

УДК 373:23(402)

Басанцов І.В.

ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА

Розглянуті питання удосконалення державного фінансового контролю. Запропоновано принципи бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів. Окреслені проблемні питання контролю за використанням бюджетних коштів.

The questions on the state financial control improvement are considered. The principles of accountings and preparation of the financial statements on the budget execution are proposed. The problems of control on budget funds usage are underlined.

Повноваження Державного казначейства України як контрольного органу регламентуються статтею 112 Бюджетного кодексу України та Положенням про Державне казначейство України, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 31 липня 1995 року №590 із відповідними змінами й доповненнями. У Бюджетному кодексі та положенні визначено, що Державне Казначейство здійснює бухгалтерський облік усіх надходжень і витрат Державного бюджету України; встановлює єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів, видає інструкції з цих питань і здійснює контроль за їх дотриманням; здійснює контроль за відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням; організовує виконання бюджетів і контролює ці процеси, а також надходження й використання коштів державних позабюджетних фондів [1].

Відомо, що в основі функції фінансового контролю знаходиться процес вивчення відповідного об'єкту з метою встановлення закономірностей його виникнення та розвитку, а відтак виникає необхідність розвитку фінансового контролю як системи наукових знань. Тобто контроль включає в себе, з одного боку, відповідну систему знань – теорію, а з іншого – факти і дані досвіду. Факти складають реальну основу висновків при здійсненні контролю, але без систематизації та узагальнень його існування не виправдане для суспільства. Факти стають частиною наукових знань лише тоді, коли можуть бути основою та підтвердженням законів дійсності. Закони і факти в державному фінансовому контролі можуть мати відповідну інтерпретацію і бути базою для державного управління за умови їх поєднання у теорії.

У той же час в Україні здійснення державного фінансового контролю за станом бюджетної дисципліни, ефектністю та цільовим використанням бюджетних коштів і коштів державних цільових фондів законодавчо визначено основною функцією тільки для двох служб: Рахункової палати і Головного контрольно-ревізійного управління. Тобто на сьогодні відсутнє законодавче визначення та/або тлумачення таких понять, як попередній та поточний контроль, крім вимог нормативної бази самого Держказначейства при здійсненні платежів.

Метою даної роботи є розкриття та поглиблення існуючих положень та норм фінансового права, надання пропозицій, щодо удосконалення державного фінансового контролю органами Держказначейства за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Фінансовий контроль, що здійснюється Державним казначейством України та його територіальними органами у процесі виконання державного бюджету за видатками, умовно можна поділити на чотири самостійних етапи, що взаємопов'язані між собою встановленими правилами автоматизованого ведення бухгалтерського обліку операцій виконання бюджетів [4].

Перший етап. Організація роботи органів Державного казначейства щодо забезпечення обліку бюджетних асигнувань та контролю за їх дотриманням (рис. 1).

Міністерство фінансів України у визначений термін подає затверджений річний розпис призначень державного бюджету та розпис асигнувань загального фонду державного бюджету Державному казначейству України. Держказначейство протягом трьох календарних днів доводить витяги з річного розпису призначень державного бюджету та помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету до головних розпорядників коштів, що є підставою затверджувати в установленому порядку кошториси бюджетних установ і плани асигнувань із загального фонду бюджету.

Головні розпорядники коштів протягом трьох робочих днів після отримання витягу з розпису бюджету подають Державному казначейству України розподіл показників зведених кошторисів бюджетних установ і розподіл показників зведених планів асигнувань із загального фонду державного бюджету в розрізі розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів за територіями відповідно до мережі.

Державне казначейство України здійснює контроль за відповідністю вказаних у зазначених документах загальних сум у розрізі територій сумам, зазначеним у розпису видатків бюджету, й відображає зазначену інформацію на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Державне казначейство України протягом п'яти робочих днів узагальнює одержані дані, формує річний розпис призначень бюджету та помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету за територіями у розрізі розпорядників коштів нижчого рівня для кожного управління Державного казначейства і відображає зазначену інформацію на відповідних бухгалтерських рахунках. Ці документи доводяться до управлінь Державного казначейства на електронних та паперових носіях інформації.

Дії управлінь та відділень Державного казначейства аналогічно діям Державного казначейства України щодо доведення розпорядникам та одержувачам коштів державного бюджету розписів бюджетних асигнувань.

Розпорядники коштів усіх рівнів наступного робочого дня після отримання витягу з розпису подають затвержені кошториси бюджетних установ та плани асигнувань із загального фонду бюджету відповідним органам Державного казначейства, де вони звіряються з даними отриманого розпису й відображаються на відповідних бухгалтерських рахунках.

У разі невідповідності кошторисів і планів асигнувань витягові розпорядники бюджетних коштів повинні привести зазначені документи у відповідність із витягом.

Другий етап. Організація роботи органів Державного казначейства щодо обліку й консолідації інформації за зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів та одержувачів.

На цьому етапі встановлюються призначення (і, відповідно, резервування) частини бюджетних асигнувань для покриття конкретних витрат відповідно до затвердженого бюджету. Як правило, зобов'язання має форму угоди з постачальниками послуг і товарів. Реєстрація на етапі взяття зобов'язання потрібна з двох основних причин: для контролю фактичної наявності бюджетних коштів з метою взяття нових зобов'язань, а також для відстеження нових зобов'язань та їхніх наслідків з метою прогнозування впливу наявних коштів з єдиного казначейського рахунка.

Органи Державного казначейства (відділення у районах та містах) приймають від розпорядників бюджетних коштів та одержувачів, які в них обслуговуються, реєстри зобов'язань у межах залишків на відповідних бухгалтерських рахунках „Асигнування на взяття зобов'язань”, а реєстри фінансових зобов'язань – у межах залишків невикористаних асигнувань і обліковують їх на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

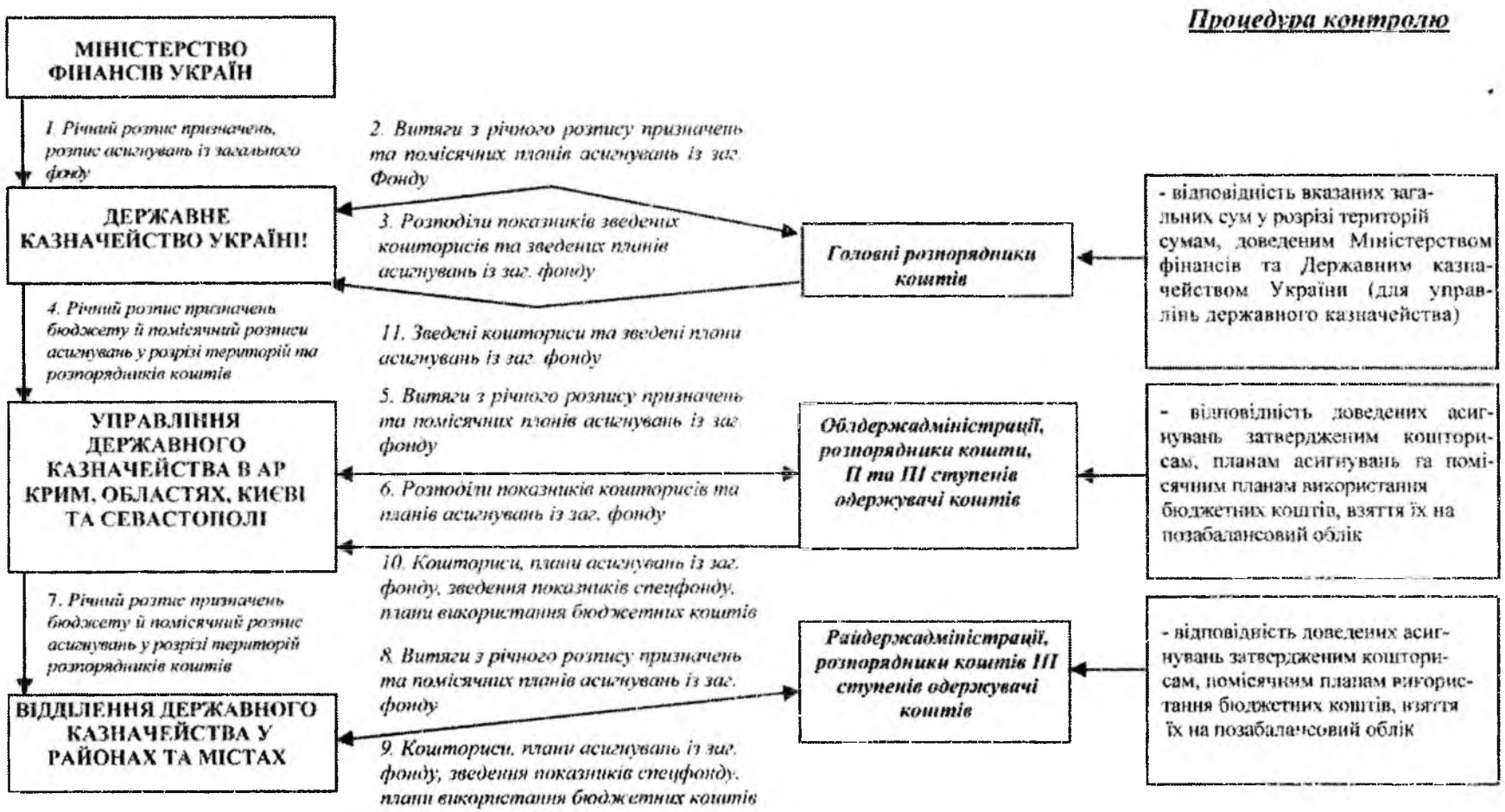


Рис. 1. Схема контролю органами Державного казначейства забезпечення обліку бюджетних асигнувань та їх дотримання

Відділення Державного казначейства узагальнюють інформацію про наявність неоплачених фінансових зобов'язань і передають її управлінням Державного казначейства.

Територіальні управління Державного казначейства узагальнюють інформацію, отриману від відділень, про наявність неоплачених фінансових зобов'язань розпорядників, які обслуговуються в управліннях, формують зведену інформацію за територією і подають її Державному казначейству України.

Державне казначейство України з метою ефективного управління коштами державного бюджету консолідує інформацію щодо наявності неоплачених фінансових зобов'язань для прийняття відповідних рішень про виділення асигнувань головним розпорядникам коштів.

Органи Державного казначейства мають право відмовити в погашенні бюджетного зобов'язання у разі, якщо воно не відповідає:

- затвердженому кошторису бюджетної установи,
- обсягу доведених бюджетних асигнувань.

Третій етап. Виділення бюджетних асигнувань Державним казначейством України.

На підставі ресурсного балансу на відповідний період, бюджетних призначень та з урахуванням неоплачених фінансових зобов'язань складаються пропозиції про виділення бюджетних асигнувань із загального фонду державного бюджету в розрізі головних розпорядників коштів. Державне казначейство України згідно з пропозицією головних розпорядників коштів готує розпорядження про виділення бюджетних асигнувань.

Виділені бюджетні асигнування зараховуються на зведені особові або особові рахунки головних розпорядників коштів. Головні розпорядники бюджетних коштів подають до Державного казначейства України розподіли виділених бюджетних асигнувань за територіями у розрізі розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів.

Отримані розподіли перевіряються щодо відповідності вказаних у них сум залишкам на відповідних рахунках, залишкам невикористаних асигнувань розпорядників нижчого рівня та одержувачів, залучених до розподілу за даними бухгалтерського обліку, невиконаним зареєстрованим фінансовим зобов'язанням та наданій мережі.

Перевірені розподіли групуються Державним казначейством України за територіями і складаються реєстри на виділення бюджетних асигнувань, які засобами електронного зв'язку передаються територіальним управлінням Державного казначейства. На підставі інформації територіальних управлінь про залишки коштів на рахунках, відкритих у відповідних органах Державного казначейства України видає розпорядження про перерахування коштів.

Подальші дії територіальних управлінь та відділень Державного казначейства аналогічні діям щодо контролю за виділеними бюджетними асигнуваннями, який здійснює Державне казначейство України.

Четвертий етап. Контроль перед здійсненням видатків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів коштів загального й спеціального фондів державного бюджету.

Здійснення видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до кошторисів, планів асигнувань або планів використання бюджетних коштів провадиться Державним казначейством через платежі із реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників бюджетних коштів. Відповідно до поставлених завдань Державне казначейство контролює цільове спрямування бюджетних коштів на стадії проведення платежу на підставі документів, наданих розпорядниками бюджетних коштів [2].

Підставою для здійснення видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів є платіжні доручення, подані розпорядниками коштів, і документи, які підтверджують

цільове спрямування коштів (рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти на виконані роботи, трудові угоди тощо).

Подані розпорядниками бюджетних коштів, одержувачами й іншими клієнтами платіжні доручення перевіряються на предмет правильності заповнення реквізитів та відповідності підписів і відбитка печатки зразкам. Для забезпечення контролю за витрачанням коштів документи, що підтверджують необхідність оплати рахунка, перевіряються щодо доцільності й ефективності витрат.

Перевірка підтверджуючих документів на оплату рахунків розпорядників коштів державного бюджету та одержувачів здійснюється за наявності:

- кошторисних призначень і планів асигнувань;
- зареєстрованих зобов'язань та фінансових зобов'язань;
- залишків коштів на рахунок розпорядників коштів у розрізі кодів економічної класифікації видатків за загальним фондом державного бюджету або залишків коштів за спеціальним фондом державного бюджету;
- відповідності змісту операцій, зазначених у призначенні платежу, представленим підтверджувальними документами та затвердженим кодам економічної класифікації видатків.

При невиконанні однієї із зазначених вимог орган Державного казначейства відмовляє в оплаті та повертає документи на доопрацювання. Крім цього, казначейський орган має право відмовити в оплаті рахунка розпорядника у разі:

- обмеження здійснення бюджетних видатків, що в окремих випадках встановлюються чинними нормативно-правовими актами;
- неподання розпорядниками та одержувачами фінансової звітності про використання бюджетних коштів.

Суми, що підлягають перерахуванню, звіряються з кошторисом бюджетної установи, із залишками невикористаних асигнувань за кодами бюджетної класифікації, взятими та непогашеними фінансовими зобов'язаннями.

Розрахункові документи, які підтверджують необхідність оплати рахунків, до проведення оплати залишаються в органах Державного казначейства і повертаються розпоряднику коштів після здійснення оплати. На документах, що передбачають довгострокову дію і часткову оплату (договори, трудові угоди тощо), обов'язково на останній сторінці проставляється сума кожної окремої оплати і дата її проведення.

Документи приймаються органами Державного казначейства від розпорядників бюджетних коштів:

- за загальним фондом та іншими доходами спеціального фонду – відповідно до зареєстрованих в органах Державного казначейства зобов'язань згідно з кошторисними призначеннями та помісячними планами асигнувань із загального фонду бюджету, у межах залишку коштів на рахунках за всіма кодами економічної класифікації видатків;
- за спеціальним фондом (крім інших доходів спеціального фонду) – відповідно до кошторису призначень та у межах залишків коштів на рахунку.

У процесі контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів органи Державного казначейства в частині виконання державного бюджету за видатками здійснюють [4]:

1. Попередній контроль на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, особливо на стадії схвалення та дозволу на витрачання державних коштів. При прийнятті зобов'язань слід розмежувати:

- поточні зобов'язання, тобто ті, які будуть виконані та потребують повної сплати в поточному році;

– перехідні зобов'язання, тобто ті, сплата за якими здійснюватиметься за рахунок майбутніх асигнувань протягом кількох років.

Слід зауважити, що прийняття великого обсягу перехідних зобов'язань значно погіршує „гнучкість” бюджету, зменшує можливості виконання пріоритетних завдань.

Попередній контроль передує здійсненню операцій надходження й витрачання коштів і є найважливішим етапом роботи органів Державного казначейства. До нього входить і перевірка:

– відповідності платіжних документів бюджетного розпису та затвердженому кошторису. Кошториси бюджетних установ затверджують вищестоящі розпорядники бюджетних коштів;

– наявності підтверджувальних документів, що є підставою для здійснення платежів.

Ефективність цієї форми контролю полягає в тому, що вона дає можливість запобігти порушенню чинного законодавства на етапах забезпечення обліку бюджетних асигнувань та контролю за їх дотриманням, консолідації інформації про зобов'язання розпорядників коштів, виділення бюджетних асигнувань.

2. Поточний контроль – у процесі оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів шляхом перевірки відповідності платіжних документів затвердженим кошторисам бюджетних установ. Цей контроль постійно здійснюється Державним казначейством України, котре як зберігач державних коштів зобов'язане забезпечити ефективне й раціональне їх використання відповідно до програми уряду.

Щоб видатки можна було правильно класифікувати відповідно до бюджетної класифікації, треба переконатися, що запропоновані видатки відповідають бюджетним призначенням та виділеним асигнуванням, затвердженим законом України про державний бюджет на відповідний рік. Перед здійсненням будь-якого платежу треба переконатися, чи

- є бюджетні призначення на зазначені цілі й чи виділені з бюджету асигнування;
- послуги було надано, товари отримано тощо;
- видатки класифіковано відповідно до кодів бюджетної класифікації;
- документи заповнено і реквізити вказано правильно.

3. Контроль після здійснення видатків та проведення операцій, який дає змогу упевнитися, що всі операції у бухгалтерському обліку розпорядника коштів відображено правильно, зобов'язання взяті у межах доведених асигнувань, дані бухгалтерського обліку казначейства відповідають даним обліку розпорядника.

Як бачимо, організація фінансового контролю у системі казначейства має певну особливість. Вона полягає в тому, що органи Державного казначейства є єдиними виконавцями попереднього контролю та контролю на стадії платежу при виконанні державного бюджету і здійснюють такий контроль не вибірково, а регулярно.

Проте провідні спеціалісти та вчені протягом останніх трьох років наполегливо пропонують Міністерству фінансів провести ряд заходів, спрямованих на покращення розрахунків у бюджетній сфері, а саме [6]:

1) надати право органам Державного казначейства України виступати третім учасником при укладанні угод. При цьому кожний учасник був би впевнений у своєчасності розрахунків в обсягах, затверджених кошторисом, та доступних на відповідну мету. Зазначене стимулювало б затвердження достовірних та всеохоплюючих бюджетних програм як з боку розпорядників коштів, так і Міністерства фінансів;

2) підпорядкувати Держказначейству головних бухгалтерів установ (або фінансиста чи контролера – в різних країнах ця посада називається по-різному), що надало б змогу отримувати повну та достовірну звітність і мати одне джерело інформації про виконання бюджетів – Держказначейство. На сьогодні витрачаються значні державні кошти на передачу, консолідацію та звіряння звітності як розпорядниками бюджетних коштів всіх

рівнів, так і органами Державного казначейства, місцевими фінансовими органами, органами адміністрування, внаслідок чого немає єдиного підходу у прийнятті оперативних управлінських рішень на рівні уряду.

Крім зазначеного, залишається незаконним за вимогами Бюджетного кодексу, але існуючим фактом – списання за рішенням судів позабюджетної заборгованості, оскільки згідно із Цивільним кодексом України будь-яка угода вважається чинною. А це призводить до відволікання бюджетних коштів на погашення позабюджетної заборгованості. Саме на цю причину – зменшення позабюджетної заборгованості вказало більшість розпорядників бюджетних коштів [6].

Ми вважаємо одним із напрямів щодо удосконалення бюджетної реформи, який є одночасно і складовою казначейського обслуговування бюджетів – бухгалтерський облік та складання фінансової звітності про виконання бюджетів.

У продовження теми фінансового контролю у бюджетній сфері можна сказати, що дані фінансової звітності є основою та відправною точкою для планування бюджету, аналізу та здійснення контролю. Тому побудова правильної бухгалтерської системи, яка б надавала можливість мати повну фінансову картину держави, приймати сучасні управлінські рішення, є необхідністю та інструментом реалізації бюджетної політики.

Обраний курс на розробку національних стандартів на основі міжнародних у державному секторі вимагає певних дій не тільки від Держказначейства, а в першу чергу, від Міністерства фінансів, органів адміністрування. На сьогодні офіційно закріпленим методом ведення бухобліку в секторі державного управління є касовий, з елементами методу нарахування (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів) [2].

Метод нарахування дає великі можливості для управління, оскільки охоплює всі державні активи та зобов'язання. Разом з цим, у нього є один великий недолік, який заважає країнам його використовувати у секторі державного управління, – це його складність та трудомісткість.

За цим методом усі операції повинні обліковуватися в момент їх виникнення, але активи повинні списуватися на видатки лише тоді, коли вони будуть використані, тобто пропорційно протягом всього терміну корисної служби і це пов'язано із зносом. При цьому виникає низка питань як організаційного, так і суто методологічного характеру.

По-перше, слід чітко визначитися із переліком контролюючих органів, які займаються стягненням податків, та їх відповідальністю, оскільки на сьогодні те, що ми маємо у додатку 8 до державного бюджету 2004 року – перелік майже всіх міністерств та відомств, більшість із яких не має повноважень щодо функцій здійснення перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування податків, як того вимагає законодавство, не витримує ніякої критики, а головне не досягає мети – покращення платіжної дисципліни щодо своєчасних розрахунків з бюджетом.

Наведу приклад. Контроль за надходженням відсотків за користування пільговим довгостроковим державним кредитом, наданим індивідуальним сільським забудовникам, закріплено за двома установами (МінАПУ та Держказначейством), жодна з яких за це не відповідає. І таких прикладів багато.

По-друге, зазначені органи повинні формувати базу даних за нарахованими до сплати податками та передавати її до органів Держказначейства для обліку за видами податків. І це буде доходами.

Видатки за методом нарахування також мають свою особливість. Наприклад, нарахування видатків щодо сплати за електроенергію – це лише зобов'язання і ніякий актив при цьому не формується. Це є нюансом методу нарахування, оскільки при підведенні результату з виконання бюджету, який буде вираховуватися як „Активи” –

„Зобов'язання”, дуже важливим буде визначатися, що таке активи і як вони оцінені, а також всі зобов'язання, що виникають відповідно до законодавства, обліковувати та закріпити їх за відповідними розпорядниками бюджетних коштів, які будуть за них відповідати і проводити політику у визначеній сфері діяльності. І тільки після цього можна робити висновок щодо фінансових можливостей їх погашення, а звідси й збалансувати обсяги доходів і видатків та/або прийняти відповідні законодавчі рішення.

У даній статті викладені: процедура контролю, види і методи попереднього та поточного контролю, а також проблемні питання які є наслідком аналізу теоретичних основ фінансового контролю в Україні, здійснення контрольних функцій та проведення методологічної роботи органами Контрольно-ревізійної служби та Держказначейства, вирішення яких буде сприяти ефективній реалізації бюджетної політики держави, у тому числі впровадженню нового програмно-цільового методу планування та ефективному управлінню бюджетними коштами.

Література

1. Бюджетний кодекс України.
2. Складання, розгляд та затвердження місцевих бюджетів на основі положень Бюджетного кодексу України. Навчальний посібник./ С.І.Мельник, І.Ф.Щербина, Дж.Хансен, В.М.Терес, С.Лідс та ін. – К.: Міленіум, 2002. – 276 с.
3. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів затверджений наказом ДКУ від 13.07.2004 р. №117.
4. В.Т.Александров, О.І.Ворона, П.К.Германчук, О.І.Назарчук, П.Г.Петрашко, С.М.Рубльова та ін. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі. – К.: НВП „АВТ”, 2004 – 593 с. (Інтегрований комплекс).
5. Фінансово-кредитна система України та перспективи її розвитку. - К.: Наукова думка, 1995.
6. Всеукраїнське науково-практичне видання „Казна” 2002 – 2004 р.р..

*Рекомендовано до публікації
д.е.н., проф. Мартяковою О.В.. 22.11.04*

*Надійшла до редакції
28.10.04*