
О.О. Чечуліна

КОНТРОЛЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА ПРИ ОБСЛУГОВУВАННІ БЮДЖЕТІВ ЯК СКЛАДОВА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

Безперечно, реалізація прийнятих державних управлінських рішень так чи інакше впливає на фінансові потоки. Державне казначейство відіграє у цьому процесі не останню роль, оскільки займається обслуговуванням як державного, так і місцевих бюджетів, а це безпосередньо пов'язано з реалізацією управлінських рішень щодо формування та використання фондів грошових коштів держави.

При цьому зазначений процес полягає також у встановленні відхилень від базових правил та нормативних вимог у бюджетній сфері. І якщо розглядати державний фінансовий контроль у бюджетній сфері поетапно: попередній, поточний та подальший, то 2/3 зазначеної роботи (попередній та поточний контроль) здійснюється органами Державного казначейства України.

Відомо, що основу функції фінансового контролю складає процес вивчення відповідного об'єкта 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 становлять реальну основу висновків під час здійснення контролю, але без систематизації та узагальнень його існування не виправдано 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 становити базу для державного управління за умови їх поєднання у теорії.

У той же час в Україні здійснення державного фінансового контролю за станом бюджетної дисципліни, ефективністю 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 у процесі здійснення платежів.

Проте попередній контроль фактично існує та упереджує незаконні дії, забезпечує усунення самої можливості появи незаконних явищ та тенденцій у майбутньому, запобігає небажаним наслідкам тих чи інших рішень та дій для держави. За 6 місяців 2004 р. органами Держказначейства попереджено нецільове спрямування бюджетних коштів державного бюджету – на 183 млн грн, місцевих бюджетів – на 217 млн грн.*

* Дані Держказначейства України.

Оцінка законності операцій на стадії прийняття рішень про платіж дозволяє органам Державного казначейства України запобігти діям, що протирічать вимогам нормативних документів у процесі виконання бюджетів та завдань державної політики. Попередній контроль також дає змогу через систему оперативної фінансової звітності, якою володіють органи Державного казначейства України:

- оцінювати ефективність програми не тільки по її завершенні, а й безпосередньо у ході реалізації;
- упереджувати негативні наслідки впровадження неефективних програм;
- розкривати “вузькі місця” в механізмах реалізації програмно-цільового методу та оперативно на це реагувати.

Досвід роботи органів Державного казначейства України у процесі обслуговування бюджетів свідчить, що бюджет, складений тільки на рік, не надає впевненості керівнику установи у продовженні програми та необхідності планування господарської діяльності на перспективу, а тому не сприяє відповідальності за кінцеві результати їх впровадження.

Поряд з цими загальними засадами органами Державного казначейства України у процесі обслуговування бюджетів виявлено достатньо конкретних фактів порушення бюджетного законодавства, основними з яких є: недотримання принципів підпорядкування головному розпоряднику бюджетних коштів і, як наслідок, неволодіння останнім фінансовою ситуацією підлеглих установ.

Йдеться про здійснення видатків розпорядниками бюджетних коштів на утримання установи одночасно з різних бюджетів, внаслідок чого, наприклад, установа будь-якого міністерства, відомства протягом бюджетного року починає отримувати додаткові асигнування від місцевого бюджету. При цьому порушення відбуваються як в частині визначення підпорядкованості, так і її статусу, що притаманне бюджетним установам силових міністерств та відомств, які найбільше отримують додаткових асигнувань з місцевих бюджетів. Навіть при порушенні законодавства серед фінансистів немає однастайності у визначенні їхнього статусу. Є приклади, коли розпорядник коштів 3-го рівня у державному бюджеті стає головним розпорядником місцевого бюджету або одержувачем коштів.

Про яку ефективність та результативність програмно-цільового методу, відповідальність за галузь може вестися мова у разі взяття зобов’язань підлеглими установами на свій розсуд в залежності від додаткових непередбачуваних асигнувань? Що буде відправною базою для планування на наступний рік?

Спроби територіальних органів Державного казначейства попередити зазначені випадки розцінюються органами місцевої влади, галузевими міністерствами та відомствами як перевищення повноважень казначействами та втручання в їх діяльність.

Якщо дотримуватися вимог законодавства (ст. 84 Бюджетного кодексу України), то насправді відповідальність за здійснення видатків покладається на відповідні органи державної влади або на місцеві державні

адміністрації та органи місцевого самоврядування. Але, на жаль, при підведенні підсумків перевірок та ревізій бюджетних установ в актах і довідках контролюючих органів фігурують як порушники і органи Держказначейства.

Інше наболіле питання, з яким зіткнулися органи Державного казначейства України, – облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в системі ДКУ, а звідси й результати щодо стану кредиторсько-дебіторської заборгованості у бюджетній сфері. Зазначений захід, введений в дію з 2001 р., створив ряд проблем, а саме: недотримання бюджетної дисципліни розпорядниками бюджетних коштів в частині реєстрації зобов'язань у повному обсязі, про що можна дізнатися тільки після надання ними балансу про виконання кошторису установи. Це особливо проявляється під час здавання річного звіту, тобто у лютому наступного бюджетного року, коли неможливо щось виправити або вплинути на ситуацію.

Так, за даними річної фінансової звітності ДКУ, 2003 р. несплачені бюджетні фінансові зобов'язання по загальному фонду державного бюджету становили 133,3 млн грн. При цьому сума невикористаних коштів загального фонду, повернута до державного бюджету згідно зі статтею 57 Бюджетного кодексу України, становила 185,7 млн грн. Якщо порівняти суми кредиторської заборгованості деяких головних розпорядників бюджетних коштів із сумами повернутих коштів, то можна дійти висновку про низький фаховий рівень фінансово-бухгалтерських служб багатьох міністерств та відомств, неволодіння оперативною фінансовою ситуацією, безвідповідальність та відсутність контролю з боку їх керівників (таблиця).

З наведених даних видно, що суми невикористаних та повернутих коштів у деяких головних розпорядників бюджетних коштів значно перевищують кредиторську заборгованість, якої могло б не бути у разі своєчасних заходів головних розпорядників бюджетних коштів з управління видатками.

Інша проблема – це наявність небюджетної заборгованості, тобто такої, яка виникла внаслідок взяття зобов'язань понад встановлені бюджетні призначення. Звітні дані ДКУ свідчать, що на 01.01.03 вона становила 466,9 млн грн, на 01.01.04 – 405,2 млн грн.

Зазначене питання знаходиться за межами повноважень Держказначейства, оскільки вся відповідальність за управління асигнуваннями, здійснення господарських операцій відповідно до вимог законодавства покладається на керівника бюджетної установи.

Державне казначейство України протягом останніх п'яти років пропонувало Міністерству фінансів ряд заходів, спрямованих на покращання розрахунків у бюджетній сфері, а саме:

- 1) надати право органам Державного казначейства України виступати третім учасником під час укладання угод. При цьому кожний учасник був би впевнений у своєчасності розрахунків в обсягах, затверджених кошторисом, та доступних щодо відповідної мети. Це стимулювало б затвердження достовірних та всеохоплюючих бюджетних програм як з боку розпорядників бюджетних коштів, так і Міністерства фінансів;

Таблиця

**Стан розрахунків головних розпорядників бюджетних коштів
станом на 01.01. 2004 р., тис. грн**

| Головний розпорядник коштів | Кредиторська заборгованість | Сума повернутих коштів |
|---|------------------------------------|-------------------------------|
| Апарат Верховної Ради України | 4203,5 | 1669,8 |
| Державна судова адміністрація України | 6694,4 | 3718,5 |
| Міністерство палива та енергетики України | 11296,2 | 14251,4 |
| Міністерство закордонних справ України | 2738,3 | 6625,2 |
| Міністерство культури і мистецтв України | 686,3 | 2155,5 |
| Міністерство праці та соціальної політики України | 3543,2 | 7593,2 |
| Міністерство аграрної політики України | 36093,1 | 18075,3 |
| Міністерство юстиції України | 1262,7 | 3764,6 |
| Державний комітет України по земельних ресурсах | 778,5 | 2225,4 |
| Державний комітет України з питань фізичної культури і спорту | 1976,4 | 3486,4 |
| Державний комітет зв'язку та інформатизації України | 7,5 | 3778,4 |
| Рахункова палата | 21,3 | 2216,4 |
| Національна академія наук України | 966,5 | 2994,9 |
| Центральна виборча комісія | 18,6 | 1670,5 |

Джерело: звітні дані Держказначейства.

2) підпорядкувати Держказначейству головного бухгалтера установи 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 відповідно до Бюджетного кодексу, але існуючим фактом списання за рішенням судів небюджетної заборгованості, оскільки згідно із Цивільним кодексом України будь-яка угода вважається чинною. А це призводить до відволікання бюджетних коштів на погашення небюджетної заборгованості. Саме на цю при-

чину (зменшення небюджетної заборгованості) вказало більшість розпорядників бюджетних коштів. Іншими чинниками, що впливають на виникнення такої заборгованості, є:

- прийняття законодавчих актів, неузгоджених з можливостями закону про бюджет щодо їх реалізації. Йдеться про таку соціальну гарантію, як державна підтримка та допомога, різноманітні пільги (ветеранам війни і праці, ветеранам військової служби, ветеранам органів внутрішніх справ, громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, державні допомоги сім'ям з дітьми, малозабезпеченим сім'ям, інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам, житлові субсидії). Так, за видатками на виплату пільг і компенсацій громадянам, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, які з 1 січня 2004 р. передані від Міністерства з надзвичайних ситуацій до Міністерства праці, кредиторська заборгованість на 01.01.2004 р., за даними органів ДКУ, становить 380,2 млн грн, з неї заборгованість, яка перевищила заплановані асигнування 2003 р. – 53,9 млн грн, що є підтвердженням недостатності асигнувань на зазначену мету;

- недосконале планування: неврахування при затвердженні бюджетних призначень та кошторисів, підвищення тарифів на комунальні послуги, зв'язок тощо, довгострокових зобов'язань за капітальними видатками;

- невизначення конкретних обсягів витрат, пов'язаних з реорганізацією установ або звільненням окремих працівників, які мають певні державні гарантії;

- незабезпечення керівниками установ відповідних організаційних заходів щодо встановлення термінів обміну документами з наданням послуг та робіт. Наприклад, бюджетні установи отримують рахунки (повідомлення) про використання електроенергії, комунальних послуг, послуг зв'язку тощо з 5 по 20 число наступного місяця і враховують зазначені зобов'язання у звітності за минулий період, не порівнюючи свої звітні дані з даними, наданими органам Держказначейства у раніше встановлені терміни.

Проблема, яка має місце у контексті з попередньою (охопленням обліку всіх зобов'язань держави) і яка також впливає на ефективність виконання програм – це неможливість виконання судових рішень у повному обсязі. За результатами проведеного аналізу Міністерством юстиції України протягом 2003 р. у відділах державної виконавчої служби перебувало 510 тис. виконавчих документів про стягнення заборгованості по заробітній платі з підприємств усіх форм власності на загальну суму 691 млн грн та 93 тис. виконавчих документів про стягнення інших виплат, пов'язаних з трудовими правовідносинами, на суму 154 млн грн. Якщо розглядати структуру зазначених документів, то більшість з них припадає на стягнення заборгованості по заробітній платі та інших виплат, пов'язаних з трудовими правовідносинами*:

- з представниками підприємств вугільної промисловості – 173,7 млн грн;

* За даними Міністерства юстиції України.

-
- з військовослужбовцями – 17,3 млн грн;
 - з працівниками системи освіти – 58,5 млн грн.

Зазначені обсяги асигнувань, звичайно, в повному обсязі в бюджеті не плануються. Навіть у разі, якщо виконання судових рішень органами Державного казначейства України здійснюється в межах асигнувань поточного бюджетного року, то порушуються принципи ефективності, обґрунтованості і цільового використання бюджетних коштів, визначені Бюджетним кодексом України, а це стає особливо актуальним у процесі реалізації програмно-цільового методу планування, спрямованого на кінцевий результат.

Основною причиною невиконання рішень судів про стягнення з установ (організацій) заробітної плати та інших виплат, пов'язаних з трудовими правовідносинами, є відсутність практики планування зазначених асигнувань та обліку таких зобов'язань. Відповідно до вимог ст. 32 Цивільного кодексу України та ст. 39 Закону України "Про власність", де зазначається, що стягнення відбувається тільки шляхом його спрямування на кошти, які є в розпорядженні установи. У зв'язку з тим, що бюджетні установи та організації обслуговуються у відділеннях Державного казначейства України, а всі фінансові операції щодо безспірного списання коштів відбуваються у межах асигнувань на поточний рік, згідно з відповідним кодом економічної класифікації, вищезазначені виконавчі документи тривалий час не виконуються взагалі або ж виконуються частково.

Аналогічна проблема існує у питаннях стягнення заборгованості на користь суддів по їх соціальних та матеріально-побутових виплатах. Неодноразово протягом 2002–2004 рр. до Державного казначейства України поверталися виконавчі листи зазначеної категорії справ у зв'язку з неможливістю їх виконання з таких причин:

по-перше, суди у процесі судового розгляду справ зазначеної категорії відповідачами визначають не Міністерство юстиції України (а з 2003 р. – Державну судову адміністрацію) – бюджетну установу, працівники якої мають право на певні пільги, а Міністерство фінансів та Державне казначейство. Проте Міністерство фінансів України та Державне казначейство України є окремими юридичними особами – органами виконавчої влади, які мають окремі, затверджені законом України про державний бюджет України на відповідний рік кошторисні призначення, та не несуть відповідальності за зобов'язаннями один одного. Судді, на користь яких винесені судові рішення, наприклад, зі стягнення заборгованості із заробітної плати, довічного утримання, не знаходяться у трудових відносинах ні з Міністерством фінансів України, ні з Державним казначейством України.

по-друге, до компетенції Міністерства фінансів не відноситься функція зі створення належних умов для функціонування судів та їх діяльності. Кошторисні призначення Міністерства юстиції України (Державної Судової адміністрації України) як головного розпорядника коштів затверджуються не Міністерством фінансів України, а встановлюються законом України про державний бюджет на відповідний рік.

Судові органи пропонували виконувати такі рішення шляхом списання коштів з кореспондентського рахунку, відкритого Державним казначейством України в Національному банку України. При цьому не бралось до уваги, що в Національному банку України Державним казначейством України відкрито єдиний казначейський рахунок, на якому обліковуються загальні обсяги надходжень до Державного бюджету України і які можуть спрямовуватися тільки на виконання відповідних програм згідно із законом про державний бюджет.

Тому виконання у 2004 р. судових рішень, винесених на користь суддів, можливе лише шляхом списання відповідної заборгованості за рахунок коштів Державної судової адміністрації України та її територіальних органів, що фактично призведе до зупинення діяльності зазначених установ.

Один із напрямів удосконалення бюджетної реформи, який є одночасно і складовою казначейського обслуговування бюджетів – це бухгалтерський облік та складання фінансової звітності про виконання бюджетів. На продовження теми фінансового контролю у бюджетній сфері слід зазначити, що дані фінансової звітності є основою та відправною точкою для планування бюджету, аналізу та здійснення контролю. Тому побудова правильної бухгалтерської системи, яка б дозволяла 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 з боку Держказначейства, а в першу чергу від Міністерства фінансів, органів адміністрування. На сьогодні офіційно закріпленим методом ведення бухобліку в секторі державного управління є касовий метод з елементами методу нарахування (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів).

Метод нарахування, курс, який взято відповідно до вимог Указу Президента, надає 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 всі 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 зі зносом. При цьому виникає маса питань як організаційного, так і суто методологічного характеру.

По-перше, слід чітко визначитися з переліком контролюючих органів, які займаються стягненням податків та їх відповідальністю, оскільки на сьогодні те, що ми маємо у додатку 8 до державного бюджету 2004 р., – це перелік майже всіх міністерств та відомств, більшість з 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 – покращання платіжної дисципліни щодо своєчасних розрахунків з бюджетом.

Наприклад, контроль за надходженням відсотків за користування пільговим довгостроковим державним кредитом, наданим індивідуальним сільським забудовникам, закріплено за Міністерством аграрної політики України та Держказначейством, але жоден з них 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 по сплаті за електроенергію – це лише зобов’язання і ніякого активу тут немає, що створює певний нюанс за методом нарахування, оскільки отримуючи результат щодо виконання бюджету, який буде вираховуватися як “Активи” – “Зобов’язання”, важливо буде визначити, 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 певній сфері діяльності.

І тільки після цього можна зробити висновок щодо фінансових можливостей їх погашення, а звідси й збалансувати обсяги доходів і видатків та/або прийняти відповідні законодавчі рішення.

Викладені у доповіді факти і проблемні питання є наслідком здійснення контрольних функцій та проведення методологічної роботи Держказначейством України, вирішення яких буде сприяти реалізації бюджетної політики держави, у тому числі впровадженню програмно-цільового методу планування та ефективному управлінню бюджетними коштами.