

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

Сформульовано визначення організаційно-правового забезпечення бюджетного контролю як системи, що складається з організаційної структури державного контролю в бюджетному процесі, нормативно-правової бази та інших елементів. Зроблено висновок, що для подолання недосконалості в організації бюджетного процесу вкрай потрібно прийняти закон про бюджетний контроль.

Сформулировано определение организационно-правового обеспечения бюджетного контроля как системы, состоящей из организационной структуры государственного контроля в бюджетном процессе, нормативно-правовой базы и других элементов. Сделан вывод, что для преодоления несовершенства в организации бюджетного процесса крайне необходимо принять закон о бюджетном контроле.

It is defined that organizational and legal budgetary control guarantee is the system consisting of organizational structure of state control in budgetary process, normative and legal data and other elements. There was made a conclusion that for overcoming the imperfection in budgetary process organization it is extremely necessary to adopt a law about budgetary control.

Сучасна концепція державного бюджетного контролю повинна спиратися на чітко визначені методологічні засади організаційної структури, яка включає контролюючих суб'єктів, їх правовий статус, взаємовідносини та повноваження, що встановлюються чинним законодавством. Визначення цілісної організаційної системи контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі має суттєве теоретичне та практичне значення і є передумовою для ефективної організації бюджетного контролю, а також для розуміння та встановлення місця і повноважень цих суб'єктів серед інших контролюючих органів.

Термін «контролюючий орган» активно використовується в сучасному законодавстві, але у правовій науці в Україні питання щодо контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі остаточно не вирішені, хоч і знаходяться в центрі уваги законодавця, який під час роботи над відповідними законами пропонує різні підстави для їх визначення. Наприклад, у проекті закону про бюджетний контроль контролюючий суб'єкт – це учасник бюджетного процесу (орган), уповноважений на здійснення бюджетного контролю і, залежно від категорії контролюючого органу, пропонується відносити його до органів загального бюджетного контролю або спеціалізованого бюджетного контролю [1].

Поняття «контролюючий суб'єкт» охоплює як контролюючі органи, так і посадових осіб, які уповноважені здійснювати контрольну діяльність. Згідно із Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» контролюючий орган – це державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу [2].

Вказаний нормативний акт регулює контрольні відносини у сфері оподаткування, яка тісно пов'язана з бюджетною, і застосування терміна «контролюючі органи» відносно бюджетної процедури здається цілком можливим. Проте перелік органів бюджетного контролю буде іншим, ніж в оподаткуванні, з урахуванням завдань контролю, особливостей його здійснення та компетенції контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі, до яких належать, крім органів, посадові особи.

У Бюджетному кодексі України (далі – БКУ) встановлюється широке коло учасників бюджетного процесу, які, залежно від їх правового статусу та контрольних повноважень, належать до органів або осіб як контролюючих суб'єктів, проте їх діяльність не має узгодженого характеру, повноваження встановлюються не в повному обсязі, а іноді дублюються [3]. Встановлення чинним законодавством повноважень деяких контролюючих суб'єктів без відповідного критерію не дозволяє окреслити коло цих суб'єктів, що призводить до безсистемності бюджетного контролю і, як наслідок, до порушень бюджетного законодавства. Контрольні повноваження учасників бюджетного процесу потребують законодавчої узгодженості, що без відповідної організаційно-правової структури неможливо.

Серед юристів існує спільна думка щодо необхідності оновлення українського законодавства про систему органів фінансового контролю і визначення головного контролюючого суб'єкта в управлінні публічними фінансами [4]. Проте фахівці не мають єдиної думки відносно складу та повноважень контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі, до яких відносять широке коло осіб. Іноді це тільки органи влади й органи фінансового контролю, перелік яких визначається БКУ, а іноді до них додаються розпорядники бюджетних коштів та інші особи [5; 6, с. 345]. Обґрунтування існування у бюджетному процесі саме цих осіб як контролюючих суб'єктів відсутнє. Іноді повноваження з керування системою органів фінансового контролю пропонується надати Державному казначейству [7, с. 291], а іноді – Рахунковій палаті і створеним на базі контрольно-ревізійних управлінь в областях регіональним рахунковим палатам [8].

Крім невизначеності складу контролюючих суб'єктів, у вітчизняній науці фінансового права вказується на недоліки повноважень контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі та на проблеми розподілу контрольних повноважень між задіяними в бюджетному процесі державними органами влади залежно від видів контролю [9].

Мета статті – на підставі аналізу нормативно-правових актів з бюджетного контролю та наукових розробок з фінансового і бюджетного права вперше визначити організаційно-правові засади бюджетного контролю, які потребують встановлення складу системи контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі. Вирішення проблеми удосконалення бюджетного процесу залежить від упорядкування організації діяльності суб'єктів бюджетного контролю.

Історико-порівняльна характеристика бюджетного контролю свідчить, що бюджетні відносини формуються внаслідок імперативного права держави в особі уповноважених органів на здійснення певних контрольних дій щодо руху бюджетних коштів. Суб'єкти бюджетних правовідносин свої дії повинні зіставляти та підкоряти вимогам норм, які містить бюджетне законодавство, і виконувати відповідні обов'язки, дії в бюджетному процесі.

Однією з особливостей бюджетно-правових відносин є визначення кола суб'єктів, які відрізняються від суб'єктів інших видів фінансово-правових відносин. Це коло вужче, ніж у податкових або кредитних відносинах. Під суб'єктами бюджетно-правових відносин розуміють їх учасників, які виступають як сторони [10, с. 124]. До суб'єктів бюджетних правовідносин належить Україна як суверенна держава в особі Верховної Ради України (далі – ВР України), Президент України, Кабінет Міністрів України (далі – КМУ), міністерства, фінансові установи, а також Верховна Рада Автономної республіки Крим (далі – ВР АРК), інші місцеві органи виконавчої влади і органи місцевого самоврядування та інші суб'єкти.

Суб'єкти бюджетних правовідносин конкретизуються через інститут учасників бюджетного процесу шляхом визначення однієї, але головної риси: учасники бюджетного процесу – це органи та посадові особи, які наділені бюджетними повноваженнями (п. 1 ст. 20 БКУ) [0]. Оскільки відповідно до БКУ (п. 2 ст. 20) бюджетними повноваженнями визнаються права та обов'язки учасників бюджетних правовідносин, то вищезазвані суб'єкти відносяться до учасників бюджетного процесу тільки в разі отримання бюджетних повноважень відповідно до закону про Державний бюджет України, що приймається на рік.

Для здійснення програм та заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджетів, БКУ впроваджує також поняття розпорядників бюджетних коштів, які є учасниками бюджетного процесу, але ві-

дрізняються від інших учасників правом здійснювати бюджетні асигнування відповідно до бюджетних призначень. Розпорядники бюджетних коштів мають дуже важливе значення для проведення внутрішнього контролю бюджетного процесу, тому потребують більш детального розгляду.

За обсягом наданих прав розпорядники поділяються на головних розпорядників коштів і розпорядників коштів нижчого рівня. Головним розпорядником бюджетних коштів є бюджетна установа в особі її керівника, якій встановлюються бюджетні призначення – повноваження, що мають кількісне та часове обмеження і дозволяють надавати бюджетні асигнування. Розпорядником бюджетних коштів може бути бюджетна установа в особі її керівника, який уповноважений на отримання бюджетних асигнувань, прийняття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів з конкретною метою у процесі виконання бюджету.

Визначення головних розпорядників бюджетних коштів та їх основні функції подаються у ст. 22 БКУ. Відповідно до постанов КМУ та наказів Мінфіну України визначено повний перелік розпорядників коштів державного бюджету з чітким встановленням їх підпорядкування і розмежуванням на розпорядників коштів державного бюджету і одержувачів коштів державного бюджету [11].

Для обліку розпорядників (одержувачів) коштів місцевих бюджетів Державне казначейство України веде Єдиний реєстр розпорядників (одержувачів) коштів місцевих бюджетів усіх рівнів [12].

З часу запровадження в Україні казначейського обслуговування місцевих бюджетів не існує однозначного підходу до питання складання мережі розпорядників бюджетних коштів і робота над її упорядкуванням продовжується [13].

Поряд з інститутом розпорядників бюджетних коштів існує інститут відповідальних виконавців бюджетних програм. Статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі в бюджетному процесі визначені Інструкцією Міністерства фінансів України від 14 лютого 2001 р. № 574. Інструкцію розроблено з метою чіткого розмежування повноважень, прав і відповідальності головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм у процесі складання, затвердження та виконання бюджету в умовах впровадження програмно-цілового методу в бюджетний процес [14].

Відповідальний виконавець безпосередньо забезпечує виконання однієї або ряду бюджетних програм у системі головного розпорядника і є юридичною особою, має окремий рахунок та бухгалтерський баланс. Відповідальними виконавцями можуть бути: головний розпорядник – за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом; розпорядники коштів державного бюджету нижчого рівня та одержувачі коштів державного

бюджету, які виконують бюджетні програми в системі головного розпорядника. Відповідального виконавця визначає головний розпорядник за письмовим погодженням з Міністерством фінансів України в процесі формування проекту державного бюджету на наступний рік. До системи головного розпорядника коштів, крім центрального апарату Міністерства фінансів України, входить вісім відповідальних виконавців, а саме: Державне казначейство України, ГоловКРУ, Державна митна служба України, ДПАУ, Фонд державного майна України, Пенсійний фонд України, Державна пробірна служба України, Національне агентство України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів (НАЕР).

Як учасники бюджетного процесу контролюючі суб'єкти виконують різні бюджетні повноваження на стадіях бюджетної процедури та рівнях бюджетної системи. Бюджетний процес, як специфічний юридичний процес, є окремим особливим напрямком фінансової діяльності держави й потрібен для виконання бюджетного закону та рішень про відповідні місцеві бюджети на поточний рік.

Враховуючи принципи побудови бюджетної системи можливо зробити висновок, що до контролюючих суб'єктів належать не тільки державні, а й недержавні суб'єкти, які мають спільні інтереси у стабільному та ефективному формуванні та використанні бюджетних коштів. Контроль з боку законодавчих, державних органів виконавчої влади, Президента України, місцевих органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування, судових та правоохоронних органів, розпорядників бюджетних коштів доповнюється контролем з боку недержавних установ, об'єднань, профспілок, громадян тощо.

Отже, окрему групу контролюючих суб'єктів становить громадськість, тобто громадські об'єднання, публічні інтереси яких реалізуються через фінансові ресурси як Державного, так і місцевих бюджетів України. Всіх суб'єктів бюджетного контролю поєднує головне завдання – дотримання виконання бюджетного законодавства.

Таким чином, згідно з професійними повноваженнями, система контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі складається з державних органів влади загальнодержавного та місцевого рівнів, Президента України, органів державного фінансового контролю і недержавних суб'єктів, уповноважених від імені держави на здійснення контрольних заходів.

Контролюючі суб'єкти в бюджетному процесі становлять коло осіб, контрольна діяльність яких потребує відповідного правового статусу, завдань та повноважень у бюджетній процедурі, що і надасть їхнім діям взаємоузгодженого системного характеру. Бюджетні повноваження контролюючих суб'єктів установаються

відповідно до їх правового статусу в системі державних органів влади загальнодержавного або місцевого рівнів та повноважень у бюджетному процесі. Парламент, ВР АРК та місцеві ради виконують подібні функції щодо розгляду та затвердження бюджету, розгляду та затвердження звіту про бюджет, але на різних рівнях бюджетної системи, що суттєво впливає на їх контрольну компетенцію. Вважаю, що контрольна компетенція законодавчих, представницьких, виконавчих органів влади безпосередньо залежить від їх бюджетних повноважень. До того ж виконання бюджетних повноважень згідно з бюджетним законом або рішенням про бюджет є засобом реалізації державних або територіальних публічних інтересів.

Отже, за правовим статусом та контрольною компетенцією у бюджетному процесі контролюючі суб'єкти умовно становлять такі групи:

- до першої групи належать: ВР України, її комітети та комісії, народні депутати, які уповноважені чинним законодавством на здійснення парламентського бюджетного контролю;

- до другої – Президент України, який здійснює президентський бюджетний контроль;

- третю групу становить КМУ: на нього покладається урядовий бюджетний контроль. Згідно з бюджетним законодавством для цієї групи більш характерним є виконання бюджетних повноважень щодо підготовки проектів бюджетів, подання їх на розгляд, виконання бюджетів, підготовки та подання на розгляд звітів про бюджети, тобто функції, які здійснюються разом з контрольними повноваженнями;

- четверту групу становлять місцеві органи державної влади. ВР АРК контролює бюджет АРК, обласні ради здійснюють контроль за обласними бюджетами, районні – за районними бюджетами, міські ради – за бюджетами міст Києва та Севастополя, міст республіканського значення АРК та міст обласного значення, міські ради – за бюджетами міст районного значення, ради районів у містах (якщо такі створені) – стосовно районних у містах бюджетів, а також селищні та сільські ради – стосовно власних бюджетів. Контрольні повноваження цих суб'єктів мають подібний характер і відрізняються тільки обсягом бюджетних фондів, які вони затверджують для розпорядження виконавчими органами влади.

З усього викладеного вище зробимо декілька висновків.

Концепція створення системи бюджетного контролю складається з елементів організаційної структури, тобто суб'єктів, їх правового статусу та взаємозв'язків. Оскільки контрольна функція в бюджетному процесі державних органів влади, установ, організацій залежить від їх функціональних обов'язків, то реалізується у вигляді загального або спеціалізованого бюджетного контролю. Контрольна діяльність у бюджетному процесі органів державної влади здійсню-

ється разом з виконанням функціональних повноважень і тому потребує більш детального розгляду саме контрольних повноважень суб'єктів загального бюджетного контролю. Система бюджетного контролю реалізується в організації зовнішнього та внутрішнього бюджетного контролю з боку учасників бюджетного процесу.

Список літератури: 1. Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення : проект закону України від 17 берез. 2003 р. № 3242 [Електронний ресурс] / В. Ф. Янукович, Кабінет Міністрів України. – Режим доступу : http://gcka2.rada.gov.ua.lpls/zweb.n/webprac4_1. 2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21 груд. 2000 р. № 2181–III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44. 3. Бюджетний кодекс України від 21 черв. 2001 р. № 2542–III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 29. – Ст. 1291. 4. Про внесення змін до деяких законів України щодо статусу державних органів фіскального та бюджетного контролю : проект закону України від 21 січ. 2005 р. № 6539 [Електронний ресурс] / В. Ющенко, В. Пинзеник, С. Терехін. – Режим доступу : <http://gcka2.rada.gov.ua.lpls/zweb.n/webprac4>. 5. Кочерин Е. А. Основы государственного управленческого контроля / Е. А. Кочерин. – М. : Информац.-издат. дом «Филин», 2000. – 384 с. 6. Кучеров И. И. Бюджетное право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : ЦентрЮрИнфоР, 2002. – 317 с. 7. Устинова І. П. Правові засади контролюючих функцій казначейства / І. П. Устинова // Сучасні проблеми управління : зб. матеріалів 2-ї міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 1 / [уклад. : Б. Н. Новиков, І. І. Федорова та ін.]. – К. : Політехніка, 2003. – С. 27–31. 8. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління / В. Мельничук // Банківська справа. – 2002. – № 2 (44). – С. 15–18. 9. Мельничук В. Парламентський контроль за використанням бюджетних коштів: європейський досвід / В. Мельничук. – Тернопіль : Лілея, 2000. – 24 с. 10. Фінансове право : підручник / Алісов Е. О., Воронова Л. К., Кадькаленко С. Т. та ін. ; кер. авт. колективу і відп. ред. Л. К. Воронова. – Х. : Консум, 1998. – 496 с. 11. Про вдосконалення структури розпорядників бюджетних коштів : розпорядження Кабінету Міністрів України від 31 трав. 2006 р. № 296-р // Офіційний вісник України. – 2006. – № 22. – Ст. 1657. 12. Методичні рекомендації зі створення Єдиного реєстру розпорядників (одержувачів) коштів місцевих бюджетів усіх рівнів : наказ М-ва фінансів України від 13 груд. 2004 р. № 773. – К., 2005. 13. Методичні рекомендації зі складання мережі розпорядників коштів місцевих бюджетів усіх рівнів : наказ М-ва фінансів України від 13 груд. 2004 р. № 773. – К., 2005. 14. Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі : наказ М-ва фінансів України від 14 груд. 2001 р. № 574 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 2. – Ст. 76.

Надійшла до редколегії 15.06.2009