

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА

*Стаття висвітлює проблемні питання казначейського фінансового контролю та містить рекомендації щодо його удосконалення. Пропозиції розроблені на основі визначення особливостей казначейської системи виконання бюджету, критичної оцінки стадій контролю і стану сучасного розвитку інформаційних систем.*

**Ключові слова:** Державне казначейство, контроль, внутрішній контроль, ефективність, інформаційні системи, технологія контролю.

**Вступ.** Державне казначейство України є тим виконавчим органом влади, який здійснює облік і контроль за надходженням і використанням коштів бюджету та вирішує весь комплекс питань, пов'язаних з касовим виконанням державного бюджету. На жаль, чинне законодавство України та стан фінансового забезпечення діяльності суб'єктів бюджетного процесу зумовлює необхідність внесення відповідних змін до методики та організації контролю за фінансовими ресурсами, оскільки діюча система неспроможна забезпечувати належний рівень і управління бюджетними коштами.

Слід зазначити, що в загальній системі казначейського контролю його організація та методика є найскладнішим і найвідповідальнішим питанням. Отже, питання формування більш досконалої системи та організації контролю органів Державного казначейства вимагає найдокладнішої розробки й опрацювання. Особливо важливо врахувати при цьому управлінські потреби й запити, адже забезпечення оперативності впливу на ті чи інші процеси (включаючи фінансове забезпечення) дозволяє обрати найбільш ефективний варіант дій та досягти раціонального використання ресурсів.

Питання удосконалення існуючої казначейської системи контролю достатньо активно розглядаються в наукових публікаціях. Окремо варто підкреслити значення фундаментальних досліджень проблем контролю бюджетних установ, які розглядалися в роботах П.Й. Атамаса, П.Т.Ворончука, Р.Т. Джоги, Є.П. Дедкова, М.М. Каленського, Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької, В.І. Крисюка, С.О.Левицької, С.В.Свірко, Л.М.Сінельник, О.В. Юрченка, І.Д. Фаріона. Проте в теоретичному плані дана проблема досліджена недостатньо, що й обумовлює її актуальність.

Постановка проблеми. Мета даної статті — дослідження проблем і недоліків існуючої системи казначейського контролю та розробка пропозицій, спрямованих на їх вирішення.

Результати. Відповідно до статті 48 Бюджетного кодексу в Україні застосовується казначейська форма обслуговування державного бюджету, яка передбачає здійснення органами Державного казначейства України: операцій з коштами державного бюджету;

*The article lights up the problem questions of treasury financial control and contains recommendations in relation to his improvement. Suggestions are developed on the basis of determination of features of the treasury system of implementation of budget, critical estimation of the stages of control and state of modern development of the informative systems.*

**Key words:** State treasury, control, internal control, efficiency, informative systems, control technology.

розрахунково-касового обслуговування розпорядників бюджетних коштів;

контролю за бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень, прийняття зобов'язань, проведення платежів;

ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання державного бюджету [1].

Проте поняття казначейська система виконання бюджету набагато ширше, ніж суто технічне поняття казначейське обслуговування бюджетів, передбачене Бюджетним кодексом України, а перелік функцій, наведений у Кодексі, досить неповний.

Найголовніша характеристика казначейської системи виконання бюджету та її відмінність від банківської системи полягає в тому, що казначейство концентрує в єдиній системі два потоки грошових коштів, які виникають у процесі виконання бюджету дохідний і витратний на єдиному казначейському рахунку. Окрім того, казначейська система передбачає здійснення функцій контролю за цільовим спрямуванням коштів державного бюджету та управління тими наявними коштами, які консолідуються на єдиному казначейському рахунку. Тому найбільш відповідальною та важливою функцією органів казначейства є контроль.

Повноваження Державного казначейства України як контролюючого органу визначені Положенням про Державне казначейство України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 21. 12. 2005 р. №1232. Метою фінансового контролю, що здійснюється органами Державного казначейства, є зменшення кількості та обсягів порушень бюджетного законодавства.

Загалом виконання вказаної функції стосовно бюджетних установ зводиться до забезпечення використання бюджетних коштів за цільовим призначенням. Проте особливістю вказаного процесу виступає те, що Державне казначейство здійснює контроль усіх етапів виконання бюджету. Іншими словами, Державне казначейство України є тим виконавчим органом влади, який здійснює контроль за надходженням і використанням коштів бюджету та вирішує весь комплекс питань, пов'язаних з його касовим виконанням.

Схема контролю за державними видатками в цьому випадку характеризується наявністю трьох ос-

нових фаз: контроль на стадії прийняття зобов'язань (попередній), контроль на стадії проведення операцій перед здійсненням платежу та контроль після здійснення видатків, проведення операцій (аудит) (рис. 1). Вказані на рис. 1 недоліки існуючої системи контролю дозволяють сформулювати рекомендації, спрямовані на їх усунення.

По-перше, як виявилось, суттєвим недоліком, котрий, певним чином, ускладнює економічні стосунки між контрагентами є те, що орган Державного казначейства перераховує кошти за надані послуги, виконані роботи безпосередньо суб'єктам господарської діяльності лише на підставі поданих розпорядником коштів платіжних доручень, до яких додаються відповідні

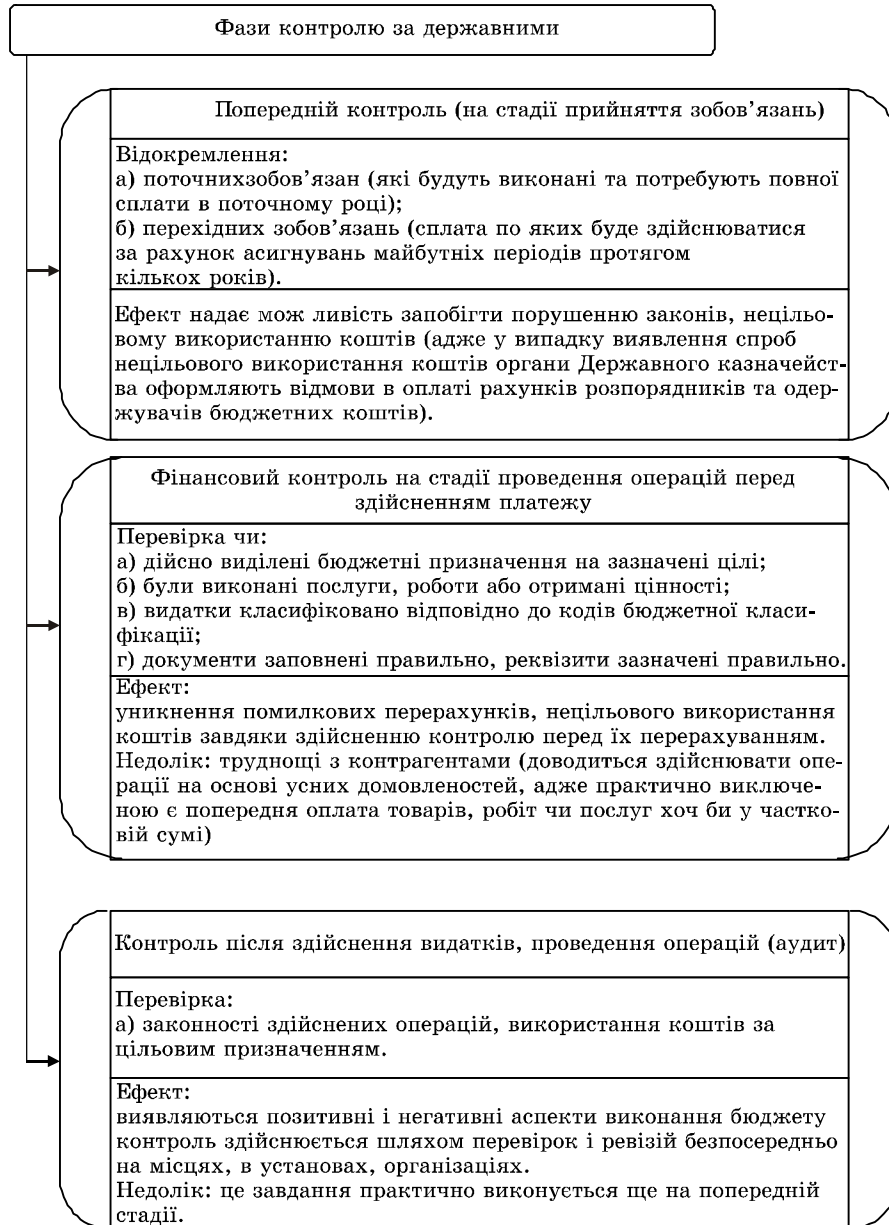


Рис. 1. Фази та результат контролю за використанням бюджетних коштів органами Держказначейства

рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт тощо. В такому разі було б доцільно на рівні казначейства укладати угоди з виконавцями послуг чи торговельними організаціями, згідно яких казначейство виступало б гарантом проведення оплати виконаних робіт, наданих послуг чи відвантажених бюджетній організації товарів.

Тим більше, що розрахункові документи, які підтверджують необхідність оплати рахунків, до проведення оплати залишаються в органі Державного

казначейства і повертаються розпоряднику коштів після здійснення оплати.

По-друге, остання фаза казначейського контролю дублює попередні. Тому рекомендованим може бути у даному випадку застосування такого важеля контролю, як розробка рекомендацій з усунення недоліків використання бюджетних коштів. З цією метою органи казначейства мали б вести облік відмов у оплаті по кожній бюджетній установі й на цій підставі формувати свої рекомендації.

Крім цього абсолютно ігнорованим є факт врахування ефективності використання бюджетних коштів,

що в умовах фінансової кризи особливо актуально. Тобто, у цьому випадку слід дещо змінити акценти діяльності органів Державного казначейства та перевести їх з площини суворого контролю у площину «контроль — обґрунтування ефективності — рекомендації щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів».

У такому випадку фінансовий контроль, що здійснюється органами Державного казначейства й характеризується тим, що лише ці органи виступають єдиними виконавцями фінансових функцій при виконанні державного бюджету та здійснюють перевірки кожної операції, пов'язаної з необхідністю перерахування фінансових коштів перетвориться у дієвий важіль забезпечення зростання результативності та ефективності використання бюджетних коштів. А регулярність контролю забезпечить не лише правильність фінансових операцій, їх документального забезпечення і виступить гарантією чіткого виконання рішень виконавчої влади, а й сприятиме економії бюджетних коштів і підвищенню якості послуг, що надаються бюджетними установами.

Для забезпечення більшої дієвості казначейського контролю необхідно також досягти вирішення наступних проблем. Нерідко, завдяки невідповідності й суперечливості законодавства у сфері бухгалтерського обліку та контролю, працівники бухгалтерій опиняються в ситуації невідомості, коли дати пояснення правильності здійснення тої чи іншої господарської операції практично неможливо, але навіть самі працівники контролюючих органів часто не можуть дати однозначних пояснень. У більшості випадків це свідчить не стільки про некомпетентність самих контролерів-ревізорів, як виступає підтвердженням того, що норми законодавства досить суперечливі.

Запровадження нових державних інститутів, зміна бюджетних технологій потребують розробки адекватної системи фінансово-бюджетного контролю, що забезпечить цілісну систему контролю за управлінням державними ресурсами, скоординує діяльність усіх компонентів органів влади в процесі організації і здійснення державних видатків та забезпечення мобілізації бюджетних ресурсів [2, с. 198].

Тобто, більш дієвою була б система контролю, спрямована не лише на власне контроль, а на встановлення причин невиконання фінансових показників, порушення термінів проплати та ін. Також одним із дієвих напрямів удосконалення казначейської системи контролю може стати розвиток внутрішнього контролю.

Під системою внутрішнього контролю слід розуміти контрольні процедури, планування, організацію і шляхи управління бюджетними коштами з метою їх ефективного використання, запобігання помилкам, правильності облікових проведення і своєчасного надання фінансової інформації [3, с. 24].

Виконання Концепції розвитку державного внутрішнього контролю, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України № 158 від 24.05.2005 р., в основі якої лежить формування у вітчизняних державних органах підрозділів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, може бути досягнуте завдяки створенню інституту державних фінансових контролерів, до функцій яких доцільно віднести контроль за дотриманням закону про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти впродовж усієї процедури їх проведення до моменту укладання угод з преможецями.

Сучасні підходи щодо організації внутрішнього контролю в органах Державного казначейства формуються з урахуванням його специфіки як фінансово-банківської структури. В даному випадку слід врахувати, у першу чергу, сам процес руху бюджетних коштів, що здійснюється у формі безготівкових переказів, тобто фактично Казначейство виступає як банківська структура. Адже принципи, порядок і документальне забезпечення проведення розрахункових операцій (за невеликим винятком перевірки доцільності їх здійснення) такі ж як у банківській системі. Єдиною суттєвою відмінністю виступає відсутність можливості управління фінансовими ризиками.

Ця проблема вже обговорюється у наукових колах і розвивається на законодавчому рівні. Так, ідея залучення тимчасово вільних коштів загального й спеціального фондів бюджетів для оперативного вирішення загальнодержавних заходів передбачена у проекті положення «Про Державне казначейство України».

В умовах фінансової кризи, ідея управління коштами бюджетів усіх рівнів, залишками коштів на рахунках з метою отримання доходів та зарахування їх до загального та спеціального фондів бюджетів є достатньо актуальною, але її запровадження призведе до виникнення і відповідних ризиків. Саме тому управління ризиками повинно бути включене у систему внутрішнього казначейського контролю. Показники, що характеризують рівень ризиковості тої чи іншої фінансової операції можуть бути ті ж, що і в банківській системі, однак одночасно, варто більш детально їх проаналізувати та виробити впорядковану систему, більше адаптовану до бюджетних взаємовідносин.

Деякі кроки з цього приводу були здійснені шляхом запровадження аудиту ефективності використання грошових коштів.

Впровадження в органах Державного казначейства служби внутрішнього аудиту передбачено п.2.19 проекту положення «Про Державне казначейство України». Вона створюється з метою належної оцінки і вдосконалення системи внутрішнього контролю [3, с. 25].

Тобто внутрішній аудит загалом повинен зосереджуватися на аналізі інформаційної системи та спрямовуватися на дослідження не лише ефективності використання грошових коштів на визначені цілі, а й доцільності операцій щодо запозичення коштів. Якщо внутрішня система контролю Держказначейства буде здатна здійснювати критичну оцінку усіх фінансових операцій, попереджувати про ті з них, які мають високий ризик і призведуть до втрат, а також сприятиме мінімізації існуючих ризиків, то її можна вважати ефективною.

Слід зазначити, що виходячи з покладених на Казначейство функцій, а також з входженням органів Державного казначейства в систему електронних платежів докласти суттєвих зусиль для забезпечення розвитку системи внутрішнього контролю не доведеться. Адже цю функцію на рівні Державного казначейства виконує управління внутрішнього контролю, а у регіональних управліннях Державного казначейства — відділи внутрішнього контролю. Проте створення ефективної системи внутрішнього фінансового контролю і особливо її удосконалення може бути досягнуте шляхом оптимізації взаємовідносин та обміну інформацією між його суб'єктами. У цьому контексті важливу роль

відіграють автоматизовані технології обробки інформаційних потоків.

Інформаційна технологія на сучасному етапі розвитку суспільства є важливим елементом його інфраструктури. Вона передбачає якісно нову організацію збору, переробки і доведення інформації до користувача. Центр тяжіння інформації перемістився до області використання масових моделей персональних електронно-обчислювальних машин [4, с. 436].

Однак, попри широке використання автоматизованих бухгалтерських систем, їх застосування для потреб контролю може виникнути певні ускладнення. Розглянемо характерні особливості функціонування комп'ютерних технологій, які треба враховувати при оцінці умов та процедур контролю із застосуванням автоматизованих інформаційних технологій (табл.).

**Особливості функціонування комп'ютерних технологій**

Вид діяльності	Характерні особливості
Розподіл функцій	Комп'ютерна система може застосувати множину процедур внутрішнього контролю, які в неавтоматизованих системах виконують-ся різними спеціалістами.
Одноманітне виконання операції	Передбачається використання стандартних команд при виконанні одноманітних операцій контролю, що практично виключає появу випадкових помилок. Проте існує можливість програмних помилок, які приводять до невірної обробки всіх ідентичних операцій при однакових умовах.
Потенційні можливості посилення контролю з боку адміністрації	Комп'ютерні системи дають керівництву широкий набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати та контролювати діяльність бюджетних установ. Наявність додаткового набору інструментів забезпечує закріплення системи внутрішнього контролю в цілому та, відповідно, зниження ризику її неефективності.

Технологія організації контролю, як і обліку в умовах АРМ повинна охоплювати три етапи:

- 1) підготовка інформації для контролю та її обробка;
- 2) систематизація й узагальнення облікової інформації на рахунках за видами ресурсів, її контроль і аналіз;
- 3) формування інформації для подальшого використання в управлінні установою.

З точки зору функціональних можливостей для досягнення завершеності вищевказаних етапів програмне забезпечення повинно бути адаптоване до здійснення контрольних процедур, формування відповідної документації, проведення аналітичних розрахунків і розробку рекомендацій, спрямованих на усунення недоліків при здійсненні фінансових операцій.

**Висновки.** В цілому визначені загальні можливості удосконалення системи казначейського контролю дозволять забезпечити більш ефективне використання бюджетних коштів. Однак без розробки показників ефективності, фінансових ризиків (адапованих для бюджетних установ), а також відповідного прог-

рамного забезпечення розвиток системи внутрішнього контролю неможливий. Також серед багатьох проблем, які супроводжують процес комп'ютеризації контрольної діяльності, однією з головних є організація надійного внутрішнього контролю і розробка методик оцінки його ефективності під час проведення ревізій та тематичних перевірок. Тому такий напрям наукових досліджень також є достатньо перспективним.

**ЛІТЕРАТУРА**

1. *Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар* / За ред. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. — К.: Парламентське видавництво, 2002. — 330с.
2. *Бухгалтерський облік і фінансова звітність* — об'єкти фінансового контролю. Методичний посібник. — К.: Атіка, 2003. — 304 с.
3. *Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник* / За заг. ред. О.А.Зайнчовського та Т.М. Сторожук, — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — 535 с.
4. *Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник* / За ред. проф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2006. — 448 с.

*Надійшла до редакції 20.02.09р.*