

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА ПОВНОТОЮ НАДХОДЖЕНЬ, ОТРИМАНИХ РОЗПОРЯДНИКАМИ КОШТІВ НИЖЧОГО РІВНЯ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Определены основные источники данных и систему аналитических показателей, которые характеризуют работу правоохранительных органов. Проанализировано формирование и исполнение смены бюджетного учреждения. Систематизированы особенности оценки деятельности бюджетных учреждений с учетом их специфики.

Main sources of data and a system of analytical indicators characterizing the performance of law-enforcement bodies are defined. Preparation and implementation of budgetary estimates of a budgetary institution are analysed. Peculiarities of assessing the performance of a budgetary institution in view of its specifics are systemized.

В статті розроблено методику внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками коштів нижчого рівня, яка призначена для вдосконалення процесу виконання державного бюджету в частині забезпечення своєчасного і повного надходження бюджетних коштів до їх розпорядників

Ключевые слова: смета, бюджетное учреждение, фонд оплаты труда, доходы, расходы, система показателей, относительные величины.

Keywords: budgetary estimate, budgetary institution, pay-roll fund, revenues, expenditures, system of indicators, relative.

Ключові слова: кошторис, бюджетна установа, фонд оплати праці, доходи, видатки, система показників, відносні величини.

Постановка проблеми. Виконання державного бюджету являє собою систему заходів щодо забезпечення своєчасного і повного надходження запланованих доходів у цілому і за кожним джерелом, а також своєчасного, повного і безперервного фінансування передбачених бюджетних заходів. Не зважаючи на існуючу регламентацію методологічних основ бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів державного сектора, на сьогодні залишаються актуальними питання вдосконалення і створення нормативної бази щодо бухгалтерського обліку, звітності та контролю у державному

секторі, потребує вдосконалення процес організації внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками коштів нижчого рівня й одержувачами коштів. Організація внутрішнього контролю повинна сприяти ефективному управлінню фінансовими ресурсами держави шляхом застосування оптимальних механізмів формування і використання бюджетних коштів.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Теоретичні та практичні аспекти організації господарського контролю та внутрішнього контролю зокрема, а також споріднених з ним обліково-аналітичних функцій досліджуються в працях І. А. Белобжецького, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, В. А. Калькутіна, Е. А. Кочерина, Л. М. Крамаровського, В. М. Митрофанова, В. М. Мурашка, В. А. Полторадні, В. П. Суйца, Б. Ф. Усача, В. О. Шевчука, А. А. Шпига, М. Я. Штеймана.

Серед досліджень останніх років питання, пов'язані з господарським контролем, отримала певне висвітлення в працях Ф. Ф. Бутинця, Н. С. Вітвицької, З. В. Гуцайлюка, В. А. Дерія, Я. В. Меха, В. Павлюка, Н. І. Петренко, Є. М. Романіва, Л. А. Сухаревої, М. Т. Щирби та в монографічних дослідженнях Н. І. Дорош, Є. В. Калюги, Р. О. Костирка, В. Ф. Максимової, Л. В. Нападовської, О. А. Петрик, В. С. Рудницького. Питання державного фінансового контролю розглядали І. К. Дрозд, Н. М. Зорій, М. М. Каленський, В. І. Крисюк, М. Р. Лучко, С. І. Юрій, О. В. Юрченко, а також у монографічних дослідженнях — І. В. Басанцов, Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан.

Мета нашого дослідження полягає в тому, щоб з урахуванням досягнень економічної науки та використання досвіду національної практики сформувати методику внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками коштів нижчого рівня, яка відповідає сучасним вимогам господарювання та сприяє розв'язанню найбільш актуальних проблем, які виникають сьогодні у розпорядників бюджетних коштів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вивчення досвіду країн Європейського Союзу по організації внутрішнього контролю свідчить, що найбільша увага має приділятися процедурі попереднього та поточного контролю, які в сукупності складають систему внутрішнього контролю, що допомагає в управлінні керівнику. Внутрішній контроль здійснюється всередині органу не як одноразова дія, а як система правил, процедур і технічних прийомів, які виконуються фахівцями органу, внутрішніми ауди-

торами, державними бухгалтерами та казначейськими органами. Подальший контроль спрямований перш за все на оцінювання якості системи внутрішнього контролю організації (установи) і проводиться Рахунковою палатою та урядовими органами у формі аудиту процедур, а не операцій.

В Україні поки що переважає система контролю у формі ревізій і перевірок, частка попереднього контролю є незначною через відсутність загального законодавчого визначення сутності та процедур внутрішнього контролю, функціонування якого має забезпечити головний розпорядник бюджетних коштів — керівник органу. Попередній і поточний контроль частково здійснюється органами Держказначейства на етапах виникнення зобов'язань й оплати рахунків. Однак більша частка контролю припадає на ревізії та перевірки, що проводять органи Державної контрольно-ревізійної служби, Рахункова палата й відомчі ревізори.

Таким чином, до негативних рис чинної системи контролю слід віднести такі:

- переважання фіскальних форм контролю — ревізій і перевірок, що проводяться сторонніми для об'єкта контролю органами з метою встановлення фінансових порушень, а не вивчення причин їх виникнення;

- превалювання заходів подальшого контролю, які здійснюються через значний час після прийняття управлінського рішення чи проведення господарської операції. Як свідчить практика, ревізії проводяться через 2—3, а іноді через 5 років після тих операцій, які перевіряються;

- недосконалість регламентів і процедур попереднього та поточного контролю, формальність їх застосування.

Отже, сучасна система управління державними фінансами потребує суттєвого вдосконалення. Не зважаючи на прийняття Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3], затвердження Бюджетного кодексу [1], національних стандартів (положення) бухгалтерського обліку, планів рахунків бухгалтерського обліку та інструкції з їх застосування, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності тощо, рівень фінансової дисципліни у бюджетній сфері залишається низьким, оскільки проблема полягає, перш за все, в ідеології контролю.

Загальна логіко-структурна схема методики внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками

коштів нижчого рівня та одержувачами коштів, наведена на рис. 1. Не менш важливою складовою пропонованої даної методики є алгоритм оцінювання результативності планово-програмно-бюджетної системи, який може бути реалізований у практичній діяльності розпорядників бюджетних коштів різних рівнів (рис. 2).

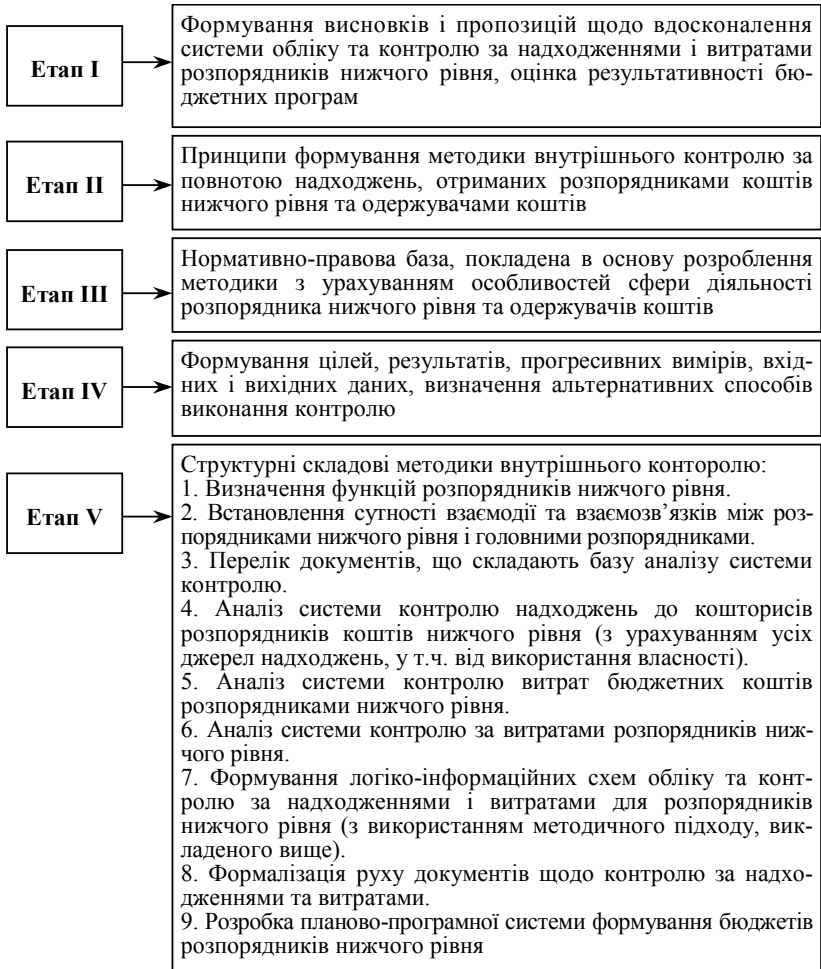


Рис. 1. Етапи реалізації методики внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками коштів нижчого рівня та одержувачами коштів

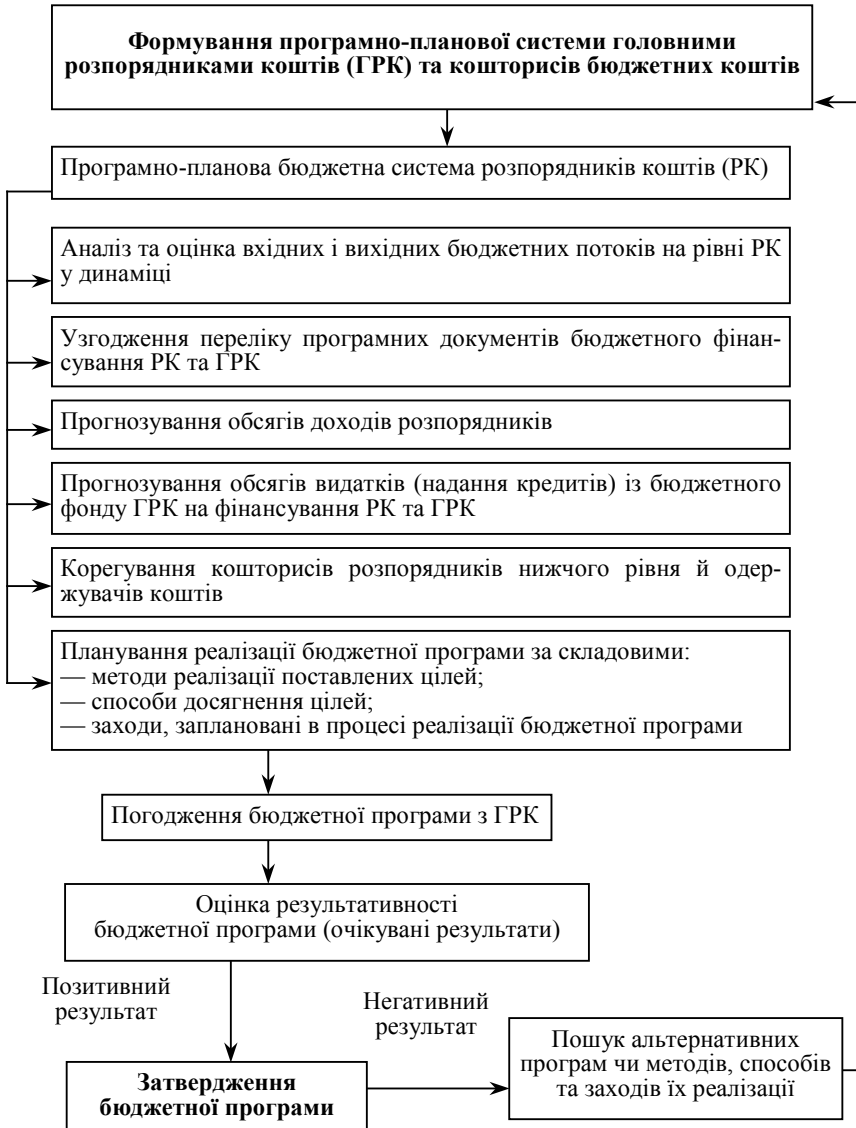


Рис. 2. Алгоритм розроблення та оцінювання результативності програмно-планової бюджетної системи розпорядника бюджетних коштів різних рівнів

Оцінка результативності бюджетної програми за своєю сутністю віддзеркалює ефективність створеної системи бюджетного менеджменту на рівні як головного розпорядника, так і розпорядника нижчого рівня (включаючи всі складові бюджетного менеджменту) [2]. Результативність бюджетної програми розпорядників нижчого рівня може вимірюватися через зростання питомої ваги окремих податків, інших джерел наповнення бюджетів, субвенцій та інших надходжень (передбачених, отриманих фактично).

Отже, заходи, методи, способи реалізації бюджетних програм для досягнення поставлених цілей на рівні розпорядників коштів мають супроводжуватись або соціальною, або соціально-економічною вигодою, що у кінцевому випадку забезпечило б розширення можливостей розвитку бюджетної сфери, соціально-економічного розвитку територіальної громади в цілому та окремої людини як споживача суспільних послуг.

У Бюджетному кодексі України [1] закладено досить широкий перелік функцій головного розпорядника бюджетних коштів. Вважаємо, що з метою їх повноцінної реалізації, зокрема здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів, доцільним є створення інституту Державного бухгалтера. Це відповідає Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 рр., що затверджена Кабінетом Міністрів України [11], та має на меті реформування системи бухгалтерського обліку.

Предбачається, що державний бухгалтер як посадова особа Державного казначейства має забезпечувати в бюджетній установі:

- ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та бюджетної звітності;
- контроль за дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень;
- прийняття зобов'язань і здійснення платежів.

Запровадження інституту державного бухгалтера допоможе вирішити такі питання:

- підвищення якості й достовірності ведення бухгалтерського обліку, складання та консолідації фінансової звітності з виконання бюджетів;

— оптимізація казначейського обслуговування бюджетів шляхом спрощення документообігу між розпорядниками бюджетних коштів й органами Державного казначейства;

— посилення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за прийняті рішення щодо виконання кошторисів видатків;

— удосконалення процедур казначейського контролю.

Ця пропозиція здається слушною з огляду на те, що Державне казначейство на сьогодні відповідає за виконання Державного бюджету на центральному рівні — на рівні уряду [6; 9; 12; 13]; ця його функція нерозривно пов'язана з контролем за виконанням бюджету на всіх етапах використання коштів, тобто на етапі прийняття зобов'язань, перевірки та оплати.

Наприклад, відповідно до Бюджетного кодексу по розрахунках із виплати заробітної плати, з податками і зборами у бюджетних установах не повинно виникати кредиторської або дебіторської заборгованості, оскільки фінансування видатків із заробітної плати відбувається за захищеними статтями бюджету. Але контроль за цим процесом здійснюється бюджетною установою тільки при занесенні до Головної книги інформації про нарахування і, відповідно, здійсненні перерахування на основі банківської виписки Державного казначейства. Такий механізм контролю не забезпечує попередження навіть арифметичної помилки і загрози виникнення будь-якої заборгованості, унеможлиблює вживання вчасних заходів щодо її запобігання.

У випадку, коли бюджетна установа є досить великою організацією з великим обсягів платежів, покладання обов'язків ведення всього бухгалтерського обліку на державного бухгалтера як посадової особи Державного казначейства неможливо. Ефективною формою внутрішнього контролю може бути паралельне ведення Головної книги бухгалтером Державного казначейства і безпосередньо бюджетною установою. Процес проведення платежів може проводитися у три етапи:

1. Відповідно до первинних документів суми зобов'язань розносяться в Головну книгу бухгалтером Державного казначейства.

2. Згідно з отриманими залишками на рахунках робиться висновок про правильність розрахунків і доцільність проведення платежів.

3. Відбувається взяття на облік зобов'язань і проведення платежів.

Таким чином, при проведенні платежів державний бухгалтер-казначей може визначити, чи існує можливість виникнення забор-

гованості (дебіторської або кредиторської) і призупинити здійснення перерахувань. На сьогодні програма Державного казначейства «Мережа» завдяки багаторівневому захисту запобігає багатьом помилкам у формах платіжних доручень і зобов'язань. Проте перерахування неправильної суми, якщо вона перебуває у межах бюджетних асигнувань, цілком можливе.

Запропонований захід внутрішнього контролю також може знайти своє відображення і в звітності бюджетних установ. Державне казначейство матиме можливість більш детально перевірки фінансової діяльності бюджетних установ за окремими рахунками. Впровадженню таких заходів сприятиме створення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Важливою проблемою на сьогодні є невідповідність і неврегульованість вимог нормативних актів та законодавства. Одним із прикладів цього є вимоги нормативних актів, які, з одного боку, обмежують органи державної влади щодо надання ними послуг, створення фондів (Постанова КМУ від 25.06.2001 № 702 «Про порядок використання коштів, отриманих органами державної влади від надання ними послуг відповідно до законодавства, та їх розміри» [14]), а з другого — надають широкі можливості (Постанова КМУ від 17.05.2002 № 659 «Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання» [15]).

Наслідком такої юридичної неврегульованості є неможливість розроблення органами Держказначейства уніфікованого алгоритму контролю без втручання у цей процес людського фактора. Хоча й діють відповідні норми та детальні процедури казначейського контролю, проте загальнодержавні підходи до фінансового контролю в цілому і до казначейських специфічних повноважень зокрема законодавчо не врегульовані. Отже, практично не можливо впливати на результати проведення розпорядниками бюджетних коштів заходів із укладання договорів (взяття юридичних зобов'язань); взяття фінансових зобов'язань; проведення в бухгалтерському обліку розпорядника бюджетних коштів незаконно здійснених операцій. Тому з метою унормування здійснення Державним казначейством України контрольних повноважень необхідне базове законодавство, яке визначило б його місце і роль у системі суб'єктів, що є учасниками відповідної контрольної діяльності. У той же час розв'язання низки поточних проблемних питань можливе за умови внесення змін та доповнень до нормативних актів. На нашу думку, доцільним є:

— запровадження казначейського посвідчення договорів, що унеможливають узяття зобов'язань понад кошторисні призначення;

— посилення відповідальності головних розпорядників бюджетних коштів за управління бюджетними асигнуваннями й визначення ними підпорядкованих Держказначейству бюджетних установ, що виконуватимуть відповідні цільові програми;

— встановлення нормативів створення матеріальних запасів дасть можливість розпорядникові бюджетних коштів у разі наявності в нього понаднормативних запасів здійснювати перерозподіл бюджетних асигнувань на погашення кредиторської заборгованості за кодами економічної класифікації, за якими була допущена кредиторська заборгованість, а в разі відсутності останньої — зменшувати бюджетні асигнування на відповідні цілі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Враховуючи результати проведених досліджень можна прийти до наступних висновків:

1. Система управління державними фінансами потребує суттєвого вдосконалення та зміни ідеології контролю за рухом бюджетних коштів, що має підвищити рівень фінансової дисципліни у бюджетній сфері.

2. Сучасна система контролю має низку недоліків, до яких слід віднести переважання фіскальних форм контролю — ревізій і перевірок, що проводяться сторонніми для об'єкта контролю органами з метою встановлення фінансових порушень, а не вивчення причин їх виникнення; превалювання заходів подальшого контролю, які здійснюються через значний час після прийняття управлінського рішення чи проведення господарської операції; недосконалість регламентів і процедур попереднього та поточного контролю, формальність їх застосування.

3. Новітня модель організації контролю вимагає підвищення рівня відповідальності розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів, керівників бюджетних організацій, установ, одержувачів бюджетних коштів за абсолютно всі види діяльності, пов'язані з бюджетним процесом, та побудови адекватної системи фінансового управління і контролю за рухом бюджетних коштів.

4. Внутрішній контроль за повнотою надходжень коштів, отриманих розпорядниками нижчого рівня й одержувачами коштів, та їх використання має включати систему правил, регламентів і процедур, застосування яких є обов'язковим; він повинен перетворитися в ефективний інструмент управління, спрямова-

ний на забезпечення високої результативності використання бюджетних коштів та контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками коштів нижчого рівня й одержувачами коштів.

5. Реалізація у практичній діяльності розпорядників бюджетних коштів різних рівнів методики внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками коштів нижчого рівня та одержувачами коштів, має враховувати особливості виду економічної діяльності, а також включати алгоритм оцінювання результативності програмно-планової бюджетної системи.

Література

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III // Відомості Верховної Ради. — 2001 — № 37.
2. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2004. — 864 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV зі змінами та доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.
4. Закон України «Про державну Контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-XII // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.
5. Інструкція «Про складання і виконання розпису державного бюджету України», затверджена наказом Міністерства фінансів України 28.01.2002 р. № 57 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.
6. Наказ Державного казначейства України «Про затвердження Порядку виконання державного бюджету за доходами» від 19.12.2000 р. № 131 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.
7. Павлюк К. В. Розвиток казначейської системи виконання державного бюджету України // Фінанси України. — № 2. — 2006. — С. 78–90.
8. Павлюк К. В. Казначейське обслуговування місцевих бюджетів // Фінанси України. — № 5. — 2004. — С. 68.
9. Положення про організацію внутрівідомчого контролю Державного казначейства України, затверджено наказом Державного казначейства України від 01.07.2002 р. № 129 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.
10. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 414 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.
11. Постанова Кабінету Міністрів України «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 рр.» від 16 січня 2007 р. № 34 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.

12. Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю» від 22.05.2002 р. № 685 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.

13. Постанова Кабінету Міністрів України «Про стан впровадження казначейського виконання кошторисів видатків» від 01.09.1997 р. № 963 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.

14. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок використання коштів, отриманих органами державної влади від надання ними послуг відповідно до законодавства, та їх розміри» від 25.06.2001 № 702 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.

15. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання» від 17.05.2002 № 659 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.

16. *Стоян В. І.* Управління фінансовими ресурсами в системі казначейства // Фінанси України. — № 7. — 2006. — С. 21.

17. *Чечеріна О.* Запровадження порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів органах держказначейства України // Казна. — № 11. — С. 18—20.

18. *Юрій С. І.* Казначейська справа. — Тернопіль: Карт-бланш, 2006. — 817 с.

Стаття надійшла до редакції 15.01. 2010 р.

УДК 336.225.67

В. Я.Савченко

канд. екон. наук, професор,
завідувач кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

І. М. Дондик

аспірант кафедри аудиту
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,
головний державний податковий
ревізор-інспектор ДПА у м. Києві

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

| В статье рассмотрены законодательные основы налогового контроля. |

| In the article common the legal guidelines in Tax Auditing. |

| У статті розглянуто законодавчі основи податкового контролю. |