

УДК 351.72(477)

С.С. ТЕЛЕНИК, Національна академія
Служби безпеки України

ОСОБЛИВОСТІ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ В УКРАЇНІ

Ключові слова: контроль, місцеві бюджети, стадія бюджетного процесу

Серед всіх стадій бюджетного процесу чи не найбільше потребує державного контролю стадія виконання бюджетів. Адже саме на цій стадії бюджетного процесу здійснюється практична реалізація фінансових планів та рішень із безпосереднім підключенням до процесу значної кількості учасників та доведенням бюджетних ресурсів до їх кінцевих одержувачів.

Тому у нашому дослідженні в межах даної статті пропонуємо зосередити увагу на ґрунтовному дослідженні казначейського контролю як незамінної складової стадії виконання бюджетів в Україні. Метою нашої статті є визначення казначейського контролю та окреслення основних юридичних особливостей його здійснення у сфері виконання місцевих бюджетів. Її новизна полягає в розгляді казначейського контролю на різних етапах виконання місцевих бюджетів. Тобто, визначаючи конкретні етапи, контролери можуть здійснювати свої функції як у комплексі, так й окремо щодо, зокрема, доходів чи видатків місцевих бюджетів.

Дослідженню контролю в його різноманітних аспектах присвячений цілий ряд наукової літератури. При цьому, фінансовий контроль є чи не найбільш дискусійним його видом. Вітчизняні вчені (зокрема, В.Б. Авер'янов, О.М. Бандурка, О.О. Бандурка, Л.К. Воронова, Р.А. Усенко О.Ф. Андрійко, Д.Л. Зима, Л.А. Савченко, І.П. Устинова, С.О. Булгакова) по-різному підходять до проблем фінансового контролю. Представники економічної

науки в основному зосереджуються на вирішенні питань його методики та організації. І тут методологічна сутність фінансового контролю як поняття зводиться до процесу вивчення, порівняння, виявлення, фіксації природи господарських операцій, їх відображення у обліку, а також вжиття заходів для їх розв'язання, усунення порушень і попередження їх в подальшому [1, с.364]. В свою чергу, представники юридичної науки схильні до розгляду фінансового контролю як складової частини фінансового права, його інституту. За суспільною природою фінансовий контроль тут окреслюється як одна з найважливіших функцій управління, особлива діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування та недержавних організацій, інших суб'єктів господарювання, наділених особливими повноваженнями, спрямована на перевірку законності фінансового планування, забезпечення фінансової дисципліни в ході мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів держави [2, с.658–659].

Звичайно, фінансовий контроль є особливим видом контролю, який має складну структуру та особливих суб'єктів здійснення, що і викликає неоднозначність його трактування та розуміння. При цьому, за своєю сутністю фінансовий контроль являє собою комплекс заходів, які здійснюються державою з метою успішного досягнення, перш за все, таких, поставлених у сфері фінансових відносин, цілей: правильне і ефективне використання публічних грошових фондів; своєчасне і повне виконання публічних фінансових зобов'язань; правильне здійснення відповідних фінансових операцій; виявлення і усунення порушень фінансового законодавства; запобігання порушенням у сфері фінансової діяльності, виявлення винних осіб і притягнення їх до відповідальності тощо.

Ґрунтуючись на власному аналізі фінансового законодавства України, зазначимо, що фінансовий контроль виражається у заходах органів влади всіх рівнів, включаючи спеціально створені установи, які здійснюються для забезпечення законності та ефективності на

всіх етапах фінансової діяльності, пов'язаної з формуванням, володінням та використанням публічних фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян, а також успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів.

В свою чергу, казначейський контроль у сфері виконання бюджетів можна визначити наступним чином: це здійснення уповноваженими суб'єктами органів Державного казначейства України контролюючих дій з метою визначення фактичної відповідності законодавству певної діяльності чи фінансових операцій, реалізації визначених повноважень або угод, пов'язаних з надходженням чи використанням коштів в ході виконання бюджетів.

Аналіз практики функціонування казначейських систем у розвинених демократичних зарубіжних країнах свідчить, що органи казначейства не наділені широкими контрольними повноваженнями в бюджетному процесі на місцевому рівні. Це зумовлюється двома основними чинниками: по-перше, значно вищим рівнем фінансової незалежності органів місцевого самоврядування; по-друге, розвиненістю муніципального та громадського контролю за формуванням і використанням фондів суспільних фінансових ресурсів [3, с.399]. Несформованість в Україні громадського та інших форм фінансового контролю за бюджетним процесом на місцевому рівні посилює увагу державної влади до підвищення якості виконання контрольних функцій органами казначейства. Очевидно, що в майбутньому, одночасно з розвитком у нашій країні системи громадського та муніципального контролю, повноваження Державного казначейства у сфері контролю виконання місцевих бюджетів мають бути певною мірою звужені. Це відповідатиме демократичним принципам організації влади в державі та сприятиме зміцненню місцевого самоврядування в Україні. Адже допоки, як вірно зазначають представники науки фінансового права, місцеві бюджети у всіх пострадянських суспільствах продовжують залишатися генетично

залежними від бюджету державного [4, с.106].

І тут необхідно звернути увагу й на таке суміжне нашому дослідженню поняття, як «місцевий фінансовий контроль». Зокрема, його пропонує виділяти А.А.Коваленко [5, с.9], окреслюючи ним, за аналогією до державного фінансового контролю, узагальнено всі види фінансового контролю щодо місцевих фінансів. Вказаний термінологічний підхід вважається поверхневим та необґрунтованим. Адже державний фінансовий контроль визначається подібним чином не через специфіку підконтрольного об'єкту – «державних фінансів», а особливості контролюючих суб'єктів – державних органів та установ. Так, і до місцевих бюджетів застосовуються окремі види державного фінансового контролю, зокрема, казначейський. В свою чергу, поняття «місцевого фінансового контролю», виходячи з усталеної законодавчої термінології «міське самоврядування», «місцеві фінансові органи» має означати фінансовий контроль, що здійснюється виключно місцевими органами влади та установами.

Звертаючись до казначейського контролю місцевих бюджетів в Україні, зазначимо, що основним органом, уповноваженим на здійснення державного контролю у сфері безпосереднього виконання місцевих бюджетів, є Державне казначейство України. Адже діяльність органів Державного казначейства України не можна розглядати як суто технічну – зарахування надходжень і здійснення витрат до/з бюджетів, ведення бухгалтерського обліку, складання звітності про виконання місцевих бюджетів, а також управління ресурсами. Сьогодні казначейське обслуговування місцевих бюджетів є не тільки одним із етапів процесу виконання бюджетів. Діяльність Державного казначейства України також обов'язково необхідно розглядати як систему контролю, що складається із ряду елементів по забезпеченню законного спрямування та використання бюджетних коштів і запобіганню їх нецільового використання.

Так, у відповідності до Постанови Кабінету Міністрів України про Державне казначей-

ство України [6], даний орган у межах своїх повноважень має контрольні функції у сфері виконання місцевих бюджетів, пов'язані із здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису місцевих бюджетів; відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням; витрачанням бюджетних коштів у процесі проведення перевірки відповідності підтвердних первинних документів розпорядників бюджетних коштів бюджетним асигнуванням та вимогам бюджетного законодавства; дотриманням правил валютного контролю за операціями, що проводяться у національній валюті через кореспондентські рахунки банків-нерезидентів бюджетні установи, які обслуговуються органами Державного казначейства; дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, складенням звітності про виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ; здійсненням інших повноважень учасників бюджетного процесу відповідно до законодавства.

Тобто, як бачимо з наведених вище норм, основними об'єктами контролю Державного казначейства України у сфері виконання місцевих бюджетів є: законність здійснення бюджетних повноважень; відповідність кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису місцевих бюджетів; відповідність платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням. Всі інші можливі об'єкти казначейського контролю, а саме: дотримання правил валютного контролю у фінансових операціях, дотримання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, складення звітності про виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ тощо, – необхідно розглядати як об'єкти, похідні від основних та допоміжні у досягненні основної мети такого фінансового контролю – дотримання законності та ефективності при виконанні місцевих бюджетів.

Важливого значення у контрольній діяльності органів Державного казначейства України має диференціація контрольних заходів,

виходячи з таких видів фінансового контролю як попередній, поточний (оперативний) та наступний. За загальним фінансово-правовим розумінням попередній фінансовий контроль, як правило, передують здійсненню фінансово-господарських операцій; його основною метою є запобігання порушенням фінансового законодавства. Поточний (оперативний) фінансовий контроль проводиться здебільшого безпосередньо у процесі здійснення господарських і фінансових операцій. Основним його призначенням є виявлення помилок і зловживань, допущених як на стадії попереднього контролю, так і безпосередньо в процесі здійснення фінансово-господарських операцій. Наступний фінансовий контроль проводиться після завершення конкретної фінансово-господарської операції або закінчення певного звітного періоду. Він дає змогу виявити недогляди під час попереднього і поточного контролю [7, с.95–96].

В свою чергу, Державне казначейство України, виконуючи функцію обслуговування місцевих бюджетів, обов'язково щодо кожної операції здійснює попередній і поточний контроль. Вказані види казначейського контролю по суті стають запобіжними заходами для бюджетних установ щодо можливих порушень при використанні ними бюджетних коштів, а також кроком до реалізації наступного контролю (аудиту) як форми фінансового контролю у державі. Розглянемо особливості здійснення контрольних дій органами Державного казначейства у процесі виконання місцевих бюджетів більш детально.

Законодавчо виділяються такі фази здійснення казначейського контролю:

- на етапі зарахування надходжень бюджету (виконання дохідної частини бюджетів);
- на етапі прийняття бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійснення платежу за бюджетними зобов'язаннями (виконання видаткової частини бюджетів).

Казначейський контроль виконання місцевих бюджетів на етапі зарахування надходжень бюджету. Державне казначейство

Україні веде бухгалтерський облік усіх надходжень місцевих бюджетів України та за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджетів, здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до місцевих бюджетів. Казначейський контроль не є податковим контролем, оскільки органи Державного казначейства України не здійснюють контроль податкових зобов'язань платників податків. У відповідності до законодавства, забезпечувати своєчасне та в повному обсязі надходження до місцевих бюджетів податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів місцевих бюджетів відповідно до законодавства мають органи, що контролюють справляння надходжень бюджетів (насамперед, податкові органи). Важливо, що податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи місцевих бюджетів акумулюються виключно на єдиному казначейському рахунку і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету.

На сьогодні, виходячи із існуючої законодавчо-нормативної бази, можемо визначати, що по відношенню до дохідної частини місцевих бюджетів контроль з боку органів Державного казначейства здебільшого можна класифікувати як попередній, оскільки для попередження незаконних дій по зарахуванню надходжень до бюджетів органи Державного казначейства України проводять роботу із встановлення належності того чи іншого виду надходжень до конкретного бюджету та, відповідно, наперед розподіляють надходження між бюджетами. Так, наприклад, відповідно до встановлених параметрів, що дозволяють проконтролювати правильність зарахування надходжень, щорічно централізовано відкриваються рахунки в системі органів Державного казначейства.

В свою чергу, при проведенні надходжень органами Державного казначейства також здійснюється попередній та поточний контроль бюджетних повноважень. Зокрема, підставами для здійснення платежів стають висновки органів адміністрування податків,

зборів та інших платежів, які перевіряються органами Державного казначейства як на предмет законності повноважень тих, хто приймає рішення, так і на предмет правильності оформлення зазначених документів.

Казначейський контроль виконання місцевих бюджетів на етапі прийняття бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійснення платежу за бюджетними зобов'язаннями. У відповідності до норм Бюджетного кодексу України бюджетним зобов'язанням необхідно визнавати будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому. На практиці, як правило, подібні зобов'язання мають форму угоди з постачальниками товарів чи послуг. В свою чергу, бюджетним асигнуванням є повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.

Державне казначейство України здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету. При реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі).

В такий спосіб, на даному етапі контролюються: відповідність бюджетних зобов'язань бюджетним асигнуванням, відслідковується фактична наявність бюджетних коштів для можливості взяття нових зобов'язань, обліковуються нові зобов'язання та їх наслідки для прогнозу відтоку наявних коштів з єдиного казначейського рахунку.

Реєстрація та облік бюджетних зобов'язань на етапі, що передуює оплаті, є діями попере-

днього казначейського контролю. Адже тут бюджетні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів на документальному рівні перевіряються на предмет їх відповідності вимогам законодавчо-нормативних актів. Реєстрація перевірених зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в обліку системи органів Державного казначейства по виконанню бюджетів є рішенням або підтвердженням їх легітимності, що по суті є також контролем повноважень розпорядників бюджетних коштів. В разі порушення законодавства при взятті таких зобов'язань Державне казначейство України відмовляє у їх реєстрації.

В свою чергу, казначейський контроль на етапі здійснення платежів за прийнятими бюджетними зобов'язаннями є поточним. Здійснення органами Державного казначейства поточного контролю полягає у перевірці суто технічних бюджетних параметрів: наявності в обліку системи органів Державного казначейства зареєстрованих юридичних і фінансових зобов'язань; відсутності судових рішень щодо списання коштів з рахунків. При цьому специфікою роботи Державного казначейства України при здійсненні поточного контролю є належність його до учасників системи електронних платежів Національного банку України. Вищевказаний фактор вимагає перевірки також всіх банківських реквізитів, а також дотримання інших вимог Національного банку України по оформленню платіжних документів. Розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання приймає рішення про їх оплату та надає доручення на здійснення платежу органу Державного казначейства України. Державне казначейство України здійснює платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів виключно у разі:

- наявності відповідного бюджетного зобов'язання для платежу у бухгалтерському обліку виконання бюджету;

- наявності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (у

разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

- наявності у розпорядників бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань.

В разі будь-яких порушень законодавства тут Державне казначейство України є уповноваженим відмовити у безпосередньому здійсненні платежу.

Так, наприклад, з метою забезпечення законності при реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань та оформленні платіжних доручень при здійсненні попереднього та поточного контролю органами Державного казначейства України у січні-листопаді 2010 року за оперативними даними було попереджено 38201 порушень бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 1567,9 млн. грн., в тому числі при виконанні місцевих бюджетів у процесі реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань оформлено 11644 відмов на загальну суму 663,5 млн. грн., у прийнятті до виконання платіжних доручень – 15720 відмов на 168,6 млн. гривень [8].

Отже, підсумовуючи, зазначимо, що повноваженнями із здійснення фінансового контролю в процесі виконання місцевих бюджетів наділено цілий ряд органів влади та установ, основним серед яких необхідно вважати Державне казначейство України. Останнє, зокрема, здійснює контроль за виконанням місцевих бюджетів на всіх етапах надходження та використання бюджетних коштів безпосередньо в ході виконання місцевих бюджетів. І саме таке сполучення управлінських функцій даного казначейського органу є запорукою максимального дотримання законності та ефективності при зарахуванні бюджетних надходжень та використанні бюджетних коштів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Казначейська система виконання бюджету : підручник / С. О. Булгакова, Л. В. Єрмошенко, Н. І. Сушко та ін. ; за ред. С. О. Бу-

лгакової. – 2-ге вид., переробл. та допов. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 417 с.

2. Савченко Л. А. Понятие финансового контроля в современных условиях / Л. А. Савченко, Д. Л. Зима // Научные труды / Российская академия юридических наук. В трех томах. – М. : Издат. группа «Юрист», 2004. – Т. 3. – Вып. 4. – С. 656–659.

3. Місцеві фінанси : підручник / за ред. О. П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.

4. Пацурківський П. Пострадянська теорія бюджетного права: полемічні нотатки / П. Пацурківський // Право України. – 2007. – № 3. – С. 103–108.

5. Коваленко А. А. Правові основи фінансового контролю в сфері місцевих фінансів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.

юрид. наук : спец. 12.00.07 / А. А. Коваленко ; Ін-т законодавства Верховної Ради України. – К., 2009. – 23 с.

6. Постанова Кабінету Міністрів України «Питання Державного казначейства України» : від 21.12.2005 р., № 1232 // Офіційний вісник України. – 2005 р. – № 52. – Ст. 3275.

7. Фінансове право України : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.]. – К. : Правова єдність, 2009. – 395 с.

8. Інформаційне повідомлення / офіційний сайт Державного казначейства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/140543>. – 08.12.2010.

Теленик С. С. Особливості казначейського контролю у сфері виконання місцевих бюджетів в Україні / С. С. Теленик // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 1012–1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11tcebvu.pdf>

Розглядаються питання казначейського контролю на різних етапах виконання місцевих бюджетів. Аналізується вітчизняне законодавство та практика з цього питання. Досліджуються повноваження окремих органів, зокрема органів Державного казначейства, що здійснюють казначейський контроль.

Теленик С.С. Особенности казначейского контроля в сфере исполнения местных бюджетов в Украине

Рассматриваются вопросы казначейского контроля на различных этапах выполнения местных бюджетов. Анализируется отечественное законодательство и практика по этому вопросу. Исследуются полномочия отдельных органов, в частности органов Государственного казначейства, осуществляющих казначейский контроль.

Telenyk S.S. Features of Treasury Control in the Execution of Local Budgets in Ukraine

The questions of Treasury control at various stages of implementation of local budgets are examined. The domestic legislation and practice on this issue analyzes. Investigate some of the powers, including the State Treasury, which carry out of treasury control.