

Качан Т. В.,

аспірантка Науково-дослідного фінансового інституту
Академії фінансового управління Міністерства фінансів України,
головний економіст-фінансист відділу реформування
системи державного внутрішнього фінансового контролю
Департаменту реформування бюджетної системи
Міністерства фінансів України

РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ ПОЛОЖЕНЬ НОВОГО БЮДЖЕТНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

*Наведено порівняльний аналіз положень чинного та нової редакції
Бюджетного кодексу України в частині здійснення державного
фінансового контролю.*

Ключові слова: бюджетний кодекс, державний фінансовий контроль,
фінансовий аудит.

Тенденції економічного розвитку, що спостерігаються в нашій державі впродовж останніх років, засвідчили нагальну необхідність удосконалення як фінансово-бюджетної політики загалом, так і формування відповідних механізмів державного фінансового контролю, що є ваговою складовою фінансової системи країни.

Нині основними законодавчими документами у сфері державного фінансового контролю є Конституція України, Бюджетний кодекс України, Кодекс про адміністративні правопорушення, інші закони України та нормативно-правові акти.

Головним законодавчим актом з питань державного фінансового контролю в бюджетній сфері є Бюджетний кодекс України.

Так, ст. 26 Бюджетного кодексу України “Аудит і фінансовий контроль” встановлюються загальні вимоги щодо організації та здійснення внутрішнього фінансового контролю, відповідальність керівника бюджетної установи за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю цієї установи й відповідальність розпорядників бюджетних коштів за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю й аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах.

Отже, положення ст. 26 Бюджетного кодексу України в цій частині зорієнтовані на організацію та проведення лише відомчого контролю в бюджетних установах і не враховують основних засад державного внутрішнього фінансового контролю.

У 2005 р. згідно з розпорядженнями Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158 та від 22.10.2008 № 1347 розпочато реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до кращої європейської практики та міжнародних стандартів. Її ідеологічну основу визначено в положеннях Концепції розвитку державного внутрішнього

фінансового контролю та Плані заходів щодо її реалізації (далі – Концепція та План заходів).

Реформа має забезпечити перехід від системи контролю, спрямованої на виявлення та покарання порушника, до такої системи, яка б сприяла попередженню порушень, аналізу факторів, що їх спричинили, наданню рекомендацій керівникам відповідних установ щодо можливих шляхів усунення порушень та недопущення їх у майбутньому. Особливо важливою та необхідною така система контролю є при використанні учасниками бюджетного процесу бюджетних коштів.

Модель державного внутрішнього фінансового контролю, що діє в країнах ЄС, передбачає запровадження внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації на центральному рівні. Тому для послідовного й ефективного впровадження такої моделі необхідно законодавчо визначити основні засади її введення та функціонування.

У ст. 26 Бюджетного кодексу України зазначено, що зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – у частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, встановлених законом.

Разом з тим законодавчими актами визначено інші повноваження цих органів. Згідно зі ст. 363 Господарського кодексу України Рахунковою палатою та органами державної контрольно-ревізійної служби України відповідно до законодавства здійснюється державний фінансовий аудит, який є різновидом державного фінансового контролю й полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

За Законом України “Про аудиторську діяльність” аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів.

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими організаціями.

Дія цього закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їхніх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

У частині контролю за дотриманням бюджетного законодавства, у розділі 17 Бюджетного кодексу України, визначаються повноваження Верховної Ради України, Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, органів державної контрольно-ревізійної служби України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних

рад, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних рад.

Стосовно відповідальності учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства, то розділом 18 Бюджетного кодексу України дано визначення терміна „бюджетне правопорушення”, встановлено відповідальність та заходи, які застосовуються до порушників бюджетного законодавства.

При цьому положеннями Бюджетного кодексу України встановлено лише окремі з бюджетних правопорушень: нецільове використання бюджетних коштів, несвоєчасне та неповне подання звітності про виконання бюджету, невиконання вимог щодо бухгалтерського обліку, складання звітності та внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами і недотримання порядку перерахування цих коштів, подання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету та порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог стосовно прийняття ними бюджетних зобов'язань.

Отже, Бюджетний кодекс України має низку прогалин з питань державного фінансового контролю, які потребують удосконалення.

Кодекс України про адміністративні правопорушення спрямований, зокрема, на зміцнення законності та запобігання правопорушенням.

Відповідно до ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення стягнення і штрафи накладають лише за використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами. На інші бюджетні правопорушення дія Кодексу не поширюється.

Таким чином, норми згаданого Кодексу не є для учасників бюджетного процесу дієвим запобіжним заходом щодо вчинення бюджетного правопорушення та не передбачають покарання за його здійснення.

Окремі питання державного фінансового контролю в Україні вивчали, зокрема, С. Булгакова (\"Державні фінанси. Державний фінансовий контроль\"), І. Басанцов (\"Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі\"), Є. Мних (\"Пріоритетні напрями вдосконалення фінансового контролю на новому етапі розвитку ринкових відносин в Україні\").

Так, С. Булгакова зазначає, що \"система державного фінансового контролю, що функціонує на сьогодні в Україні, лише частково враховує основні принципи побудови системи державного фінансового контролю. Складовими систем державного внутрішнього фінансового контролю країн ЄС є контроль, аудит та їх гармонізація на центральному рівні\"¹.

І. Басанцов зауважує, що допущення значної кількості фінансових порушень у державному секторі \"треба відносити не лише до низької фінансової дисципліни та зловживань, а й до недоліків організаційної та функціональної складових державного фінансового контролю. ...Це пояснюється недосконалістю його структури, нормативно-законодавчої бази, браком

¹ Булгакова С. О. Державні фінанси : підруч. / С. О. Булгакова (кер. авт. кол.), В. Г. Барановська ; у 5 т. – Т. 5: Державний фінансовий контроль. – К. : КНТЕУ, 2007. – 303 с.

жорсткої відповідальності (щодо порушників), а також прямою функціональною залежністю його органів від державних посадовців”².

Оскільки одним з проблемних питань державного фінансового контролю є недосконалість законодавчої бази, то постає завдання її удосконалення, у тому числі шляхом оновлення Бюджетного кодексу України та внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Наразі положеннями нової редакції Бюджетного кодексу України удосконалено засади здійснення державного фінансового контролю, зокрема визначено цілісну систему контролю за дотриманням бюджетного законодавства, у тому числі основи функціонування нової моделі державного внутрішнього фінансового контролю³.

Статтями 26 та 111 Бюджетного кодексу України встановлено основні засади функціонування нової моделі державного внутрішнього фінансового контролю, складовими якої є внутрішній контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація.

По-перше, розкрито суть, завдання та механізми функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю.

Внутрішнім контролем визначено комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, поліпшення внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ.

До повноважень Кабінету Міністрів України належить визначення основних засад здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядку утворення підрозділів внутрішнього аудиту; до повноважень Міністерства фінансів України – встановлення основних організаційно-методичних засад та оцінювання функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

По-друге, передбачено запровадження в бюджетних установах внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

По-третє, регламентовано повноваження керівника: він має забезпечувати здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Зазначені зміни до Кодексу були розроблені з урахуванням рекомендацій посібника Європейської Комісії “Вітаємо Вас у світі ДВФК” (Orange

² Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. – 2009. – № 4. – С. 44–48.

³ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-III // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59. – Ст. 2047.

book). Ним передбачено, що рамковим документом, який визначатиме основні принципи державного внутрішнього фінансового контролю, може бути закон про державні фінанси⁴. Відповідно до законодавства України таким законом є Бюджетний кодекс України.

Отже, статті Бюджетного кодексу і є тим “рамковим документом” для України, що створює підґрунтя для запровадження європейської системи державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема прийняття нормативно-правових актів (вторинного законодавства) з метою функціонування цієї системи.

У рамках побудови цілісної системи контролю за дотриманням бюджетного законодавства положеннями Бюджетного кодексу України встановлено повноваження державних органів з контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Зокрема, контроль за дотриманням бюджетного законодавства від імені Верховної Ради України здійснюється Рахунковою палатою; діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України; забезпечення реалізації єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства здійснюється Міністерством фінансів України; Міністерство фінансів України контролює дотримання бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України.

Крім того, Міністерство фінансів України в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

У частині контролю за дотриманням бюджетного законодавства органи державної контрольно-ревізійної служби України здійснюють контроль за: цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту); цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів окремим бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі),

⁴ Welcome to the World of PIFC / European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf.

кошторисів та інших документів, що застосовуються у ході виконання бюджету; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

Визначено види порушень бюджетного законодавства (40 видів), що можуть мати місце в процесі складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання.

Встановлено заходи впливу відповідно до видів порушень бюджетного законодавства, а саме: попередження; зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; зупинення дії рішення про місцевий бюджет; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів; інші заходи впливу, які можуть бути визначені Законом України про Державний бюджет України.

Окреслено коло органів виконавчої влади, що прийматимуть рішення про застосування зазначених заходів впливу. До них, зокрема, належать: Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, органи державної контрольно-ревізійної служби України, місцеві фінансові органи, головні розпорядники бюджетних коштів у межах встановлених повноважень.

Визначено відповідальність учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства (посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, адміністративну, дисциплінарну або кримінальну відповідальність згідно із законами України).

З метою посилення відповідальності учасників бюджетного процесу, зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни, запобігання неефективному та нераціональному використанню бюджетних коштів та посилення відповідальності за незаконне, нецільове використання бюджетних коштів Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Бюджетного кодексу України" від 08.07.2010 № 2457-III внесено зміни до ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення⁵.

Зокрема, у новій редакції ст. 164-12 конкретизовано види порушень бюджетного законодавства та встановлено міру відповідальності залежно від вчиненого правопорушення. Розмір санкцій за скоєння правопорушень визначено залежно від їх суспільної небезпечності. При цьому пропонується максимальна міра відповідальності не збільшується порівняно з існуючою.

Таким чином, положення нової редакції Бюджетного кодексу України є новаторськими в частині удосконалення системи державного фінансового контролю, оскільки визначають базу для розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема передбачають обов'язковість запровадження в бюджетних установах базових компонентів європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю та регламентують

⁵ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Бюджетного кодексу України : закон України від 08.07.2010 № 2457-III // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59. – Ст. 2048.

процедуру здійснення органами державного управління контролю за дотриманням бюджетного законодавства, посилюють відповідальність учасників бюджетного процесу за вчинені порушення. Наступним після встановлення на законодавчому рівні норм з розвитку державного фінансового контролю має бути розробка та внесення змін до вторинного законодавства (постанов та наказів), які детальніше регламентуватимуть механізми та процедури реалізації контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Оскільки лише шляхом комплексних змін у законодавстві можна досягти оптимального результату.