

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ ТА КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

V. Rudeshko,
Assistant Consultant MP

ORGANIZATIONAL AND LEGAL REGULATION BUDGET ACCOUNTING AND TREASURY CONTROL IN UKRAINE

Стаття присвячена проблемам організаційно-правового державного регулювання бюджетного обліку та казначейського контролю в Україні. Запропоновано шляхи ефективного використання казначейського контролю в практиці державного управління.

Article is devoted to organizational and legal regulation of public accounting and treasury budget control in Ukraine. Ways effective use of Treasury control in the practice of public administration.

Ключові слова: державне управління, державне регулювання, державний бюджет, бюджетний облік, казначейський контроль.

Key words: governance, government regulation, state budget, budget accounting, treasury control.

ВСТУП

Державний бюджет України складає матеріальну основу реалізації державою своїх функцій, є однією з найважливіших сторін діяльності держави, що потребує реформування. Ключовим моментом економічних перетворень України є формування сучасної системи організації управління бюджетними коштами.

Упродовж останніх десятиріч в Україні було прийнято ряд важливих нормативно-правових актів, що склали основу для переходу від банківської до казначейської системи виконання Державного бюджету. У цей час у науковців виникає інтерес до дослідження відносин бюджетного процесу та виконання Державного бюджету як його складової частини, що зумовлює появу певної кількості нових наукових досліджень як юристів, так і економістів.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Бюджетні відносини врегульовані, здебільшого, на рівні підзаконних нормативних актів. Бюджетне законодавство України, не дивлячись на періодичні спроби законодавця вдосконалити нормативно-правову базу, не відповідає потребам сьогодення і не вирішує всіх питань бюджетного процесу та бюджетного устрою. Удосконалення існуючої нормативно-правової бази та розробка елементів правового механізму системи виконання Державного бюджету України постає одним із невідкладних завдань нормотворчості у бюджетно-правовій галузі.

СТАН ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМИ

Актуальність проблеми визначається тим, що до теперішнього часу не досліджено правові аспекти становлення, особливості та тенденції розвитку бухгалтерського обліку виконання державного бюджету.

Науково-теоретичними джерелами роботи, крім нормативної бази, є роботи з фінансового права, а також з економіки. Проблемі виконання бюджету присвячували свої праці: Васильєв О.А., Кузьменко О.А., Лебедєв Д.О., Сорокін А.М., Харенко М.В. та інші. Що стосується бухгалтерського обліку виконання бюджету, то слід виділити праці: Арефкіної О.І., Мякоткіної Л.М., Сушко Н.І., Чечуліної О.О.

МЕТА СТАТТІ

Метою наукової статті є визначення організаційно-правового регулювання бюджетного обліку та казначейського контролю.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Для реалізації сформульованої мети поставлено завдання охарактеризувати елементи бюджетного обліку: завдання, функції та складові бухгалтерського обліку виконання бюджету; предмет та об'єкти бухгалтерського обліку виконання бюджету; принципи бухгалтерського обліку виконання бюджету, також визначити загальні і специфічні відмінності казначейського контролю від фінансового та охарактеризувати мету, завдання, функції казначейського контролю.

За визначенням науковців, бухгалтерський облік виконання бюджету має досить суттєву специфіку, яка пояснюється своєрідними предметом та відповідно об'єктами обліку. Як наголошує Свірко С.В., предметом бухгалтерського обліку виконання бюджету виступає процес виконання державного та місцевих бюджетів. Його об'єкти визначаються відповідно до облікової номенклатури, а саме: фінансові ресурси бюджету; інші активи; зобов'язання; кошти бюджетів; кошти розпорядників коштів; розрахунки; результат виконання бюджету; доходи бюджету; видатки бюджету; планові показники бюджетів [6, с. 103—104].

Бюджетний кодекс України (далі — БК) від 8 липня 2010 року [3] закріплює, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів здійснюється Міністерством фінансів України. Законодавець наголошує на тому, що бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Державної казначейської служби України (далі — Казначейство України) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави.

Верховною Радою України 07.07.2011 (Закон України №3614-VI) абзаци другий і третій частини другої статті 56 БК замінені одним абзацом такого змісту "Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Слід зауважити, що завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах — головного бухгалтера та вимоги щодо його професійно-кваліфікаційного рівня визначаються Кабінетом Міністрів України. Крім того, призначення та звільнення головного бухгалтера бюджетної установи здійснюються за погодженням з Казначейством України відповідно до законодавства про працю з урахуванням типових професійно-кваліфікаційних характеристик головного бухгалтера бюджетної установи, затверджених Кабінетом Міністрів України. Так, на виконання цього положення Бюджетного кодексу України, Кабінетом Міністрів України 26 січня 2011 р. (Постанова №59) затверджено Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [5], відповідно до якого основними завданнями бухгалтерської служби, зокрема є: забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та у повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності. Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, який призначається на посаду та звільняється з посади відповідно до законодавства про працю з урахуванням вимог до професійно-кваліфікаційного рівня, керівником бюджетної установи за погодженням з:

— Державною казначейською службою у разі, коли бюджетна установа є головним розпорядником коштів державного бюджету;

— органом Державної казначейської служби за місцем обслуговування бюджетної установи у разі, коли така установа є головним розпорядником коштів місцевого бюджету;

— органом Державної казначейської служби за місцем обслуговування бюджетної установи після погодження з керівником та головним бухгалтером бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є розпорядником нижчого рівня коштів державного або місцевого бюджету.

Усі надходження бюджету та витрати бюджету обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників. Також усі надходження бюджету та витрати бюджету мають відображатися на рахунках у хронологічному порядку відповідно до встановленої законодавством процедури. Усі бухгалтерські записи мають підтверджуватися документально.

Слід звернути увагу на те, що і А.М. Бєлов [2], і П.Й. Атамас [1] під поняттям бюджетного обліку розуміють бухгалтерський облік у бюджетних установах, а С.В. Свірко [6, с. 23] зауважує, що останній є лише органічною складовою бюджетного обліку. Так, бюджетний облік застосовують для відображення процесу виконання бюджету, зокрема, для обліку доходів, видатків, грошових засобів бюджету, фінансування заходів, передбачених у бюджеті; фондів, резервів і розрахунків, які створюються і виникають у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету і виконання кошторисів витрат бюджетних установ. Таким чином, бюджетний облік охоплює всі операції, пов'язані з процесом виконання бюджетів в Україні, і дає повну характеристику його стану.

За допомогою бюджетного обліку здійснюється контроль за процесом виконання бюджету, ефективним і економним витрачанням бюджетних коштів. Таким чином, бюджетний облік — це науково обгрунтована система спостереження, відображення, узагальнення і контролю якісних і кількісних змін процесу виконання бюджету [7, с. 3].

Вважаємо за необхідне зупинитися на основних характеристиках бухгалтерського обліку виконання бюджетів (бюджетного обліку) для розуміння суті поняття в контексті фінансово-правового вчення. Зокрема, науковці виділяють: завдання, функції та складові бухгалтерського обліку виконання бюджету; предмет та об'єкти бухгалтерського обліку виконання бюджету; принципи бухгалтерського обліку виконання бюджету.

Суть і функції бюджетного обліку визначаються відповідно до ролі Державного бюджету України в розвитку народного господарства, соціально-культурних заходів та інших потреб країни.

Бюджетний облік на всіх етапах розвитку суспільства спрямований на забезпечення своєчасного і повного надходження доходів до бюджету, своєчасного фінансування заходів, передбачених бюджетом, цільового скерування і ефективного використання засобів бюджету як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері.

Разом із цим, зростає значення бюджетного обліку в умовах переходу до ринкової економіки. Нині очевид-

ним є те, що засоби, які виділяються на утримання і розвиток охорони здоров'я, соціального захисту населення, освіти, науки та інших галузей невиробничої сфери, є недостатніми.

Суть бюджетного обліку найбільше виявляється в його функціях, до яких належать: спостереження, відображення та узагальнення процесу виконання бюджету; управління і керівництва процесом виконання бюджету і забезпечення планування бюджету; контроль за процесом виконання бюджету; забезпечення збереження засобів бюджету та власності, що належить бюджетним установам. Усі ці функції перебувають у взаємозв'язку і тісній єдності.

Організація бухгалтерського обліку виконання бюджету передбачає перелік основних заходів щодо забезпечення раціонального функціонування вказаної системи. Систему правил ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів, порядок складання та подання звітності про виконання бюджетів розробляє і визначає Казначейство України.

Відповідно до Положенням про Державну казначейську службу Казначейство України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. Казначейство України входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів керується у своїй діяльності Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України, іншими актами законодавства України, а також дорученнями Президента України і Міністра фінансів України. Казначейство України є учасником системи електронних платежів Національного банку України [4].

Казначейство України у процесі виконання покладених на нього завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими органами виконавчої влади, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, з органами місцевого самоврядування, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також з підприємствами, установами, організаціями.

Суть діяльності Казначейства України полягає в тому, що воно веде бухгалтерський облік усіх операцій з виконання державного та місцевих бюджетів; зводить та складає звітність про виконання державного, місцевих і зведеного бюджетів та подає звітність органам законодавчої і виконавчої влади в обсязі та строки, визначені бюджетним законодавством. Складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів.

Аналіз наукових робіт переконує, що поза межами дослідження залишається така важлива і специфічна казначейська функція, як контроль. Думається, що проблеми контролю здебільшого обумовлені слабкістю методологічної і теоретичної основ його здійснення. Крім того, донині ні в економічній, ні в юридичній літературі, яка присвячена теоретичним проблемам казначейства, не зустрічається тлумачення поняття "казначейський контроль". Тому і на законодавчому рівні відсутнє таке поняття.

Безумовно науковий пошук такого визначення поняття, що виконує теоретичну функцію є достатньо складним завданням. Відсутність чіткого визначення казначейського контролю — одна з причин того, що донині в країні не створена відповідна правова і методологічна бази казначейського контролю, відсутність якої відображається негативно на використовуваному в теорії і практиці понятійному апараті, а це, в свою чергу, призводить до певного непорозуміння і двозначності тлумачення.

Казначейський контроль є напрямом бюджетного контролю, може виступати як галузь знань, що має свій предмет, метод і специфічні методи дослідження. Своїх цілей казначейський контроль досягає тільки властивими йому способами. Він користується обліковою інформацією й інструментарієм бухгалтерського обліку, методами економічного аналізу.

Казначейський контроль є частиною бюджетного контролю, який співвідноситься з державним фінансовим контролем як часткове і загальне.

Казначейський контроль має як загальні, так і специфічні відмінності від фінансового контролю. Виникнення казначейського контролю є результатом необхідності задоволення потреб практики у контролі як спеціалізованої функції управлінської діяльності. Теорія і практика казначейського контролю базується на положеннях загальної теорії фінансового контролю. Виходячи з цього, можна говорити про специфічність його мету, завдання, функції, форми і методи здійснення.

Метою казначейського контролю є забезпечення законності і ефективного використання бюджетних фінансових ресурсів, державної, комунальної власності, скорочення кількості і обсягів порушень бюджетного законодавства у підконтрольній сфері.

Відповідно до цього основними завданнями казначейського контролю є:

— організація, здійснення і контроль за використанням державного та місцевих бюджетів; управління доходами і видатками цих бюджетів на рахунках казначейства, виходячи з принципу єдності каси; регулювання фінансових відносин між державним бюджетом і фондами коштів, фінансове виконання цих фондів, контроль за надходженням і використанням коштів спеціального фонду бюджету;

— узагальнення практики застосування законодавства України у визначеній сфері діяльності і подання пропозицій до Міністерства фінансів України щодо його удосконалення;

— збір, обробка й аналіз інформації про стан державних фінансів і бюджетної системи України, подання до Міністерства фінансів України звітів про виконання державного і консолідованого бюджетів України;

— розробка методологічних і інструктивних матеріалів, порядку ведення облікових операцій з питань, які відносяться до повноважень казначейства, обов'язкових для органів державної влади і управління, підприємств, установ і організацій, проведення профілактичної інформаційної роботи з метою підвищення бюджетної дисципліни.

Об'єктом казначейського контролю є бюджетна сфера і бюджетний процес. Цим і визначається го-

ловна роль і значення казначейського контролю як важливого елементу фінансового контролю і управління.

Казначейський контроль обумовлений специфікою функцій, які він виконує і які полягають: у контролі за проведенням державної бюджетної політики, ефективним управлінням доходами і видатками у процесі виконання державного бюджету, у посиленні контролю за надходженням, економним використанням державних коштів, законним і раціональним використанням державної і комунальної власності.

Якщо висловлюватися фігурально, то Казначейство як державний орган виконавчої влади уповноважений встановлювати "правила гри", які є обов'язковими для всіх учасників бюджетного процесу.

Наразі, казначейський контроль — це контроль за економним використанням державних коштів і муніципальних (місцевих) фондів коштів, законним, раціональним використанням державної і комунальної власності, який здійснюється органом державної влади у сфері державних і місцевих фінансів, відповідно до визначених законодавством повноважень.

Казначейський контроль, на відміну від інших видів контролю (фінансового, бюджетного, податкового, митного тощо), відрізняється технологією проходження бюджетних коштів через систему рахунків казначейства і процедурою превентивного контролю при фінансуванні бюджетних установ.

Казначейський контроль має ширший спектр дії і розповсюджується, по-перше, на сферу формування доходної частини бюджету, по-друге, на сферу витрат коштів державного бюджету, тобто необхідно забезпечувати контроль за ефективним витрачанням коштів державного бюджету, державної власності. Відповідно, казначейський контроль розповсюджується на міністерства, що відповідають за формування доходної частини державного бюджету і на міністерства і відомства, що використовують кошти державного бюджету.

ВИСНОВКИ

Враховуючи подвійний характер функцій, що покладені на органи казначейства, можна дати таке визначення казначейського контролю — це діяльність уповноважених органів державної влади у бюджетній сфері по здійсненню контролю за ефективним управлінням доходами і видатками бюджету, у процесі виконання бюджетів, підвищення оперативності у фінансуванні державних програм, надходженням і економним використанням державних і місцевих коштів, законним, раціональним використанням державної і комунальної власності.

Вказане визначення дає загальну уяву про специфіку і сутність поняття "казначейський контроль" і підлягає законодавчому закріпленню.

Слід зауважити, що у процесі здійснення казначейського контролю на рівні бюджетних установ він набуває рис фінансово-господарського контролю, тобто він поширюється не тільки на фінансову діяльність, а й в окремих випадках на господарську з тим, щоб визначити правильність, законність і ефективність викори-

стання бюджетних коштів, господарську доцільність фінансових операцій.

З іншого боку, казначейський контроль можна розглядати як результат практичного використання державою контрольних функцій бухгалтерського обліку, оскільки бухгалтерський облік служить основним джерелом інформаційного забезпечення для виконання різних функцій управління, у тому числі і контролю.

Література:

1. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с. — С. 103—104.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу - <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
3. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс]. — <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011>
4. Белов А.Н. Бухгалтерский учёт в учреждениях непроизводственной сферы. — М.: Финансы и статистика. 1995. — 240 с.
5. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. — Х.: Центр навчальної літератури, 2003. — 284 с.
6. Бухгалтерський облік виконання бюджетів / Желюк Л.О., Іванечко Ю.М., Лучко М.Р. — Тернопіль: Економічна думка, 2006. — 306 с. — С. 3.
7. Положення про Державну казначейську службу України, затверджене Указом Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.

References:

1. Svirko, S. (2003), "The organization of accounting in budgetary institutions: Training. Manual", KNEU, pp. 103-104.
 2. Od of the Budget Code of Ukraine 08.07.2010 № 2456-VI (2010), available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>(Accessed 9 Oct 2013).
 3. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011), Standard regulations on accounting service budget unit, approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine of 26.01.2011 № 59, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011> (Accessed 9 Oct 2013).
 4. Belov, A.N. (1995), "Accounting for the non-production sector institutions.", Fynansy y statystyka.
 5. Atamas, P.Y. (2003), "Fundamentals of accounting in budgetary organizations: Manual", Tsentr navchal'noi literatury, Kharkiv, Ukraine.
 6. Zhelyuk, L.A. Ivanechko, Y.M. and Luchko, M.R. (2006), "Accounting budget execution", Ekonomichna dumka, Ternopil', Ukraine.
 7. Regulation of the State Treasury of Ukraine, approved by the President of Ukraine from 13.04.2011 № 460/2011, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011> (Accessed 9 Oct 2013).
- Стаття надійшла до редакції 04.09.2013 р.*