаційною системою СЕП НБУ, яка працює в режимі реального часу

та ґрунтується на моделі бухгалтерського обліку, що забезпечило формування органами Казначейства щоденного оборотно-сальдового балансу та звітності про надходження до державного бюджету, прискорило обіг бюджетних коштів.

Робота органів Казначейства в СЕП НБУ сприяла концентрації коштів бюджетів та їх розпорядників на рахунках, об'єднаних ЄКР, створення якого також було вимогою міжнародних організацій.

У січні 2000 р. відповідно до Закону “Про Державний бюджет України на 2000 рік” запроваджено казначейське обслуговування позабюджетних коштів бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету. Цим законом було передбачено норми щодо включення позабюджетних коштів бюджетних установ до спеціального фонду державного бюджету як його складової.

З 2001 р. започатковано облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів у органах Казначейства на виконання ст. 24 Закону “Про Державний бюджет України на 2000 рік”. Порядок реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів у органах Казначейства встановлений згідно з наказом Казначейства від 19.10.2000 № 103 за погодженням із Міністерством фінансів України.

Консолідація всіх коштів державного бюджету на рахунках органів Казначейства в НБУ та запровадження обліку зобов'язань розпорядників коштів у його органах стали підґрунтям для управління фінансовими ресурсами ЄКР.

Третій етап. У цей період Казначейство стало урядовим органом державного управління, що діє у складі Міністерства фінансів України. Правовий статус Казначейства на даному етапі визначали БКУ (ст. 48 у редакції 2001 р.) та Положення про Державне казначейство (постанова Кабінету Міністрів України від 21.12.2005 № 1232), де прописано основні завдання цього урядового органу, відповідно до яких здійснено розподіл повноважень, а також закріплено контрольні функції й права Казначейства. Таким чином, Казначейство входить до системи органів виконавчої влади та реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

Концентрація коштів бюджетів, розпорядників бюджетних коштів і фондів на ЄКР, з одного боку, та необхідність їх спрямування на ті напрями видатків, за котрими є реальні зобов'язання розпорядників коштів бюджетів перед постачальниками товарів, робіт і послуг, з другого, зумовили потребу в пошуку нових механізмів управління фінансовими ресурсами держави та вдосконаленні процедур виконання державного бюджету за видатками.

Упродовж 2005 р., починаючи з II кв., на базі органів Казначейства проводився експеримент, що передбачав перехід від надання асигнувань до погашення зобов'язань розпорядників коштів держбюджету. Оскільки експеримент виявився успішним, цей механізм казначейського обслуговування за видатками до кінця 2006 р. було застосовано до всіх розпорядників коштів державного бюджету, тобто було розмежовано інформаційні потоки щодо відкриття бюджетних асигнувань та грошові потоки державного бю-

джету (підкріплення відкритих бюджетних асигнувань на стадії проведення платежу грошовими коштами). Запровадження зазначеного механізму сприяло вдосконаленню управління фінансовими ресурсами держбюджету та мінімізації залишків коштів на рахунках їх розпорядників. Слід зауважити, що цей механізм застосовується й досі при обслуговуванні органами Казначейства коштів розпорядників коштів виключно державного бюджету.

В окреслений період у повноваження Казначейства було включено покриття тимчасових касових розривів Пенсійного фонду України й місцевих бюджетів та надання останнім середньострокових позик, а також обслуговування інших клієнтів.

Європейські прагнення України та політика сусідства відкривали нові перспективи для партнерства, економічної інтеграції та співробітництва. Тож з'явилися нові аргументи необхідності модернізації СУДФ. Підвищення прозорості управління державними фінансами було одним із заходів Плану дій "Україна – Європейський Союз. Європейська політика сусідства", схваленого Урядом України та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21 лютого 2005 р. Із цією метою прийнято постанову Кабінету Міністрів України "Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки" від 16.01.2007 № 34, що окреслила загальні напрями вдосконалення обліку та його організації в державному секторі країни.

Основними завданнями Стратегії було визначено імплементацію міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі у національне законодавство шляхом створення на їх основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). Одним із суб'єктів державного сектору відповідно до Стратегії є Казначейство, що здійснює його ведення та складає звітність про виконання державного й місцевих бюджетів.

Модернізація бухгалтерського обліку виконання бюджетів як компонент реформи СУДФ мала проводитися за фінансової підтримки міжнародних організацій. Успішна реалізація проекту системи казначейства, що підтримувався МБРР, відкривала нові можливості для її розвитку.

З метою підготовки необхідних документів для нового міжнародного проекту системи казначейства було отримано грант уряду Японії (Лист-угода про надання гранту на підготовку Проекту системи казначейства 2 від 11.02.2005), бенефіціаром за яким виступало Казначейство. Проект було розширено, а в результаті його реалізації очікувалося створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи (ІАС) на основі нової методології бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС; план рахунків, гармонізований із бюджетною класифікацією, та методика відображення в обліку операцій). ІАС мала об'єднати інформаційні системи Міністерства фінансів, Казначейства та Державної фінансової служби (назва органу у 2007 р.).

ІАС повинна була формуватися в Казначействі та інтегрувати дані бухгалтерського обліку всіх розпорядників бюджетних коштів. Створення єди-

ної бази даних у державному секторі мало стати інформаційним підґрунтям для прийняття рішень щодо управління державними фінансами на центральному рівні.

Варто зауважити, що створення ПАС передбачалося в рамках виконання Проекту модернізації державних фінансів (Угода про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та МБРР від 25.03.2008). Проект розрахований на п'ять років, і для його реалізації розроблено Стратегію модернізації системи управління державними фінансами (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р). Однак затримки з прийняттям нормативного забезпечення щодо проведення реформи системи бухгалтерського обліку в державному секторі завадили побудові ПАС.

Четвертий етап. Казначейство стало та наразі залишається центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, та є учасником СЕП НБУ (державної платіжної системи). Змінено назву органу – відтепер це Державна казначейська служба України (було: Державне казначейство України). Указом Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 затверджено Положення про Державну казначейську службу України. Зміна правового статусу стала одним із результатів державних реформ з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади. Крім того, у 2011 р. функції регулювання методології казначейського обслуговування бюджетів, бухгалтерського обліку та звітності передано від Казначейства до Міністерства фінансів України.

Цей період характеризується не лише позбавленням Казначейства функції регулятора, а й розширенням його контрольних повноважень у зв'язку із заходами щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. По-перше, на Казначейство покладено узгодження призначення на посаду та звільнення з посад головних бухгалтерів бюджетних установ (виконання цих повноважень закріплене ст. 56 БКУ, також прийняті відповідні підзаконні акти Кабінету Міністрів, Мінфіну й Казначейства); по-друге, координацію діяльності таких головних бухгалтерів шляхом проведення оцінки їхньої діяльності згідно з вимогами ст. 112 БКУ (методологія та організація цього процесу теж урегульована прийняттям відповідних нормативно-правових актів).

Наступним новим повноваженням стало запровадження у 2015 р. обслуговування небюджетних рахунків, тобто рахунків платників з електронного адміністрування ПДВ. Відкриття й функціонування в Казначействі спеціалізованих рахунків на ім'я платників податку здійснюється згідно з Порядком електронного адміністрування податку на додану вартість, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 569.

Водночас відбулися зміни в кількості органів Казначейства, що реалізують відповідно до законодавства державну політику. Внаслідок анексії АР Крим та проведення антитерористичної операції на сході країни скоротилося число територіальних органів Казначейства (з 660 до 632 головних обласних управлінь, районних і міських відділень), які обслуговують бюджети та кошти їх розпорядників.

Удосконалення СУДФ на цьому етапі здійснюється згідно зі Стратегією розвитку системи управління державними фінансами (затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р), розробленою з метою визначення ключових проблем розвитку складових СУДФ і шляхів їх розв'язання. До таких складових, зокрема, належать: управління ліквідністю державних фінансів та державним боргом, система бухгалтерського обліку в державному секторі, державний внутрішній фінансовий контроль, доступ громадськості до інформації з питань бюджету.

Основними завданнями окресленого періоду визначено, по-перше, поліпшення управління ліквідністю. З метою виконання цього завдання передбачалася реалізація заходів щодо консолідації коштів суб'єктів сектору державного управління на ЄКР із метою підвищення рівня управління ліквідністю, якості прогнозування; посилення контролю ризиків під час розміщення тимчасово вільних коштів; удосконалення нормативно-правової бази задля поліпшення ефективності виконання державного бюджету шляхом створення ІАС управління коштами ЄКР.

По-друге, вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Виконання цього завдання передбачало здійснення низки заходів, а саме: прийняття нормативно-правового забезпечення запровадження НП(С)БОДС; перегляд нормативно-правового й методологічного забезпечення проведення операцій із виконання бюджетів з урахуванням змін у системі бухгалтерського обліку в державному секторі; запровадження нових уніфікованих форм фінансової звітності, що відповідають міжнародним стандартам; затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та інструкції з його застосування; розроблення типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних операцій суб'єктами державного сектору; створення й моніторинг ІАС управління державними фінансами (у 2013–2015 рр.); удосконалення автоматизованої бази даних із урахуванням нової методології бухгалтерського обліку в державному секторі.

По-третє, створення умов для ширшої участі громадськості в бюджетному процесі. З цією метою передбачалося здійснення таких заходів, як стандартизація процесів управління державними фінансами та автоматизація операцій у централізованій інформаційній СУДФ; забезпечення доступу громадськості до системи “Прозорий бюджет” на офіційному веб-сайті Мінфіну. Ця система мала функціонувати у складі Інформаційної системи фінансового менеджменту (ІСФМ), уведення котрої планувалося в рамках реалізації спільного зі Світовим банком проекту “Модернізація системи управління державними фінансами”. Оскільки не всі заходи з автоматизації операцій були виконані, проект відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.07.2015 № 523 було закрито.

Разом із тим потреба в підвищенні прозорості дій влади на всіх рівнях, участі громадськості в бюджетному процесі, а також забезпеченні роботи Мінфіну, Державної фіскальної служби та Казначейства сучасною інформацій-

но-аналітичною підтримкою зумовила прийняття на початку 2016 р. Концепції створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи “Прозорий бюджет” (розпорядження Кабінету Міністрів України від 11.02.2016 № 92-р). Метою Концепції є розроблення системи, котра відкриє доступ громадянам до інформації на стадіях планування й використання коштів державного бюджету. Одним із постачальників останньої є Казначейство, оскільки інформація про використання коштів державного й місцевих бюджетів вноситься в його базу даних у процесі казначейського обслуговування бюджетних коштів.

У зв'язку з необхідністю вдосконалення системи державного управління й, відповідно, підвищення конкурентоспроможності країни з урахуванням європейського вибору і європейської перспективи України розроблено та схвалено Стратегію реформування державного управління України на 2016–2020 роки і План заходів з її реалізації (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 № 474-р). Одним із напрямів його реформування визначено управління державними фінансами, що, зокрема, охоплює адміністрування податків, виконання державного бюджету, внутрішній аудит, облік і звітність, зовнішній аудит. На виконання заходів, передбачених у рамках поліпшення системи державного управління, прийнято Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р).

Відсутність координації та взаємозв'язку цілей реформ системи управління державними фінансами призвела до неузгодженості їхніх результатів і ускладнень при впровадженні реформ, про що свідчить поступове погіршення позиції України у світовому рейтингу країн світу за економічною конкурентоспроможністю. Так, у Індексі глобальної конкурентоспроможності у 2016–2017 рр. вона посіла 85-е місце серед 138 країн (для порівняння: у 2015–2016 рр. вона перебувала на 79-му місці) [25, с. 44].

З метою підвищення конкурентоспроможності України основними завданнями модернізації СУДФ є:

- управління ліквідністю (для цього грошові кошти на ЄКР повинні стати прогнозованими й доступними, щоб забезпечити виконання державою її функцій);

- поліпшення якості, повноти та достовірності даних, на основі яких приймаються рішення у сфері державних фінансів (із цією метою потрібно запровадити НП(С)БОДС і якнайповніше висвітлювати у фінансовій звітності інформацію про використання бюджетних коштів);

- оптимізація витрачання бюджетних коштів шляхом запровадження внутрішнього контролю, спрямованого на посилення відповідальності керівників установ за управління й розвиток установ;

- підвищення прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами (для цього слід забезпечити розвиток інформаційних технологій у контексті реформування СУДФ шляхом створення централізованої ІАС управління державними фінансами, котра сприятиме створенню баз даних казначейського обслуговування бюджетів відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та статистики державних фінансів).

Варто наголосити, що Казначейство є безпосереднім учасником сучасних реформ у системі державних фінансів відповідно до документів стратегічного розвитку. Пріоритетами діяльності Казначейства у 2012–2016 рр. було практичне розв'язання нагальних завдань держави в частині управління державними фінансами (рис. 1).

Аналіз національного законодавства дає підстави для висновку, що становлення Казначейства відбувалося в тісному взаємозв'язку з модернізацією системи державних фінансів. У різний час Казначейство додало певні виклики СУДФ, проте *місія органу* в системі державних фінансів – реалізація дер-



Рис. 1. Пріоритети діяльності Казначейства на 2012–2016 рр.

Складено за даними Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>).

жавної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів і бухгалтерського обліку виконання бюджетів – залишалася стабільною.

Метою діяльності Казначейства є створення інформаційного забезпечення системи державних фінансів України для прийняття управлінських рішень, складання звітності про виконання бюджетів та оперативне управління виконанням державного й місцевих бюджетів. За результатами дослідження запропоновано дерево цілей Казначейства (рис. 2).



Рис. 2. Дерево цілей Казначейства

Складено автором.

Підсумовуючи викладене, доходимо висновку, що реформування Казначейства є обов'язковою умовою реалізації Стратегії модернізації системи управління державними фінансами, оскільки воно є суб'єктом обслуговування державного й місцевих бюджетів, а реалізовані ним на відповідних етапах розвитку завдання відповідали потребам управління державними фінансами в практичному аспекті.

Теоретичне обґрунтування засад реформування системи казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів у контексті модернізації СУДФ, а також визначення шляхів і заходів його досягнення зумовлюють потребу в проведенні аналізу виконуваних Казначейством функцій; дослідженні бюджетів як об'єкта казначейського обслуговування; огляді сучасного стану казначейського обслуговування державного й місцевих бюджетів за доходами та видатками, а також організації цього процесу із застосуванням інформаційних систем; розробленні моделі казначейського обслуговування державного й місцевих бюджетів в умовах реалізації стратегії модернізації СУДФ.

Список використаних джерел

1. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2016 рік / Зубенко В. В. та ін.; ІБСЕД, Проект "Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-ІІ) впровадження", USAID. Київ, 2017. 90 с.
2. Stiglitz J. E. Information and the Change in the Paradigm in Economics. *Les Prix Nobel: The Nobel Prizes 2001*. Stockholm: The Nobel Foundation, 2002. P. 472–540.
3. Kahneman D., Tversky A. Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk. *Econometrica*. 1979. No. 47. P. 313–327. URL: <http://www.princeton.edu/~kahneman/docs/Publications/prospect theory.pdf>.
4. Tversky A., Kahneman D. Advances in prospect theory: cumulative representation of uncertainty. *Journal of Risk and Uncertainty*. 1992. No. 5. P. 297–232.
5. When punishment fails: Research on sanctions, intentions and noncooperation / Houser D. et al.; Interdisciplinary Center for Economic Science George Mason University. 2005, Febr. 17. URL: <http://econwpa.repec.org/eps/exp/papers/0502/0502001.pdf>.
6. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / НАН України, Ін-т екон. та прогноз. Київ, 2011. 688 с.
7. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3 т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського. Вид. 2-ге, переробл. й доповн. Київ: ДННУ "Акад. фін. Управління", 2013.
8. Мярковський А. І. Стратегічні напрями розвитку системи управління державними фінансами. *Фінанси України*. 2013. №8. С. 7–18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_8_3.
9. Мярковський А. І. Антикризове управління державними фінансами: питання стратегії та ефективних рішень. *Фінанси України*. 2012. № 12. С. 7–23. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2012_12_3.
10. Максютя А. А. Фінансово-бюджетна складова системи державного управління і місцевого самоврядування. *Наукові праці НДФІ*. 2005. Вип. 3. С. 3–8. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2005_3_2.
11. Теорія фінансів / Юхименко П. І. та ін.; за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. Київ: ЦУЛ, 2010. 576 с.
12. Аллен Б. Разработка структуры бюджетного законодательства для стран с переходной экономикой / МВФ. Вашингтон, 1994.
13. Гарамфалви Л., Аллен У. Роль казначейства в управлении государственными расходами в отдельных странах ОЭСР. Бергамо, 1996.
14. Даймонд Дж. Управление государственными расходами органов власти на различных уровнях / МВФ. Вашингтон, 1993.

15. Luder K., Jones R. Reforming governmental accounting and budgeting in Europe. *Fachverlag Moderne Wirtschaft D-60439*. Frankfurt am Main, 2003.
16. Premchand A. Public Expenditure Management / International Monetary Fund. Washington, D. C., 1993. 280 p.
17. The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries / Allen R. et al. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15232.pdf>.
18. Hashim A., Allan. B. Treasury Reference Model. *World Bank Technical Paper*. 2001. No. 505. URL: <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196371176805/TreasuryReferenceModelpp1108.pdf>.
19. Сушко Н. Современные тенденции развития казначейских систем. *Sciences of Europe*. 2016. Vol. 1, No. 6 (6). P. 71–78.
20. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.
21. Голинський Ю. О. Організація казначейського обслуговування бюджетів в умовах реформування державних фінансів в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Львів. держ. фін. акад. Львів, 2015. 20 с.
22. Курганська Е. І. Механізм управління фінансовими ресурсами в системі казначейства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Одес. нац. екон. ун-т. Одеса, 2013. 20 с.
23. Макуцький П. Т. Казначейське обслуговування Державного бюджету України: реалії та шляхи вдосконалення: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Терноп. держ. екон. ун-т. Тернопіль, 2006. 20 с.
24. Чечуліна О. О. Реформування системи управління доходами та витратами бюджету і розвиток казначейської системи його виконання: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / ДУ "Ін-т економіки та прогнозування НАН України". Київ, 2002. 20 с.
25. Schwab K. The Global Competitiveness Report 2016–2017 / World Economic Forum. URL: http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf.

References

1. Zubenko, V. V. et al. (2017). *Byudzhetny`j monitory`nh: analiz vy`konannya byudzhetu za 2016 rik* [Budget Monitoring: Analysis of Budget Execution in 2016]. Ky`yiv: IBSED, USAID [in Ukrainian].
2. Stiglitz, J. E. (2002). Information and the Change in the Paradigm in Economics. *Les Prix Nobel: The Nobel Prizes 2001*. Stockholm: The Nobel Foundation.
3. Kahneman, D., Tversky, A. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk. *Econometrica*, 47, 313–327. Retrieved from [http://www.princeton.edu/~kahneman/docs/Publications/prospect theory.pdf](http://www.princeton.edu/~kahneman/docs/Publications/prospect%20theory.pdf).
4. Tversky, A., Kahneman, D. (1992). Advances in prospect theory: cumulative representation of uncertainty. *Journal of Risk and Uncertainty*, 5, 297–232.
5. Houser, D. et al. (2005, February 17). *When punishment fails: Research on sanctions, intentions and noncooperation*. Interdisciplinary Center for Economic Science George Mason University. Retrieved from <http://econwpa.repec.org/eps/exp/papers/0502/0502001.pdf>.
6. Yefy`menko, T. I. (2011). *Podatky` v insty`tucijnij sy`stemi suchasnoyi ekonomiky`* [Taxes in the institutional system of the modern economy]. Ky`yiv: Insty`tut ekonomiky` ta prohnozuvannya NAN Ukrayiny` [in Ukrainian].
7. Yefy`menko, T. I., Myarkovs`ky`j, A. I. (Eds.). (2013). *Finansy`. Byudzhet. Podatky`: nacio`nal`na ta mizhnarodna terminolohiya* [Finance. Budget. Taxes: national and international terminology] (Vols. 1-3, 2nd ed.). Ky`yiv: DNNU "Akademiya finansovoho upravlinnya" [in Ukrainian].
8. Myarkovs`ky`j, A. I. (2013). Stratehichni napryamy` rozvy`tku sy`stemy` upravlinnya derzhavny`my` finansamy` [Strategic areas of the development of the public finance management system]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 8, 7-18. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_8_3 [in Ukrainian].
9. Myarkovs`ky`j, A. I. (2012). Anty`kry`zove upravlinnya derzhavny`my` finansamy`: py`tannya stratehiyi ta efekty`vny`kh rishen` [Antirecessionary management of public finance:

strategy and effective solutions]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 12, 7-23. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2012_12_3 [in Ukrainian].

10. Maksyuta, A. A. (2005). Finansovo-byudzhetna skladova sy`stemy` derzhavnoho upravlinnya i miscevoho samovryaduvannya [The financial and fiscal component of the system of public administration and local self-government]. *Naukovi praci NDFI* [RFI scientific papers], 3, 3-8. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2005_3_2 [in Ukrainian].

11. Fedosov, V. M., Yuriy, S. I. (Eds.). (2010). *Teoriya finansiv* [Finance theory]. Ky`yiv: CUL [in Ukrainian].

12. Allan, B. (1994). *Razrabotka struktury` byudzhetnogo zakonodatel`stva dlya stran s perekhodnoj e`konomikoj* [Development of the structure of budget legislation for countries with economies in transition]. Washington: IMF [in Russian].

13. Garamfalvi, L., Allan, W. (1996). *Rol` kaznachejstva v upravlenii gosudarstvenny`mi raskhodami v otdel`ny`kh stranakh OE`SR* [The role of the Treasury in public expenditure management in selected OECD countries]. Bergamo [in Russian].

14. Diamond, J. (1993). *Upravlenie gosudarstvenny`mi raskhodami organov vlasti na razlichny`kh urovnyakh* [Management of public expenditure of government at various levels]. Washington: IMF [in Russian].

15. Luder, K., Jones, R. (2003). Reforming governmental accounting and budgeting in Europe. *Fachverlag Moderne Wirtschaft D-60439*. Frankfurt am Main.

16. Premchand, A. (1993). *Public Expenditure Management*. Washington, D. C.: International Monetary Fund.

17. Allan, R. et al. (2015). The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries. *IMF Working Paper*, WP/15/232. Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15232.pdf>.

18. Hashim, A., Allan, B. (2001). Treasury Reference Model. *World Bank Technical Paper*, 505. Retrieved from <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196371176805/TreasuryReferenceModelpp1108.pdf>.

19. Sushko, N. (2016). Sovremennye tendencii razvitiya kaznachejskikh sistem [Modern trends in the development of treasury systems]. *Sciences of Europe*, Vol. 1, No. 6 (6), 71–78 [in Russian].

20. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Byudzhetny`j kodeks Ukrayiny`* [Budgetary Code of Ukraine] (Act No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17> [in Ukrainian].

21. Holy`ns`ky`j, Yu. O. (2015). *Orhanizaciya kaznachejs`koho obsluhovuvannya byudzhetiv v umovakh reformuvannya derzhavny`kh finansiv v Ukrayini* [Organization of treasury budgets in the conditions of reforming public finance in Ukraine] (Unpublished master's thesis). L`viv: L`vivs`ka derzhavna finansova akademiya [in Ukrainian].

22. Kurhans`ka, E. I. (2013). *Mekhanizm upravlinnya finansovy`my` resursamy` v sy`stemi kaznachejstva* [The mechanism of financial resources management in the treasury system] (Unpublished master's thesis). Odesa: Odes`ky`j nacional`ny`j ekonomichny`j universy`tet [in Ukrainian].

23. Makuc`ky`j, R. T. (2006). *Kaznachejs`ke obsluhovuvannya Derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny`: realiyi ta shlyakhy` vdoskonalennya* [Treasury services of the State Budget of Ukraine: realities and ways of improvement] (Unpublished master's thesis). Ternopil`: Ternopil`s`ky`j derzhavny`j ekonomichny`j universy`tet [in Ukrainian].

24. Chechulina, O. O. (2002). *Reformuvannya sy`stemy` upravlinnya dokhodamy` ta vy`tratamy` byudzhetu i rozvy`tok kaznachejs`koyi sy`stemy` joho vy`konannya* [Reforming the system for managing budget revenues and expenditures and developing the treasury system for its implementation] (Unpublished master's thesis). Ky`yiv: DU "Insty`tut ekonomiky` ta prohnouzuvannya NAN Ukrayiny`" [in Ukrainian].

25. Schwab, K. (2016). *The Global Competitiveness Report 2016–2017*. World Economic Forum. Retrieved from http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf.