

Олександр ШАШКЕВИЧ

НОВА ПАРАДИГМА КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УКРАЇНІ

Розкрито проблеми формування нової парадигми контролю за дотриманням бюджетного законодавства в Україні, зокрема запровадження державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту у бюджетній сфері. Досліджено питання законодавчого регламентування бюджетного контролю згідно з новою редакцією Бюджетного кодексу України.

Прагнення України до побудови сучасної європейської держави передбачає переосмислення основних закономірностей функціонування державного управління. Серед основних завдань реформування – перебудова механізму державних фінансів з урахуванням передового світового та європейського досвіду й особливостей функціонування вітчизняної фінансової системи. Державний фінансовий контроль є невід’ємним атрибутом державних фінансів, а його реформування – одним із першочергових завдань побудови ефективно діючої системи управління.

Питання реформування системи державного фінансового контролю досліджували вітчизняні науковці та практики С. Булакова, І. Іванова, Л. Кіндратська, Є. Мних, Н. Рубан, М. Сивульський, І. Стефанюк, В. Федосов, І. Чугунов, В. Шевчук, С. Юрій та ін. Однак, враховуючи те, що сам процес реформування є динамічним, з’являється необхідність постійного вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.

Метою статті є визначення передумов і доцільності запровадження державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, розкриття перспектив його розвитку та етапів впровадження, деталізація

правового регулювання державного внутрішнього фінансового контролю як нової форми організації контролю в Україні.

Реформування вітчизняної системи державного фінансового контролю та бюджетного контролю зокрема, було однією з основних вимог Європейського Союзу. У Плані дій “Україна – Європейський Союз” у рамках європейської політики сусідства, схваленого Кабінетом Міністрів України 12.02.2005 р. та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21.02.2005 р., окремий розділ присвячений питанням фінансового контролю.

Основними вимогами щодо надійного управління та контролю за державними фінансами, зазначеними у Плані, є:

- підвищення прозорості управління державними фінансами, включаючи розробку й імплементацію стратегії модернізації системи казначейського обліку;
- здійснення подальших кроків у напрямку інтеграції позабюджетних фондів до бюджету;
- розроблення Концепції розвитку та реструктуризації системи урядового фінансового контролю й аудиту в Україні;
- створення нормативно-правової бази державного фінансового контролю;

- поступова гармонізація з міжнародними стандартами (IFAC, IIA, INTOSAI) та методиками, а також з найкращою практикою ЄС щодо контролю та аудиту державних надходжень, витрат, активів і зобов'язань;

- забезпечення функціонування вищого органу аудиту (Рахункової палати) відповідно до міжнародних стандартів зовнішнього аудиту (Міжнародна організація вищих аудиторських установ);

- сприяння розвитку ефективної адміністративної спроможності запобігання та боротьби з шахрайством й іншими порушеннями стосовно національних і міжнародних фондів, включаючи створення ефективно діючих структур співробітництва із залученням всіх відповідних національних суб'єктів;

- забезпечення ефективного співробітництва з інституціями та установами ЄС у сфері перевірок на місцях та перевірок, пов'язаних з управлінням і контролем фондів ЄС [1].

З метою реалізації Плану дій "Україна – Європейський Союз" розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 схвалена, а розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р уточнена Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р.

Зокрема, у Концепції зазначено, що підвищення ефективності використання державних фінансів, яке має вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту, а також виконання завдань, передбачених планом дій Україна – ЄС, можливо досягти шляхом системного вдосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення рівня культури державного управління [2].

Важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів державного і комунального сектору, є державний внутрішній фінансовий контроль.

Незважаючи на те, що системи державного внутрішнього фінансового контролю в різних країнах Європи мають певні відмінності, вони функціонують за єдиними (стандартними) організаційними підходами та понятійною базою. Понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю ґрунтується на вимогах ЄС до управління державними фінансами, що містяться в *acquis communautaire* (розділ 28), а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Застосування такої понятійної бази відповідає процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечити законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації. Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю.

Основою внутрішнього контролю (за термінологією ЄС – фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. До основних функцій керівника належить планування та організація діяльності, створення адекватної структури внутрішнього

контролю, нагляд за реалізацією внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі органу будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. Керівник відповідає за всі дії і процеси в органі, в тому числі за внутрішній контроль, який не обмежується лише фінансовими аспектами діяльності органу. Крім того, обов'язком керівника є звітування про свої дії та результати діяльності очолюваного ним органу, у тому числі про функціонування внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль – це інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної й управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат. Отже, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат.

Структура внутрішнього контролю складається з таких елементів:

- середовище контролю. Керівництво, яке несе відповідальність за стан внутріш-

нього контролю, та працівники повинні створити таке середовище в органах державного і комунального сектору, яке забезпечує позитивне та сприятливе ставлення до внутрішнього контролю;

- оцінка ризиків. Для здійснення внутрішнього контролю повинна проводитися ідентифікація (визначення) й оцінка ризиків, з якими стикаються органи державного і комунального сектору і які мають як зовнішній, так і внутрішній характер. Керівництво органів державного і комунального секторів визначає тип реагування на певні ризики та заходи з управління ними;

- контролююча діяльність. Для здійснення належного управлінського процесу слід визначати правила, процедури, технічні прийоми та механізм виконання вказівок і доручень керівництва, а також забезпечити їх практичне застосування;

- інформація та інформаційний обмін. Інформація повинна реєструватися і надаватися керівництву й іншим користувачам органів державного і комунального сектору в такій формі і в такий час, щоб вона могла служити основою для належного виконання функцій внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та інших шляхом створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури в системі органів державного і комунального сектору;

- моніторинг. Повинна враховуватися потреба у постійному моніторингу діяльності для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів.

Внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.

Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами. Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами державної фінансової інспекції та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління.

Понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується у законодавстві, науковій та практичній діяльності в Україні, не узгоджується з понятійною базою, визначеною документами ЄС. Зокрема, поняття "фінансове управління і контроль", визначене базовими документами ЄС, вживається в Україні як "внутрішньогосподарський (управлінський) контроль".

Поняттю "фінансовий контроль" найбільше відповідає широкі за змістом поняття "фінансове управління". Державний аудит у нас розуміється як різновид або форма державного фінансового контролю, проте поняття "внутрішній аудит" не має аналогів. В Україні на законодавчому рівні не визначено сутність та процедури контролю в діяльності органів державного і комунального сектору.

Питання цілісності системи державного фінансового контролю частково врегульовано окремими законами та підзаконними нормативно-правовими актами, де визначено контрольні повноваження і процедури лише для деяких міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, однією з функцій яких є контроль за фінан-

сово-господарською діяльністю інших органів державного і комунального сектору, що не належать до сфери їх управління.

Разом з тим у вітчизняному правовому полі існує невизначеність щодо трактування понять "зовнішній контроль" і "внутрішній контроль". Відповідно до базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), поняття "зовнішній контроль" передбачає винятково діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи. Інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, згідно із зазначеними базовими документами належать до системи внутрішнього контролю.

На сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС. Їхніми складовими є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

У сучасних моделях державного управління базовим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного і комунального сектору перед парламентом та громадськістю. Тому базовим елементом зазначеної системи в країнах ЄС є фінансове управління і контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу.

В органах державного і комунального сектору країн ЄС функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту, що досліджують діяльність апарату органу та підпорядкованих і підзвітних йому органів і звітують про результати проведеного ауди-

ту відповідному керівнику. Вони діють незалежно від інших підрозділів. Внутрішній аудитор незалежний у власних діях щодо проведення аудиту.

Основою державного фінансового контролю, що здійснюють органи державної фінансової інспекції (одночасно з різними видами аудиту) та контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади, є інспектування.

Інспектування – це ретроспективний контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектору з метою виявлення недоліків і порушень. Інспектування здійснюється у формі ревізій і перевірок та має забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб. Відмінністю інспектування від внутрішнього аудиту є фіскальна спрямованість – за його результатами керівництву органів державного і комуналь-

ного аудиту в органах державного і комунального сектору. Проте проведення інспектування через значний проміжок часу (інколи через два-три роки) після прийняття управлінського рішення та здійснення операцій з державними фінансами ускладнює, а в багатьох випадках унеможливорює усунення фінансових порушень та їх наслідків.

Контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади за результатами проведення контрольних заходів недостатньо активно впливають на прийняття управлінських рішень керівниками органів державного і комунального сектору, не приділяють належної уваги проведенню оцінки стану фінансового управління.

У міністерстві фінансів більшості країн ЄС функціонує підрозділ (центральный директорат), який відповідає за гармонізацію фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту. У деяких країнах до складу міністерства фінансів належать два окремих централізованих підрозділи – гармонізації фінансового управління і контролю та гармонізації внутрішнього аудиту. Завданням підрозділу гармонізації фінансового управління і контролю є на-

ного сектору, контроль за діяльністю яких здійснювався, висуваються вимоги, а не надаються рекомендації.

Такий контроль за діяльністю органів державного і комунального сектору спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами.

Потреба в інспектуванні на сьогодні зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері

дання міністру фінансів допомоги у визначенні напрямку, за яким повинна здійснюватися державна фінансова політика та вдосконалюватися система фінансового управління і контролю.

Завданням централізованого підрозділу гармонізації внутрішнього аудиту є розроблення рекомендацій, інструкцій, методик проведення внутрішнього аудиту, а також надання внутрішнім аудиторам органів державного і комунального сектору консультацій з питань застосування відповідних стандартів. Крім того, підрозділ

В Україні не утворено орган гармонізації фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту. Згідно з Порядком проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 6.01.2010 р. № 2 [3], Державна фінансова інспекція України відповідає лише за координацію та методичне забезпечення проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи підрозділів центральних органів виконавчої влади, а також здійснює контроль за станом їх роботи.

нодавство України не передбачає належного відшкодування втрачених державних фінансів і належної відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни, строків зберігання або знищення фінансових документів, протидію контрольним діям.

Система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні не має достатнього наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення в частині впровадження в практику сучасного вітчизняного і зарубіжного досвіду, розроблення та реалізації новітніх інформаційно-про-

нансового контролю країн Західної Європи мають різний рівень централізації – від централізованого попереднього контролю на рівні казначейства або окремого контролюючого органу в системі органів виконавчої влади до розподілу відповідальності за здійснення контролю між керівниками органів державного і комунального сектору з одночасним залученням підрозділів внутрішнього аудиту в кожному з таких органів. Сучасне державне управління у

підготовці кадрів і підвищенні їх кваліфікації. З метою усунення недоліків у функціонуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю необхідно змінити пріоритети та запровадити її сучасну модель. Основними завданнями реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю є:

– визначення з урахуванням сучасних умов розвитку України та норм і правил ЄС нових засад організації державного вну-

допущені правопорушення до внутрішнього контролю, спрямованого на запобігання правопорушенням, і надання внутрішніми аудиторами незалежних та об'єктивних рекомендацій;

- здійснення аудитів ефективності реалізації економічних і соціальних проектів, які підтримують міжнародні фінансові організації, аудиту ефективності виконання програмних документів з питань соціально-економічного розвитку, у т. ч. державних цільових програм;

- визначення Міністерства фінансів України органом, уповноваженим здійснювати нагляд за станом реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю;

- створення умов для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю в органах державного і комунального сектору;

- утворення служб внутрішнього аудиту органами державного і комунального сектору, зокрема міністерствами, іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, іншими розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами; державними і комунальними підприємствами, акціонерними і холдинговими компаніями, іншими суб'єктами господарювання, у статутному капіталі яких більш як 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності;

- правове забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту і відповідальності внутрішніх аудиторів органів державного і комунального сектору;

- визначення з урахуванням європейського досвіду методології здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту з метою деталізації та уніфікації контроль-

них процедур, затвердження Кодексу етики внутрішнього аудитора;

- удосконалення кадрового забезпечення служб внутрішнього аудиту, розроблення навчальних програм внутрішнього аудиту та програм сертифікації аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду;

- покращення матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи внутрішнього аудиту;

- створення інформаційно-комунікаційної інфраструктури, налагодження зв'язків з громадськістю та засобами масової інформації.

Важливим кроком до реформування системи контролю за дотриманням бюджетного законодавства є прийняття нової редакції Бюджетного кодексу України, у положеннях якого знайшла відображення нова парадигма бюджетного контролю, побудована на передовому світовому та європейському досвіді його здійснення.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства повинен бути спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюватись на всіх стадіях бюджетного процесу. Бюджетний контроль передбачає:

- оцінку управління бюджетними коштами (у т. ч. проведення державного фінансового аудиту);

- перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;

- досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

- проведення аналізу й оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

– запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;

– перевірку обґрунтованості планування надходжень і витрат бюджету.

Як свідчить зарубіжний досвід, вагоме значення у здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів відіграють такі форми контролю, як внутрішній контроль і внутрішній аудит. На відміну від традиційного інспектування у формі ревізій, вони виконують превентивну функцію та покликані запобігати порушенням бюджетного законодавства на стадіях до прийняття управлінських рішень чи проведення господарських операцій. Функція організації внутрішнього контролю та аудиту покладена на розпорядників бюджетних коштів в особі їхніх керівників.

За визначеннями, даними у Бюджетному кодексі, внутрішній контроль – це комплекс заходів, які застосовує керівник для забезпечення дотримання законності й 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 удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю. Відповідно до цього положення, у кожній бюджетній установі має бути створений підрозділ внутрішнього аудиту.

Однак сьогодні механізми здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього ау-

диту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту відсутні, або знаходяться на стадії розробки.

Відповідно до статті 19 Бюджетного кодексу на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами. Бюджетний кодекс визначив контрольні функції головних розпорядників бюджетних коштів, до яких віднесено здійснення контролю за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджетів, коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії; здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів.

Повноваження органів державної влади й управління з питань контролю за дотриманням бюджетного законодавства згруповані у табл. 1.

Нова редакція Бюджетного кодексу суттєво доповнила перелік порушень бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу. Порушенням бюджетного законодавства визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. Перелік порушень бюджетного законодавства та заходів впливу за їх вчинення наведені у табл. 2.

Стаття 118 Бюджетного кодексу визначає порядок застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою

Таблиця 1
Повноваження органів державної влади й управління з питань контролю за дотриманням бюджетного законодавства*

№ п/п	Орган державної влади, державного управління	Повноваження у сфері державного фінансового контролю
1	Верховна Рада України	– здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі: 1) визначення бюджетної політики на наступний бюджетний період; 2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України; 3) внесення змін до закону про Державний бюджет України; 4) виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти головних розпорядників коштів державного бюджету про використання ними бюджетних коштів та результати виконання відповідних бюджетних програм); 5) розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України; 6) використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій; – здійснює контроль за діяльністю Рахункової палати щодо виконання нею повноважень, встановлених законом.
2	Комітет Верховної Ради України з питань бюджету	1) підготовка питання щодо бюджетної політики на наступний бюджетний період та попередній розгляд проекту закону про Державний бюджет України; 2) надання до поданих на розгляд Верховній Раді України законопроектів висновків щодо їх впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини; 3) попередній розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка проекту рішення щодо цього звіту для розгляду Верховною Радою України; 4) попередній розгляд інформації Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, інших центральних органів виконавчої влади про стан виконання закону про Державний бюджет України протягом відповідного бюджетного періоду; 5) взаємодія з Рахунковою палатою (включаючи попередній розгляд висновків і пропозицій Рахункової палати щодо результатів контролю за дотриманням бюджетного законодавства).
3	Рахункова палата України	– здійснює контроль за: 1) надходженням та використанням коштів Державного бюджету України; 2) утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу; 3) ефективністю управління коштами Державного бюджету України; 4) використанні коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, які надаються з державного бюджету. – подає Верховній Раді України висновки та пропозиції щодо стану надходження коштів до Державного бюджету України та їх використання за підсумками кожного кварталу.
4	Міністерство фінансів України та його територіальні підрозділи	– здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів; – забезпечують реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координують та спрямовують діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту; – здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів. – одержують від центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій, банків та інших фінансових установ усіх форм власності пояснення, матеріали та інформацію з питань, що виникають під час складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та звітування про їх виконання.

Продовження табл. 1

5	Державна казначейська служба України	здійснює контроль за: 1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; 2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; 3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); 5) відповідністю платежів взятих бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням; – забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ і контроль за виконанням ними своїх повноважень.
6	Державна фінансова інспекція України	здійснює контроль за: 1) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (у т. ч. проведення державного фінансового аудиту); 2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; 3) достовірністю визначення потреб в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); 5) 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), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; 6) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.
7	Верховна Рада АР Крим та відповідні місцеві ради	– здійснюють: 1) контроль за виконанням рішень про місцевий бюджет; 2) інші повноваження, передбачені Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет. Контроль за відповідністю бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів, розпису бюджету, кошторисів бюджетних установ та інших документів, які використовуються у бюджетному процесі, здійснюється: 1) Радою Міністрів Автономної Республіки Крим – щодо бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим значення та районних бюджетів Автономної Республіки Крим; 2) обласними державними адміністраціями – щодо районних та міських (міст обласного значення) бюджетів; 3) міськими державними адміністраціями в містах Києві та Севастополі – щодо районних у цих містах бюджетів; 4) районними державними адміністраціями – щодо міських (міст районного значення), селищних, сільських бюджетів та бюджетів їх об'єднань, що створюються згідно із законом; 5) виконавчими органами міських рад – щодо бюджетів районів у містах, сіл, селищ чи міст районного значення, що входять до складу цих міст.

* Складено автором на основі [4].

щодо усунення порушення бюджетного законодавства може застосовуватися учасниками бюджетного процесу, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства приймається Міністерством фінансів України, органами Державної казначейської служби України, органами Державної фінансової інспекції України, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах встановлених їм повноважень на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів. Рішення набирає чинності з дня його підписання.

Беззаперечною перевагою Бюджетного кодексу є законодавче визначення поняття "нецільового використання бюджетних коштів" (стаття 119), під яким розуміють витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають:

- бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);
- напрямкам використання бюджетних коштів, визначених у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів;
- бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів).

Стаття 120 Бюджетного кодексу передбачає застосування такої санкції до порушників бюджетного законодавства як зупинення операцій з бюджетними коштами, яке полягає у припиненні будь-яких операцій зі здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. Зупинення операцій з бюджетними коштами

можливе на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом.

Бюджетним кодексом (стаття 123) також посилена відповідальність органів Державної казначейської служби України за:

- 1) невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- 2) несвоечасність подання звітності про виконання бюджетів;
- 3) здійснення витрат з перевищенням показників, затверджених розписом бюджету;
- 4) порушення в процесі контролю за бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету та здійсненні платежів за бюджетними зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів відповідно до бюджетних асигнувань;
- 5) недотримання порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів.

Створення сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує врахування традицій країни у сфері державного управління, державного й адміністративно-територіального устрою і процесу його удосконалення, узгодження із загальними принципами та пріоритетами фінансової (зокрема в бюджетному процесі) і майнової політики, а також з процесом реформ, що проводяться у цій сфері. Процес реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує певного часу та зусиль усіх його учасників. При цьому слід враховувати як об'єктивні, так і суб'єктивні фактори ризику, що можуть гальмувати зазначений процес. Перспективними напрямками дослідження у цьому напрямку є розроблення методології державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

Таблиця 2

Перелік та заходи впливу за порушення бюджетного законодавства*

Порушення бюджетного законодавства	Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства
1) вилучення недостовірних даних до бюджетних звітів; 2) порушення встановлених термінів подання бюджетних звітів або їх неподання; 3) визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників; 4) планування надходжень або витрат державного бюджету (місцевого бюджету), не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України; 5) порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад); 6) порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); 7) прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог Бюджетного кодексу чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів); 8) порушення вимог Бюджетного кодексу щодо затвердження державного бюджету (місцевого бюджету) з дефіцитом або профіцитом; 9) включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України; 10) зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють управління надходжень бюджету; 11) зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів; 12) здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог Бюджетного кодексу; 13) прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій; 14) розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу; 15) створення позабюджетних фондів, порушення вимог Бюджетного кодексу щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів; 16) порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями; 17) порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); 18) порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів; 19) порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Державного казначейства України; 20) взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;	1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства – застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів; 2) зупинення операцій з бюджетними коштами – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 1-3, 10, 11, 14-29, 32-36, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу, у порядку, встановленому статтею 120 Бюджетного кодексу; 3) припинення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 20, 22-29, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу. Припинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України; 4) зменшення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктом 24 (стаття розпорядників бюджетних коштів), собою розпорядників бюджетних коштів, пунктом 29 та пунктом 38 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу. Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін

Продовження табл. 2

21) порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включених до реєстрації або не своєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань; 22) порушення вимог Бюджетного кодексу при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; 23) здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації рішення про місцевий бюджет; 24) здійснення платіжів до платіжних документів недостовірної інформації, а також безвідслідкована відмова у проведенні платежу органами Державного казначейства України; 25) нецільове використання бюджетних коштів; 26) порушення вимог Бюджетного кодексу при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет); 27) надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу та/або встановлених умов кредитування бюджету; 28) здійснення бюджетними установами записань у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч цьому Кодексу; 29) здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу мають проводитися з іншого бюджету; 30) здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України; 31) порушення вимог Бюджетного кодексу щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету; 32) включення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації; 33) порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку, річного звіту про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів; 34) порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, дання такої звітності у неповному обсязі; 35) невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку; 36) включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів; 37) видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону; 38) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різними бюджетами всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України; 39) порушення вимог щодо оприлюднення та доступності інформації про бюджет; 40) інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.	до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; 5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 24 (щодо субвенцій та коштів), наданих одержувачам бюджетних коштів частини першої статті 116 Бюджетного кодексу, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; 6) зупинення дії рішення про місцевий бюджет – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 7 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу, у порядку, встановленому статтею 122 Бюджетного кодексу; 7) безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 28 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу. Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів передбачає стягнення органами Державного казначейства України коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (дотацій вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. 8) інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України, – застосовуються за порушення бюджетного законодавства згідно із таким законом.
---	---

* Складено автором на основі [4].

Література

1. План дії "Україна – Європейський Союз" (Європейська політика сусідства), схвалений Кабінетом Міністрів України 12.02.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_693.
2. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року, схвалена розпорядженням КМУ № 158 від 24.05.2005 р. (в редакції розпорядження КМУ № 1347-р від 22.10.2008 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1347-2008-%F0>.
3. Порядок проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади, затверджений постановою КМУ від 6.01.2010 р. № 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2-2010-p>.
4. Бюджетний кодекс України від 8.07.2010 р. № 2456-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2456-17>