

УДК 347.73

О. П. ГЕТМАНЕЦЬ,
*доктор юридичних наук, доцент,
 завідувач кафедри правових основ підприємницької діяльності
 навчально-наукового інституту права, економіки та соціології
 Харківського національного університету внутрішніх справ*

КОЛІЗІЇ ТА ПРОГАЛИНИ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО КОНТРОЛЬНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Проаналізовано контрольні повноваження органів Державної контрольно-ревізійної служби України в бюджетному процесі. Схарактеризовано аудит та інспектування як методи бюджетного контролю. Надано пропозиції з удосконалення бюджетного законодавства України.

ГЕТМАНЕЦЬ О. П. КОЛЛИЗИИ И ПРОБЕЛЫ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОТНОСИТЕЛЬНО КОНТРОЛЬНЫХ ПОЛНОМОЧИЙ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ СЛУЖБЫ УКРАИНЫ

Проанализированы контрольные полномочия органов Государственной контрольно-ревизионной службы Украины в бюджетном процессе. Охарактеризованы аудит и инспектирование как методы бюджетного контроля. Даны предложения по усовершенствованию бюджетного законодательства Украины.

GETMANETS O. COLLISIONS AND GAPS OF BUDGET LEGISLATION CONCERNING CONTROL AUTHORITIES OF STATE CONTROL AND REVISION SERVICE OF UKRAINE

Control authorities of State Control and Revision Service of Ukraine in the budget process are analyzed. Audit and inspection as methods of budgetary control are characterized. Offers on improvement of budgetary legislation of Ukraine are made.

Одним із важливих напрямків фінансової діяльності держави є контроль за діяльністю учасників бюджетного процесу щодо дотримання бюджетного законодавства на кожній його стадії. Контрольні повноваження органів Державної контрольно-ревізійної служби (далі – ДКРС) у бюджетному процесі встановлюються нормами Бюджетного кодексу України (далі – БКУ), проте вони мають вкрай недосконалий і заплутаний вигляд. Згідно зі ст. 26 БКУ зовнішній фінансовий контроль у бюджетному процесі покладається на Головне контрольно-ревізійне управління України (далі – ГоловКРУ) відповідно до його повноважень, що, як визначає правова норма, «встановлені законом» [1]. Однак закону про ГоловКРУ не існує, а встановлені БКУ норми щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства, що покладається на органи ДКРС, майже однакові з нормами, що визначають повноваження Державного казначейства України по контролю за дотриманням бюджетного законодавства (п. 2 ст. 112 БК і п. 3 ст. 113 БКУ) [1]. Залишається також плутанина та невизначеність у законодавстві щодо методів фінансового контролю, тобто ревізій, перевірок, аудиту, інспектування, які нада-

ються ДКРС щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Усе це потребує більш детального аналізу правового статусу та завдань ДКРС серед органів фінансового контролю.

Існуюча практика діяльності органів ДКРС та чинне законодавство щодо структури, завдань та підпорядкованості ДКРС свідчать, що в бюджетному процесі діє виконавча вертикаль влади з функціями щодо фінансового контролю (в заплутаному вигляді), яку очолює Кабінет Міністрів України, спрямовує і координує Міністерство фінансів України, а виконання покладається на ГоловКРУ і його підрозділи та управління, тобто органи ДКРС. Фактично органам ДКРС в особі ГоловКРУ надається широке коло контрольних повноважень щодо учасників бюджетного процесу, тобто на здійснення бюджетного контролю [2].

Закон визначає, що державний фінансовий контроль реалізується органами ДКРС через проведення державного фінансового аудиту та інспектування підконтрольних суб'єктів (ст. 2 Закону) [3]. Учасники бюджетного процесу також є підконтрольними суб'єктами ДКРС, проте норми БКУ не характеризують значення і шляхів застосування цих методів

фінансового контролю в бюджетному процесі.

Удосконалення діяльності органів фінансового контролю в бюджетному процесі, розмежування їх повноважень залишається предметом постійних наукових досліджень з боку фахівців різних галузей науки. На нечітку визначеність повноважень органів ДКРС, неправильне встановлення правового статусу ГоловКРУ в чинному законодавстві і плутанину з термінологією щодо державного фінансового контролю вказує П. Петренко [4]. На паралелізм та дублювання функцій ГоловКРУ і Казначейства вказує А. Мамишев і пропонує модель контрольно-ревізійної системи, що складається з трьох рівнів: вищого – конституційного (зовнішній державний аудит), першого – урядового (Міністерство фінансів України) і другого – відомчого (ГоловКРУ) [5]. Однак конституційний рівень – це рівень діяльності відповідних державних структур, і не може вид контролю дорівнювати методу здійснення, тобто аудиту. До речі, не існує поняття зовнішнього державного аудиту, є зовнішній державний фінансовий контроль як вид фінансового контролю. І надання функцій проведення аудиту тільки на конституційному рівні (на жаль, не визначено, хто проводить), як і відомчого контролю – тільки ГоловКРУ (не визначено, в органах ДКРС чи в інших фінансових установах), на мою думку, обмежує повноваження Мінфіну України та інших органів державного фінансового контролю.

Необхідність впровадження нових методів державного фінансового контролю, зокрема недоліки і переваги аудиту ефективності, аналізуються в роботах Ю. В. Мех [6], Н. І. Рубан [7], І. Б. Стефанюк [8]. Проте, вважаємо, доцільно методи фінансового контролю розглядати разом із відповідними повноваженнями контролюючого суб'єкта. До того ж при всьому різноманітті наукових праць з фінансового контролю зовсім недостатньо аналізуються питання методів фінансового контролю, механізму проведення і правових засад організації ревізій і перевірок у бюджетному процесі, правові засади спеціалізованого бюджетного контролю з боку ДКРС.

Теоретична недосконалість вивчення цього питання та практична неефективність дій контролюючих суб'єктів потребує більш докладного дослідження контрольних повноважень ДКРС у бюджетному процесі з метою розробки пропозицій щодо їх удосконалення і правового забезпечення. Розглянемо визначені

Законом методи фінансового контролю ДКРС на стадіях бюджетного процесу.

У наукових працях визначено, що органи ДКРС у бюджетному процесі виконують контрольні повноваження шляхом проведення аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетної установи, тобто фінансово-господарського аудиту [9], аудиту ефективності виконання бюджетних програм [10], фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів [11] та ревізії операцій з бюджетними коштами, що здійснюють учасники бюджетного процесу [12]. Таким чином, органи ДКРС використовують переважно сучасні, нові методи фінансового контролю, тобто різні види аудиту та інспектування, що застосовуються в бюджетному процесі для здійснення бюджетного контролю.

На стадіях складання, розгляду та прийняття бюджетів контрольні повноваження ДКРС мають опосередкований характер, оскільки на Мінфін України покладаються головні функції щодо забезпечення відповідних учасників бюджетного процесу на цих стадіях достовірною інформацією про стан надходжень доходів бюджетів, напрямки витрат, міжбюджетні трансферти, оцінку та розрахунки інших економічних показників тощо. На стадії виконання бюджетів контроль з боку ДКРС не в повному обсязі визначається нормами БКУ, але виходячи з методів аудиту та інспектування, що притаманні цьому органу, поточний та наступний контроль на стадії виконання бюджетів повинен здійснюватися саме органами ДКРС.

Відповідно до Методики проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (дія якої хоч і не поширюється на бюджетні установи, але містить склад прийомів, які застосовуються органами ДКРС в контролі бюджетного процесу) метод аудиту – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають аудиторським дослідженням [13]. До таких прийомів належать: перевірка, аналіз, пояснення, анкетування, звірка, обстеження, тестування, експертиза, які забезпечують здійснення фінансового контролю на стадії виконання бюджетів, отже, бюджетного контролю.

На стадії підготовки та розгляду звіту про виконання бюджетів повноваження органів ДКРС реалізуються також безпосередньо. Унаслідок перевірок і аналізу законності операцій з бюджетними коштами звітність про

виконання бюджетів має достовірний характер, а постійний аналіз, звірка, оцінка тощо фінансової діяльності бюджетної установи – головна запорука попередження порушень бюджетного законодавства.

Відповідно до Закону, державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає в перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті [3]. Проте норми БКУ тільки визначають, що в бюджетному процесі саме ГоловКРУ проводить аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи (статті 19, 26), але шляхи та наслідки проведення не визначено. Таким чином, у БКУ і в Законі про бюджетний контроль потрібно конкретизувати види аудиту як методи бюджетного контролю, що проводиться органами ДКРС.

Фінансово-господарський аудит включає наступні засоби контролю, які використовуються у бюджетному процесі: моніторинг фінансової звітності бюджетної установи, перевірку результатів фінансової звітності і ризикових операцій, відстеження усунення недоліків у фінансовій діяльності бюджетної установи, які виявлені в ході перевірки, аналіз тощо. Постанова Кабінету Міністрів України № 1777 від 13 грудня 2004 р. визначає, що в бюджетних установах, у яких проводиться фінансово-господарський аудит, ревізії та перевірки за ініціативою органів ДКРС не плануються [9]. Таким чином, для забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку бюджетною установою, перевірки законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складання достовірної фінансової звітності бюджетною установою та для організації дієвого внутрішнього фінансового контролю учасників бюджетного процесу ДКРС здійснює бюджетний контроль шляхом проведення фінансово-господарського аудиту бюджетних установ.

Ще одним різновидом аудиту як методу фінансового контролю, що застосовується в бюджетному процесі, є аудит ефективності виконання бюджетних програм, або аудит ефективності. Відповідно до Постанови Кабі-

нету Міністрів України № 1017 від 10 серпня 2004 р. аудит ефективності – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають [10]. На жаль, уведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм, що надається підрозділам ДКРС, має на сьогодні майже декларативний характер.

Аудит ефективності виконання бюджетних програм доцільно в обов'язковому порядку проводити органами ДКРС відповідно до програм, що встановлюються щорічним Законом про Державний бюджет України або місцевими бюджетами. Результати роботи органів ДКРС відображаються в аудиторському звіті, який складається в порядку та за формою, визначеними ГоловКРУ, і повинен додаватися, на мою думку, до звітності про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Частина, які включає річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, встановлені нормами ст. 61 БКУ, не містять аудиторського звіту про виконання бюджетних програм, що є суттєвим недоліком результативності контролю виконання Державного бюджету України. Вимога до розпорядників бюджетних коштів разом із річною фінансовою звітністю про виконання кошторисів доходів і видатків подавати аудиторський звіт з висновками щодо його достовірності, який складають органи ДКРС, міститься в Постанові Кабінету Міністрів України [14], але не визначається нормами БКУ, що також є прогалиною в бюджетному законодавстві.

Визначення повноважень органів ДКРС як контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі на стадії звітності разом із Рахунковою палатою, Казначейством та Мінфіном України забезпечить достовірність, реальність, якість бюджетної звітності і можливість запобігання порушень у процесі виконання бюджетів. В аудиторському звіті ГоловКРУ відображаються позитивні чи негативні рішення щодо певних питань у виконанні бюджетних програм, їх вплив на реалізацію запланованих (максимальних) цілей та обґрунтування пропозиції щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм. Органи ДКРС проводять моніторинг стану реалізації відображених в аудиторському звіті пропозицій. Отже, важливо врахувати

в нормах БКУ аудит ефективності як метод контролю бюджетної звітності. Процедура розгляду аудиторського звіту та внесення на його підставі пропозицій щодо звітів про виконання Державного бюджету України, місцевих бюджетів потребує додаткових контрольних повноважень органів ДКРС і змін у процедурі складання бюджетної звітності, тобто змін статей 58, 113 БКУ.

Ще одним різновидом аудиту з боку органів ДКРС, що вводиться Постановою Кабінету Міністрів України № 698 від 12 травня 2007 р. з метою контролю за ефективним виконанням місцевих бюджетів, є фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів [11]. Аналіз основних завдань аудиту виконання місцевих бюджетів приводить до висновку, що оцінка формування і рівня виконання місцевих бюджетів дозволяє виявити причини невиконання показників доходів або видатків місцевого бюджету, віднайти резерви збільшення доходів і скорочення витрат, у зв'язку з чим вживаються заходи подолання недоліків та порушень у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів, а також перевіряється достовірність фінансової звітності на рівні місцевих бюджетів. Оскільки аудит визначається як вид контролю і здійснюється органами ДКРС, ці повноваження доцільно закріпити нормами БКУ шляхом внесення доповнення до ст. 80 БКУ щодо обов'язкового проведення аудиту виконання місцевих бюджетів органами ДКРС на місцях.

Таким чином, на стадіях виконання та звітності про виконання бюджетів, повноваження з контролю поділяються між Казначейством і органами ДКРС. Казначейство встановлює єдині форми звітності за погодженням із Мінфіном України і Рахунковою палатою і відповідає за стан поточного контролю бюджетної звітності, а органи ДКРС шляхом проведення аудиту ефективності визначають ефективність бюджетних програм, доцільність їх здійснення, попереджують та усувають порушення під час виконання бюджетів. До того ж органи ДКРС і Казначейства повинні обмінюватися результатами контрольних заходів.

Для реального та ефективного виконання бюджетів необхідно враховувати політичний вплив на економічні та правові механізми управління бюджетним процесом і на законодавчому рівні забезпечити контрольні заходи, механізм реалізації яких не залежить від політичних пристрастей. Отже, доцільно п. 2 ст. 113

БКУ викласти в такій редакції: «ГоловКРУ щомісячно надає Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України та Рахунковій палаті аудиторські звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства на всіх рівнях бюджетного процесу. ГоловКРУ щорічно надає Мінфіну України річний звіт про аудит ефективності виконання бюджетних програм».

Органи ДКРС традиційно сприймаються на практиці як органи покарання за фінансові порушення, що підтверджується їх правом на проведення ревізій і перевірок, застосування за їх наслідками фінансових санкцій та адміністративних стягнень до підконтрольних суб'єктів, і зокрема, до поршників бюджетного законодавства (див. статті 117, 118 БКУ). Проте заходи покарання за бюджетні правопорушення, що є в розпорядженні ГоловКРУ мають, на жаль, несистемний характер, а для дієвого впливу на порушників бюджетного законодавства потрібен правовий механізм контролю, що передбачає процедуру контролю, притягнення до відповідальності та відшкодування незаконних і нецільових витрат бюджетних коштів, який встановлюється нормами БКУ. До того ж, заходи примусу на порушників бюджетного законодавства мають в розпорядженні управлінні ГоловКРУ (або органами ДКРС), тобто на регіональному рівні бюджетного процесу, що зовсім не визначається нормами БКУ.

Відмінністю інспектування від аудиту в його фіскальній спрямованості – за його результатами керівництву підконтрольного об'єкта встановлюються вимоги, а не надаються рекомендації. По суті, інспектування розглядається як адміністративний засіб впливу і розглядається як наступний контроль за дотриманням законодавства органами державного фінансового контролю, зокрема органами ДКРС, під час здійснення фінансових операцій в процесі виконання бюджетів, формування бюджетних зобов'язань, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Каральні та правоохоронні функції, що притаманні органам ДКРС визначаються їх правом проведенням бюджетного контролю в формі ревізій і перевірок.

Таким чином, запропоноване в сучасному правовому полі поняття «інспектування» щодо ревізій та перевірок як методів фінансового контролю підкреслює каральну функцію

державного фінансово-бюджетного контролю і потребує подальшого налагодження. Західний попит свідчить, що у країнах Західної Європи з високим рівнем фінансової дисципліни державний внутрішній фінансовий контроль у формі інспектування практично не здійснюється. Проте необхідність в інспектуванні на сучасному етапі розвитку України зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері, низькою ефективністю контрольних заходів і високим обсягом збитків, які має держава внаслідок бюджетних порушень.

Вважаємо, що для вдосконалення організації бюджетного контролю і повноважень органів ДКРС по контролю за дотриманням бюджетного законодавства необхідно впровадження в правове поле норм, які не тільки визначають право контролюючого суб'єкта на заходи при-

мусу, а й на методи контролю з економічними наслідками, такі, як фінансово-господарський аудит, аудит ефективності, фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів, що здійснюється в бюджетному процесі уповноваженими БКУ органами. Оскільки закон це право надає органам ДКРС, остільки для удосконалення організаційної і методологічної системи бюджетного контролю необхідно внести зміни в БКУ щодо статусу Головки КРУ, органів ДКРС і повноважень щодо проведення державного фінансового аудиту та інспектування в бюджетному процесі, що потребує змін ст. 113 БКУ, а також внести доповнення в ст. 58 і ст. 80 БКУ. Визначені повноваження доцільно також врахувати під час розробки Закону України «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства».

Література

1. Бюджетний кодекс України : за станом на 21 черв. 2001 р. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 29. – Ст. 1291.
2. Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України : указ Президента України від 28 жовт. 2000 р. № 1265/2000 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 36. – Ст. 1.
3. Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні : закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110. – Зі змінами від 28 груд. 2007 р. № 107-VI.
4. Петренко П. Що гальмує систему урядового контролю економіки України? / П. Петренко // Персонал. – 2007. – № 11. – С. 15–20.
5. Мамишев А. Модель контрольно-ревізійної системи в державному управлінні / А. Мамишев // Економіка України. – 2004. – № 9. – С. 10–15.
6. Мех Ю. В. Запровадження нової форми контролю в Україні: про сутність аудиту ефективності виконання бюджетних програм / Ю. В. Мех // Проблеми законодавства. – 2007. – Вип. 82. – С. 193–197.
7. Рубан Н. І. Аудит ефективності: надбання, проблеми, перспективи / Н. І. Рубан // Фінансовий контроль. – 2004. – № 6. – С. 4–6.
8. Стефанік І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Б. Стефанік // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2. – С. 10–17.
9. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 31 груд. 2004 р. № 1777 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 1. – Ст. 14.
10. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм : постанова Кабінету Міністрів України від 10 серп. 2004 р. № 1017 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 32. – Ст. 2144.
11. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : постанова Кабінету Міністрів України від 12 трав. 2007 р. № 698 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 37. – Ст. 1453.
12. Про затвердження Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою : постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 16. – Ст. 1206.
13. Методика проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Головки КРУ від 9 жовт. 2007 р. № 232 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 83. – Ст. 2801.
14. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Надійшла до редколегії 05.07.2010