

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ

Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту

КУРС ЛЕКЦІЙ
ІЗ ДИСЦИПЛІНИ «БЮДЖЕТНЕ УПРАВЛІННЯ В ОБЛІКУ»
для студентів спеціальності 071»Облік і оподаткування

Тернопіль 2018

Курс лекцій із дисципліни «Бюджетне управління в обліку» для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за освітньо-кваліфікаційним рівнем «бакалавр» денної та заочної форм навчання /
Укладачі: Н.І.Синькевич, Н.В.Кравчук -Тернопіль,ТНТУ, 2018.-152с.

Укладачі: Синькевич Надія Іванівна, кандидат економічних наук, доцент ТНТУ ім.І.Пулюя;
Кравчук Наталя Василівна, кандидат економічних наук, доцент ТНТУ ім.І.Пулюя;

Рецензент: Білоус Ольга Степанівна, кандидат економічних наук, професор ТНТУ ім.І.Пулюя

Курс лекцій з дисципліни «Бюджетне управління в обліку» для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» затвердженні на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Протокол № 1 від 30 серпня 2018 р.

Схваленні засіданням методичної комісії факультету економіки та менеджменту
Протокол № 1 від 31 серпня 2018 р.

Зміст	Ст.
Тема 1. Державний бюджет та бюджетна система України	5
1.1. Роль, структура і функції державного бюджету України	5
1.2. Суть та принципи побудови бюджетної системи	7
1.3. Формування доходів та видатків бюджету та виникнення бюджетного дефіциту	11
Тема 2. Організація бюджетного процесу	19
2.1. Сутність, зміст та стадії бюджетного процесу	19
2.2. Завдання організації бюджетного процесу	20
2.3. Законодавче регламентування учасників бюджетного процесу	22
2.4. Розпорядники бюджетних коштів	28
Тема 3. Бюджетне планування	32
3.1. Зміст, принципи і завдання бюджетного планування	32
3.2. Методи та етапи бюджетного планування	36
3.3. Завдання планування доходів бюджету	39
3.4. Механізм прогнозування видатків бюджету	40

3.5. Основи кошторисного планування. Види та структура кошторисів бюджетних установ	42
3.6. Основні показники, що визначають обсяг бюджетних асигнувань	46
3.7. Норми і нормативи кошторисного планування та фінансування	48
Тема 4. Виконання бюджету	50
4.1. Мета, завдання та принципи виконання бюджету	50
4.2. Суть бюджетної класифікації	53
4.3. Розпис доходів і видатків	56
4.4. Фактори впливу на доходи бюджету	58
4.5. Поняття, організація та принципи бюджетного фінансування	59
4.6. Права та обов'язки розпорядників бюджетних коштів	62
4.7. Виконання дохідної частини бюджетів	65
4.8. Виконання видаткової частини бюджетів	67
4.9. Касове виконання бюджету	69
Тема 5. Система обліку виконання бюджетів	72
5.1. Завдання обліку виконання бюджетів	72
5.2. Бухгалтерські документи для здійснення операцій з виконання бюджету	73
5.3. План рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів	75
5.4. Методика та порядок обліку виконання бюджетів	82
5.5. Особливості обліку ресурсів і доходів бюджету	88
Тема 6. Звітність про виконання бюджетів	92
6.1. Мета і види бюджетної звітності	92
6.2. Звіти про використання бюджетних коштів	93
6.3. Періодична звітність про виконання бюджетів	94
6.4. Річна звітність про виконання Державного бюджету України	95
6.5. Звітність про виконання місцевих бюджетів	96
Тема 7. Контроль за виконанням бюджетів	98
7.1. Сутність, мета та завдання бюджетного контролю. Основні його види та принципи проведення	98
7.2. Класифікація форм бюджетного контролю	104
7.3. Методика проведення бюджетного контролю	110
7.4. Органи бюджетного контролю	111
7.5. Рахункова палата України, її функції і завдання	112
7.6. Фіскальна служба та її організація в Україні	115
7.7. Організація митного контролю в Україні	121
Тема 8. Здійснення контролю Державною казначейською службою України за використанням бюджетних коштів	124
8.1. Повноваження та функції органів Державної казначейської служби України за виконанням бюджету	124
8.2. Етапи контролю за використанням бюджетних коштів	125
8.3. Здійснення контролю за виконанням бюджету в системі Казначейства України	126
Тема 9. Здійснення контролю та аудиту за використанням бюджетних коштів	131
9.1. Основні завдання ревізій та перевірок	131
9.2. Організація і планування ревізій та перевірок	135
9.3. Порядок проведення ревізій	138
9.4. Оформлення та реалізація матеріалів ревізій	142
9.5. Бюджетний аудит	145
Література	146

Тема 1. Державний бюджет та бюджетна система України

1.1. Роль, структура і функції державного бюджету України

1.2. Суть та принципи побудови бюджетної системи

1.3. Формування доходів та видатків бюджету та виникнення бюджетного дефіциту

1.1 Роль, структура і функції державного бюджету України

Бюджет – найважливіша економічна категорія, що відображає грошові відносини між державою та учасниками суспільного виробництва в процесі розподілу та перерозподілу у новоствореної вартості суспільства.

Згідно з Бюджетним кодексом, що був прийнятий 21 червня 2001 року Верховною Радою України: **"Бюджет - це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду"**.

За економічною суттю Державний бюджет характеризується певними грошовими відносинами, що виникають між державою і юридичними та фізичними особами для утворення фонду фінансових ресурсів держави та його використання на соціально-економічний розвиток.

За матеріальним змістом бюджет - це централізований фонд грошових ресурсів держави, що знаходиться в постійному русі, складається з вхідних та вихідних бюджетних потоків і характеризується: по-перше, значними розмірами; по-друге, маневреністю; по-третє, наявністю резервних фондів.

Розмір обсягу бюджету залежить від багатьох факторів:

- рівень розвитку та виробничий потенціал економіки;
- методи господарювання;
- масштаби та спрямованість бюджетних програм, що реалізуються через бюджет;
- напрями діючої фінансової політики;
- взаємопогодженість дій всіх ланок бюджетної системи

За своєю формою бюджет - це основний фінансовий план, баланс доходів та видатків держави. За характером - це документ, що затверджується щорічно і має силу закону, за допомогою якого досягається взаємоузгодження

системи всіх фінансових балансів країни, та формування зведеного фінансового балансу держави.

Зведений фінансовий баланс держави - це система фінансових планів, що характеризують фінансові ресурси всіх секторів економіки незалежно від форм власності, обов'язкові та добровільні платежі населення; довгострокові кредити банків; доходи від зовнішньоекономічної діяльності.

Зведений бюджет України - це документ, який не затверджується, а використовується для статистичного узагальнення планових та фактичних обсягів ресурсів, що перерозподіляються через бюджет.

За організаційною структурою бюджет - це центральна ланка фінансової системи держави, що тісно пов'язана з усіма іншими ланками. Через бюджет здійснюється розподіл та перерозподіл грошових ресурсів:

- між секторами економіки;
- між регіонами;
- між виробничою та соціальною сферами;
- між окремими верствами населення.

Як фінансовий план Державний бюджет має дві **структурні складові частини**, а саме: **доходи та видатки**.

Доходи бюджету формуються за рахунок джерел і в обсязі, передбаченими в Законі України "Про Державний бюджет" на поточний рік. Відповідно до статті 95 Конституції України: "Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які **видатки** держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків".

У залежності від співвідношення між доходами та видатками Державний бюджет може бути:

- збалансованим, коли видатки дорівнюють доходам, до чого, відповідно до Конституції України, і повинна прагнути держава;
- дефіцитним, тобто з від'ємним сальдо, коли видатки перевищують доходи;
- профіцитним, тобто з позитивним сальдо, що спостерігається у разі перевищення доходів над видатками.

Сутність бюджету реалізується через **його функції**, подані на рисунку 1.1.:

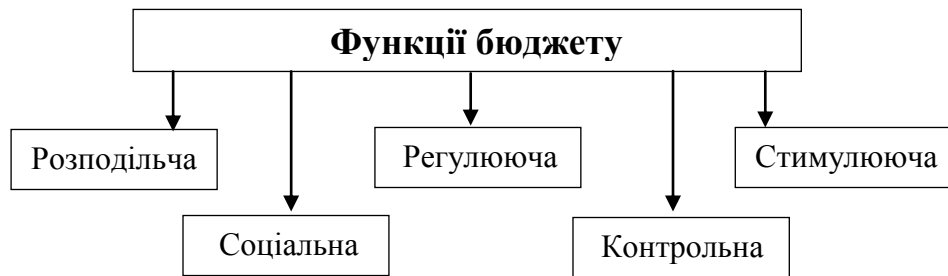


Рис. 1.1. Функції бюджету

Зміст функцій та характер їх реалізації залежить від рівня розвитку економічних процесів в країні.

Через **розподільчу функцію** здійснюється процес акумуляції коштів держави та подальший їх розподіл для задоволення потреб суспільства. За допомогою бюджету розподіляється і перерозподіляється ВВП та національний доход; а в розподільчих відносинах беруть участь всі учасники суспільного виробництва.

Соціальна функція бюджету – це вирішення в першу чергу соціальних проблем суспільства за рахунок коштів бюджету.

Сутність **контрольної функції** полягає в сприянні своєчасному та повному надходженню коштів до бюджету, їх оптимальному розподілу, перерозподілу та ефективному використанню, а також дає можливість проаналізувати і виявити розміри та причини відхилень фактичних доходів та видатків бюджету від запланованих.

Завдання Державного бюджету:

- 1) концентрує основні фінансові ресурси держави;
- 2) основне джерело розвитку економіки та соціальної сфери;
- 3) матеріальна база для виконання державою своїх функцій;
- 4) інструмент перерозподілу новоствореної вартості між окремими територіями, галузями, верствами населення;
- 5) інструмент фінансового контролю за формуванням та ефективним використанням грошових фондів держави.

1.2. Суть та принципи побудови бюджетної системи

Бюджетний устрій - це організація і принципи побудови бюджетної системи, її структура та взаємозв'язок між окремими ланками бюджетної системи.

Україна, відповідно до положень Конституції України, є унітарною державою; "територіальний устрій якої ґрунтується на засадах єдності та цілісності державної території, поєднання централізації і децентралізації у здійсненні державної влади, збалансованості і соціально-економічного розвитку регіонів, з урахуванням їх історичних, економічних, екологічних, географічних і демографічних особливостей, етнічних і культурних традицій".

Бюджетна система України - це сукупність державного бюджету і місцевих бюджетів, побудована з урахування економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв та врегульована нормами права.

До місцевих бюджетів належать: обласні, районні бюджети, бюджет міста Києва та бюджети місцевого самоврядування. Кожен з бюджетів є самостійним і прямо не підпорядковується вищому бюджету. Самостійність бюджетів забезпечується наявністю власних доходів і правом визначення напрямів використання цих коштів відповідно до функцій.

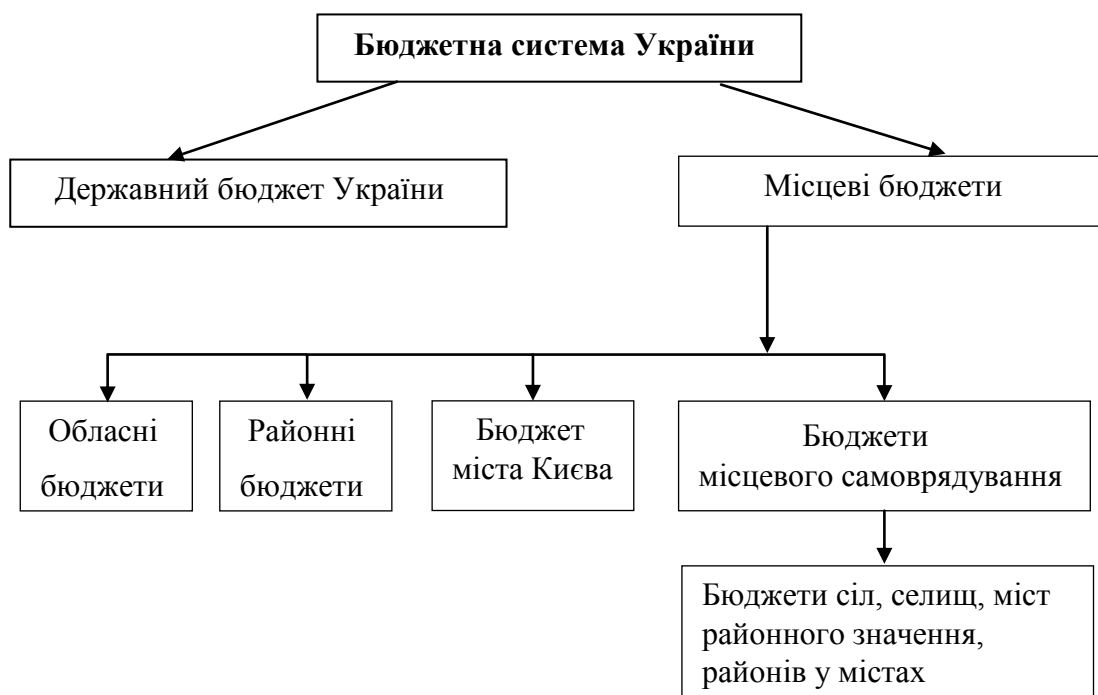


Рис. 1.2. Бюджетна система України

Відповідно до вимог статті 95 Конституції України "бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами".

Бюджетний кодекс визначив **основні принципи побудови й функціонування бюджетної системи України**, які наведені в таблиці 1.

Таблиця 1.1.

Принципи побудови бюджетної системи України

<i>№ п/п</i>	<i>Принцип</i>	<i>Зміст принципу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Принцип єдності бюджетної системи України	Єдність бюджетної системи України забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності
2	Принцип збалансованості	Повноваження на здійснення витрат бюджету повинні відповідати обсягу надходжень до бюджету на відповідний бюджетний період
3	Принцип самостійності	Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів та визначенням напрямів використання коштів відповідно до законодавства України
4	Принцип повноти	До складу бюджетів підлягають включенню всі надходження до бюджетів та витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади та органів місцевого самоврядування
5	Принцип обґрунтованості	Бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку держави та розрахунках надходжень до бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил
6	Принцип ефективності	При складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів

1	2	3
7	Принцип субсидіарності	Розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами повинен ґрунтуватися на максимально можливому наближенні надання суспільних послуг до їх безпосереднього споживача
8	Принцип цільового використання бюджетних коштів	Бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями
9	Принцип справедливості і неупередженості	Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами
10	Принцип публічності та прозорості	Державний бюджет України та місцеві бюджети затверджуються, а рішення щодо звіту про їх виконання приймаються відповідно Верховною Радою України та відповідними радами
11	Принцип відповідальності учасників бюджетного процесу	Кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу

Нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетні відносини в Україні, є:

- 1) Конституція України;
- 2) Бюджетний кодекс;
- 3) Закон про Державний бюджет України;
- 4) Інші закони, що регулюють бюджетні правовідносини.

Склад бюджетної системи відображається в зведеному, або консолідованому бюджеті України. Бюджетний кодекс визначає **зведений бюджет** як сукупність показників бюджетів, що використовуються для аналізу і прогнозування економічного і соціального розвитку держави.

Зведений бюджет України включає показники Державного бюджету України та зведених бюджетів областей і міста Києва.

Зведений бюджет області включає показники обласного бюджету, зведених бюджетів районів і бюджетів міст обласного значення цієї області.

Зведений бюджет району включає показники районних бюджетів, бюджетів міст районного значення, селищних та сільських бюджетів цього району.

Зведений бюджет міста з районним поділом включає показники міського бюджету та бюджетів районів, що входять до його складу. У разі, коли місту або району у місті адміністративно підпорядковані інші міста, селища чи села, зведений бюджет міста або району в місті включає показники бюджетів цих міст, селищ та сіл.

Стан бюджетної системи є важливим критерієм економічної ситуації в країні, що характеризує потенціал економіки, державну незалежність, інвестиційну привабливість, рівень соціального захисту населення, місце України в світовій економіці.

1.3. Формування доходів та видатків бюджету та виникнення бюджетного дефіциту

Доходи Державного бюджету - це частина грошових ресурсів, що централізується державою до загальнодержавного фонду для виконання та реалізації своїх функцій.

Формування доходів здійснюється за рахунок:

- 1) внутрішніх джерел - виробленого в країні національного доходу;
- 2) зовнішніх джерел - надходжень від міжнародного перерозподілу фінансових ресурсів.

Якщо цих доходів для покриття своїх витрат державі не вистачає, вона використовує **національне багатство**, а саме:

- доходи від приватизації державної власності;
- від продажу золотовалютного резерву та інших цінностей, які знаходяться в розпорядженні суспільства на певний період часу.

Доходи Державного бюджету можна класифікувати відповідно до методів їх формування таким чином:

- 1) доходи, що надходять до бюджету за допомогою податків шляхом перерозподілу доходів юридичних та фізичних осіб на користь держави, відповідно до діючого законодавства;
- 2) доходи від підприємницької діяльності держави у вигляді прибутку державних підприємств; державних послуг (державне мито);

- 3) доходи від державного майна і майнових прав: орендна плата, реалізація майна; дивіденди від акцій, якими володіє держава;
- 4) доходи від державних угідь: землі, надр.

Відносно до бюджетного устрою доходи зведеного бюджету розподіляються таким чином:

- 1) доходи, які надходять до Державного бюджету України;
- 2) доходи, які поступають до місцевих бюджетів;
- 3) доходи, які частково надходять до Державного бюджету, а частково - до місцевих бюджетів відповідно до діючого законодавства.

Згідно з Бюджетним кодексом:

- 1) **Доходи бюджету** - усі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, дарунки, гранти).
- 2) **Надходження до бюджету** - доходи бюджету та кошти, залучені в результаті взяття боргових зобов'язань органами державної влади або органами місцевого самоврядування.

До складу доходів Державного бюджету України згідно зі статтею 29 Бюджетного кодексу включаються:

- доходи, що отримуються у вигляді податків, зборів і обов'язкових платежів відповідно до законодавства і надходять до Державного бюджету;
- доходи від плати за послуги, що надаються бюджетними установами, які утримуються за рахунок Державного бюджету України; та від інших визначених законодавством джерел;
- гранти і дарунки у вартісному обрахунку;
- міжбюджетні трансферти з місцевих бюджетів.

Починаючи з 2000 року, доходна частина Державного бюджету поділяється на два структурних підрозділи: доходи загального фонду та доходи спеціального фонду. Джерела формування цих фондів щорічно затверджуються Законом України про Державний бюджет.

Дані на 2005 рік наведені за 9 місяців.

На обсяг доходів Державного бюджету впливає низка факторів, основними з яких є:

- обсяг і темп зростання національного доходу;
- стан економічної кон'юнктури;
- недосконалість податкового законодавства: необґрунтований податковий тиск та наявність значних пільг в оподаткуванні;
- низька фінансова дисципліна усіх суб'єктів господарювання;
- інституціоналізація тіньової економіки;
- інфляційні процеси та інші.

Видатки бюджету - це економічні відносини, на основі яких здійснюється процес використання грошових ресурсів централізованого фонду для виконання державою своїх функцій.

Видатки Державного бюджету регламентуються Бюджетним кодексом, Законом про Державний бюджет на поточний рік та іншими законодавчими та нормативними актами.

Залежно від обсягів та структури видатки відіграють важливу роль у фінансовому забезпеченні соціальних та економічних програм, природозберігаючих та природоохоронних програм, розвитку промисловості та агропромислового комплексу.

Видатки бюджету - це кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум.

Витрати бюджету - включають видатки бюджету та кошти, що спрямовуються на погашення основної суми боргу.

Видаткова частина Державного бюджету, як і доходна частина, теж складається із загального та спеціального фондів. Бюджетний кодекс законодавчо розмежував видатки, що здійснюються за рахунок коштів Державного та місцевих бюджетів відповідно до їх повноважень.

Розподіл видатків за видами бюджетів здійснюється з метою досягнення стабільного фінансування суспільних послуг, забезпечення якості цих послуг та наближення їх до кінцевого споживача відповідно до потреб населення відповідної території.

Важливим завданням фінансової політики кожної держави є оптимізація складу й структури доходів і видатків бюджету та їх збалансування. Незбалансованість доходів та видатків бюджету призводить до негативних явищ в економіці, а саме до його дефіциту. Значний рівень дефіциту протягом декілька років призводить до зростання боргових зобов'язань держави, і, як

наслідок, - до зростання видатків на обслуговування боргу, що загострює боргові проблеми і веде до роз-балансування всієї фінансової системи.

При формуванні бюджету на поточний рік необхідно звертати перш за все увагу на вирішення наступних завдань:

- 1) доходна частина бюджету повинна бути реальною як в цілому так і за кожним джерелом надходжень;
- 2) структура видатків повинна бути оптимальною і враховувати максимальний рівень зростання ВВП;
- 3) бюджет - збалансований.

Співвідношення між доходною та видатковою частинами бюджету характеризує його сальдо.

Перевищення доходів над видатками забезпечує позитивне сальдо бюджету, тобто **профіцит**. Перевищення видатків над доходами призводить до бюджетного **дефіциту**.

Сума бюджетних дефіцитів за довгостроковий період за вирахуванням позитивного сальдо бюджету створює **державний борг**.

Рівень бюджетного дефіциту розраховується у відсотках до валового внутрішнього продукту, також може визначатися у відсотках від національного доходу та видатків Державного бюджету. За методикою Міжнародного Валютного Фонду допустимий рівень бюджетного дефіциту для країн-боржників МВФ дорівнює 7-8%. У світовій практиці припустимими рівнями бюджетного дефіциту вважаються наступні показники: 2-3 % від ВВП; 5% від національного доходу та 10 % видатків Державного бюджету.

Основними причинами виникнення дефіциту бюджету вважаються наступні:

- надзвичайні події: війни, стихійні лиха, що потребують значних коштів;
- спад виробництва та кризові явища в економіці;
- неефективне функціонування та розлад фінансово-кредитної системи;
- недосконалість фінансового законодавства;
- інфляційні процеси;
- політичні кризи;
- інші фактори, що впливають на економічну та соціальну політику держави.

Бюджетний дефіцит можна класифікувати за ознаками, наведеними на рисунку 1.3.

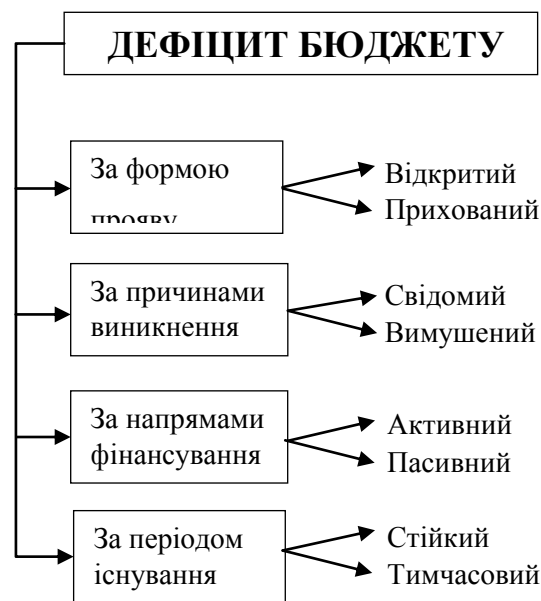


Рис. 1.3. Класифікація видів дефіциту бюджету

Відкритий бюджетний дефіцит - це дефіцит, офіційно визнаний та зафіксований в Законі про бюджет на поточний рік.

Прихований бюджетний дефіцит - це офіційно невизнаний дефіцит, який виникає в результаті необґрунтованого завищення обсягів доходів бюджету, або включення в їх склад джерел покриття дефіциту. Прихований дефіцит бюджету може існувати також внаслідок величезних сум бюджетної заборгованості з виплати заробітної плати працівникам бюджетної сфери, пенсій та соціальних виплат. Саме такий різновид прихованого бюджетного дефіциту характерний для України.

Свідомий дефіцит бюджету виникає, коли уряд для стимулювання економіки в період її спаду та активізації підприємницьких структур знижує ставки оподаткування, втілює в життя політику "дешевих" грошей, збільшуючи одночасно державні витрати.

Вимушений дефіцит бюджету є наслідком скорочення обсягів виробництва та національного доходу, що призводить до зменшення податкових надходжень до бюджету та збільшення з нього соціальних трансфертних виплат населенню.

Пасивний дефіцит бюджету - це дефіцит, коли кошти, залучені для його покриття, спрямовуються на фінансування поточних потреб, таких як заробітна плата працівникам бюджетної сфери, соціальні виплати та інші витрати.

Активний дефіцит бюджету характеризується спрямуванням коштів на фінансування високоефективних проектів, капітальних вкладень, що сприяє зростанню ВВП.

Стійкий дефіцит бюджету - дефіцит, який існує в довгостроковому періоді, спричиняючи зростання державного боргу.

Тимчасовий дефіцит бюджету - дефіцит, який виникає внаслідок касового розриву в процесі виконання бюджету.

Відомі два шляхи збалансування бюджету (рис. 1.4.):

- 1) інфляційний шлях;
- 2) неінфляційний шлях.

Збільшення доходів можливо за рахунок підвищення ставок оподаткування, введення нових податків та розширення бази оподаткування, збільшення об'єктів неподаткових надходжень.

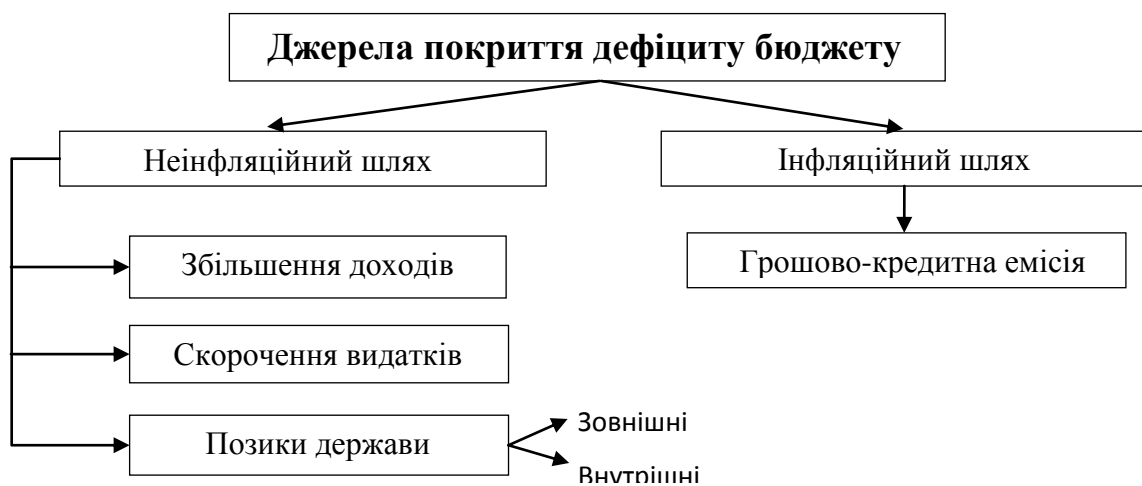


Рис. 1.4. Шляхи збалансування бюджету

Скорочення видатків може здійснюватися пропорційно шляхом застосування механізму **секвестру видатків**, або селективно, тобто вибірково скороченням деяких державних видатків. Зменшення видатків не поширюється на законодавчо захищені статті бюджету. Скоротити видатки можна також шляхом відкладення або обмеження на певний час фінансування капітальних проектів.

Однак, процес збільшення доходів в більшості випадків або недоцільний, або неможливий, як і зменшення видаткової частини бюджету. Тому держава

вимушена звертатися до залучення позикових коштів на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Внутрішніми джерелами покриття бюджетного дефіциту можуть бути:

- доходи від випущених в обіг цінних паперів;
- кредити центрального банку.

Зовнішні джерела покриття дефіциту бюджету:

- кредити іноземних держав та міжнародних фінансово-кредитних організацій;
- доходи від розміщення цінних паперів на зовнішньому ринку.

Фінансування бюджетного дефіциту за рахунок зовнішніх позик дає можливість збільшити державні видатки без обмеження поточного споживання.

Використання позикових коштів з метою покриття дефіциту бюджету призводить до виникнення державного внутрішнього та зовнішнього боргу. Держава повинна постійно контролювати ефективність використання позикових коштів, а також процес обслуговування та управління державним боргом.

Емісійний метод покриття бюджетного дефіциту - монетизація дефіциту - полягає в використанні грошово-кредитної емісії. При монетизації бюджетного дефіциту держава отримує дохід від друкування грошей, так званий **сеньйораж**, внаслідок чого грошова маса в обігу перевищує приріст реального ВВП, і як наслідок - зростають ціни, розвивається інфляція. Цей метод самий непопулярний, тому що вкрай негативно впливає на економічну ситуацію в країні, сприяє розвитку інфляційних процесів та загостренню політичної обстановки й соціальної напруженості в суспільстві.

Вибір шляхів покриття бюджетного дефіциту достатньо складний і залежить від багатьох факторів:

- фінансової та політичної ситуації в країні в цілому;
- стану розвитку економіки, темпів росту ВВП;
- розвиненості фінансового ринку;
- інвестиційного клімату в країні;
- зацікавленості кредиторів та їх довіри до держави;
- активізації діяльності бізнес структур, особливо малого та середнього бізнесу;
- налагодженості міжнародних зв'язків та інтеграції в світове суспільство;
- стимулювання процесу виробництва;

- спрямування коштів на розвиток пріоритетних галузей економіки;
- створення сприятливих умов для господарюючих суб'єктів;
- зниження непродуктивних витрат та необґрунтованих пільг;
- залучення коштів населення шляхом розміщення державних цінних паперів;
- введення режиму суворої економії бюджетних коштів;
- інші заходи.

Правове регулювання збалансування доходів та видатків бюджету України, правила та норми прийняття бюджету з дефіцитом та профіцитом, джерела покриття дефіциту визначені в Бюджетному кодексі.

Законом України № 1086 - IV від 10.07.2003 року визначено поняття **вільного залишку бюджетних коштів** - це різниця між залишком коштів загального фонду бюджету та оборотною касовою готівкою на кінець бюджетного періоду. Вільний залишок бюджетних коштів не підлягає вилученню й використовується на проведення видатків згідно з рішенням відповідної ради.

Оборотна касова готівка - частина залишку коштів загального фонду відповідного бюджету, яка формується на початок планового бюджетного періоду з метою покриття тимчасових касових розривів.

Оборотна касова готівка:

- встановлюється у розмірі не більше 2% планових видатків загального фонду;
- затверджується відповідно до закону про Державний бюджет України та рішенні про місцевий бюджет;
- повинна обов'язково зберігатися на кінець бюджетного періоду.

Бюджетним кодексом заборонено використання емісійних коштів на покриття дефіциту бюджету. Найбільш доцільним вважається використання внутрішніх джерел покриття бюджетного дефіциту української економіки, що не спричиняє негативних економічних наслідків. Найбільш сприятливіший інструмент фінансування дефіциту бюджету - довгострокові цінні папери з відносно невеликими відсотками за ними. Політика регулювання бюджетного дефіциту повинна бути довгостроковою, необхідно відмовитися від його споживчого характеру, з метою використання джерел фінансування дефіциту для реалізації інвестиційних програм.

Тема 2. Організація бюджетного процесу

2.1. Сутність, зміст та стадії бюджетного процесу

2.2. Завдання організації бюджетного процесу

2.3. Законодавче регламентування учасників бюджетного процесу

2.4. Розпорядники бюджетних коштів

2.1. Сутність, зміст та стадії бюджетного процесу

Організація бюджетного процесу в Україні регламентується Бюджетним кодексом, що був прийнятий Верховною Радою України 21 червня 2001 року, відповідно до якого:

„**Бюджетний процес** - регламентована нормами права діяльність, пов'язана із складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за їх виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України”.

У статті 19 Бюджетного кодексу визначені чотири стадії бюджетного процесу:

- 1) складання проектів бюджетів;
- 2) розгляд та прийняття закону про Державний бюджет України;
- 3) виконання бюджету;
- 4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішень щодо нього.

Усі стадії бюджетного процесу знаходяться під контролем Верховної Ради України. На всіх стадіях здійснюється фінансовий контроль та оцінка ефективності використання бюджетних коштів.

Відповідно до статті 96 Конституції України Державний бюджет України затверджується щорічно Верховною Радою на період з 1 січня по 31 грудня. Цей період називається **бюджетним періодом** або бюджетним роком.

Бюджетний рік збігається з календарним роком і містить третю стадію бюджетного процесу виконання бюджету. Проте повний бюджетний цикл, що включає всі стадії бюджетного процесу, значно триваліший понад 2 роки.

Бюджетний цикл - це сукупна тривалість заходів щодо підготовки бюджетних запитів, затвердження та виконання бюджетів і звітування про здійснені фактичні бюджетні операції.

Під **стадіями бюджетного процесу** розуміють певне коло заходів, що законодавчо окреслені і повинні здійснюватися в межах регламентованих періодів.

Зміст бюджетного процесу охоплює:

- визначення основних напрямів бюджетної політики відповідно до економічної політики держави та програми діяльності уряду;

- розробку тактики та стратегії в управлінні бюджетом;
- оцінку потреби в фінансових ресурсах, визначення пріоритетів та можливостей бюджету, стратегічний підхід до формування бюджету;
- розробку проекту бюджету з оцінкою його ефективності;
- розгляд та затвердження бюджету;
- виконання бюджету;
- контроль виконання та аналіз фактичних показників.

Бюджетний кодекс детально регламентував всі стадії бюджетного процесу починаючи з заходів, що передують складанню проекту бюджету, до розгляду звіту про його виконання.

Бюджетний регламент - документ, в якому визначаються порядок і терміни складання, розгляду і затвердження бюджету, а також організація його виконання.

2.2. Завдання організації бюджетного процесу

Ефективний бюджетний процес відображає здатність законо-давчої та виконавчої влади всіх рівнів задовольнити всі потреби населення країни, відповідно до бюджетних запитів.

Основні задачі бюджетного процесу:

- забезпечення збалансованості бюджету;
- гармонізація бюджетної та економічної політики;
- досягнення реальних обсягів доходів та видатків;
- виявлення матеріальних та фінансових резервів;
- перерозподіл ресурсів між бюджетами бюджетної системи;
- контроль ефективності на всіх стадіях бюджетного процесу.

На якість бюджетного процесу впливає багато чинників, причому вони відрізняються в залежності від стадії бюджетного процесу.

Фактори впливу на якість бюджетного процесу:

1) на стадії підготовки та складання проекту бюджету на якість впливають:

- політичні інтереси структур влади;
- залежність від прийняття інших рішень, наприклад, податкового пакету;
- надійність інформаційної бази та наукових методик для ро-зрахунків показників бюджету;
- професійний рівень розробників проекту;

- інтереси міжнародних фінансово-кредитних організацій та їх вимоги;

2) *на стадії розгляду і затвердження Закону про бюджет на якість впливають:*

- спрямованість інтересів певних владних структур, груп, осіб (так зване лобіювання інтересів);
- рівень усвідомлення відповідальності та компетентності на-родних депутатів у питаннях економіки і бюджету;

3) *на стадії виконання бюджету на якість впливають:*

- дотримання норм Закону „Про Державний бюджет України" та вимог інших нормативно-правових актів, що регламентують виконання бюджету;
- наявність ефективної системи оперативного бюджетного контролю.

Організація ефективного бюджетного процесу повинна здійснюватися за схемою, наведеною на рисунку 2.1.

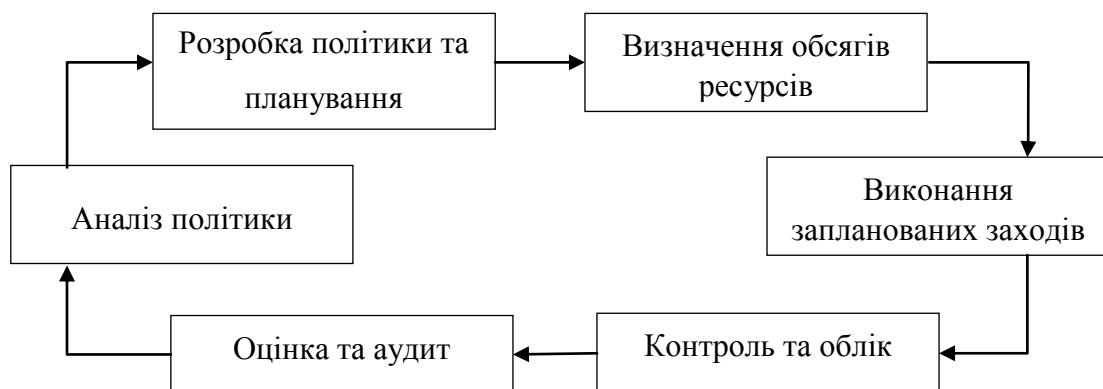


Рис. 2.1. Загальна схема організації ефективного бюджетного процесу

1) **Аналіз політики** - здійснення аналізу планування та виконання бюджету за минулий рік.

2) **Розробка політика та планування** - визначення напрямів бюджетної політики на наступний рік, основних стратегічних цілей та пріоритетів у здійсненні видатків.

3) **Визначення обсягів ресурсів бюджету та їх розподіл** - підготовка та затвердження бюджету.

4) **Здійснення запланованих заходів** - виконання затвердженого законодавчо бюджету за доходами та видатками.

5) **Контроль та облік** доходів та видатків.

6) **Оцінка та аудит** - здійснення контролю ефективності бюджетної політики, перевірка достовірності даних та використання висновків для складання майбутніх планів.

Шляхи підвищення якості бюджетного процесу:

- перехід до середньо та довгострокового бюджетного планування з елементами стратегічного прогнозування;
- розробка бюджету відповідно до встановлених цілей та задач з обов'язковим урахуванням наявних фінансових ресурсів;
- спрямування бюджетних рішень на виконання пріоритетних соціально-економічних програм та забезпечення ефективної їх реалізації;
- забезпечення зв'язку між загальними цілями і прийнятими рішеннями та розподіл бюджетних ресурсів відповідно до встановлених цілей;
- розробки проектів Державного бюджету України на основі підвищення якості макроекономічних прогнозів основних показників економічного та соціального розвитку з обов'язковим проведенням попередньої незалежної експертизи щодо реалістичності таких прогнозів;
- залучення широкого кола громадськості до участі в обговоренні бюджетного процесу.

2.3. Законодавче регламентування учасників бюджетного процесу

У бюджетному процесі на всіх його стадіях задіяні учасники бюджетного процесу, а саме посадові особи та органи, які наділені бюджетними повноваженнями, тобто правами та обов'язками. Бюджетні повноваження учасників бюджетного процесу регулюються частково Конституцією України, Бюджетним кодексом та спеціальними законами.

До основних учасників бюджетного процесу належать:

- Президент України;
- органи законодавчої влади: Верховна Рада України; Комітет Верховної Ради України з питань бюджету та інші Комітети ВР України; на місцевому рівні: обласні, районні ради;
- органи виконавчої влади: Кабінет Міністрів України; Міністерство фінансів, Державне казначейство, міністерства, відомства; місцеві державні адміністрації; виконавчі комітети місцевих рад;
- Національний банк України;
- Державна податкова служба України;
- органи державного контролю: Рахункова палата ВР України, Державна фінансова інспекція.

Чітка координація дій всіх учасників бюджетного процесу та відповідальність кожного з них - є необхідною умовою ефективності бюджетного процесу.

Координація дій учасників бюджетного процесу повинна бути спрямована:

- по-перше, на залучення всього потенціалу для досягнення спільних цілей;
- по-друге, на забезпечення своєчасного і повного надходження запланованих доходів в цілому та за кожним джерелом;
- по-третє, на своєчасне фінансування соціально-економічних програм, передбачених бюджетом;
- по-четверте, на ефективне та цілеспрямоване використання бюджетних коштів;
- по-п'яте, на спільний контроль та відповідальність за прийняття управлінських рішень й виконання своїх обов'язків.

Повноваження основних учасників бюджетного процесу відповідно до законодавчих актів України.

I. Повноваження Президента України:

- 1) Підписує закони, прийняті Верховною Радою України, в тому числі і Закон України про Державний бюджет.
- 2) Має право вето щодо прийнятого Верховною Радою України Закону про Державний бюджет у разі незгоди з ним, із наступним поверненням його на повторний розгляд. Без подолання вето неможливе наступне підписання та офіційне оприлюднення закону Президентом, а відтак набрання законом чинності.
- 3) Вносить в установленому чинним законодавством порядку зміни та доповнення до Закону про Державний бюджет.
- 4) Вносить на розгляд Верховної Ради України законопроекти, в тому числі в ті, що стосуються бюджетного процесу.
- 5) Видає укази, які можуть регулювати окремі питання бюджетного процесу.

Президент України здійснює свої повноваження через Секретаріат Президента України постійно діючий допоміжний орган, створений Президентом України.

Секретаріат виконує наступні функції:

- 1) аналізує політичні, соціально-економічні та інші процеси, готує та подає на розгляд Президентові України оперативні-інформаційні матеріали та пропозиції щодо забезпечення державного суверенітету і територіальної цілісності України, пріоритетів державної політики, шляхів їх впровадження та супроводження;
- 2) забезпечує підготовку проектів послань Президента України до народу, щорічних і позачергових послань до Верховної Ради

України про внутрішнє і зовнішнє становище України, доповідей та виступів Президента України;

- 3) забезпечує планування діяльності Президента України;
- 4) забезпечує підготовку, опрацювання і подання на підпис главі держави проектів указів, розпоряджень і доручень Президента України;
- 5) здійснює в установленому порядку експертизу прийнятих Верховною Радою України законів, що надійшли на підпис Президентіві України, готує главі держави пропозиції щодо підписання законів або застосування щодо них права вето;
- 6) забезпечує офіційне оприлюднення Президентом України законів, а також указів і розпоряджень Президента України;
- 7) забезпечує підготовку проектів законів, що вносяться Президентом України до Верховної Ради України в порядку законодавчої ініціативи;
- 8) забезпечує взаємодію Президента України з Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, Конституційним Судом України, правоохоронними, іншими державними органами, органами місцевого самоврядування;
- 9) виконує інші функції для забезпечення здійснення главою держави своїх повноважень.

II. Повноваження Верховної Ради України:

- 1) Визначає бюджетні повноваження всіх учасників бюджет-ного процесу.
- 2) Визначає бюджетну політику держави.
- 3) Приймає постанову про схвалення або взяття до відома ос-новних напрямків бюджетної політики на наступний рік.
- 4) Затверджує показники соціально-економічного розвитку країни.
- 5) Розглядає проект бюджету в трьох читаннях.
- 6) Ухвалює Закон про Державний бюджет України.
- 7) Здійснює контроль за дотриманням бюджетного законо-давства на кожній стадії бюджетного процесу.
- 8) Контролює використання коштів резервного фонду Дер-жавного бюджету.
- 9) Заслуховує звіти про стан виконання бюджету, в тому чис-лі звіти розпорядників бюджетних коштів про використання кош-тів Державного бюджету України.
- 10) Приймає рішення щодо звіту про виконання Державного бюджету.

III. Повноваження Комітету Верховної Ради України з питань бюджету:

- 1) Розгляд і прийняття рішення щодо поданих до Верховної Ради України законопроектів, які стосуються змін діючого зако-нодавства і його впливу на формування доходів та здійснення ви-датків Державного бюджету.
- 2) Опрацювання та узагальнення пропозицій та висновків комітетів Верховної Ради України до проекту Закону про Держав-ний бюджет України.
- 3) Підготовка висновків й необхідних матеріалів та представ-лення на засіданні Верховної Ради України у першому, другому та третьому

читаннях проекту Закону України про Державний бюджет на наступний рік.

- 4) Підготовка для Верховної Ради висновку до звіту про виконання Закону про Державний бюджет України.
- 5) Здійснення загального постійного контролю за виконанням бюджету на основі інформації про стан бюджету і його виконання, наданої Міністерством фінансів.
- 6) Розробка та внесення на розгляд Верховної Ради України законопроектів про внесення змін до Закону про Державний бюджет України на відповідний період.
- 7) Контроль за відповідністю поданого Кабінетом Міністрів України проекту Закону про Державний бюджет України основним напрямкам бюджетної політики на наступний період та підготовка відповідного висновку.

IV. Повноваження інших комітетів Верховної Ради України з питань бюджету:

- 1) Участь у складанні, прийнятті, контролі за виконанням Державного бюджету в частині, що віднесена до компетенції комітетів, з метою забезпечення доцільності, економності та ефективності використання державних коштів.
- 2) Визначений комітет узагальнює та систематизує пропозиції, поправки і висновки інших комітетів та готує їх на розгляд Верховної Ради України. Він має право також вносити пропозиції і поправки під час розгляду законопроекту на своєму засіданні.
- 3) Комітети з питань, що належать до їх відання, здійснюють контроль за законністю, економністю та ефективністю витрат з державного бюджету. Результати цієї роботи повинні бути письмово оформлені і доведені до відома відповідних органів та посадових осіб.

V. Повноваження Кабінету Міністрів України:

- 1) Подає до Верховної Ради України проект основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період.
- 2) Розробляє проект Закону про Державний бюджет України та надає на розгляд до Верховної Ради.
- 3) Доопрацьовує проект Закону про Державний бюджет України після першого та другого читання у Верховній Раді.
- 4) Забезпечує виконання Державного бюджету України.
- 5) Подає річний звіт про виконання Закону України про Державний бюджет.
- 6) Доводить до місцевих органів влади обсяги міжбюджетних трансфертів.
- 7) Приймає рішення про виділення та використання коштів із резервного фонду Державного бюджету.
- 8) Приймає рішення про здійснення державних запозичень в обсягах і на умовах, визначених Законом України про Державний бюджет.

VI. Повноваження Міністерства фінансів:

- 1) Здійснює загальну організацію та управління виконанням бюджету, та координує діяльність всіх учасників бюджетного процесу.

- 2) Складає проект Державного бюджету України.
- 3) Розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції щодо підготовки бюджетних запитів, та аналізує їх.
- 4) Подає проект Закону про Державний бюджет на розгляд Кабінету Міністрів України.
- 5) Доопрацьовує проект бюджету після першого та другого читання.
- 6) Затверджує Розпис доходів та видатків Державного бюджету України.
- 7) Складає звіт про виконання Державного бюджету України і зведеного бюджету України.
- 8) Удосконалює методи складання бюджету, порядок бюджетного фінансування, здійснює методичне керівництво у цій сфері.
- 9) Прогнозує і моделює на поточний період і на перспективу податкові надходження.
- 10) Готує пропозиції щодо ефективного розподілу фінансових ресурсів для забезпечення державних витрат.
- 11) Здійснює контроль в межах своїх повноважень за цільовим використанням бюджетних коштів.

VII. Повноваження Державного казначейства України:

- 1) Організовує та здійснює виконання Державного бюджету з принципу єдиного казначейського рахунку.
- 2) Здійснює управління доходами та видатками Державного бюджету, проводить операції з наявними бюджетними коштами.
- 3) Організовує та здійснює прогнозування і касове планування коштів Державного бюджету, визначає на основі чинного законодавства розміри їх поточного використання у межах затверджених на відповідний період видатків.
- 4) Здійснює фінансування видатків Державного бюджету.
- 5) Веде облік касового виконання Державного бюджету, складає звітність про стан виконання державного та зведеного бюджетів;
- 6) Здійснює управління державним внутрішнім та зовнішнім боргом відповідно до чинного законодавства.
- 7) Розподіляє між державним бюджетом та бюджетами областей і міста Києва відрахування від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими Верховною Радою України;
- 8) Розробляє та затверджує нормативно-методичні документи з питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів.
- 9) Здійснює разом з Національним банком і Мінфіном управління державним внутрішнім і зовнішнім боргом та проводить їх обслуговування відповідно до чинного законодавства.
- 10) Подає Мінфіну в разі потреби пропозиції про скорочення видатків державного бюджету.

VIII. Повноваження Рахункової палати Верховної Ради України:

- 1) Контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, за цільовим використанням фінансово-кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм.
- 2) Організувати і проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період.
- 3) Проводити комплексні ревізії і тематичні перевірки за окремими розділами і статтями Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів.
- 4) Проводити експертизу проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань державного бюджету і фінансів України.
- 5) Здійснювати аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовку і внесення до Верховної Ради України пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства в цілому.
- 6) Готувати і подавати висновки до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України, у тому числі доходів і видатків загальнодержавних цільових фондів, фінансування загальнодержавних програм за звітний рік.
- 7) Направляти матеріали перевірок, ревізій та обслідувань Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів.
- 8) Порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано матеріальної шкоди державі.

ІХ. Повноваження Національного банку України:

- 1) Розробляє Основні засади грошово-кредитної політики відповідно до загальнодержавної програми економічного розвитку та основних параметрів економічного та соціального розвитку України і вносить їх Верховній Раді України для інформування.
- 2) Затверджує кошторис доходів та витрат Національного банку та подає Верховній Раді України та Кабінету Міністрів України для включення до проекту Державного бюджету України на наступний рік.

Х. Повноваження Державної фінансової інспекції України:

- 1) Здійснення державного контролю в міністерствах, відомствах, бюджетних установах, підприємствах, що отримують кошти з бюджетів всіх рівнів:
 - за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, і збереженням;
 - станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності.

- 2) Розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

XI. Повноваження Державної фіскальної служби в Україні:

- 1) Здійснення контролю за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції.
- 2) Здійснення контролю за додержанням порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету.
- 3) Обліком платників податків, інших платежів.
- 4) Облік надходжень податків, інших платежів.
- 5) Розробляє основні напрями, форми і методи проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства.
- 6) Подає Міністерству фінансів України та Головному управлінню Державного казначейства України звіт про надходження податків, інших платежів.
- 7) Прогнозує, аналізує надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету.

2.4. Розпорядники бюджетних коштів

До учасників бюджетного процесу належать органи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями, тобто правами та обов'язками в сфері бюджетних правовідносин.

Бюджетне асигнування - повноваження, надане розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів з конкретною метою в процесі виконання бюджету.

Бюджетне призначення - повноваження, надане головному розпоряднику бюджетних коштів Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування.

Бюджетні призначення визначаються лише головним розпорядником коштів законом про Державний бюджет України на поточний рік чи рішенням про місцевий бюджет.

Відповідно до статті 21 Бюджетного кодексу розпорядники бюджетних коштів у залежності від обсягу наданих прав поділяються на **головних**

розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головні розпорядники бюджетних коштів - бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 Бюджетного кодексу отримують повноваження шляхом встановлення **бюджетних призначень**. Система головних розпорядників бюджетних коштів в залежності від бюджетних призначень наведена в таблиці 2.1.

Головні розпорядники бюджетних коштів мають право на отримання бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань і здійснення видатків з бюджету.

У разі нецільового використання бюджетних коштів до головних розпорядників застосовується механізм зменшення бюджетних призначень, який визначається Кабінетом Міністрів України.

Бюджетне зобов'язання - будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення до-говору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогіч-них операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необ-хідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

Таблиця 2.1.

Система головних розпорядників бюджетних коштів

Головні розпорядники бюджетних коштів	
Державного бюджету	Інших місцевих бюджетів
1) керівники органів, уповноважені КМУ Президентом, ВР України; 2) керівники міністерств, ін-ших центральних органів ви-конавчої влади; 3) Конституційний Суд України, Верховний Суд України та інші спеціалізовані суди; 4) керівники установ та організацій, які визначені Конституцією України або входять до складу КМУ.	1) керівники місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад та їх секретаріатів; 2) керівники головних управлінь, управлінь, відділів; 3) керівники інших самостійних структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад

Розпорядник бюджету нижчого рівня - розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному роз-поряднику і діяльність якого координується через нього.

Підприємства і госпрозрахункові організації, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, але одержують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповно-важені органами державної влади на виконання загальнодержав-них програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників мають статус **одержувачів бюджетних коштів**.

Бюджетна установа - орган, установа чи організація, яка повністю утримується за рахунок відповідно Державного бюджету чи місцевих бюджетів, яка не є прибутковою.

Бюджетна установа створюється у встановленому порядку органами державної влади чи органами місцевого самоврядування. Відповідно до законодавства бюджетна установа не має права здійснювати запозичення у будь-якій формі або надавати за рахунок бюджетних коштів позички юридичним та фізичним особам, крім випадків, передбачених законом про Державний бюджет України.

Головні розпорядники бюджетних коштів наділені широкими повноваженнями, що надаються їм для досягнення необхідних результатів в процесі здійснення своєї діяльності.

Головні розпорядники відповідно до Бюджетного кодексу наділені наступними повноваженнями:

- 1) Розробляють плани своєї діяльності відповідно до завдань та функцій, визначених нормативно-правовими актами, виходячи з необхідності досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетних коштів;
- 2) Розробляють на підставі плану діяльності проекти кошторисів та бюджетні запити і надають їх Міністерству фінансів України чи місцевому фінансовому органу;
- 3) Отримують бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України чи рішенні про місцевий бюджет, доводять у встановленому порядку до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів) відомості про обсяги асигнувань, забезпечують управління бюджетними асигнуваннями;
- 4) Затверджують кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, якщо інше не передбачене законодавством;

- 5) Здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів;
- 6) Одержують звіти про використання коштів від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів і аналізують ефективність використання ними бюджетних коштів.

Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня:

- 1) Готують запити щодо обсягів видатків до проекту Державного бюджету України та подають їх відповідному головному розпоряднику;
- 2) Отримують від головного розпорядника відомості про обсяги асигнувань, відповідно до яких у встановленому порядку складають кошторис доходів і видатків бюджетної установи, організації;
- 3) Подають кошторис на затвердження головному розпоряднику і повідомляють про це відповідний орган Державного казначейства;
- 4) Здійснюють видатки шляхом оплати рахунків через органи Державного казначейства;
- 5) Подають головному розпоряднику та відповідному органу Державного казначейства звіт про використання коштів
- 6) Координують свою діяльність через головного розпорядника та вирішують з ним усі питання, пов'язані з виділенням асигнувань.

Одержувачі бюджетних коштів відповідно до законодавства:

- 1) готують запити щодо обсягів видатків до проекту Державного бюджету України та подають їх відповідному розпоряднику;
- 2) отримують від розпорядника відомості про обсяги асигнувань;
- 3) подають звіт про використання коштів розпоряднику;
- 4) вирішують з розпорядником усі питання, пов'язані з виділенням асигнувань.

Порядком казначейського обслуговування місцевих бюджетів визначено необхідність формування **мережі розпорядників коштів місцевих бюджетів** всіх рівнів, на підставі якої здійснюється виділення асигнувань та проведення платежів розпорядникам та одержувачам коштів місцевих бюджетів.

Мережа розпорядника - це згрупована розпорядником коштів бюджету у відповідності до законодавства України вичерпна інформація щодо установ (організацій), які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику та/або діяльність яких координується через нього, а також підприємств, госпрозрахункових організацій, громадських та інших організацій, що не мають статусу бюджетних установ і які одержують безпосередньо через цього розпорядника кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені

органами місцевої влади на виконання програм соціально-культурного та економічного розвитку.

Розпорядники коштів місцевих бюджетів нижчого рівня, класифікуються на такі, що мають власну мережу, та на розпорядників коштів без мережі.

Головні розпорядники формують мережу, що складається із розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів, причому юридична особа, що включається до мережі, не може бути одночасно розпорядником бюджетних коштів та їх одержувачем.

Тема 3. Бюджетне планування

3.1. Зміст, принципи і завдання бюджетного планування.

3.2. Методи та етапи бюджетного планування

3.3. Завдання планування доходів бюджету

3.4. Механізм прогнозування видатків бюджету

3.5. Основи кошторисного планування. Види та структура кошторисів бюджетних установ

3.6. Основні показники, що визначають обсяг бюджетних асигнувань

3.7. Норми і нормативи кошторисного планування та фінансування

3.1. Зміст, принципи і завдання бюджетного планування.

Бюджетне планування – науково-обґрунтований процес встановлення джерел і обсягів формування та напрямів використання централізованого фонду грошових коштів держави. За його допомогою держава визначає рівень централізації фінансових ресурсів у процесі розподілу та перерозподілу ВВП, методи мобілізації грошових коштів відповідно до засад економічної політики.

За формою бюджетне планування виступає як процес складання, розгляду і затвердження основного фінансового плану – державного бюджету.

За змістом бюджетне планування – це особлива сфера фінансової діяльності держави, що пов'язана з обґрунтуванням певних управлінських рішень стосовно фінансового забезпечення держави.

Бюджетне планування наділене специфічними *ознаками* (рис. 3.1).

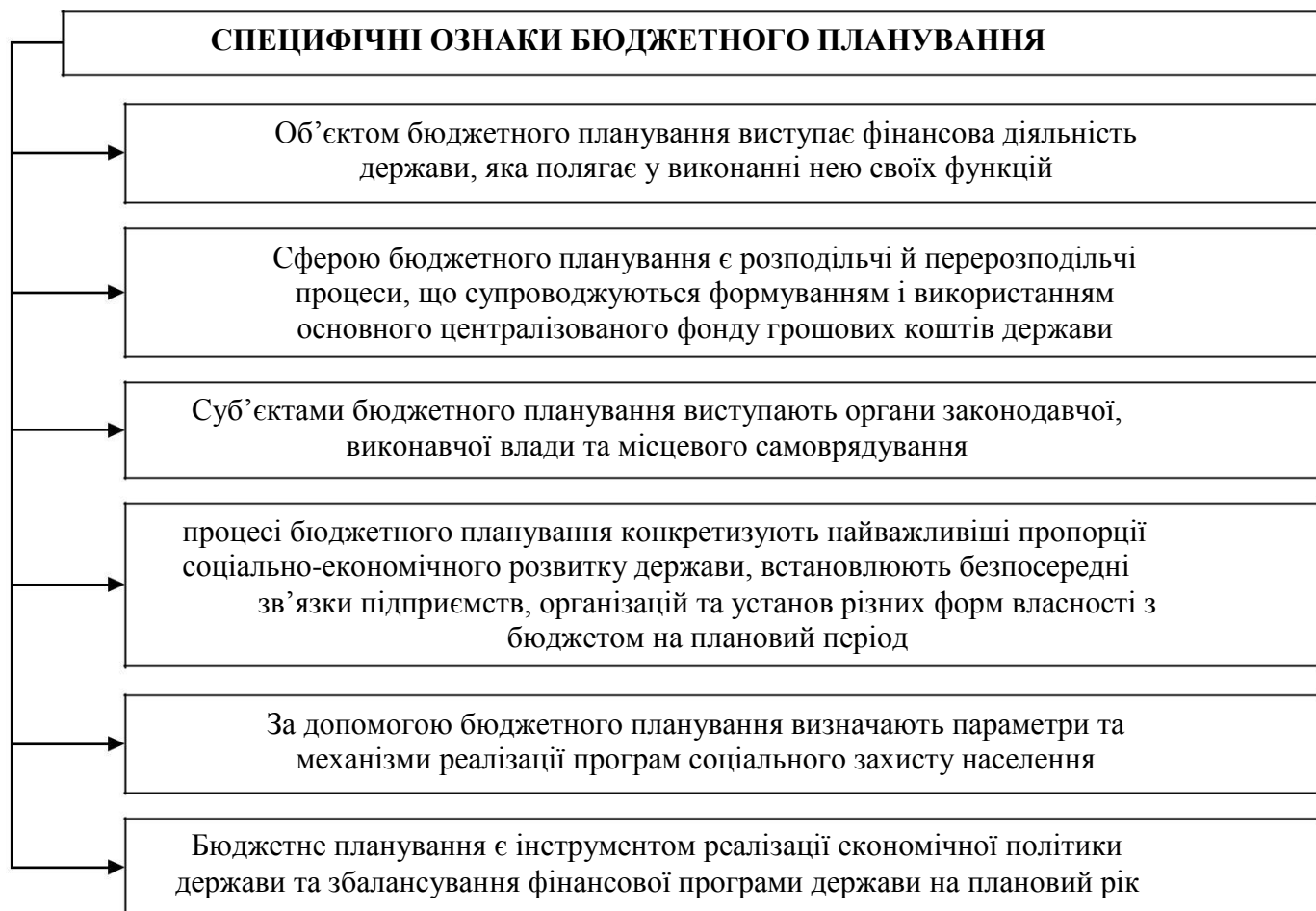


Рис. 3.1. Специфічні ознаки бюджетного планування

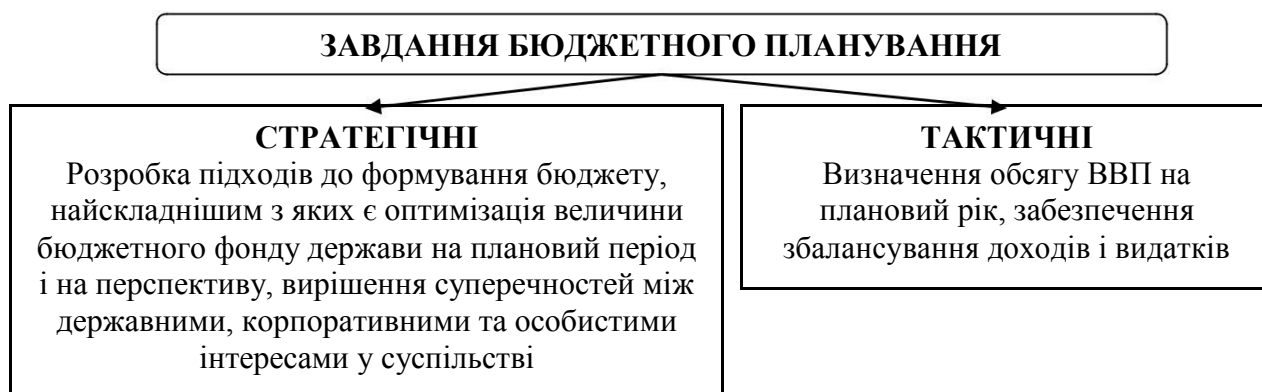


Рис. 3.2. Завдання бюджетного планування

Виконання визначених перед бюджетним плануванням завдань, а також забезпечення його належної організації, можливі при умові дотримання наукових принципів. До основних принципів планування відносять (рис. 3.3).

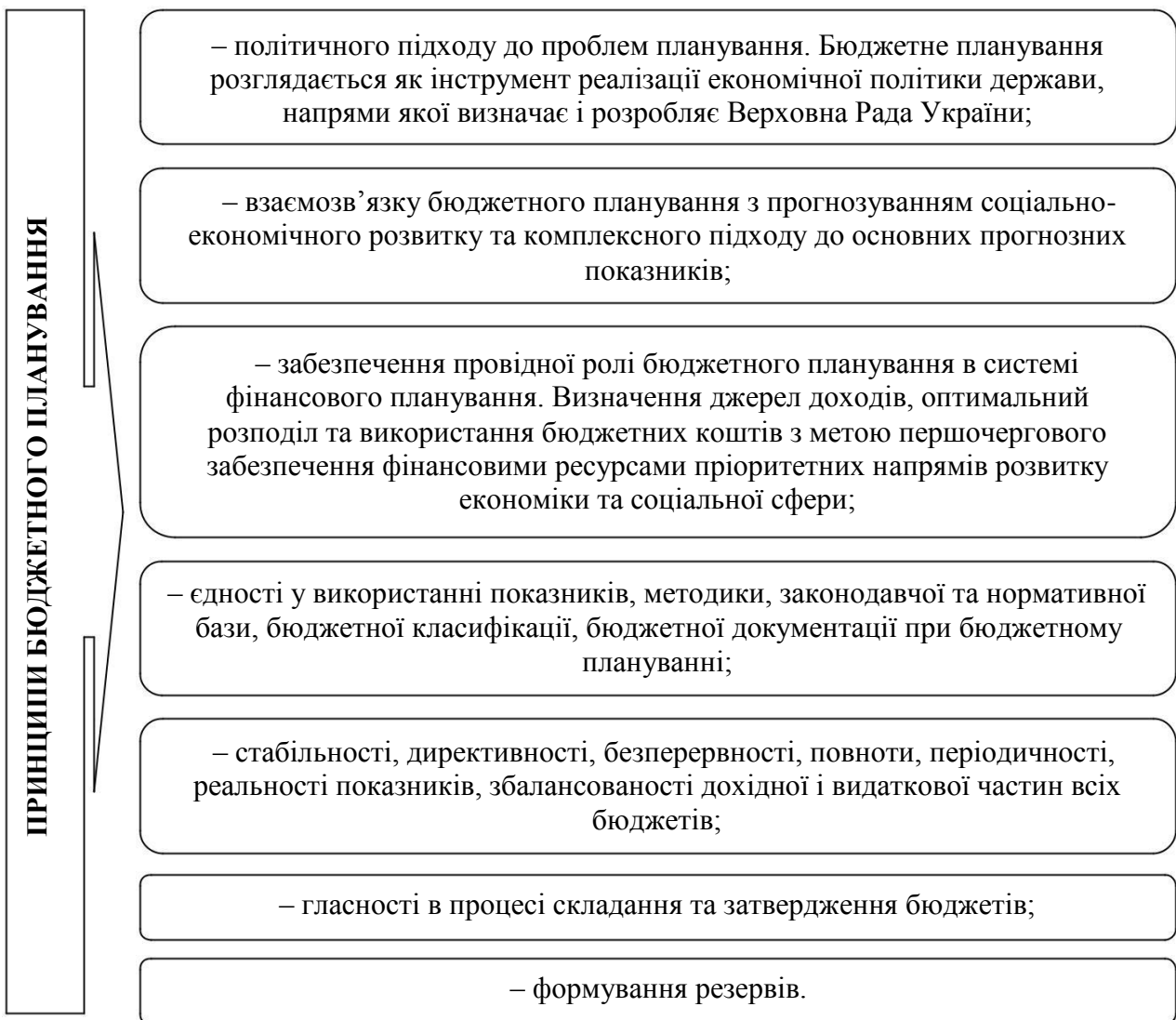


Рис. 3.3. Принципи бюджетного планування

Функціонування бюджетної системи України вимагає виділення *трьох аспектів* бюджетного планування: зведеного, територіального та адресного.

Зведене бюджетне планування активно використовується у процесі складання проектів бюджетів з метою забезпечення їхнього збалансування на всіх рівнях. Зведені бюджети складаються на державному рівні і на кожному рівні регіонального управління. Показники такого бюджету розраховуються на основі макроекономічних показників держави, нормативів бюджетного забезпечення, укрупнених норм та спеціальних розрахунків.

Одночасно посилюється роль *територіального* бюджетного планування. Кожен орган представницької та виконавчої влади самостійно складає, розглядає та затверджує свій бюджет, який є основним елементом їхньої фінансової бази.

Адресне бюджетне планування тісно пов'язане з територіальним, мета якого полягає у встановленні конкретних зв'язків показників бюджетів з показниками фінансових планів усіх суб'єктів господарювання, пов'язаних з дохідною та видатковою частиною.

За термінами охоплення розрізняють стратегічне, поточне, оперативне бюджетне планування.

Стратегічне планування називають бюджетним прогнозуванням, під яким розуміють систему аргументованих наукових уявлень та пропозицій щодо найважливіших напрямів розвитку бюджету держави і бюджетної системи на перспективу.

За термінами охоплення прогнози можуть бути короткотерміновими (до 3 років), середньотерміновими (3-5 років) і довготерміновими (5 і більше років). Процес складання прогнозів передує розробленню планів і є вихідною базою планування.

Поточне планування – це планування доходів і видатків бюджету на плановий бюджетний період, який співпадає з плановим роком. Процес цього планування завершується прийняттям закону про державний бюджет.

Оперативне бюджетне планування полягає у складанні й затвердженні бюджетного розпису (розпису доходів і видатків загального та спеціального фондів бюджету).

3.2. Методи та етапи бюджетного планування

Згідно з Бюджетним кодексом України бюджетне планування охоплює перші дві його стадії: складання проекту бюджету; розгляд і затвердження бюджету. Кожна з цих стадій включає відносно завершені та логічно взаємозв'язані між собою етапи.

На першому етапі (з січня по березень року розроблення) здійснюється формування бюджетної політики та планування основних (попередніх) показників у розрізі державного і місцевих бюджетів. Під час цього етапу визначаються основні напрями та способи мобілізації грошових коштів до бюджету, розглядаються і пропонуються зміни в податковій політиці, а також пов'язані з цим ризики.

На другому етапі (із квітня до серпня) Міністерство фінансів України розробляє попередні показники державного бюджету. Показники, що стосуються видатків, опрацьовуються головними розпорядниками бюджетних коштів з метою їх розподілу за бюджетними програмами та оформлення бюджетних запитів. Протягом липня і до середини серпня здійснюється уточнення бюджетних запитів головних розпорядників бюджетних коштів, узгодження всіх суперечливих позицій з метою збалансування бюджету, зведення заявлених головними розпорядниками потреб бюджетних коштів для проведення видатків з наявними ресурсами бюджету.

На третьому етапі (із серпня до вересня) у Міністерстві фінансів України за участю представників інших центральних органів виконавчої влади відбувається остаточне узгодження і збалансування показників доходів і видатків державного бюджету, місцевих бюджетів, визначаються обсяги між бюджетних трансфертів на плановий рік.

Друга стадія бюджетного планування (розгляд і затвердження бюджету), яку забезпечують Верховна Рада України та місцеві ради, проходить п'ять етапів.

Перший етап пов'язаний з представленням проекту Державного бюджету України до Верховної Ради України. Другий, третій і четвертий етапи – із першим, другим й третім читанням проекту закону про державний бюджет та прийняттям цього закону шляхом голосування на пленарному засіданні Верховної Ради України, яке мало б завершитися до 1 грудня поточного року. На п'ятому етапі другої стадії бюджетного процесу відбувається підписання Президентом України закону про Державний бюджет України на плановий рік.

Бюджетне планування базується на використанні різних *методів*.

Узагальненим при цьому є *балансовий метод*, сутність якого полягає в обов'язковому збалансуванні доходів і видатків, що забезпечує стійкість, створює необхідні умови для успішного виконання державного і місцевих бюджетів.

Розрахунки окремих статей доходів і видатків здійснюються за допомогою методів: прямого рахунку, нормативного, аналітичного, екстраполяції, економіко-математичних тощо. Основою кожного з цих методів є економічний аналіз, завдяки якому визначається рівень виконання бюджетних показників за минулі періоди та чинники, що впливали на них.

Метод прямого рахунку полягає у здійсненні детальних планових розрахунків кожного елемента доходів чи видатків бюджету. Планування ведеться за алгоритмом, який відбиває формування цього показника. До цього методу належить також кошторисне планування, яке здійснюється за статтями видатків. Метод прямого рахунку є досить трудомістким, потребує значного інформаційного забезпечення, але саме він є надійнішим та найдостовірнішим. Як правило, цей метод використовується при плануванні бюджету на один (наступний) рік.

Нормативний метод передбачає планування окремих показників на основі встановлених нормативів. За рівнем охоплення нормативи поділяються

на узагальнені й деталізовані. Використання лише одного цього методу не є досконалим, оскільки встановлені нормативи вимагають перегляду й уточнення.

Аналітичний метод полягає в тому, що визначається не загальна величина того чи іншого показника, а його зміна в плановому періоді під впливом певних факторів порівняно з базовим періодом. При цьому методі важливим є прогнозування динаміки показників, що визначають дію окремих факторів. Такий метод має відносно точний характер і не потребує значних витрат часу. Аналітичний метод цілком припустимий у здійсненні прогнозних розрахунків і дозволяє ув'язати між собою окремі показники.

Метод екстраполяції ґрунтується на визначенні бюджетних показників на основі встановлення стійкої динаміки їх розвитку. Розрахунок бюджетних показників здійснюється на основі досягнутого в попередніх періодах рівня розвитку і його коригування на відносно стабільний розвиток. Однак цей метод не дає змоги враховувати значного збільшення чи зменшення бюджетних доходів, залежних від різних обставин у плановому році, різке зростання чи скорочення виробничих показників, зміни у податковому законодавстві, оскільки вважається, що умови попереднього періоду зберігаються незмінними плановому році. Крім того, цей метод негативно впливає на економне використання бюджетних коштів, так як їх планування здійснюється виходячи з даних попереднього року.

Законом про Державний бюджет України визначаються:

- загальні суми доходів, видатків та кредитування державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди);
- граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) державного бюджету у відповідному бюджетному періоді, державного і гарантованого державою боргу на кінець відповідного бюджетного періоду, граничний обсяг і напрями надання державних гарантій;
- доходи державного бюджету за бюджетною класифікацією;
- фінансування державного бюджету за бюджетною класифікацією;

- бюджетні призначення головним розпорядникам коштів державного бюджету за бюджетною класифікацією з обов'язковим виділенням видатків споживання (з них видатків на оплату праці, оплату комунальних послуг і енергоносіїв) та видатків розвитку, включаючи розподіл видатків на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями;
- бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів;
- розмір оборотного залишку коштів державного бюджету;
- розмір мінімальної заробітної плати на відповідний бюджетний період;
- розмір прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період у розрахунку на місяць на одну особу, а також окремо для основних соціальних і демографічних груп населення та рівень забезпечення прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період.

3.3. Завдання планування доходів бюджету

Під *доходами бюджетів* розуміють об'єктивне економічне явище, яке пов'язане із сукупністю економічних відносин з приводу розподілу і перерозподілу ВВП з метою формування основного централізованого фонду грошових коштів держави. За своєю сутністю доходи бюджетів, з одного боку є результатом розподільчих процесів, а з іншого – об'єктом дальшого розподілу коштів централізованого грошового фонду на окремі цільові фонди відповідно до функцій держави.

За формою доходами бюджетів вважають суму бюджетних коштів, мобілізовану державою у вигляді податкових і неподаткових надходжень, доходів від операцій з капіталом, трансфертів в обсягах, необхідних їй для виконання своїх конституційних повноважень і функцій.

Форми та методи мобілізації грошових коштів до бюджету залежать від умов і методів господарювання, завдань, які вирішує суспільство на конкретному етапі свого розвитку, стану економіки, величини валового внутрішнього продукту.

Порядок і методологія планування доходів Державного бюджету України визначені чинними законодавчими і нормативними актами на основі розрахунків бази оподаткування та ставки податку. У процесі планування доходів вирішують такі *завдання*:

- окреслити джерела усіх надходжень;
- зібрати всі необхідні для розрахунку вихідні дані про кожне джерело;
- вибрати найпридатнішу методику розрахунку доходів по кожному джерелу;
- розрахувати обсяги надходжень по кожному джерелу на основі вихідних даних;
- спрогнозувати можливі ризики недоотримання доходів по кожному джерелу;
- виявити невикористані і невраховані резерви зростання надходжень по кожному джерелу.

Вибір методології планування доходів залежить від рівня бюджетного планування.

Безпосередні розрахунки планових показників здійснює Державна фіскальна служба України, яка розробляє планові документи у цілому по країні з розбивкою по регіонах.

Розрахунок неподаткових надходжень, доходів від операцій з капіталом, офіційних трансфертів від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій, офіційних трансфертів від органів державного управління та доходів цільових фондів здійснюється на основі вихідних даних, характерних для кожного їх виду і спеціальної методики, яка забезпечує специфіку справляння до бюджету цих надходжень.

3.4. Механізм прогнозування видатків бюджету

Вибір методології планування видатків бюджету залежить від рівня бюджетного планування.

Підставами для визначення обсягів видатків можуть бути:

- звітні дані про виконання планів видатків бюджету за попередні 3 роки;
- звітні дані про виконання плану видатків бюджету поточного року станом на останню звітну дату;
- очікувані дані про виконання плану видатків з Державного бюджету України до кінця звітного року;

- прогнозні макроекономічні показники відповідно до стратегії соціально-економічного розвитку країни;
- основні напрями (прогнози) соціально-економічного розвитку на плановий рік;
- статистична та облікова інформація стосовно кількості розпорядників та отримувачів бюджетних коштів за кожним напрямом, обсяги запланованих для них видатків, а також касових і фактичних видатків, недофінансування та економії бюджетних коштів;
- виробничі показники розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- бюджетні норми та нормативи видатків;
- прогнозована потреба у бюджетних коштах найбільших отримувачів й розпорядників коштів;
- прогнозовані обсяги бюджетних коштів, необхідні для виконання довготермінових та середньотермінових бюджетних програм;
- перелік поточних бюджетних програм у розрізі розпорядників та отримувачів бюджетних коштів;
- бюджетні запити головних розпорядників бюджетних коштів;
- конкретні розрахунки видатків бюджету;
- інформація про можливі бюджетні ризики, а також напрями економії бюджетних коштів;
- інша інформація.

Безпосередні розрахунки планових обсягів видатків бюджету здійснює Міністерство фінансів України, яке розробляє відповідні документи у цілому по країні з розбивкою по головних розпорядниках та отримувачах бюджетних коштів.

При прогнозуванні показників видаткової частини бюджету основні чинники, які впливають на майбутні видатки та етапи планування відображені на рис. 3.4.

Після здійснення розрахунків отримані дані порівнюються з ресурсною базою. Якщо з'ясується, що залишаються вільні ресурси, то за допомогою коефіцієнтів експертним методом збільшуються прогнозні видатки за пріоритетними напрямками, якщо, навпаки, виявляється перевищення наявних ресурсів, то аналогічно прогнозні видатки зменшуються.



Рис. 3.4. Механізм прогнорування видатків бюджету

3.5. Основи кошторисного планування. Види та структура кошторисів бюджетних установ

Кошторисне планування охоплює комплекс заходів з визначення обсягів і напрямів використання коштів бюджетних установ на плановий рік. Під цим плануванням розуміють процес складання, розгляду і затвердження кошторисів бюджетних установ. Воно є складовою бюджетного планування.

Кошторис бюджетної установи – це основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань.

Кошторис має такі *складові частини*:

- загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків ;

- спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету.

Форма кошторису затверджується Міністерством фінансів України.

У бюджетній практиці використовуються чотири види кошторисів: *індивідуальні, загальні, кошториси витрат на централізовані заходи і зведені галузеві кошториси.*

Індивідуальні кошториси складають окремі бюджетні установи, які мають статус юридичної особи не залежно від місця знаходження і рівня підпорядкування. Такі кошториси відображають доходи і видатки окремо взятої бюджетної установи з урахуванням специфіки та функціональних особливостей її діяльності.

Загальні кошториси складаються централізованими бухгалтеріями головних розпорядників коштів на однотипні невеликі установи, зокрема дитячі дошкільні установи, бібліотеки тощо з незначним обсягом фінансування.

Кошториси на централізовані заходи складаються міністерствами, відомствами, управліннями та відділами місцевих державних адміністрацій і виконкомів місцевих рад для проведення одноразових централізованих заходів, які потребують бюджетних коштів (наприклад, вибори, сесії, придбання обладнання для підпорядкованих установ, методична робота, спортивні змагання, виставки, обмін досвідом і т. д.).

Зведені галузеві кошториси – це об'єднанні в один індивідуальні кошториси підпорядкованих закладів та апарату головного розпорядника коштів, загальні кошториси та кошториси на централізовані заходи, у яких передбачається загальна сума видатків на фінансування певної галузі або головного розпорядника відповідно до бюджетної класифікації.

Невід'ємними частинами кошторису, які складаються і затверджуються разом з ним є план асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів вищих навчальних закладів та наукових установ, помісячний план використання бюджетних коштів, а також розрахунки, які обґрунтовують показники видатків або надання кредитів з

бюджету, що включаються до проекту кошторису. Форми зазначених планів затверджуються Міністерством фінансів України. Затверджені форми плану використання бюджетних коштів і помісячного плану використання бюджетних коштів можуть бути доповнені іншими показниками.

План асигнувань загального фонду бюджету – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у загальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків бюджету, який регламентує протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

План надання кредитів із загального фонду бюджету – це помісячний розподіл надання кредитів з бюджету, затверджених у загальному фонді кошторису, за класифікацією кредитування бюджету, який регламентує протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

План спеціального фонду державного бюджету – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у спеціальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків бюджету або класифікацією кредитування бюджету, який регламентує протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань, в розрізі доходів бюджету за кодами класифікації доходів бюджету, фінансування бюджету за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, повернення кредитів до спеціального фонду бюджету за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і класифікації кредитування бюджету.

План використання бюджетних коштів – це розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, в розрізі видатків бюджету, структура яких відповідає повній економічній класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

Помісячний план використання бюджетних коштів – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету, який регламентує для вищих навчальних закладів I-IV рівня акредитації та наукових установ, що

утримуються за рахунок бюджетних коштів, закладів охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу, а також закладів охорони здоров'я, що надають вторинну (спеціалізовану) та екстрену медичну допомогу, протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

Установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, а вищим навчальним закладам та науковим установам, закладам охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу, а також закладам охорони здоров'я, що надають вторинну (спеціалізовану) та екстрену медичну допомогу у пілотних регіонах, також за наявності затверджених планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів. Відповідно до цих же документів установи мають право брати бюджетні зобов'язання витратити бюджетні кошти.

Обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, виплату стипендії, а також на господарське утримання установ. Під час визначення видатків у проектах кошторисів установи повинен забезпечуватися суворий режим економії коштів і матеріальних цінностей. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості.

Показники видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, що включаються до проекту кошторису, повинні бути обґрунтовані відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації видатків або класифікації кредитування бюджету і деталізовані за видами та кількістю товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю.

Видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень плануються у такій послідовності: за встановленими напрямками використання,

на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондом кошторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду. При цьому розпорядник бюджетних коштів здійснює коригування обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом кошторису для проведення видатків з цих зобов'язань із спеціального фонду кошторису відповідно до бюджетного законодавства.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування – це документ, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі нормативів, і видається відповідно Міністерством фінансів України.

Розпорядники свої витрати приводять у відповідність з бюджетними асигнуваннями та іншими показниками, що доведені лімітними довідками. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження за штатним розписом, повинна бути приведена у відповідність з визначеним фондом оплати праці, а інші витрати – у відповідність з іншими встановленими асигнуваннями таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій.

3.6. Основні показники, що визначають обсяг бюджетних асигнувань

Оперативно-сітьові показники – це виробничі показники, які відображають діяльність розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів і покладені в основу кошторисних розрахунків (кошторисного планування). Вони можуть бути директивними і розрахунковими.

Директивну форму показники мають при створенні бюджетної установи, коли планом чи прогнозом економічного і соціального розвитку визначаються її потенціальні можливості.

Розрахункові показники характерні для діючої системи розпорядників бюджетних коштів і повною мірою визначають весь обсяг їхньої діяльності.

Виробничі показники ділять на мережеві та оперативні.

Мережеві показники характеризують стан мережі установ (кількість установ на початок року, на кінець року, середньорічні у розрізі видів установ, місця їхнього розташування, інших характерних ознак) і використовуються головними розпорядниками коштів у процесі зведеного кошторисного планування.

Оперативні показники, характеризують діяльність кожного окремо взятого розпорядника бюджетних коштів з урахуванням його функціональних особливостей. Ці показники ділять на загальні і галузеві. Загальні оперативні показники є єдиними для всіх установ (внутрішня площа приміщень, об'єм будівель і споруд, площа прилеглої території) тоді як галузеві – характеризують функціональні особливості установ.

Оперативні показники можна розділити на *основні* й *похідні*.

Основні показники характеризують функціональне призначення установи, а *похідні* – деталізують функції реалізації її діяльності.

Так, для дошкільних установ основним показником є кількість дітей, у розрізі вікових категорій, тривалості перебування у дошкільній установі, характерних особливостей установи тощо на початок року, кінець року і середньорічної величини. Похідним показником першого порядку є кількість груп, яка розраховується виходячи з кількості дітей на норми наповнення дітьми однієї групи. Відповідно похідними показниками другого порядку будуть кількість ставок вихователів, медичних та інших працівників.

Для загальноосвітніх середніх шкіл основний показник – кількість учнів, у розрізі груп класів (шкіл 1, 2 і 3 ступеня) та кількості учнів, що перебувають у групах продовженого дня станом на 1 січня, 1 вересня планового року й середньорічна їх величина, а похідний показник першого порядку – число класів, яке визначається відповідно до кількості учнів у класі та норми наповнення 1 класу, а також кількість груп продовженого дня, яка розраховується відповідно до кількості дітей у цих групах та норми наповнення однієї групи. Похідним показником другого порядку є кількість педагогічних ставок, яка залежить насамперед від числа класів як у цілому по школі, так і по групах класів (перших-четвертих, п'ятих-дев'ятих, десятих-одинадцятих).

Оперативні показники установ охорони здоров'я відображають: кількість лікарняних ліжок, число лікарських відвідувань на початок і кінець планового року й середньорічну величину. Похідним показником вважають кількість ліжко-днів, число лікарських посад, число посад середнього і молодшого обслуговуючого персоналу.

Для бібліотек виробничими показниками є обсяг книжного фонду, кількість книговидач. В будинках культури до таких показників відносять кількість гуртків художньої самодіяльності. По інших установах цей показник може характеризувати кількість установ.

3.7. Норми і нормативи кошторисного планування та фінансування

У процесі кошторисного планування, крім виробничих показників, використовують *норми і нормативи видатків*. Вони дають можливість обґрунтувати обсяги видатків за кожним елементом економічної класифікації та забезпечити раціональне й економне використання бюджетних коштів.

У фінансовій практиці використовуються *дві групи норм та нормативів*: фінансові норми бюджетної забезпеченості та норми видатків.

Фінансові норми бюджетної забезпеченості використовуються при складанні бюджетів у процесі планування їхньої видаткової частини.

Норми видатків застосовують при складанні кошторисів бюджетних установ у процесі планування відповідних елементів видатків. Під нормами видатків розуміють, як правило, обсяг затрат на одну розрахункову одиницю. Такими розрахунковими одиницями є мережа установ, їхній контингент (наприклад, кількість учнів, класів, груп продовженого дня у школах; кількість дітей та груп у дитячих дошкільних установах; кількість ліжок та днів функціонування одного ліжка у лікарнях; кількість студентів у вищих навчальних закладах тощо), зовнішня кубатура будівель і споруд, внутрішня площа приміщень, площа прилеглої території і т. д., що розраховуються на початок й кінець року та як середньорічна величина. Норми витрат встановлюються для однотипних установ за однорідними видатками.

За змістом (залежно від одиниць вимірювання) норми поділяють на дві основні групи: матеріальні і фінансові.

Матеріальними вважають норми затрат матеріальних ресурсів у натуральному виразі на розрахункову одиницю. Ці норми диференціюються за видами галузей та бюджетних установ. До них відносять: кількість кілограм умовного палива на один кубічний метр зовнішнього об'єму будівель і споруд; кількість кіловат-годин електроенергії на один квадратний метр внутрішньої площі приміщень; склад, кількість та якість продуктів харчування на одну дитину в день у дитячому садку, на одне ліжко в день у лікарні тощо.

Фінансові норми – це величина витрат у грошовому виразі на одну розрахункову одиницю. Вони можуть виступати у якості грошового виразу матеріальної норми, виходячи із діючих цін, або мати самостійний характер (ставка заробітної плати, розмір надбавки чи доплати, розмір стипендії тощо). Фінансові норми диференціюються як за видами затрат, так і за видами установ.

В окремих випадках у складі фінансової норми виділяють *бюджетну норму*. Це поняття характеризує ту частку видатків, яка покривається за рахунок бюджетних коштів.

Залежно від методу побудови фінансові норми поділяють на індивідуальні, комбіновані та укрупнені. Індивідуальними вважають норми затрат кожного елементу або виду на розрахункову одиницю. Комбіновані норми – це величина затрат за окремими групами на розрахункову одиницю. Укрупнені норми відображають обсяг затрат на розрахункову одиницю по мережі або контингенту. Як правило, індивідуальні норми застосовують при складанні індивідуальних кошторисів бюджетних установ, а комбіновані та укрупнені – при зведеному кошторисному плануванні.

За методом встановлення і затвердження норми видатків поділяють на обов'язкові і розрахункові. Обов'язкові норми встановлюються урядом і не можуть змінюватися при визначенні видатків. Розрахункові норми встановлюються галузевими органами управління або визначаються самими бюджетними установами як середні на основі даних за попередні періоди.

Тема 4. Виконання бюджету

4.1. Мета, завдання та принципи виконання бюджету

4.2. Суть бюджетної класифікації

4.3. Розпис доходів і видатків

4.4. Фактори впливу на доходи бюджету

4.5. Поняття, організація та принципи бюджетного фінансування

4.6. Права та обов'язки розпорядників бюджетних коштів

4.7. Виконання дохідної частини бюджетів

4.8. Виконання видаткової частини бюджетів

4.9. Касове виконання бюджету

4.1. Мета, завдання та принципи виконання бюджету

Основна мета виконання бюджету – забезпечення держави необхідним обсягом бюджетних ресурсів. У процесі виконання бюджетів забезпечуються соціальні та економічні потреби держави, необхідний рівень соціального захисту населення.

Виконання бюджету означає забезпечення повного і своєчасного надходження запланованих доходів, податків і податкових платежів до всіх ланок бюджетної системи та своєчасне, повне й безперервне фінансування всіх видатків затверджених у бюджеті.

До виконання бюджету залучаються фінансові та фіскальні органи, установи банків, міністерства, відомства, місцеві органи влади, підприємства, організації, установи й населення.

До завдань, що вирішуються при виконанні бюджетів відносять (рис. 4.1):

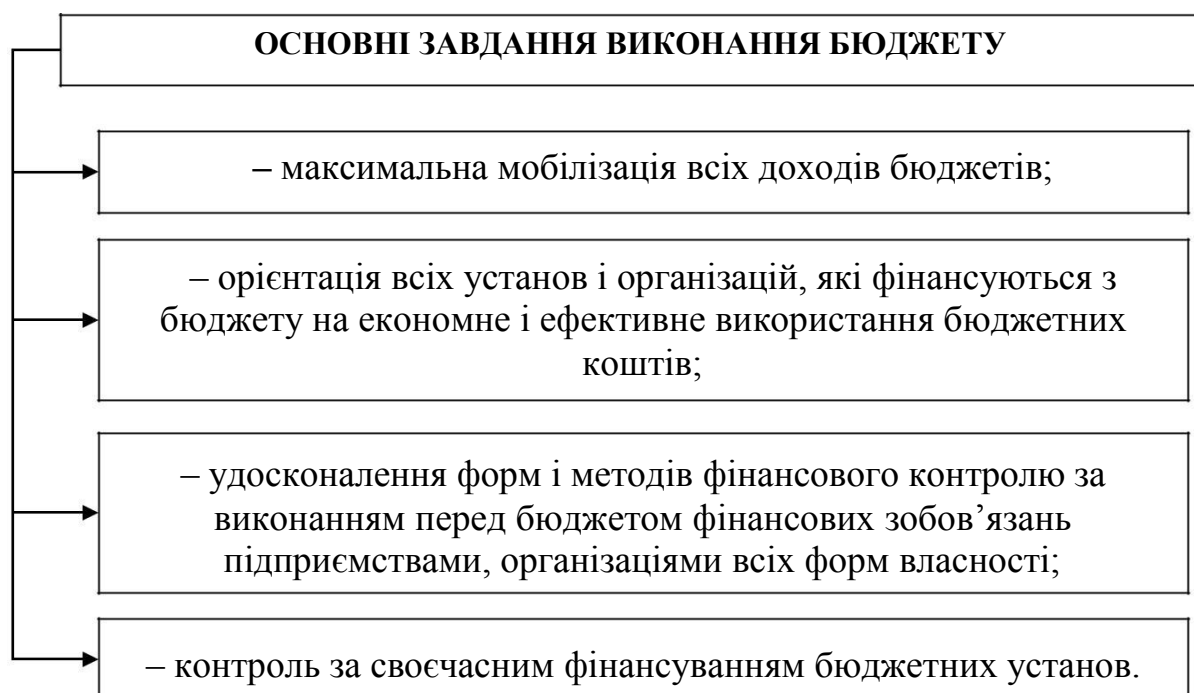


Рис. 4.1. Основні завдання виконання бюджету

До принципів організації виконання бюджету відносять загальні і спеціальні. Загальні принципи пов'язані з виконанням засад економічної політики держави та якісним виконанням державою своїх функцій.

Спеціальні принципи відображають конкретні підходи до виконання бюджету (рис. 4.2).

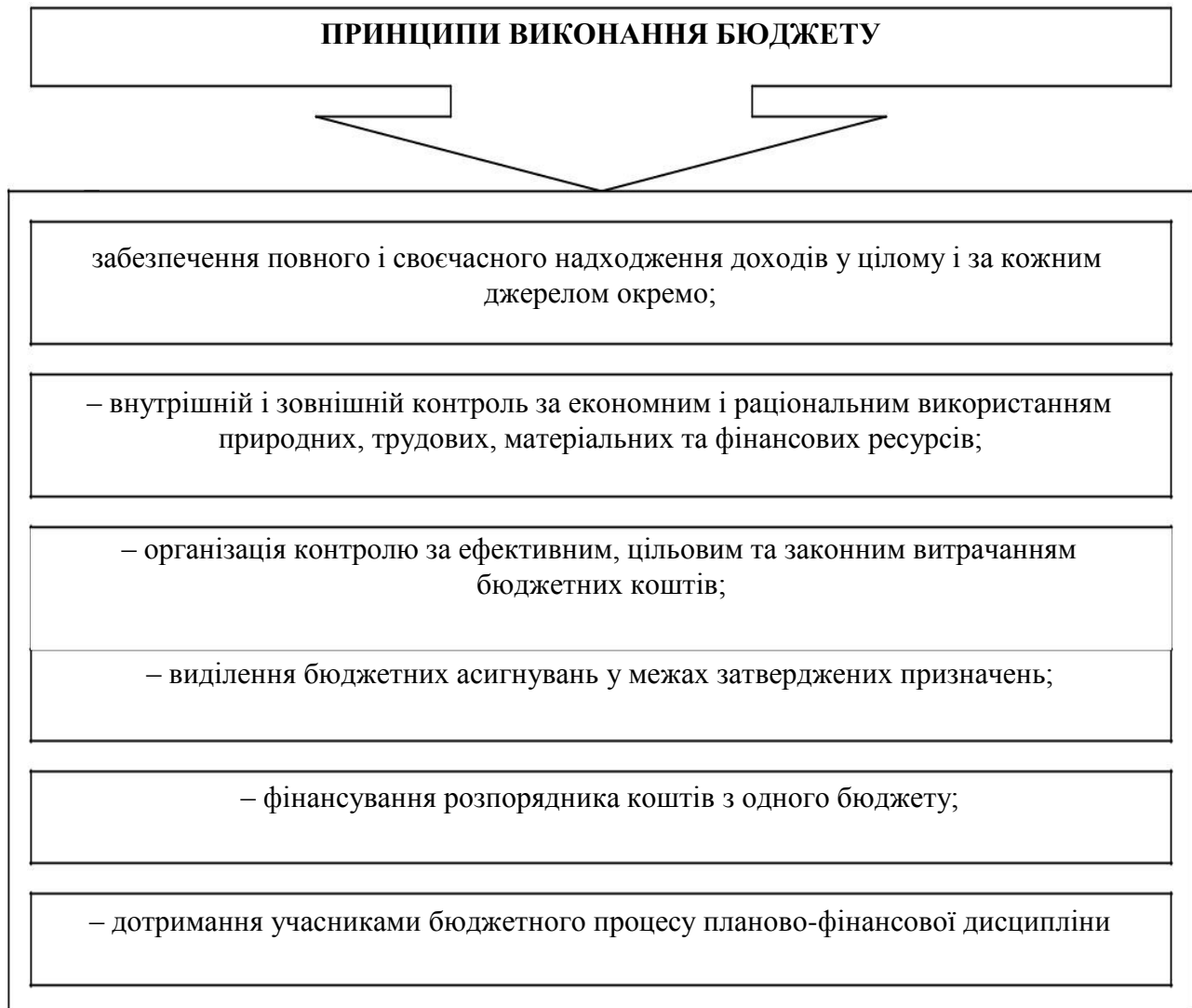


Рис. 4.2. Принципи виконання бюджету

На ефективність виконання бюджету в Україні негативно впливають такі фактори: відсутність чіткого розмежування повноважень та закріплення доходів на їх виконання, а також відповідальності за виконання бюджету між розпорядниками коштів та державними органами; розпорошеність державних коштів, наявність великої кількості позабюджетних фондів, недостатність та відсутність інформації щодо їхніх доходів та видатків; низька ефективність механізмів управління грошовими коштами бюджету; недостатня ефективність системи управління зобов'язаннями розпорядників коштів бюджету.

Відповідно до завдань і принципів, Бюджетним кодексом України виділені стадії виконання бюджету, які відображені у табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Складові стадії виконання державного та місцевого бюджетів

№ з/п	Зміст складових стадії виконання бюджету	Виконавці	Термін виконання
1	Затвердження бюджетного розпису відповідно до бюджетних призначень	Міністр фінансів, керівники місцевих фінансових органів	У місячний термін після набрання чинності законом, рішеннями місцевих рад
2	Забезпечення виконання бюджету	Кабінет Міністрів України, місцеві державні адміністрації, виконавчі комітети місцевих рад	Протягом року
3	Загальна організація та управління виконанням бюджету, координація діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету	Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи	Протягом року
4	Здійснення операцій з коштами бюджету, розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів, контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань, проведенні платежів, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджету	Державне казначейство України, його територіальні органи	Протягом року
5	Моніторинг та оперативний аналіз виконання бюджету	Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи	Протягом року
6	Забезпечення своєчасного та повного надходження доходів до бюджету	Органи стягнення	Протягом року
7	Здійснення видатків	Розпорядники бюджетних коштів	Протягом року
8	Організація та проведення контролю за використанням бюджетних коштів	контролюючі органи	Протягом року
9	Внесення змін до закону про державний бюджет та рішень місцевих рад про бюджети	Верховна Рада України за пропозиціями Кабінету Міністрів України, місцеві ради за пропозиціями місцевих державних адміністрацій та виконкомів місцевих рад	У разі необхідності

4.2. Суть бюджетної класифікації

Бюджетна класифікація – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

Відповідно до ст. 8 Бюджетного кодексу України бюджетна класифікація використовується для складання і виконання державного та місцевих бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень. Міністерство фінансів України затверджує бюджетну класифікацію, зміни до неї та інформує про це Верховну Раду України.

Ознаки бюджетної класифікації проілюстровано на рис. 4.3.

Бюджетна класифікація має такі *складові частини*:

- класифікація доходів бюджету;
- класифікація видатків та кредитування бюджету;
- класифікація фінансування бюджету;
- класифікація боргу.

Стаття 9 Бюджетного кодексу наводиться класифікація доходів бюджету за такими *розділами*:

- податкові надходження;
- неподаткові надходження;
- доходи від операцій з капіталом;
- трансферти.

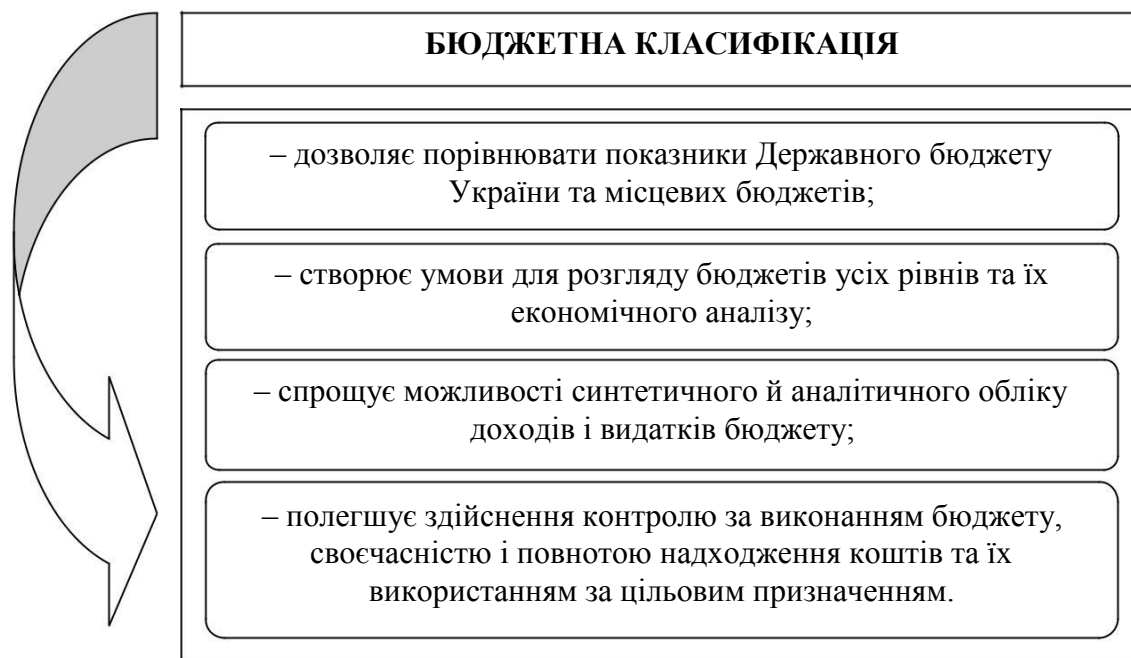


Рис. 4.3. Ознаки бюджетної класифікації

Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).

Неподатковими надходженнями визнаються:

- доходи від власності та підприємницької діяльності;
- адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності;
- інші неподаткові надходження.

Трансферти – кошти, одержані від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

Ст. 10 Бюджетного кодексу містить *класифікацію видатків та кредитування бюджету*. Видатки та кредитування бюджету класифікуються за:

- бюджетними програмами (програмна класифікація видатків та кредитування бюджету);
- ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету);

- функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету)

Програмна класифікація видатків та кредитування бюджету формується Міністерством фінансів України, місцевими фінансовими органами за пропозиціями, поданими головними розпорядниками бюджетних коштів під час складання проекту закону про Державний бюджет України.

Відомча класифікація видатків та кредитування бюджету містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів для систематизації видатків та кредитування бюджету за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів.

На основі відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету Державна казначейська служба України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Головні розпорядники бюджетних коштів визначають мережу розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням вимог щодо формування єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів та даних такого реєстру.

Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету має такі рівні деталізації:

- розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави чи місцевого самоврядування;
- підрозділи та групи, в яких конкретизуються видатки та кредитування бюджету

Видатки бюджету класифікуються за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація видатків бюджету).

За економічною класифікацією видатків бюджету видатки бюджету поділяються на поточні та капітальні.

Класифікація кредитування бюджету систематизує кредитування бюджету за типом позичальника та поділяє операції з кредитування на надання

кредитів з бюджету і повернення кредитів до бюджету. У складі витрат (видатків) бюджету виділяються витрати (видатки) споживання і витрати (видатки) розвитку відповідно до бюджетної класифікації.

Класифікація фінансування бюджету (ст. 11 Бюджетного кодексу України) містить джерела отримання фінансових ресурсів, необхідних для покриття дефіциту бюджету, і напрями витрачання фінансових ресурсів, що утворилися в результаті профіциту бюджету. Витрати на погашення боргу належать до складу фінансування бюджету.

Фінансування бюджету класифікується за:

- типом кредитора (за категоріями кредиторів або власників боргових зобов'язань);
- типом боргового зобов'язання (за засобами, що використовуються для фінансування бюджету).

Класифікація боргу (ст. 12 Бюджетного кодексу України) систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави.

4.3. Розпис доходів і видатків

Розпис бюджету – це документ, в якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації.

Розпис Державного бюджету України на відповідний рік має бути *збалансованим та включати:*

- розпис доходів державного бюджету, що поділяється на річний розпис доходів загального і спеціального фондів державного бюджету та помісячний розпис доходів загального фонду державного бюджету;
- розпис фінансування державного бюджету, що поділяється на річний розпис фінансування загального і спеціального фондів державного бюджету за типом боргового зобов'язання та помісячний розпис фінансування загального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання;

– розпис асигнувань державного бюджету, що поділяється на річний розпис асигнувань державного бюджету та помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету;

– розпис повернення кредитів до державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету, що поділяється на річний розпис повернення кредитів до державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету, помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду державного бюджету та надання кредитів із загального фонду державного бюджету;

– річний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень; помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету.

Річний і помісячний розпис асигнувань державного бюджету – це розпис асигнувань загального і спеціального фондів державного бюджету на рік та з розбивкою по місяцях у розрізі головних розпорядників бюджетних коштів за програмною класифікацією видатків та кредитування бюджету й повною економічною класифікацією видатків бюджету без розподілу за періодами року.

Річний і помісячний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень – це річний і помісячний розпис витрат спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання) в розрізі доходів (за кодами класифікації доходів бюджету), фінансування (за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання), повернення кредитів до спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і кодами класифікації кредитування бюджету).

Виконання розпису здійснюється із наростаючим підсумком з початку року.

Звіт про виконання розпису за спеціальним фондом державного бюджету складається за бюджетними програмами головних розпорядників у розрізі джерел надходжень, ураховуючи розпис витрат спеціального фонду

державного бюджету з розподілом за видами надходжень (підгрупами власних надходжень бюджетних установ та надходжень спеціального фонду).

4.4. Фактори впливу на доходи бюджету

Основним джерелом доходів держави є валовий внутрішній продукт, частину якого вона використовує.

На рівень доходів державного бюджету впливають зовнішні та внутрішні фактори, які можуть мати економічне, соціальне, політичне, національне спрямування (рис. 4.4).



Рис. 4.4. Зовнішні та внутрішні фактори впливу на доходи бюджету

Робота по мобілізації доходів бюджету включає в себе такі *основні елементи*:

- встановлення правової бази (законодавчої бази та інструктивно-методичного забезпечення);
- нарахування та обчислення податків, податкових і неподаткових платежів, інших видів доходів та їх облік;
- визначення способів утримання та стягнення податків (з джерела сплати, за платіжним повідомленням, за податковою декларацією) інших видів доходів;

– розрахунки із бюджетом – визначення форм і способів мобілізації доходів бюджету.

Безпосередню роботу по мобілізації доходів бюджету відповідно до статті 50 Бюджетного кодексу України виконують *органи стягнення*, до яких відносяться: Державна фіскальна служба України, інші органи.

Бухгалтерський облік надходжень до бюджету та касове виконання бюджету здійснюють органи Державної казначейської служби України.

Визначення суми податкових та грошових зобов'язань платників податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів регулюються статтями 54-60 Податкового кодексу України.

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Податковим кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених Податковим кодексом.

4.5. Поняття, організація та принципи бюджетного фінансування

Держава за допомогою бюджетного фінансування, як форми бюджетного механізму, здійснює фінансування всіх заходів, пов'язаних із виконанням її функцій.

Під бюджетним фінансуванням розуміють сукупність грошових відносин, пов'язаних із розподілом і використанням коштів централізованого грошового фонду держави, які реалізуються безоплатно і безповоротно шляхом надання бюджетних коштів юридичним та фізичним особам для проведення заходів, передбачених бюджетом.

Бюджетному фінансуванню властиві такі *ознаки*:

– бюджетне фінансування є однією з найважливіших форм фінансування видатків бюджету;

– його зміст проявляється у безповоротному наданню бюджетних коштів юридичним і фізичним особам;

- надання цих коштів здійснюється на проведення заходів, передбачених бюджетом;
- перелік цих заходів відповідає функціям держави;
- бюджетне фінансування з боку держави є формою бюджетного механізму, а з боку суб'єктів господарювання – однією з форм фінансового забезпечення.

Процес бюджетного фінансування регулюється Бюджетним кодексом України, базується і здійснюється на основі наукових принципів (рис. 4.9).

Під формами бюджетного фінансування розуміють способи надання бюджетних коштів на заходи, передбачені у бюджеті відповідно до наукових принципів. За наведеними критеріями виділяють три найважливіші форми: кошторисне фінансування, бюджетне інвестування та державні трансферти.

ПРИНЦИПИ БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ

Безповоротність – означає, що бюджетні кошти, надані відповідним розпорядникам та отримувачам, не потребують повернення та відшкодування.

Безоплатність – полягає у відсутності плати за виділені з бюджету кошти.

Безстроковість – надання бюджетних коштів без встановлення термінів їх повернення.

Плановість – означає, що бюджетні кошти держави виділяються відповідно до закону про Державний бюджет України на плановий рік.

Фінансування видатків здійснюється по мірі надходжень доходів бюджету.

Бюджетне фінансування здійснюється не під план, а в міру виконання планів по виробничих показниках розпорядників та отримувачів коштів.

Цільовий характер – полягає в тому, що бюджетні видатки здійснюються за цільовим призначенням відповідно до фінансових актів держави та фінансових планів суб'єктів бюджетних відносин.

Ефективне використання коштів – означає отримання максимального результату за рахунок мінімального обсягу бюджетних ресурсів або досягнення запланованих цілей за умови використання визначеної бюджетом суми коштів.

Дотримання режиму економії – застосовується в процесі використання ресурсів і зменшенні норм витрат, раціонального використання всіх наявних у суб'єкта бюджетних відносин ресурсів.

Повноти – означає, що всі видатки бюджетних установ здійснюються з одного бюджету за рахунок коштів загального і спеціального фондів.

Справедливість і неупередженість – забезпечується тим, що бюджетне фінансування здійснюється на засадах справедливого і неупередженого розподілу бюджетних ресурсів між усіма без винятку розпорядниками і отримувачами коштів.

Публічність й прозорість – полягає в оприлюдненні показників звітів про виконання фінансових планів у частині використання бюджетних коштів їх розпорядниками та отримувачами, а також відкритому прийнятті відповідних рішень.

Контрольованість – означає використання всіх наявних видів, форм і методів бюджетного контролю стосовно кожного розпорядника і отримувача бюджетних коштів.

Рис. 4.9. Принципи бюджетного фінансування

Кошторисне фінансування – це надання державою бюджетних коштів відповідно до затверджених бюджетів і бюджетних розписів бюджетним установам на цілі, передбачені їхніми основними фінансовими планами (кошторисами).

Другою формою бюджетного фінансування вважається *бюджетне інвестування*, пов'язане з наданням бюджетних коштів на інвестиційну чи інноваційну діяльність. Бюджетні інвестиції можуть здійснюватися у вигляді фінансування державних капітальних вкладень, проектного фінансування конкретних інвестиційних проектів, придбання частки акцій чи прав участі в управлінні підприємством.

Третя форма бюджетного фінансування полягає у наданні *державних трансфертів* шляхом державного субсидіювання (державні субсидії, державні субвенції, державні дотації) та державної допомоги населенню. Державні трансферти – це невідплатні та безповоротні платежі з бюджету юридичним і фізичним особам, які не призначені для придбання товарів чи послуг, надання кредиту або виплати непогашеного боргу.

4.6. Права та обов'язки розпорядників бюджетних коштів

Розпорядником бюджетних коштів є бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджетних коштів.

За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Нижчестоящі розпорядники бюджетних коштів поділяють на розпорядників коштів другого та третього ступенів. Розпорядниками коштів другого ступеня є керівники, які отримують кошти на видатки установи та розподіляють суму коштів, визначену головним розпорядником для переказу безпосередньо підпорядкованим їм установам,

підприємствам та організаціям. Розпорядниками коштів третього ступеня є керівники, які одержують кошти лише для безпосереднього витрачання.

Головний розпорядник бюджетних коштів:

– розробляє плани діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (в т. ч. заходи щодо реалізації інвестиційних програм (проектів));

– організовує та забезпечує на основі плану діяльності та індикативних прогнозних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подає їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу);

– отримує бюджетні призначення шляхом їхнього затвердження у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет); приймає рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляє і доводить до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань;

– затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством;

– розробляє проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами;

– розробляє та затверджує паспорти бюджетних програм і складає звіти про їхнє виконання, здійснює аналіз показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

– здійснює управління бюджетними коштами у межах установлених для нього бюджетних повноважень та оцінює ефективність бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних

коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;

– здійснює контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету;

– здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням бюджетних коштів;

– забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством;

– забезпечує доступність інформації про бюджет відповідно до законодавства та Бюджетного кодексу України.

Бюджетне призначення – це повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до Бюджетного кодексу України законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові та цільові обмеження та дає змогу надавати бюджетні асигнування.

Бюджетним асигнуванням є повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.

Бюджетне зобов'язання – це будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього самого періоду або у майбутньому.

4.7. Виконання дохідної частини бюджетів

Успішне виконання бюджетів усіх рівнів передбачає своєчасне і повне надходження доходів, яке забезпечується раціонально організованою системою їх стягнення. Система мобілізації доходів має забезпечити рівномірність, регулярність і стійкість надходжень коштів на рахунки бюджету, а також відповідне їх документальне оформлення, яке дозволить фінансовим органам мати своєчасну інформацію про виконання плану за доходами.

При виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів (ст. 43 Бюджетного кодексу). Державна казначейська служба України, що діє у складі Міністерства фінансів України, забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого у Національному банку України. Зміст казначейського обслуговування бюджетних коштів наведений на рис. 4.10.

В органах Державної казначейської служби України бюджетним установам відкриваються рахунки у встановленому законодавством порядку.

У ст. 45 Бюджетного кодексу України розкрито процедуру виконання Державного бюджету України за доходами. Міністерство фінансів України здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету. Державна казначейська служба України веде бухгалтерський облік усіх надходжень державного бюджету та за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету.

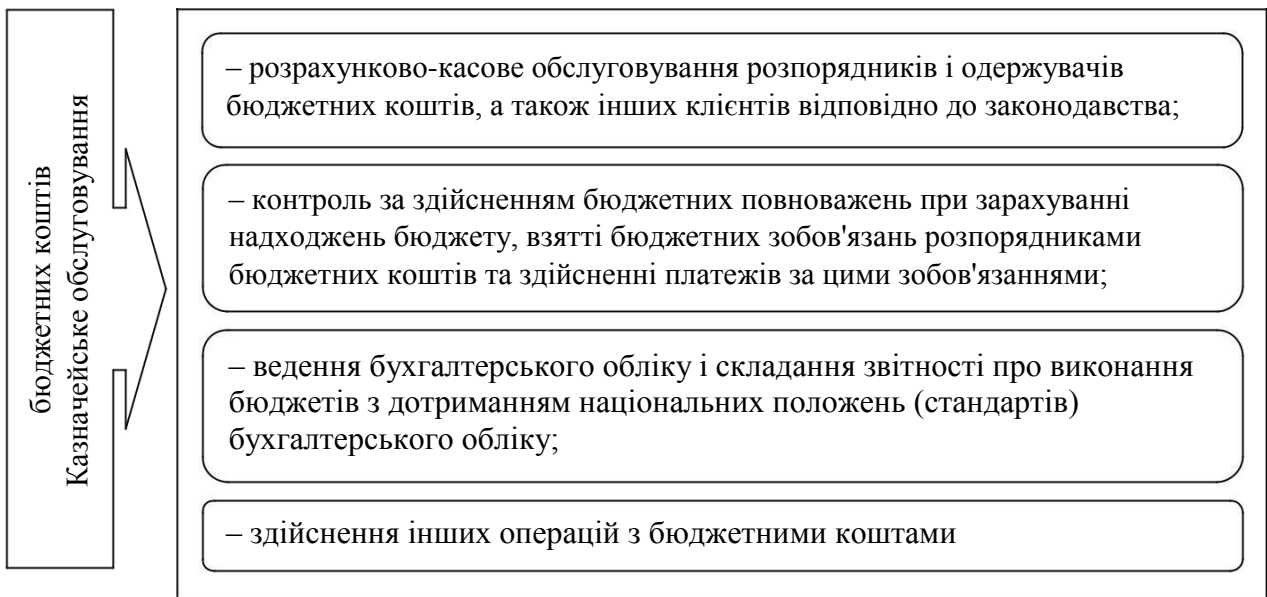


Рис. 4.10. Казначейське обслуговування бюджетних коштів

Повноваження органів Державної казначейської служби України з касового виконання бюджету за доходами проілюстровано на рис. 4.11.

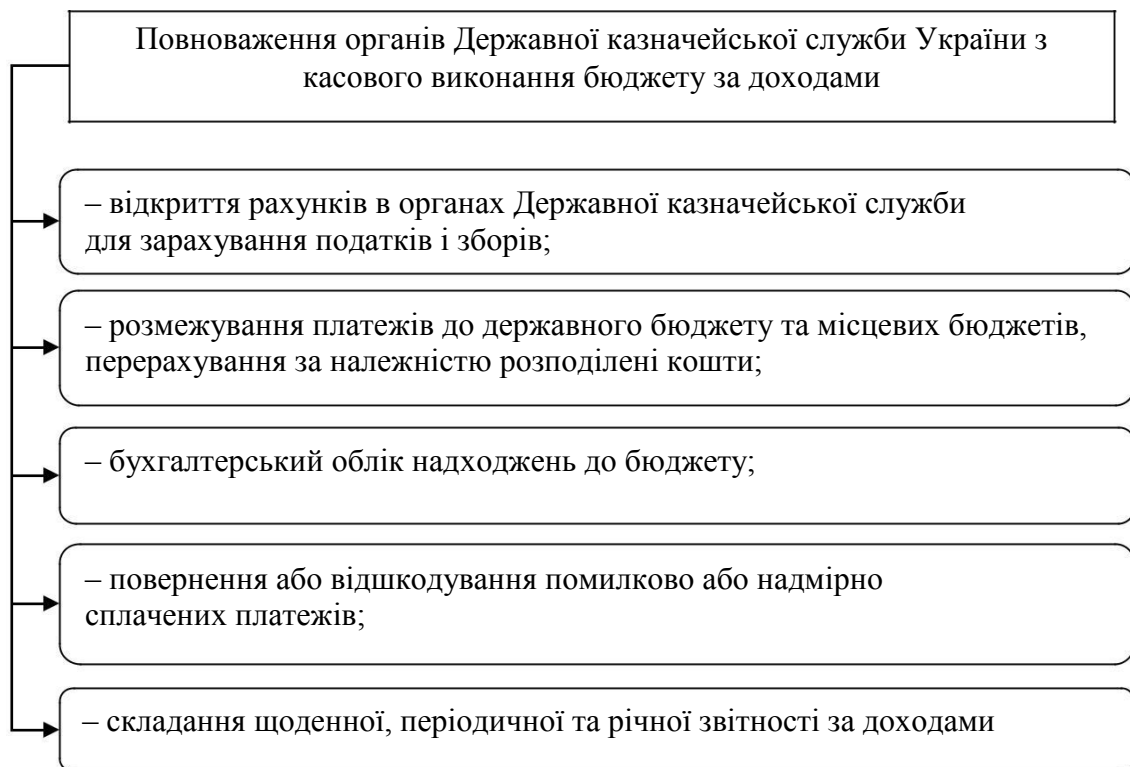


Рис. 4.11. Повноваження органів Державної казначейської служби України з касового виконання бюджету за доходами

Податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету (за винятком установ України, які функціонують за кордоном).

Перелік податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету згідно з бюджетною класифікацією в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, а також загальні вимоги щодо обліку доходів бюджету визначаються Кабінетом Міністрів України.

4.8. Виконання видаткової частини бюджетів

Якісне виконання видаткової частини бюджету залежить від чіткої його організації та логічної побудови процедур і взаємозв'язку між ними.

Бюджетні процедури, пов'язані з виконанням видаткової частини бюджетів, регулюються Бюджетним кодексом України, зокрема у ст. 46 визначено стадії виконання бюджету за видатками та кредитуванням (рис. 4.12).

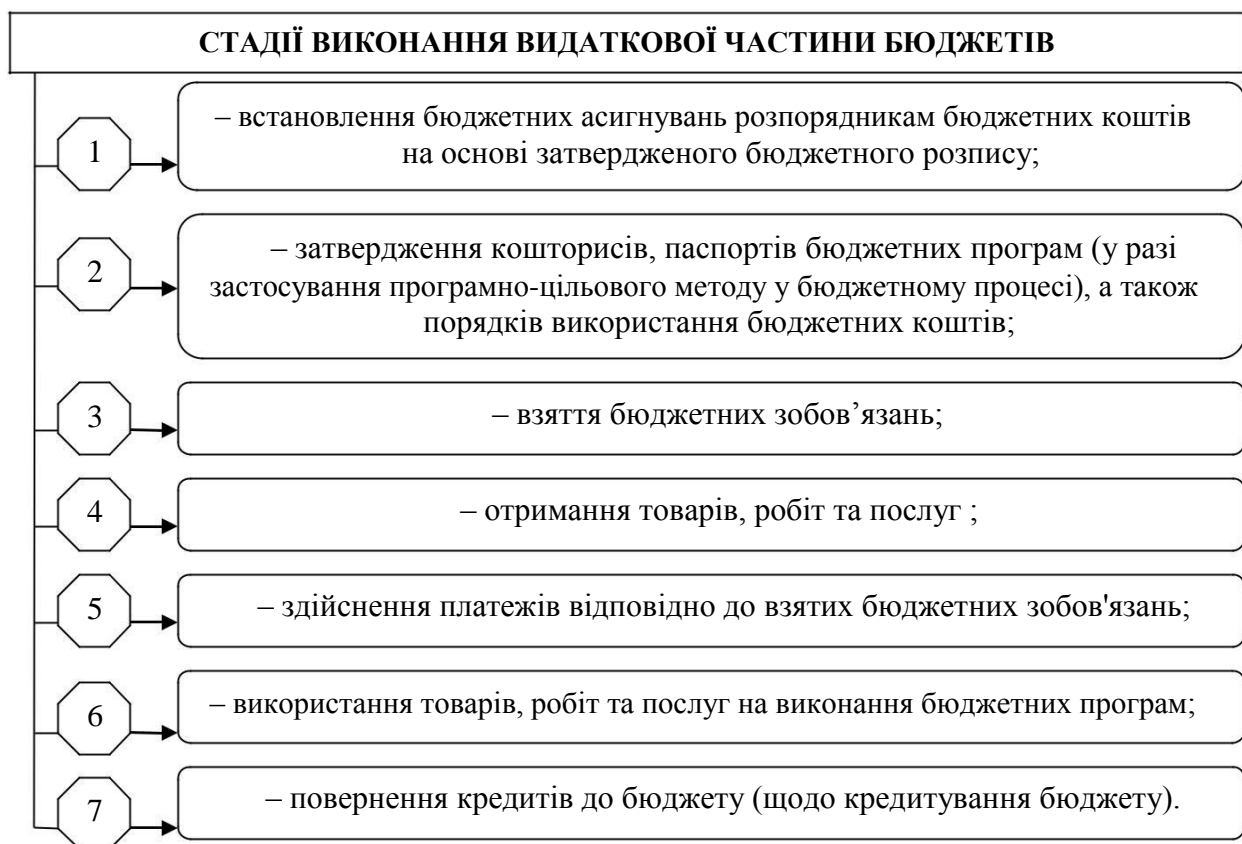


Рис. 4.12. Стадії виконання видаткової частини бюджетів

Відповідно до затвердженого розпису бюджету розпорядники бюджетних коштів одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Казначейство України здійснює контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису бюджету.

Розпорядники бюджетних коштів забезпечують управління бюджетними асигнуваннями і здійснення контролю за виконанням процедур та вимог, встановлених Бюджетним кодексом.

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами. Державна казначейська служба України здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету.

Основні задачі, що вирішуються при виконанні видаткової частини бюджетів:

- забезпечення своєчасного і у повному обсязі фінансування усіх передбачених бюджетом видатків;
- орієнтація всіх розпорядників та отримувачів бюджетних коштів на цільове, раціональне, економне й ефективне використання бюджетних коштів;
- удосконалення форм і методів фінансового контролю за використанням усіма розпорядниками й отримувачами бюджетних коштів.

Повноваження органів Державної казначейської служби України з касового виконання бюджету за видатками відображено на рис. 4.13.

При реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюють перевірку відповідності напрямків витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого бюджетного

зобов'язання приймає рішення про їхню оплату та надає доручення на здійснення платежу органу Державної казначейської служби України, якщо інше не передбачено бюджетним законодавством.

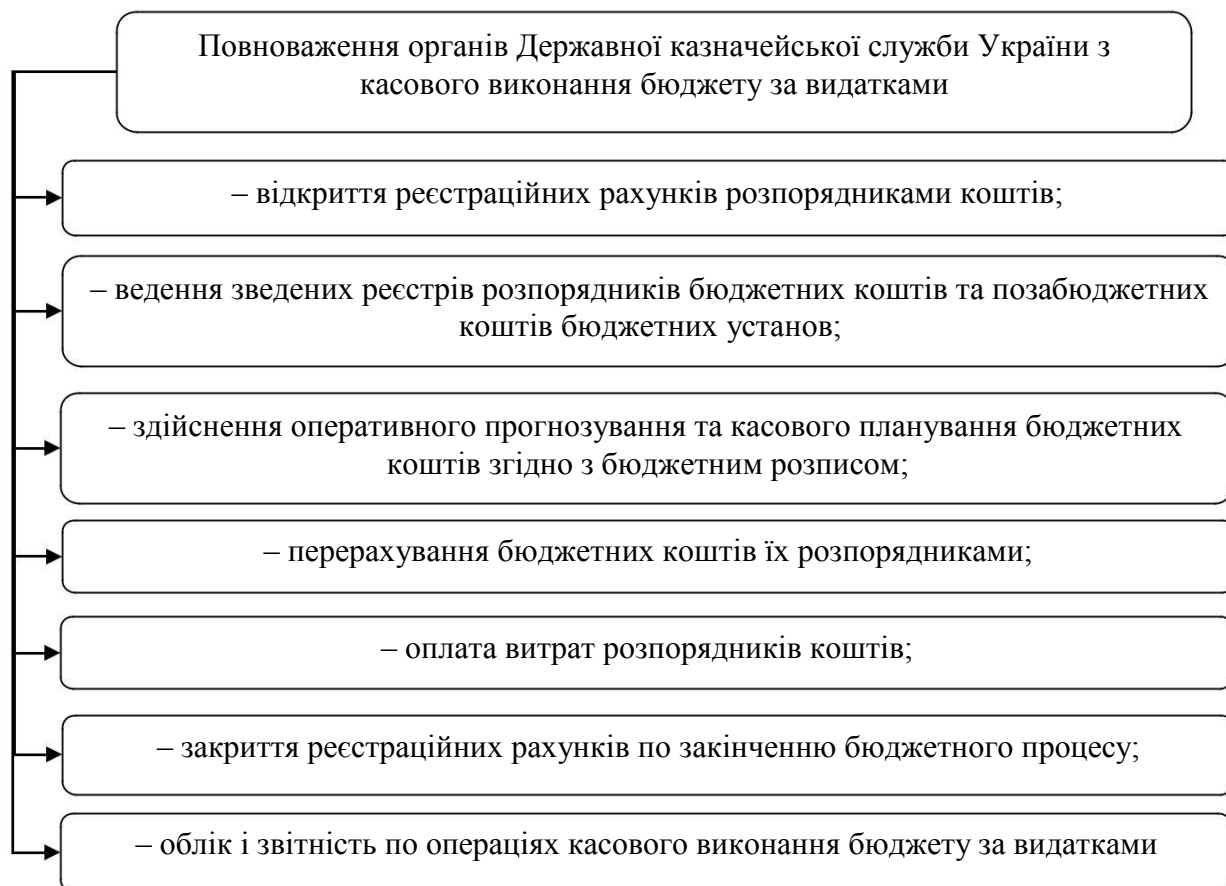


Рис. 4.13. Повноваження органів Державної казначейської служби України з касового виконання бюджету за видатками

4.9. Касове виконання бюджету

Під *касовим виконанням бюджету* розуміють організацію та здійснення розрахунково-касових операцій (приймання, зберігання і видачу бюджетних коштів) щодо виконання бюджету відповідного рівня.

При виконанні державного та місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Державна казначейська служба України, що діє у складі Міністерства фінансів України, забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення Єдиного казначейського рахунка, відкритого у Національному банку України.

Участь органів Державної казначейської служби України у бюджетному процесі проілюстровано на рис. 4.14.

В органах Державної казначейської служби України бюджетним установам відкриваються рахунки у встановленому законодавством порядку.

Державна казначейська служба України (ДКСУ) безпосередньо контролює і обліковує надходження коштів до бюджетів, законність і доцільність їх використання, обслуговує розпорядників бюджетних коштів, веде облік руху бюджетних коштів, а також готує звітність про виконання бюджетів, тому відіграє активну роль у бюджетному процесі.

ДКСУ у межах повноважень здійснює контроль за:
здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень;
відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису бюджетів;
відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;
витрачанням бюджетних коштів (відповідність підтвердних документів бюджетним асигнуванням та вимогам бюджетного законодавства);
дотриманням правил валютного контролю за операціями бюджетних установ;
дотриманням порядку проведення державних лотерей;
дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ;
здійсненням інших повноважень учасників бюджетного процесу відповідно до законодавства.

Рис. 4.14. Участь органів Державної казначейської служби України у бюджетному процесі

Державна казначейська служба України здійснює платежі за видатками державного бюджету через систему своїх органів за допомогою безготівкового перерахування коштів. З цією метою органам казначейства відкрито рахунок, який називається «Єдиний казначейський рахунок».

Єдиний казначейський рахунок – це рахунок, відкритий Державній казначейській службі України в Національному банку України для обліку коштів та здійснення розрахунків у Системі електронних платежів Національного банку України. На єдиний казначейський рахунок (ЄКР) зараховуються податки, збори, інші обов'язкові платежі державного та місцевих бюджетів і надходження з інших джерел. З них органи казначейства здійснюють платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, котрі виконали роботи або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів.

Функціонування єдиного казначейського рахунку забезпечує:

- повну незалежність держави від банківської системи у справі контролю та обліку коштів бюджету;
- доскональну базу даних за бюджетними показниками;
- облік коштів, що надходять до державного бюджету та місцевих бюджетів;
- розподіл загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів між державним бюджетом і місцевими бюджетами за нормативами, затвердженими Верховною Радою України;
- зарахування на рахунки місцевих бюджетів належних їм коштів відповідно до нормативів та результатів взаєморозрахунків;
- дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів завдяки здійсненню попереднього контролю;
- подання інформації органам законодавчої та виконавчої влади щодо здійснених на єдиному казначейському рахунку операцій;
- оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо використання залишків коштів єдиного казначейського рахунку.

Казначейська система касового виконання бюджетів залишається ефективним засобом здійснення державної фінансово-економічної політики країни.

ТЕМА 5. СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

5.1. Завдання обліку виконання бюджетів

5.2. Бухгалтерські документи для здійснення операцій з виконання бюджету

5.3. План рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів

5.4. Методика та порядок обліку виконання бюджетів

5.5. Особливості обліку ресурсів і доходів бюджету

5.1. Завдання обліку виконання бюджетів

Бухгалтерський облік забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій, надання користувачам інформації про стан активів і зобов'язань, результати виконання бюджетів та їхніх змін.

Бюджетний облік ведеться з метою накопичення даних про доходи, видатки, кредитування за вирахуванням погашення і фінансування бюджетів, а також визначення результатів виконання бюджетів.

Основними *завданнями* системи обліку по виконанню бюджетів є:

– своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку за відповідними рахунками і параметрами всіх операцій по виконанню бюджетів;

– щоденне завершення та звірку всіх облікових процесів, реєстрів та документів, у т. ч. пов'язаних з надходженням та перерахуванням фінансових ресурсів по системах міжбанківських електронних платежів і внутрішній платіжній системі Казначейства України; складання щоденного балансу та автоматизовану перевірку відповідності даних аналітичного обліку даних балансу.

– достовірне відображення в обліку і звітності руху й використання бюджетних коштів, надання об'єктивної та порівняльної інформації про стан зобов'язань, активів, результатів виконання бюджетів та ін.

Особливе місце у системі обліку займає *управлінський облік*, оскільки він забезпечує органи влади оперативною фінансовою та нефінансовою

інформацією з метою планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю використання бюджетних коштів тощо.

Облік виконання бюджетів усіх рівнів ведеться за такими *розділами*:

- облік ресурсів і доходів бюджетів;
- облік асигнувань і видатків бюджетів;
- облік взаємних рахунків між бюджетами.

Предметом бюджетного обліку є порядок відображення в обліку руху бюджетних коштів, а його об'єктами є дохідна і видаткова частини бюджетів, боргові зобов'язання держави та інші бюджетні ресурси, які спрямовуються на соціально-економічний розвиток.

Таким чином, бухгалтерський облік виконання бюджетів – це складова системи обліку, що включає сукупність правил, процедур та методик обліку для виявлення, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та обміну інформацією про бюджетні операції. На основі бухгалтерського обліку відбувається прийняття управлінських рішень та складається фінансова звітність про виконання бюджетів.

5.2. Бухгалтерські документи для здійснення операцій з виконання бюджету

Бухгалтерський документ – це підтвердження в письмовій формі результату здійснення операцій з виконання бюджету. Записи в облікових реєстрах можуть бути проведені тільки на основі бухгалтерських документів.

Усі бухгалтерські документи (первинні та зведені) служать для організації аналітичного і синтетичного обліку.

У бюджетному обліку використовують такі бухгалтерські *документи*:

- річний розпис бюджету з поквартальною (помісячною) розбивкою або виписка
з нього;
- довідка-повідомлення про зміни кошторисних призначень – розмірів фінансування;
- довідка про доходи, які надходять на поточний рахунок (основний) місцевого бюджету;

- розпорядження на перерахування коштів з поточного рахунка (основного) місцевого бюджету;
- повідомлення про взаємні розрахунки;
- видатковий розпис-план фінансування;
- висновок про повернення доходів;
- платіжні доручення на перерахування коштів із місцевого бюджету розпорядникам бюджетних коштів;
- періодична і річна звітність про виконання кошторисів бюджетних установ;
- місячні звіти банків з фінансування капітальних вкладень та інших заходів за рахунок бюджету;
- меморіальний ордер;
- виписки з поточного рахунка (основного) місцевого бюджету;
- звіти установ банків про залишки коштів на поточних рахунках місцевих бюджетів;
- чеки; головна книга; баланс;
- кошториси;
- штатні розписи;
- лімітні довідки про видатки бюджету;
- розшифровка доходів, що розподіляються між бюджетами;
- реєстри доходів, які надійшли у державний бюджет за рік;
- довідки про звірку доходів з органами фіскальної служби, які надійшли в державний бюджет;
- реєстри надходжень загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів за рік;
- реєстри розподілу загальнодержавних податків для області чи району;
- довідки про звірку загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів по області чи району (з фіскальними органами);
- довідки про звірку відрахувань до місцевих бюджетів (по області, району чи місту).

Одна частина документів і реєстрів обслуговує аналітичний облік, інша – синтетичний.

В бюджетному обліку *аналітичними документами* вважаються первинні та зведені документи, відомості, карточки аналітичного обліку, оборотні відомості за аналітичними рахунками, довідки-розрахунки для звітності тощо.

Синтетичний облік ведуть у меморіальних ордерах, реєстраційних журналах, шахматних контрольних відомостях (балансах), оборотних відомостях за рахунками синтетичного обліку.

Узагальнюючим, контролюючим документом для аналітичного і синтетичного обліку виконання бюджету є *баланс*. Баланс про виконання бюджету складається з п'яти розділів активу і чотирьох розділів пасиву.

Розділи активу: I – «Ресурси бюджету», II – «Розрахунки за борговими зобов'язаннями», III – «Кошти у розрахунках», IV – «Видатки», V – «Результат (дефіцит)».

Розділи пасиву: I – «Доходи», II – «Розрахунки за борговими зобов'язаннями», III – «Кошти у розрахунках», IV – «Результат (дефіцит/надлишок)».

Таким чином, в активі та пасиві бухгалтерського балансу за видатками бюджету відображаються одні й ті самі кошти бюджету, з одного боку – за їх розміщенням і використанням, а з іншого – за джерелами їх надходження.

Баланс відображає кошти в узагальненому вигляді на певну дату (на перше число місяця, кварталу, року). Проте впродовж місця, кварталу, року відбуваються операції, які змінюють величину валюти балансу. З огляду на це, ведуть не тільки узагальнюючий, а й поточний облік.

5.3. План рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів

План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів зі стислим викладом їх змісту, за допомогою якого ці операції відображаються у фінансовій звітності.

Будова плану рахунків базується на класифікації рахунків за економічним змістом з метою отримання інформації про виконання бюджетів і здійснення контролю за цим процесом.

Кожна операція бюджетного процесу документально фіксується і відображається на рахунках.

Розрізняють *два види* рахунків; активні та пасивні. Активні рахунки призначаються для обліку ресурсів бюджету за їх складом та розміщенням, а пасивні – для обліку джерел бюджетних коштів за їх цільовим призначенням. Обидва види рахунків мають однакову структуру – це таблиця, ліва сторона якої називається дебет, а права – кредит.

Для кожного рахунка характерна наявність залишку (сальдо) на початок і кінець місяця та оборотів за місяць за дебетом і кредитом. Незважаючи на однакову структуру рахунків, призначення сторін (дебету і кредиту) в активних і пасивних рахунках різне.

Залежно від змісту операції, її сума записується двічі: за дебетом одного рахунка і кредитом іншого. Такий спосіб запису операцій називається методом подвійного запису.

План рахунків поділяється на *три логічні частини*: балансові, бюджетні рахунки (доходи і видатки), меморандні та позабалансні рахунки. Кожна з частин формується з таких класів.

Балансові рахунки:

1 клас – «Активи»;

2 клас – «Зобов'язання»;

3 клас – «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів»;

4 клас – «Розрахунки».

Бюджетні рахунки:

5 клас – «Результат виконання бюджету»;

6 клас – «Доходи бюджету»;

7 клас – «Видатки бюджету».

Меморандні та позабалансові рахунки:

8 клас – «Управлінський облік»;

9 клас – «Позабалансовий облік».

Кожен клас поділяється на:

- рахунки II порядку;
- рахунки III порядку;
- рахунки IV порядку.

Номер рахунка II порядку (двохзначний) складається з номера класу рахунків, на який відводиться один знак, та коду рахунка другого порядку, на який також відводиться один знак.

Номер рахунка III порядку (трьохзначний) складається з номера класу рахунків (1 знак), коду рахунка другого порядку (1 знак) та коду рахунка третього порядку, на який також відводиться один знак.

Номер рахунка IV порядку (чотирьохзначний) складається з номера класу рахунків (1 знак), коду рахунка другого порядку (1 знак), коду рахунка третього порядку (1 знак) та коду рахунка четвертого порядку, на який також відводиться один знак.

Перший клас Плану рахунків визначає активи бюджетів. Він містить кореспондентський рахунок Казначейства в НБУ, кошти бюджетів в інших банках, розміщені депозити, цінні папери, надані бюджетні кредити, інші активи (кошти в дорозі та заблоковані на рахунках, товарно-матеріальні цінності), субкореспондентські рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби України. Всі рахунки першого класу активні.

Другий клас Плану рахунків визначає зобов'язання за операціями виконання бюджетів. Це зобов'язання, пов'язані з випуском в обіг цінних паперів, отриманням кредитів та депозитів, за іншими зобов'язаннями. Всі рахунки другого класу пасивні.

У третьому класі Плану рахунків відображені зобов'язання за операціями Казначейства за коштами бюджетів і розпорядників бюджетних коштів. Це операції за коштами: державного бюджету, місцевих бюджетів; які підлягають розподілу між рівнями бюджетів; тимчасово віднесеними на доходи бюджету;

на рахунках розпорядників бюджетних коштів, органів Державної казначейської служби України. Рахунки третього класу пасивні.

У четвертому класі Плану рахунків відображаються рахунки, які виникають між бюджетами в процесі їх виконання, розрахунки за векселями, позицією Казначейства щодо іноземної валюти та балансуючі рахунки. Всі рахунки четвертого класу активно-пасивні.

П'ятий клас Плану рахунків визначає результат виконання бюджетів (загального та спеціального фондів). Рахунки п'ятого класу активно-пасивні.

У шостому класі Плану рахунків, відображаються доходи: державного та місцевих бюджетів, які підлягають розподілу; кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджетів. Усі рахунки шостого класу пасивні, крім рахунка 6911 «Контррахунок за видатковими операціями», який є активно-пасивним.

У сьомому класі Плану рахунків відображаються видатки державного та місцевого бюджетів. Усі рахунки сьомого класу активні за винятком рахунків: 713 групи «Кредитування державного бюджету за вирахуванням погашень»,

723 групи «Кредитування місцевого бюджету за вирахуванням погашень», які є активно-пасивні, та 7911 «Контррахунок за видатковими операціями», який є контрактивний, і 7922 «Контррахунок за операціями з кредитування за вирахуванням погашень», який є активно-пасивний.

Восьмий клас Плану рахунків містить меморандні (технічні) рахунки, які є елементом управлінського обліку і не входять до балансу про виконання бюджету. Це – кошти передані та отримані органами Державного казначейства в процесі виконання бюджетів. Рахунки 81 розділу «Кошти отримані» пасивні, рахунки 82 та 83 розділів – активні, а рахунок 8911 «Контррахунок за операціями управлінського обліку за переданими коштами» -контрактивний і рахунок 8921 «Контррахунок за операціями управлінського обліку за отриманими коштами» – контрпасивний.

У дев'ятому класі Плану рахунків відображають позабалансові статті: тимчасові планові показники та інші; кошторисні призначення; асигнування; планові показники за доходами бюджету; зобов'язання розпорядників бюджетних коштів; розрахункові документи, неоплачені в термін; нараховані доходи і витрати; зобов'язання і вимоги за кредитуванням та всіма видами гарантій. Рахунки 90, 91, 92, 94, 95 розділів – пасивні, рахунки 93 розділу –

активні. Рахунки 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку» – контрактивний і 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку» – контрпасивний.

Будова плану рахунків базується на класифікації рахунків за економічним змістом з метою отримання інформації про виконання бюджетів і здійснення контролю за цим процесом.

Кожна операція бюджетного процесу документально фіксується і відображується на рахунках.

Відобразимо бухгалтерські проведення, пов'язані із рухом коштів та відповідними плановими показниками, починаючи від надходження доходів до місцевого бюджету, та до моменту фінансування (виділення коштів) розпоряднику коштів – бюджетній установі. Рух по рахунках відбувається наступним чином:

3141 дохідний рахунок

3142 видатковий рахунок

3531 особовий рахунок головного розпорядника

3541 реєстраційний рахунок розпорядника

Такий рух відображається на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до чинної методики (табл. 5.1).

Таблиця бухгалтерських проводок

Операція	Дт	Назва рахунку	Кт	назва рахунку
Затверджено планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету	9323	Затверджено планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
	9321	Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
Затверджено планові показники за видатками місцевих бюджетів:	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9293	Затверджені зведені бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів
	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9227	Затверджені зведені бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів, з урахуванням змін
	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9223	Зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів
Введення зведених показників бюджетних призначень за помісячним розписом (підстава – помісячний розпис місцевого бюджету). Загальний фонд: – за доходами місцевих бюджетів:	9343	Затверджені планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
	9341	Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
Введення зведених показників бюджетних призначень за помісячним розписом (підстава – помісячний розпис місцевого бюджету). Загальний фонд: – за видатками місцевих бюджетів:	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9296	Затверджені зведені бюджетні призначення з загального фонду місцевих бюджетів за помісячним розписом асигнувань
	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9274	Затверджені зведені бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом

				асигнувань, з урахуванням змін
	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку	9273	Зведені бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань
Надійшли доходи до загального фонду місцевого бюджету	1711	Субрахунки єдиного казначейського рахунку	3141	Надходження до загального фонду місцевих бюджетів
	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів	6121	Доходи загального фонду місцевого бюджету
	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку	9321	Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету
	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку	9341	Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету
Зараховано кошти до загального фонду місцевого бюджету (на котловий рахунок)	3141	Надходження до загального фонду місцевих бюджетів	3142	Кошти загального фонду місцевих бюджетів
Виділено кошти загального фонду місцевого бюджету розпорядникам коштів (підстава – розпорядження фінансового органу про виділення коштів)	3142	Кошти загального фонду місцевих бюджетів	3531	Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету
	9223	Зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду місцевих бюджетів	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
	9273	Зведені бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
Проведено розподіл виділених бюджетних асигнувань та зараховано кошти на реєстраційні рахунки розпорядників (підстава – розподіл	3531	Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету	3541	Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету
	8251	Кошти загального фонду	8911	Контррахунок для

виділених бюджетних асигнувань)		місцевого бюджету, передані розпорядниками коштів місцевих бюджетів		активних рахунків управлінського обліку
	9123	Зведені поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевих бюджетів	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
	9142	Зведені поточні призначення з загального фонду місцевого бюджету за планом асигнувань	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку

5.4. Методика та порядок обліку виконання бюджетів

Процес виконання бюджету пов'язаний з рухом коштів. У зв'язку з цим більшість бухгалтерських проведення охоплює один із рахунків 1-го та 3-го класу. У процесі виконання бюджету за доходами органи Казначейства:

- відкривають рахунки в управліннях Державної казначейської служби України для зарахування платежів до бюджетів та до цільових фондів;
- ведуть бухгалтерський облік доходів бюджетів у розрізі кодів класифікації доходів і типів операцій;
- здійснюють розподіл платежів між бюджетами відповідно до затверджених законом нормативів та перераховують за належністю розподілені кошти;
- готують розрахункові документи і проводять повернення надмірно або помилково сплачених платежів до бюджету;
- здійснюють відшкодування податку на додану вартість;
- складають щоденну, періодичну і річну звітність за доходами та подають її відповідним органам, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою платежів до бюджету й цільових фондів.

Вони повинні забезпечити облік надходжень протягом поточного року у розрізі кодів бюджетної класифікації – доходи загального фонду; доходи спеціального фонду; доходи, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами бюджету; доходи, що розподіляються між державним та місцевими

бюджетами або між рівнями місцевих бюджетів; надходження, тимчасово віднесені на доходи державного або місцевого бюджету.

Платежі до бюджетів, які відповідно до закону України про Державний бюджет України на відповідний рік та рішень місцевих рад є доходами загального фонду бюджету, зараховуються безпосередньо на аналітичні рахунки, відкриті в управліннях Державної казначейської служби за балансовими рахунками 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету» та 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів».

Інформація щодо надходження та повернення надміру або помилково сплачених платежів до бюджету одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунками фінансового обліку 6111 «Доходи загального фонду державного бюджету» та 6121 «Доходи загального фонду місцевих бюджетів». Кредитовий залишок на рахунках 6111 та 6121, а також в розрізі кожного рахунка відкритого на даному балансовому рахунку, дає інформацію про надходження з урахуванням повернень кожного виду доходів (наприклад, відшкодування податку на додану вартість) і повернення платежів до загального фонду державного та місцевих бюджетів наростаючим підсумком з початку року. За окремими рахунками допускається від'ємний залишок, котрий показує, що повернень окремого виду доходу бюджету у поточному бюджетному періоді з цього рахунка відбулося більше, ніж надходжень (за рахунок загальних надходжень до загального фонду). У цілому за рахунками фінансового обліку 6111 та 6121 від'ємний залишок не допускається.

Для щоденного акумулювання платежів, які надійшли до загального фонду державного та місцевих бюджетів в органі Державної казначейської служби, відкриваються рахунки за балансовими рахунками 3112 «Кошти загального фонду державного бюджету» та 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів» для кожного виду бюджету. На один із відкритих рахунків за даним бюджетом зараховуються доходи, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, а кількість інших рахунків для акумулювання (перерахування на центральний рівень) платежів залежить від рішення ради про відповідний бюджет і має забезпечити процес його виконання.

Залишки коштів, що склалися на кінець операційного дня з аналітичних рахунків за доходами, відкритих за балансовими рахунками 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету» та 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів», у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються (списуються) на відповідні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3112 і 3142, а саме щодо державного бюджету:

– на перший рахунок зараховуються доходи, за рахунок яких здійснюється перерахування дотацій місцевим бюджетам;

– на другий рахунок зараховуються доходи, які належать до загального фонду державного бюджету і з яких не здійснюється перерахування дотацій.

Суми коштів, зарахованих на перший рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3112, обласні управління Державної казначейської служби розподіляють за нормативами, установленими законом України про Державний бюджет України на відповідний рік, та цього самого дня у регламентований час перераховують суми дотацій на відповідні рахунки місцевих бюджетів. Інформація щодо перерахування суми дотацій місцевим бюджетам одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8311 «Кошти, передані органами Державної казначейської служби із загального фонду державного бюджету». Дебетовий залишок за рахунком 8311 дає інформацію про перераховану з початку року суму дотацій місцевим бюджетам.

Залишки коштів з першого рахунка, відкритого за балансовим рахунком 3112, після відрахування дотацій місцевим бюджетам та з другого рахунка, відкритого за цим самим балансовим рахунком, платіжними дорученнями обласного управління Державної казначейської служби у регламентований час перераховують на відповідні рахунки, відкриті у Державній казначейській службі України (центральний рівень) за балансовим рахунком 3112. Інформація щодо перерахування суми доходів Державній казначейській службі України одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211

«Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державної казначейської служби».

Сума дебетових залишків на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211, дає інформацію про суми доходів, перераховані органам Державної казначейської служби вищого рівня з початку року.

Платежі до бюджетів, які згідно із Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік та рішенням відповідної ради є доходами спеціального фонду відповідного бюджету, крім власних надходжень розпорядників коштів бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в управліннях Державної казначейської служби за балансовими рахунками 3121 та 3151. Інформація щодо надходження коштів та повернення платежів одночасно відображається на відповідних рахунках, відкритих за рахунками фінансового обліку 6112 та 6122. Кредитний залишок за останніми рахунками фінансового обліку та за кожним аналітичним рахунком, відкритим на даному рахунку фінансового обліку, відображає інформацію про надходження коштів (з урахуванням повернень платежів та кожного виду доходів зокрема) до спеціального фонду відповідного бюджету наростаючим підсумком з початку року.

Платежі, які відповідно до закону України про Державний бюджет України чи рішення місцевої Ради на поточний рік розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного або місцевого бюджетів, зараховуються відповідно на аналітичні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3131 «Надходження, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету» або 3161 Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Дані про надходження з урахуванням повернень одночасно відображаються на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6113 «Доходи державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами» або 6123. Кредитовий залишок за рахунками фінансового обліку 6113 та 6123 дає інформацію про надходження платежів, які розподіляються між загальним та

спеціальним фондами відповідного бюджету наростаючим підсумком з початку року.

Для щоденного перерахування коштів державного бюджету до Державної казначейської служби України (центральний рівень) обласні управління Державної казначейської служби та Державна казначейська служба України (центральний рівень) відкривають рахунки за кожним видом надходження за балансовим рахунком 3132 «Кошти, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету». Залишки коштів за день (з урахуванням повернень) з аналітичних рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3131, за встановленим регламентом засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються (списуються) на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3132. Обласні управління Державної казначейської служби своїми платіжними дорученнями за встановленим регламентом перераховують кошти на рахунки, відкриті у Державній казначейській службі України за балансовим рахунком 3132. Інформація щодо перерахування коштів Державній казначейській службі України одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8213 «Кошти державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондом, передані вищестоящим органам Державної казначейської служби». Дебетовий залишок за балансовим рахунком 8213 дає інформацію про суми платежів, перераховані з початку року, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами державного бюджету.

У Державній казначейській службі України здійснюється розподіл коштів між загальним і спеціальним фондами державного бюджету відповідно до нормативів, визначених законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Обласні управління Державної казначейської служби розподіляють (за встановленими нормативами відповідного бюджету) між загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів залишки коштів за день з рахунків,

відкритих за балансовим рахунком 3161 «Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів».

Кошти, які належать до спеціального фонду державного або місцевих бюджетів, перераховуються на рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3121 «Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки» або 3151 для подальшого їх зарахування на відповідні спеціальні та особові реєстраційні рахунки розпорядників коштів.

Кошти, які належать загальному фонду державного або місцевих бюджетів, перераховуються на рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету» або 3141.

За результатами розподілу платежів між загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів формується Відомість розподілу платежів між загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету, які надійшли на рахунки 3161 та засобами програмного забезпечення у регламентованому режимі проводиться перерахування розподілених коштів на відповідні рахунки.

Платежі до бюджету, які відповідно до закону України про Державний бюджет України на відповідний рік та рішенням місцевої ради у поточному році розподіляються між державним бюджетом та рівнями місцевих бюджетів, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3311 «Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами» або 3311 Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Інформація про надходження з урахуванням повернень одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6211 «Доходи, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами № або 6221. Кредитовий залишок за рахунком фінансового обліку 6211 або 6221 дає інформацію про надходження платежів, які підлягають розподілу між державним та місцевим бюджетами або між рівнями місцевих бюджетів з початку року.

Кошти, які протягом дня зараховувались на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3311 «Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами», в кінці операційного дня розподіляються

за встановленими нормативами між державним та обласним бюджетом. Після розподілу частина коштів, яка належить загальному фонду державного бюджету, засобами програмного забезпечення зараховується на відповідний аналітичний рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3111, з якого перераховується на відповідний рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3112 для перерахування платежів, які належать до загального фонду державного бюджету. Подальше перерахування коштів з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3112, здійснюється на підставі платіжних доручень у регламентованому порядку.

Залишки коштів на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3321 «Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету», наприкінці дня за встановленими нормативами розподіляються між рівнями місцевих бюджетів і засобами програмного забезпечення зараховуються:

1) на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів»;

2) на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3151 «Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки». При цьому частина коштів, яка належить цільовим фондам, перераховується на їхні рахунки.

За результатами розподілу платежів між державним бюджетом або між рівнями місцевих бюджетів формується відповідно відомість розподілу платежів до бюджету, які надійшли за рахунком 3311 або відомість розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету, які надійшли на рахунки 3321 «Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету».

5.5. Особливості обліку ресурсів і доходів бюджету

До першого класу рахунків з обліку ресурсів бюджету належать «Активи». Вони охоплюють рахунки з обліку операцій з грошовими коштами (готівкою), депозитами, цінними паперами, а також з коштами, залученими для виконання державного та місцевих бюджетів. Облік консолідованих ресурсів бюджету держави ведеться на активних рахунках: 11 «Кошти бюджетів в

НБУ», 12 «Кошти бюджетів в інших банках», 13 «Розміщені депозити», 14 «Цінні папери», 15 «Надані бюджетні кредити», 16 «Інші активи», 17 «Субкореспондентські рахунки».

Рахунок 11 містить такі групи рахунків третього порядку:

111 – кошти в НБУ до запитання;

112 – інші рахунки Державної казначейської служби в НБУ. Рахунок 111 містить балансовий рахунок четвертого порядку – 1111 «Єдиний казначейський рахунок», а рахунок 112-1121 «Рахунок Державної казначейської служби в НБУ для виплати готівкових коштів» та 1122 «Інші рахунки державної казначейської служби в НБУ».

Дані рахунки призначені для обліку коштів на кореспондентських рахунках органів Державної казначейської служби, які відкрито в установах НБУ, а також обліку коштів для виплати готівки.

Третій клас рахунків «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів» містить такі розділи рахунків другого порядку:

31 – кошти бюджетів;

32 – кошти, залучені до бюджетів;

33 – кошти, які підлягають розподілу;

34 – кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджету;

35 – рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які у Державній казначейській службі України;

36 – рахунки розпорядників бюджетних коштів, які не перебувають на казначейському обслуговуванні;

37 – рахунки інших клієнтів та банків;

38 – рахунки за нез'ясованими сумами, несквитованими дебетовими сумами та інші транзитні рахунки;

39 – рахунки органів Державної казначейської служби.

Рахунок 31 містить такі групи рахунків третього порядку:

311 «Кошти загального фонду Державного бюджету»;

312 «Кошти спеціального фонду Державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки»;

313 «Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами Державного бюджету»,

314 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів»;

315 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки»;

316 «Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів».

Кожен із цих груп рахунків має деталізацію за балансовими рахунками четвертого порядку.

Рахунки 161 та 164 призначені для обліку тих коштів, які перераховані до бюджету, але надійдуть за призначенням у наступному звітному періоді. Наприклад, перерахування здійснено наприкінці місяця, а зарахування коштів – на початку наступного місяця. Ці кошти можуть враховуватися в балансі про виконання бюджету за звітний період.

Основним джерелом формування ресурсів бюджету є доходи. Надходження від підприємств і організацій відбувається шляхом перерахування коштів з рахунків платників на рахунки бюджету в Державній казначейській службі за допомогою платіжних доручень, які виписують самі платники – юридичні особи. У платіжних дорученнях зазначають: код (МФО) органу державної казначейської служби, номер бюджетного рахунка, номер платіжного документа, ідентифікаційний код платника податків, призначення платежу, код бюджетної класифікації доходів, код відомств згідно з відомчою класифікацією, сума платежу.

Приймання платежів до бюджету від населення оформляють квитанцією-повідомленням. У ній зазначають прізвище, ім'я та по батькові платника, його адресу, назву податкового органу, який видав платіжне повідомлення, назву платежу і його суму на даний строк сплати. Квитанція залишається у платника, а повідомлення – в установі, яка прийняла платіж.

Крім сільських рад, платники перераховують одержані доходи на бюджетні рахунки у Державну казначейську службу на підставі супровідної

відомості. Під час перерахування доходів додають платіжні документи (платіжні доручення та квитанції-повідомлення).

Платіжні доручення та квитанції-повідомлення – основні первинні документи, якими оформляють зарахування платежів у доходи бюджету й вихідні для обліку доходів бюджету.

Квитанції-повідомлення заповнюють платники на підставі платіжних повідомлень, які фіскальний орган вручає платникам у визначені строки. У платіжному повідомленні зазначають суму й строки платежів і наводять розрахунок цієї суми.

Територіальні органи Державної казначейської служби перевіряють одержані з банку-платника документи:

- наявність штампа банку;
- наявність підпису бухгалтера банку;
- відповідність сум платіжних документів випискам банку;
- правильність зарахування податків, платежів відповідно до кодів

бюджетної класифікації.

Порядок зарахування доходів бюджету на відповідні рахунки регулюється чинними нормативними актами.

ТЕМА 6. ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

6.1. Мета і види бюджетної звітності

6.2. Звіти про використання бюджетних коштів

6.3. Періодична звітність про виконання бюджетів

6.4. Річна звітність про виконання Державного бюджету України

6.5. Звітність про виконання місцевих бюджетів

6.1. Мета і види бюджетної звітності

Завершальним етапом узагальнення бухгалтерської інформації є звітність. За даними бухгалтерського обліку складається звітність про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

Метою складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів є надання повної, достовірної і неупередженої інформації про стан виконання бюджетів. За допомогою цієї інформації можна спостерігати за ходом виконання бюджетів, здійснювати заходи щодо забезпечення контролю за операціями та управління бюджетними коштами.

Відповідно до Бюджетного кодексу звітність про виконання державного бюджету та місцевих бюджетів включає *фінансову та бюджетну*. *Фінансовою* звітністю вважають систему узагальнених і взаємопов'язаних показників, які характеризують результати діяльності бюджетних установ за звітний період згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. *Бюджетна звітність* – це система узагальнених і взаємопов'язаних показників, які відображають стан виконання бюджету за звітний період в розрізі бюджетної класифікації.

За термінами складання і подання розрізняють такі види звітності про виконання бюджетів: оперативна, місячна, квартальна та річна звітність. Оперативний звіт – щоденний, тижневий, декадний або звіт за інший період, який визначено Державною казначейською службою України. Місячна і квартальна звітність є проміжною (періодичною) і складається з наростаючим підсумком у поточному звітному році. Річна звітність є логічним завершенням періодичної звітності. Підставою для річної звітності є дані облікових реєстрів та зведених звітів.

6.2. Звіти про використання бюджетних коштів

Міністерства, відомства та інші органи виконавчої влади, установи організації, які отримують кошти державного бюджету та місцевих бюджетів, готують та подають *місячну, річну та квартальну* звітність.

До форм *місячної* звітності відносять звіти за формами 2д, 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду».

Розпорядники бюджетних коштів, які отримують кошти із державного і місцевих бюджетів подають *квартальну* звітність за формами: № 1 «Баланс»;

2д, 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»; 4-1д, 4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги»; № 4-2д, 4-2м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»; № 4-3д, 4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»; № 4-3д.1, 4-3м.1 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)»; № 7д, 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»; № 7д.1, 7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами»; пояснювальна записка з довідками.

До складу *річної* звітності розпорядників коштів входять такі форми: № 1 «Баланс»; № 2д, 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»; № 4-1д, 4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги»; № 4-2д, 4-2м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»; № 4-3д, 4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»; 4-4д, 4-3м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів»; 4-3д.1, 4-3м.1 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)»; № 5 «Звіт

про рух необоротних активів»; № 6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування»; № 7д, 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»; 7д.1, 7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами»; № 9д, 9м «Звіт про результати фінансової діяльності»; № 15 «Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей».

Фінансова та бюджетна звітність має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України.

6.3. Періодична звітність про виконання бюджетів

До *періодичної* звітності відносяться місячні та квартальні звіти.

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України подається Казначейством України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу.

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України включає:

- звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;
- звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України;
- звіт про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України);
- звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу;
- зведені показники звітів про виконання бюджетів;
- звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії;
- звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань;
- інформацію про здійснені операції з управління державним боргом;
- інформацію про надані державні гарантії;
- інформацію про стан місцевих боргів та гарантованих територіальними громадами боргів і про надані місцеві гарантії;

– пояснення щодо стану виконання показників Державного бюджету України та місцевих бюджетів за звітний період.

Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України такі квартальні звіти (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності) окремо щодо зведеного бюджету України, державного бюджету та місцевих бюджетів:

– про суми списаного податкового боргу – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;

– про розстрочені і відстрочені суми податкового боргу і грошових зобов'язань платників податків – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;

– про суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання, – не пізніше 50 днів після закінчення кварталу і не пізніше 70 днів після закінчення року.

Міністерство фінансів України у двотижневий строк після отримання квартального звіту про виконання Державного бюджету України у поточному бюджетному періоді подає Комітету Верховної Ради України з питань бюджету інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України.

6.4. Річна звітність про виконання Державного бюджету України

Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним.

Цей звіт включає:

– звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;

– звіт про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України);

- звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про власний капітал;
- інформацію про виконання захищених видатків Державного бюджету України;
- звіт про бюджетну заборгованість;
- звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету;
- звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку;
- звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу;
- звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії;
- звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань;
- зведені показники звітів про виконання бюджетів;
- інформацію про виконання місцевих бюджетів, включаючи інформацію про стан місцевих боргів територіальними громадами і про надані місцеві гарантії;
- інформацію про здійснені операції з управління державним боргом;
- інформацію про надані державні гарантії;
- інформацію про досягнення запланованої мети, завдань та результативних показників головними розпорядниками коштів державного бюджету в межах бюджетних програм;
- інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України;
- іншу інформацію, визнану Кабінетом Міністрів України необхідною для пояснення звіту.

6.5. Звітність про виконання місцевих бюджетів

Основними формами місячної звітності про виконання місцевих бюджетів є:

- сальдовий баланс рахунків;
- звіт про виконання місцевих бюджетів;
- звіт про бюджетну заборгованість.

Основними формами квартальної звітності про виконання місцевих бюджетів є:

- звіт про фінансовий стан (баланс) місцевих бюджетів;
- сальдовий баланс рахунків;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про виконання місцевих бюджетів;
- інформацію про надходження коштів спеціального фонду місцевих

бюджетів;

- звіт про бюджетну заборгованість;
- пояснювальна записка до квартального звіту.

Річний звіт про виконання місцевих бюджетів подається у такому обсязі:

- звіт про фінансовий стан (баланс) місцевих бюджетів;
- сальдовий баланс рахунків;
- звіт про результати виконання місцевих бюджетів;
- звіт про виконання місцевих бюджетів;
- звіт про рух грошових коштів;
- інформацію про надходження коштів спеціального фонду місцевих

бюджетів;

- інформацію про виконання захищених статей видатків місцевих

бюджетів;

- звіт про бюджетну заборгованість;
- звіт про використання коштів із резервного фонду;
- довідку про рух необоротних активів, матеріалів і продуктів харчування бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів;

– звіт про недостачі й крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей у бюджетних установах, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів;

– звіт про рух необоротних активів бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів;

– довідку про зміни до показників загального фонду місцевих бюджетів у процесі їх уточнення протягом року;

– інформацію про надходження коштів до бюджету розвитку місцевих бюджетів;

– пояснювальну записку до річного звіту.

Державна казначейська служба України складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів за встановленими формами та в порядку, встановленому Державною Казначейською службою України, за погодженням з Міністерством фінансів України та Рахунковою палатою. Терміни подачі органами Державної казначейської служби звітів фінансовим органам встановлюються інструкціями про складання квартальних та річних звітів.

ТЕМА 7. КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТІВ

7.1. Сутність, мета та завдання бюджетного контролю. Основні його види та принципи проведення

7.2. Класифікація форм бюджетного контролю

7.3. Методика проведення бюджетного контролю

7.4. Органи бюджетного контролю

7.5. Рахункова палата України, її функції і завдання

7.6. Фіскальна служба та її організація в Україні

7.7. Організація митного контролю в Україні

7.1. Сутність, мета та завдання бюджетного контролю. Основні його види та принципи проведення

Зміст контролю як управлінської функції полягає у збереженні матеріальних цінностей і грошових коштів, стану обліку та звітності, законності дій посадових осіб

Контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів.

Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності і ефективності.

Державний фінансовий контроль – це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами та являє собою особливу управлінську функцію держави, реалізація якої передбачає встановлення правових норм, які визначають порядок використання фінансових ресурсів, проведення моніторингу чи інших контрольних дій за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень у частині використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних фінансових операцій і здійснення заходів щодо компенсації збитків, завданих державі, суб'єктам господарювання та громадянам.

Мета державного фінансового контролю полягає у виявленні на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових та матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів; попередженні фінансових правопорушень; притягненні винних осіб до відповідальності, забезпеченні відшкодування заподіяних збитків; вжитті заходів щодо запобігання таким порушенням у майбутньому.

Завданням державного фінансового контролю є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, які належать державі.

Бюджетний контроль є матеріальним вираженням контрольної функції бюджету, об'єктивно зумовленою складовою процесу

економічної діяльності та однією з функцій управління бюджетною системою. Бюджетний контроль охоплює тільки ті розподільчі процеси, які стосуються формування і використання централізованого фонду грошових ресурсів держави.

Отже, *бюджетний контроль* – це різновид державного фінансового контролю, спрямований на забезпечення доцільності, законності, достовірності та раціональності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, виконання, внесення змін та звітування про виконання бюджетів усіх рівнів. Бюджетний контроль є особливим видом управлінської діяльності, спрямованим на виявлення відхилень у формуванні та використанні централізованого фонду грошових коштів, а також своєчасне прийняття коригувальних та превентивних заходів.

Основною метою бюджетного контролю є перевірка своєчасності та повноти надходження коштів до бюджету, а також їх цільового та ефективного використання.

Завданнями бюджетного контролю є:

- дотримання процедури складання, розгляду і затвердження бюджету, а також його виконання;
- дотримання бюджетного законодавства;
- контроль за правильністю формування дохідної частини бюджету;
- перевірка ефективності і цільового використання бюджетних коштів і коштів позабюджетних фондів;
- контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку і звітності;
- контроль за реалізацією механізму міжбюджетних відносин.

Бюджетний контроль ґрунтується на таких принципах:

– об'єктивності та обґрунтованості (результати бюджетного контролю базуються на даних і фактах, підтверджених документально);

– неупередженості (органи, уповноважені на здійснення бюджетного контролю, у своїх діях повинні керуватися державними інтересами, дотримуватися професійної етики і не зловживати наданими їм повноваженнями);

– повноти (охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу процесі здійснення бюджетного контролю і відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень);

– незалежності (органи, які здійснюють бюджетний контроль, повинні бути незалежними від впливу політичних партій, будь-яких зовнішніх структур чи службових осіб);

– превентивності (бюджетному контролю властивий попереджувальний характер);

– дієвості (результати бюджетного контролю мають бути реалізовані у повному обсязі);

– регулярності (контрольні дії мають проводитися регулярно з чітко визначеною періодичністю);

– безперервності (не повинно бути жодної бюджетної операції, яка б не охоплювалась контролем);

– раптовості (контрольні дії мають проводитися раптово без попередження);

– єдності (реалізується завдяки єдиній правовій базі та єдиним стандартам сфері здійснення бюджетного контролю);

– гласності (органи, уповноважені на здійснення бюджетного контролю,

забезпечують доступність його результатів);

– відповідальності (уповноважені на здійснення бюджетного контролю органи і посадові особи несуть відповідальність за свої дії або бездіяльність в процесі здійснення бюджетного контролю).

Предметом бюджетного контролю є всі стадії бюджетного процесу.

ст. 19 Бюджетного кодексу України визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу в Україні здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства.

Об'єкт бюджетного контролю – це грошові потоки при формуванні і використанні централізованих грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування. Об'єктами бюджетного контролю є: доходи бюджетів; видатки бюджетів; розрахунки за борговими зобов'язаннями; результати виконання бюджету; доходи та видатки бюджетних установ; міжбюджетні трансферти та ін.

Суб'єкт бюджетного контролю – це орган чи особа, які відповідно до визначених законодавством повноважень мають право здійснювати бюджетний контроль.

Бюджетний контроль спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до Бюджетного кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує:

– оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);

– правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність 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 та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

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

– обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують *внутрішній контроль і внутрішній аудит* та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та 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.

7.2. Класифікація форм бюджетного контролю

Для раціональної організації бюджетного контролю його класифікують за видами, формами та методами.

Під видом бюджетного контролю розуміють таку його складову частину, яка, з одного боку, відображає зміст контролю загалом, а з іншого – відрізняється від окремих його складових конкретними носіями контрольних функцій, об'єктами контролю та методами здійснення контрольних дій.

Відповідно до становища та правових відносин об'єкта контролю з контролером в управлінні бюджетним процесом, бюджетний контроль поділяється на:

– внутрішній бюджетний контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли об'єкт та предмет контролю належать до сфери управління контролюючого органу.



Рис. 7.1. Класифікація видів бюджетного контролю

Зовнішній контроль здійснюється визначеними Конституцією України та незалежними конституційними органами у рамках наданих їм конституційних повноважень (Рахунковою палатою України).

Внутрішній контроль здійснюється в рамках виконавчої гілки державної влади (Державною фінансовою інспекцією України).

Внутрішній контроль – це інструмент управління, який надає змогу керівництву галузі або державної установи перевірити стан виконання завдань. Це процес, який здійснюється в самій галузі чи установі, метою якого є забезпечення: належного рівня економії, ефективності і результативності діяльності; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; дотримання встановлених законодавством норм і правил.

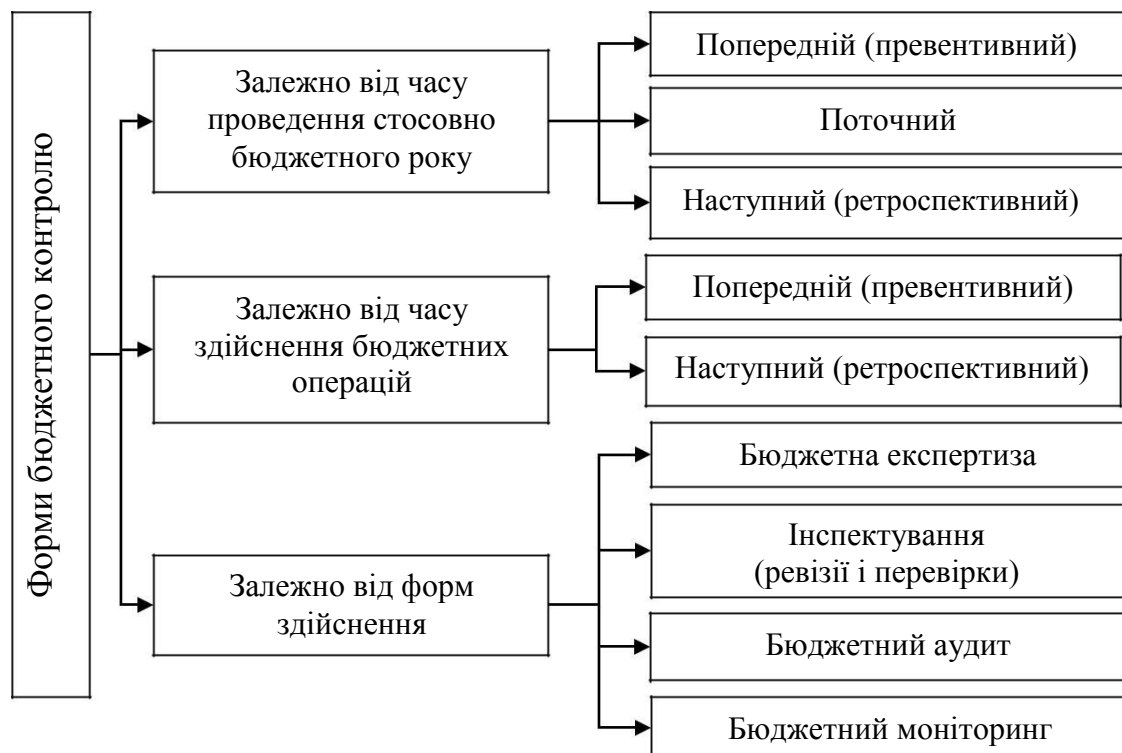


Рис. 7.2. Класифікація форм бюджетного контролю

Бюджетний кодекс України встановлює необхідність проведення внутрішнього та зовнішнього бюджетного контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

Залежно від суб'єктів, які ініціюють і здійснюють контроль, виділяють державний (загальнодержавний, муніципальний), відомчий (внутрішньогалузевий, внутрішньогосподарський) і громадський бюджетний контроль.

Загальнодержавний бюджетний контроль здійснюють органи державної влади й управління. Основна особливість загальнодержавного бюджетного контролю полягає в його позавідомчому характері (проводиться щодо будь-якого суб'єкта незалежно від його відомчої належності і підпорядкування).

Суб'єктами *відомчого (внутрішньогалузевого) бюджетного контролю* є підрозділи галузевих міністерств та інших центральних і місцевих органів виконавчої влади. Відомчий контроль охоплює підпорядковані підприємства, організації та установи. Функціями відомчого контролю є: перевірка законності господарських і фінансових операцій, контроль за ефективністю використання матеріальних ресурсів, придбаних за бюджетні кошти; перевірка збереження й цільового використання бюджетних коштів; правильність ведення бухгалтерського обліку, а також достовірність фінансової звітності; контроль за обґрунтованістю бюджетних запитів бюджетних установ, дотриманням бюджетної, кошторисної дисципліни, своєчасністю і повнотою виконання зобов'язань перед бюджетом.

Внутрішньогосподарський бюджетний контроль проводиться керівниками підприємств (установ, організацій), їх головними бухгалтерами і фахівцями в момент вчинення й оформлення господарських операцій, що надає можливість вчасно виявити недоліки в роботі й ужити заходів до їх усунення.

Громадський бюджетний контроль здійснюється громадянами країни та об'єднаннями громадян. Громадський бюджетний контроль може

здійснюватись групами спеціалістів, які створюються при парламентських комітетах і комісіях рад народних депутатів, а також безпосередньо на підприємствах, в установах та організаціях на основі добровільності й безоплатності.

Залежно від часу проведення бюджетний контроль поділяється на: попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний).

Попередній (превентивний) контроль передує здійсненню операцій з фінансовими ресурсами у процесі складання бюджету.

Поточний контроль здійснюється безпосередньо в процесі проведення операцій з фінансовими ресурсами у процесі виконання бюджету.

Наступний (ретроспективний) контроль здійснюється після завершення операцій з фінансовими ресурсами (після закінчення бюджетного року) .

Наступною ознакою класифікації бюджетного контролю є форма його здійснення.

Під формою бюджетного контролю розуміють способи конкретного вираження та організації контрольних дій на кожному етапі бюджетного процесу, спрямовані на виконання функцій контролю в процесі формування, розподілу та використання бюджетних коштів. До форм бюджетного контролю належать: бюджетна експертиза, інспектування (ревізії і перевірки), бюджетний аудит та бюджетний моніторинг.

Бюджетна експертиза – це комплекс заходів, які проводяться Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету щодо аналізу кожного законопроекту, внесеного на розгляд до Верховної Ради України, з метою оцінки його впливу на дохідну і видаткову частини бюджетів та виконання закону про Державний бюджет України на поточний рік. За результатами експертизи готують експертний висновок.

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 та достовірністю обліку та фінансової звітності органів державного і

комунального сектору з метою виявлення недоліків і порушень. Інспектування здійснюється у формі ревізій і перевірок та повинно забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально-відповідальних осіб.

Ревізія як форма бюджетного контролю – це система контрольних дій, спрямованих на всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу з метою встановлення законності операцій з мобілізації, розподілу або використання бюджетних коштів, виявлення винних у бюджетних правопорушеннях посадових і матеріально відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат.

Перевірки здійснюються з метою докладного вивчення окремих питань складання і виконання бюджету, реалізації бюджетних програм, ефективності управління коштами бюджету. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою. 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.

Бюджетний аудит – це форма бюджетного контролю, за допомогою якої вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу з метою досягнення певних цілей. Невід'ємною складовою бюджетного аудиту є аудит ефективності використання бюджетних ресурсів, який здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Результатом дослідження є аудиторський висновок.

Бюджетний моніторинг – це систематичне спостереження та аналіз бюджетної політики з метою вивчення реального стану відповідного бюджету на основі даних обліку та звітності для виявлення резервів його поповнення й недопущення неефективного використання бюджетних ресурсів. На відміну від ревізії, перевірки чи аудиту, моніторинг не є разовим контрольним заходом,

який здійснюється у певний проміжок часу. Про проведення моніторингу підконтрольний об'єкт не повідомляється, за його результатами не складається акт, довідка чи будь-який інший документ.

7.3. Методика проведення бюджетного контролю

Питання ефективності бюджетного контролю тісно пов'язане з визначенням методу бюджетного контролю, а також підбором та використанням загальнонаукових і власних методичних прийомів.

Під методом розуміють спосіб дослідження, котрий визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини. В основу наукового методу покладена діалектика, її категорії і закони, які надають можливість всі процеси досліджувати у взаємозв'язку та взаємозалежності, включаючи розвиток самого мислення. У процесі визначення методу бюджетного контролю виділяють дві групи методичних прийомів: загальнонаукові та власні.

Загальнонаукові методичні прийоми базуються на діалектичному методі філософії й охоплюють: аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний та функціонально-вартісний аналіз.

Власні методичні прийоми бюджетного контролю формуються залежно від цільової функції науки та її загальнонаукових прийомів, вони є специфічними і виробляються практикою на основі досягнення економічної науки. Ці прийоми об'єднують у такі групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні та узагальнення і реалізація результатів контролю.

До *органолептичних прийомів* належать: інвентаризація, контрольні заміри робіт, вибіркові і суцільні спостереження, технологічний контроль, експертизи, службове розслідування, експеримент.

Розрахунково-аналітичними прийомами вважають економічний та фінансовий аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи.

Як *документальні методичні прийоми* виокремлюють інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання.

Завершальними методичними прийомами є сукупність прийомів синтезування результатів контролю і прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків та запобігання їм у майбутньому. До таких прийомів відносять: групування недоліків, документування результатів проміжного контролю, аналітичного групування, слідчо-юридичне групування, систематизований виклад недоліків у акті комплексної ревізії, прийняття рішень за результатами ревізії, контроль за виконанням практичних рішень.

Таким чином, під *методами бюджетного контролю* розуміють сукупність методичних прийомів контролю бюджетного процесу і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання.

Практичне застосування усієї сукупності видів, форм та методів бюджетного контролю має надзвичайне значення для забезпечення його ефективності, оскільки їх раціональне поєднання сприяє зміцненню дохідної частини бюджету, забезпеченню якісного виконання його видаткової частини, підвищенню ефективності бюджетного процесу та створенню необхідних умов для належного функціонування бюджетної системи загалом.

7.4. Органи бюджетного контролю

Бюджетний контроль реалізується через систему органів бюджетного контролю, яка: по-перше, є елементом загальної структури контрольних органів держави; по-друге, важливою складовою бюджетного механізму, за допомогою якого держава реалізує свою бюджетну політику.

Склад органів бюджетного контролю залежить від структури фінансового апарату держави, яка, у свою чергу, визначається державним устроєм і функціями державних органів, закріпленими в Конституції України.

За ознаками ініціювання й здійснення контролю виділяють суб'єкти, що здійснюють *загальний і спеціалізований бюджетний контроль*.

До суб'єктів загального контролю належать ті органи державної влади й управління, які є ініціаторами та виконавцями контролю, у тому числі в бюджетній сфері.

Здійснення специфічних контрольних повноважень ними делегуються підпорядкованим їм спеціалізованим структурам. Функції зі здійснення постійного контролю за використанням коштів державного бюджету парламент України делегував Рахунковій палаті. Уряд, у свою чергу, делегував функції зі здійснення поточного контролю за видатками державного бюджету Міністерству фінансів і Державній казначейській службі України, а наступного – Державній фінансовій інспекції. Функції фіскального контролю за діяльністю платників податків главою держави покладено на Державну фіскальну службу України.

Систему органів бюджетного контролю відповідно до Конституції України розглядають у вигляді двох підсистем.

До першої належать *органи загального бюджетного контролю*, до другої підсистеми – *органи спеціалізованого бюджетного контролю*.

7.5. Рахункова палата України, її функції і завдання

Рахункова палата функціонує з 1997 року і є органом зовнішнього державного фінансового контролю, що будує свою діяльність на основі принципів законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.

Рахункова палата є постійно діючим органом контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Вона здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

Відповідно до поставлених завдань Рахункова палата України виконує такі функції:

здійснює контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України;

здійснює за дорученням Верховної Ради України контроль за виконанням Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачанням коштів цільових фондів;

перевіряє за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подає за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків по кожному фонду окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;

контролює ефективність управління коштами Державного бюджету України центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, законність своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України;

надає консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, з питань витрачання коштів Державного бюджету України. В ході проведення перевірок і аналізу стану економіки розробляє заходи щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету

України і вносить відповідні пропозиції центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

здійснює за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України;

контролює інвестиційну діяльність органів виконавчої влади, перевіряє законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;

Рахункова палата наділена широкими повноваженнями в галузі контролю за фінансовою діяльністю, вона має право:

здійснювати експертно-аналітичні, інформаційні та інші види діяльності, що забезпечують контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово-кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм;

проводити фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна України, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності;

перевіряти в органах і на об'єктах, грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово-господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання;

отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово-господарську діяльність;

отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції та стан рахунків установ та організацій, що перевіряються, від інших підприємств і організацій – довідки, копії документів по операціях і рахунках цих підприємств та організацій;

готувати і подавати висновки до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України, у тому числі доходів і видатків загальнодержавних цільових фондів, фінансування загальнодержавних програм за звітний рік.

У разі виявлення під час перевірок, ревізій та обслідувань фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок, ревізій та обслідувань до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України.

Висновки і пропозиції Рахункової палати спрямовані, перш за все, на усунення недоліків у бюджетному процесі, які призводять до неефективного використання бюджетних коштів.

Рахункова палата є головним радником громадськості і керівництва держави з усіх питань, що стосуються ефективного і прозорого управління бюджетними ресурсами країни.

7.6. Фіскальна служба та її організація в Україні

Будучи складовою бюджетного контролю, в організаційному плані податковий контроль є самостійним напрямком державного фінансового контролю. Він має свою мету, завдання, об'єкти, суб'єкти, види та інструментарій здійснення.

Головною *метою* податкового контролю в Україні є постійне наповнення дохідної частини державного бюджету, а його предметом – перевірка повноти формування бази оподаткування діяльності суб'єктів господарювання

податками та зборами і своєчасності їх перерахування до бюджету та державних цільових фондів.

У статті 26.1. Податкового кодексу України наведено наступне трактування податкового контролю. Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий контроль спрямований на забезпечення додержання податкового та іншого законодавства платниками податків, виявлення, ліквідація та попередження податкових правопорушень.

Контрольна діяльність податкових органів спрямована на досягнення наступних завдань:

- забезпечення додержання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок або забезпечують його реалізацію;
- попередження правопорушень у податковій сфері;
- виявлення порушень податкового законодавства та застосування до винних осіб відповідних заходів юридичної відповідальності.

Указані цілі загалом визначають *зміст* податкового контролю, який слід визначити як діяльність спеціально уповноважених державних органів щодо забезпечення додержання зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин чинного податкового законодавства.

Можна виділити такі основні *завдання* податкового контролю:

Перевірка повноти та своєчасності сплати податків та зборів до бюджету та державних цільових фондів.

Контроль правильності визначення бази оподаткування.

Перевірка правомірності застосування податкових пільг за податками та зборами.

Контроль за своєчасність подання до органів Державної фіскальної служби України податкової звітності за податками та зборами.

Аналіз податкових надходжень.

Виявлення, усунення та попередження порушень чинного законодавства.

Важливо при здійсненні податкового контролю виділити його *об'єкти та суб'єкти*.

Об'єктом контролю виступає діяльність платників податків – юридичних та фізичних осіб, які пройшли реєстрацію у органах Державної служби України, податков і агенти та представники платника податку.

Суб'єктами податкового контролю є контролюючі органи, тобто фіскальні органи, які в свою чергу є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи.

Функції податкових контролюючих органів в Україні:

контроль за дотриманням податкового законодавства;

облік платників податків і податкових платежів, їхня реєстрація;

облік податкових надходжень до бюджету, цільових бюджетних та позабюджетних фондів;

роз'яснення правової бази щодо оподаткування і робота з платниками податків;

прийняття та опрацювання податкової звітності;

притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства;

проведення перевірки фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів;

здійснення контролю за законністю валютних операцій;

проведення роботи, пов'язаної з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією безгосподарного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна.

Податкова перевірка – це форма податкового контролю, яку здійснюють контролюючі органи.

Таблиця 7.3

Класифікація податкових перевірок

Вид перевірки	Характеристика
Камеральна	Перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.
Фактична	Перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).
Електронна	Документальна невіїзна позапланова перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої суб'єктом господарювання з незначним ступенем ризику, до податкової служби за місцем обліку.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок, в якому відібрані платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів або невиконання податкового законодавства.

Періодичність проведення таких перевірок визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік. Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з таких обставин:

– платником податків не подано в установлений строк податкову декларацію або розрахунки передбачені законом, виявлено недостовірність поданих даних, або заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість;

– за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення законодавства, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу;

– платником податків подано заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення;

– розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;

– щодо платника податку подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної;

– отримано судові рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки та інше.

Розрізняють також *документальну виїзну*, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності і *невиїзну* перевірку, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Чинним законодавством визначені умови допуску посадових осіб органів податкового контролю до проведення планових та позапланових виїзних перевірок. Зокрема, посадові особи Державної фіскальної служби України мають право приступити до проведення планової та позапланової виїзної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених Податковим кодексом України та іншими законами України, та за умови надання платнику податків під розписку – направлення на перевірку, копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної перевірки. Ненадання вказаних документів платнику податків або їх надання з порушенням вимог, є підставою для недопущення посадових осіб органу державної податкової служби до проведення планової або позапланової виїзної перевірки.

Суб'єкт господарювання має право відмовитись у проведенні перевірки та допуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки, в такому випадку складається акт, який засвідчує факт відмови.

Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види відповідальності, як фінансова, адміністративна та кримінальна.

7.7. Організація митного контролю в Україні

Митний контроль – це здійснення митними органами України спеціальних дій, спрямованих на дотримання юридичними і фізичними особами митного законодавства України, міжнародних угод України та правил, які регулюють порядок ввезення, вивезення чи транзиту вантажів, транспортних засобів, валюти.

Митний контроль здійснюється з метою забезпечення дотримання державними органами, підприємствами та їх посадовими особами, громадянами іншими фізичними особами порядку переміщення через митну територію України товарів і транспортних засобів.

Конкретні *завдання* митного контролю:

виявлення за допомогою різних форм контролю відповідності проведених митних операцій і дій митному законодавству,

дотримання фізичними й юридичними особами встановлених митних процедур та правил при переміщенні товарів і предметів через митний кордон,

захист економічних інтересів України,

запобігання розповсюдженню зброї, наркотиків,

захист екологічної безпеки.

Суб'єктами митного контролю є органи Державної фіскальної служби України, які забезпечують формування державної митної політики в частині адміністрування митних платежів та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні митного законодавства.

Митному контролю підлягають усі товари, транспортні засоби комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України. Вони перебувають під митним контролем з моменту його початку і до його завершення відповідно до митного режиму та здійснюється цілодобово.

Товари, що переміщуються через митний кордон України, крім митного контролю, можуть підлягати державному санітарно-епідеміологічному, ветеринарно-санітарному, фітосанітарному, екологічному та радіологічному контролю.

Основні *функції* митного контролю полягають у:

- забезпеченні дотримання митного законодавства;
- прийнятті заходів щодо захисту законних прав та інтересів фізичних та юридичних осіб при здійсненні митної справи;
- забезпеченні економічної безпеки України;
- здійсненні валютного контролю;
- стягненні мита, податків та інших митних платежів;
- забезпеченні дозвільного порядку переміщення товарів і предметів, транспортних засобів через митний кордон України;
- участі у розробці заходів економічної політики при переміщенні товарів через митний кордон;
- здійсненні та удосконаленні митного контролю та митного оформлення, створення умов, які б сприяли збільшенню товарообігу через митний кордон;
- запобіганні проникненню на територію і ринок України низькоякісних товарів, екологічно небезпечних речовин, вірусів чи культур;
- співробітництві з митними органами інших держав.

Розрізняють *загальний* (митний контроль товарів і митний контроль транспортних засобів комерційного призначення) і *спеціальні види* митного контролю.

Відповідно напрямку переміщення товарів розрізняють митний контроль імпорتنих(щодо товарів, які ввозяться на територію України), експортних (щодо товарів, які вивозяться з України) і транзитних товарів(щодо товарів, які переміщуються митною територією України).

Існує розмежування митного контролю залежно від виду й характеру співробітництва митних органів країн-сусідів:

- односторонній митний контроль. Особливістю є те, що контроль проводиться тільки однією стороною, зазвичай, до перетину митного кордону.

Дана система контролю ще називається спрощеною та поширюється на учасників митних союзів;

- двосторонній митний контроль, який відповідно самостійно проводиться митницями двох країн;

– спільний митний контроль, який проводиться одночасно митними органами двох країн.

Чинним митним законодавством передбачені особливі процедури митного контролю – спеціально передбачувані і використовувані при здійсненні митного контролю операції стосовно переміщуваних через митний кордон України товарів і транспортних засобів. До них відносяться: звільнення від окремих форм митного контролю, звільнення від митного огляду, спрощений митний контроль, митний контроль після пропуску товарів і транспортних засобів.

Відповідно до ст. 358 Митного кодексу України митному огляду не підлягає ручна поклажа та супроводжуваний багаж Президента України, Голови Верховної Ради України, народних депутатів України, Прем'єр-міністра України, Першого віце-прем'єр-міністра України, Голови та суддів Верховного Суду України, Голови та суддів Конституційного Суду України, Міністра закордонних справ України, Генерального прокурора України та членів їхніх сімей, які прямують разом з ними. Також, митному огляду не підлягають засоби залізничного та повітряного транспорту, які перевозять офіційні державні делегації.

Митний контроль здійснюється першочергово, у разі переміщення через митний кордон України товарів, необхідних для подолання наслідків стихійного лиха, аварій, катастроф, епідемій, а також живих тварин, органів та інших анатомічних матеріалів людини для потреб трансплантації, товарів, що мають обмежений строк чи особливий режим зберігання, товарів військового призначення, радіоактивних матеріалів, фото-, аудіо- і відеоматеріалів для засобів масової інформації та інше.

Здійснення митного контролю – виключна прерогатива фіскальних органів і одне із їх завдань. З одного боку контроль полягає у перевірці достовірності заявлених даних, а з другого боку у виявленні скритих від митних органів порушень. З цією метою митні органи вправі у примусовому порядку зупиняти і повертати в зони митного контролю транспортні засоби та громадян, які без дозволу митних органів увійшли із зони митного контролю на митну територію України, а також морські та річкові судна, які без дозволу митних

органів вийшли із зони митного контролю за межі митної території України і не перебувають у територіальних водах інших держав.

ТЕМА 8. Здійснення контролю Державною казначейською службою України за використанням бюджетних коштів

8.1. Повноваження та функції органів Державної казначейської служби України за виконанням бюджету

8.2. Етапи контролю за використанням бюджетних коштів

8.3. Здійснення контролю за виконанням бюджету в системі Казначейства України

8.1. Повноваження та функції органів Державної казначейської служби України за виконанням бюджету

Особливим підрозділом Міністерства фінансів України, що спеціально займається виконанням Державного бюджету України, є Державна казначейська служба України.

Державна казначейська служба України контролює дотримання Єдиних правил обліку та звітності по бюджетах усіх рівнів і кошторисах, спрямування коштів за цільовим призначенням на стадії здійснення операцій із виконання бюджету на підставі документів розпорядників коштів, поданих до оплати.

Повноваження органів казначейства щодо контролю за виконанням бюджету регламентуються ст. 112 Бюджетного кодексу України та Положенням про Державну казначейську службу України.

До них належить здійснення контролю за:

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і видатків державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;

- бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;

- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

– відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

– відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Державна казначейська служба України в межах своїх повноважень координує та організовує діяльність головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень.

У ході управління державними коштами Державна казначейська служба України створює систему контролю, яка має дві функції:

1. Функцію перевірки та порівняння даних.
2. Функцію ієрархічного підпорядкування, де орган вищого рівня регулює діяльність органу нижчого рівня відповідальності.

8.2. Етапи контролю за використанням бюджетних коштів

Можна виділити *три етапи* використання коштів: прийняття зобов'язань, попередня перевірка та оплата рахунків розпорядників бюджетних коштів і одержувачів.

На першому етапі (прийняття зобов'язань) визначають призначення бюджетних асигнувань для покриття витрат відповідно до затвердженого бюджету. На практиці, формою зобов'язання є угоди з постачальниками послуг і товарів. Під час взяття зобов'язань потрібно розрізняти поточні зобов'язання (які будуть виконані та потребують повної сплати в поточному році) та перехідні зобов'язання (сплата за якими здійснюватиметься за рахунок асигнувань протягом кількох років).

Така форма контролю дає можливість запобігти порушенню чинного законодавства на етапах забезпечення обліку бюджетних асигнувань та контролю за їх дотриманням, узагальнення інформації про зобов'язання розпорядників коштів, виділення бюджетних асигнувань тощо.

На другому етапі (попередня перевірка) бюджетна організація підтверджує і відповідно перевіряє виконання всіх вимог щодо оплати

конкретних видатків. Тобто, контроль за відповідністю платіжних документів затвердженому кошторису бюджетної установи (для одержувачів – плану використання бюджетних коштів), контроль за наявністю необхідних підтверджувальних документів, що є підставою для здійснення платежів. Цей етап дає змогу визначити суму коштів, необхідних для її сплати, а також відстежити взяті, але ще не оплачені зобов'язання. Підтверджувальні документи засвідчують факт придбання товару, виконання робіт, надання послуг і є важливим інструментом контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

Третім етапом є оплата рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів, відповідно зменшуючи обсяги зобов'язань держави. В даному випадку органи казначейства перевіряють правильність оформлення документів, контроль за зобов'язаннями, відповідність платежів вимогам обліку та законність підстави для здійснення платежів. Відбувається механізм поточного контролю за витрачанням бюджетних коштів, який підтверджує доцільність і необхідність видатків, де вони йдуть на користь суб'єктів господарювання на підставі первинних документів розпорядників бюджетних коштів.

8.3.Здійснення контролю за виконанням бюджету в системі Казначейства України

Державна казначейська служба України далі проводить контроль, який відбувається після проведення операцій і здійснення видатків на етапі складання бухгалтерських балансів і звітів про виконання бюджету. Метою даного контролю є перевірка законності проведених операцій, випадків порушень бюджетного законодавства, необхідності притягнення винних до відповідальності. Цей контроль дає змогу впевнитися, що всі операції в бухгалтерському обліку розпорядника бюджетних коштів відображено правильно, зобов'язання взяті в межах доведених асигнувань, дані бухгалтерського обліку органу казначейства відповідають даним обліку розпорядника коштів.

Особливість контролю за виконанням бюджету в системі Казначейства України полягає в тому, що перевірки відбуваються на регулярній основі, та ДКСУ є єдиними виконавцем фінансових функцій у ході виконання державного бюджету. Відповідно забезпечується пильний і суворий контроль, який є гарантією чіткого виконання рішень виконавчої влади.

За результатами контролю виконання бюджету в системі Державної казначейської служби України можуть бути виявлені бюджетні правопорушення, тобто факти недотримання учасником бюджетного процесу чинного бюджетного законодавства щодо порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету. Відповідно до ст. 116 Бюджетного кодексу України до розряду *бюджетних правопорушень*, за здійснення яких можуть бути застосовані засоби впливу, належать:

- включення недостовірних даних до бюджетних запитів;
- порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання;
- визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників;
- планування надходжень або витрат державного бюджету (місцевого бюджету), не віднесених до таких Бюджетним кодексом чи законом про Державний бюджет України;
- порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України ;
- порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 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);
- порушення вимог Бюджетного кодексу щодо затвердження державного бюджету (місцевого бюджету) з дефіцитом або профіцитом;

- включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких Бюджетним кодексом чи законом про Державний бюджет України;
- зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка, а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено Бюджетним 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;
- здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог Бюджетного кодексу;
- прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій;
- розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу;
- створення позабюджетних фондів, порушення вимог Бюджетного кодексу щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів;
- 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;
- порушення вимог Бюджетного кодексу щодо затвердження головними розпорядниками бюджетних коштів порядків використання бюджетних коштів;
- порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;

- порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Казначейства України;
- взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом чи законом про Державний бюджет України;
- порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включаючи необґрунтовану відмову в реєстрації або несвоєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань;
- 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;
- здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Казначейства України;
- нецільове використання бюджетних коштів;
- 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);
- надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу та/або встановлених умов кредитування бюджету;
- здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Бюджетному кодексу;
- здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу мають проводитися з іншого бюджету;
- здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу чи закону про Державний бюджет України;

- порушення вимог Бюджетного кодексу щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету;
- порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації;
- включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;
- порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі;
- невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку;
- 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;
- видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону;
- здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу чи закону про Державний бюджет України;
- порушення вимог Бюджетного кодексу щодо оприлюднення та доступності інформації про бюджет;
- інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.

Органи Казначейства України несуть відповідальність за:

- невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- несвоєчасність подання звітності про виконання бюджетів;

– здійснення витрат з перевищенням показників, затверджених розписом бюджету;

– 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;

– недотримання порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів.

Керівники органів Казначейства України несуть персональну відповідальність у разі вчинення ними порушення бюджетного законодавства та невиконання вимог щодо казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів, встановлених Бюджетним кодексом.

ТЕМА 9. Здійснення контролю та аудиту за використанням бюджетних коштів

9.1. Основні завдання ревізій та перевірок

Контрольно-ревізійна робота сприяє підвищенню ефективності виробничої і фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з різними формами власності. При цьому поєднуються державний контроль і внутрішній контроль власників, зацікавлених у виконанні державних замовлень, контрактів. За допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість продукції, забезпечує доступність і вірогідність інформації про кількість і якість асортименту продукції.

Контрольно-ревізійна робота проводиться у *формі ревізій і перевірок*.

Ревізійний процес складається з послідовних етапів, які мають свою сутність, функціональність й часове обмеження. Вона проводиться в кілька етапів: підготовка; проведення ревізійних дій на ревізованому об'єкті; систематизація матеріалів ревізії та оформлення її результатів; обговорення їх на підприємстві, що перевіряється; контроль за виконанням прийнятих рішень.

Ревізія є основною формою контролю і відрізняється від інших форм тим, що вона проводиться після виконання господарських операцій, процесів. При перевірці об'єктів застосовуються різні джерела інформації, методичні прийоми і контрольно-ревізійні процедури, а висновки ґрунтуються на документально-достовірних доказах. Виявлені недоліки і порушення мають адресність у межах матеріальної і юридичної відповідальності.

Під ревізією розуміють систему контрольних дій за фінансово-господарською діяльністю підприємства, за допомогою яких за певний період часу, встановлюється дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку і звітності; спосіб документального розкриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Перевірка – це обстеження і визначення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства або їх підрозділів. На відміну від ревізії перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

Форми контрольно-ревізійної роботи можуть бути централізовані (зосереджені у вищих ланках управління) і децентралізовані (характеризуються наявністю контрольно-ревізійного апарату на підвідомчих підприємствах).

Головним завданням ревізій і перевірок є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах і організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних

валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їх у подальшому.

На відміну від інших форм контролю, ревізія має чіткий правовий статус, який закріплює межі її поширення, строки проведення, права і обов'язки посадових осіб, порядок оформлення і розгляду результатів. Ревізія є найбільш поширеною формою економічного контролю.

Залежно від того, у якого економічного суб'єкта проводиться ревізія, розрізняють завдання, котрі ставляться перед контрольно-ревізійним заходом. (табл. 9.1).

Таблиця 9.1.

Основні завдання ревізій та перевірок

Місце проведення	Завдання
Міністерства та центральні органи виконавчої влади	Забезпечення виконання положень про міністерства та центральні органи виконавчої влади в частині реалізації державної політики у сфері фінансів і контролю. Дотримання законності та правильності: використання бюджетного фінансування, кредитних ресурсів, фінансової допомоги, витрат на утримання апарату міністерства та інших центральних органів виконавчої влади.
Органи виконавчої влади регіонального та місцевого рівня	Дотримання чинних нормативно-правових актів щодо виконання бюджетів відповідних рівнів. Ревізія поточного рахунку і валютних коштів. Правильність витрачання коштів на утримання підконтрольних органів.
Бюджетні установи	Забезпечення керівним апаратом установи чинного законодавства щодо фінансової діяльності. Правильність та обґрунтованість розрахунків кошторисних призначень, правильність і дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.
Підприємства і організації державної та комунальної власності	Дослідження цільового та ефективного витрачання коштів і матеріальних цінностей, забезпечення їх збереження, використання фінансових інвестицій, нематеріальних активів, достовірності звітності та порядку ведення бухгалтерського обліку. Правильність розрахунків з бюджетом, законності отримання пільг та доходів, повноти відрахувань коштів до державних фондів та ін..
Суб'єкти господарювання недержавного сектору	Завдання (мета) визначається органом, який ініціював проведення контрольно-ревізійного заходу.

Перевірки та ревізії розрізняють за такими *ознаками*:

- залежно від відомчої підпорядкованості;
- відносно плановості;
- за складом спеціалістів;
- залежно від обсягів охоплюваних ревізією господарських операцій;
- залежно від повторюваності;
- за методом проведення.

Залежно від відомчої підпорядкованості розрізняють відомчі, позавідомчі та змішані ревізії. Відомчі ревізії організовують у межах своєї системи міністерства і відомства. Позавідомчі ревізії призначаються і проводяться суб'єктами контролю інших міністерств та відомств.

Відносно плановості ревізії поділяють на планові й позапланові. Планові ревізії затверджуються в річних і квартальних планах контролюючого органу і проводяться на підприємствах не рідше одного разу на три роки. Позапланові ревізії проводяться в особливих випадках на вимогу суду, прокуратури, інших органів контролю або управління з різних причин: надходження сигналів або повідомлень про порушення законодавства, зловживання посадових осіб та інші недоліки в роботі підприємства, тобто виникає необхідність в терміновій перевірці, що не передбачена планом.

За складом ревізійної групи розрізняють комплексні і некомплексні ревізії. Комплексна ревізія є найбільш об'єктивною та повною перевіркою всіх або окремих сторін фінансово-господарської діяльності підприємства. Некомплексні ревізії здійснюються, як правило, одним ревізором, коло питань обмежене, оскільки кваліфікація ревізора не дає можливості дослідити питання технології, якості сировини та продукції, використання техніки тощо.

Залежно від обсягу охоплюваних перевіркою господарських операцій документальні ревізії поділяють на повні й часткові. Повна ревізія передбачає перевірку всієї діяльності підприємства за весь ревізований період. Неповна або

часткова ревізія передбачає перевірку лише окремих ділянок діяльності підприємства. Неповну ревізію можна проводити не за весь ревізований період, а тільки за певний проміжок часу.

Залежно від повторюваності розрізняють первинні, повторні і додаткові документальні ревізії. Первинні ревізії здійснюються за певний період вперше за встановленим завданням, яке передбачене планом ревізії. Повторні ревізії проводяться у зв'язку з низькою якістю первинної ревізії, необ'єктивним, неправильним або некваліфікованим висвітленням результатів в акті ревізії. Їх, як правило, здійснює новий склад ревізорів. Додаткові ревізії призначаються для доповнення або уточнення окремих питань, а також для виявлення нових обставин, не викритих попередніми ревізіями.

За методом проведення розрізняють ревізії *суцільні й вибіркові*.

Під час суцільної ревізії перевіряють всі документи, пов'язані з певною операцією. Під час вибіркової ревізії аналізуються не всі документи бухгалтерської звітності, а тільки деякі з них. Ефективність цього методу залежить від способу вибору – хронологічного або систематичного.

Лише за умови належної організації контрольно-ревізійного процесу можна отримати повну та достовірну інформацію про стан господарської діяльності підприємства, виявити відхилення та недоліки, а також визначити фактори, які будуть запобігати виникненню негативних явищ в майбутньому.

9.2. Організація і планування ревізій та перевірок

Під організацією контрольно-ревізійної роботи розуміють комплекс заходів спрямованих на здійснення господарського контролю безпосередньо в підвідомчих або інших підприємствах. Лише за умови належної організації контрольно-ревізійного процесу можна отримати повну та достовірну інформацію про стан господарської діяльності підприємства, виявити

відхилення та недоліки, а також визначити фактори, які будуть запобігати виникненню негативних явищ в майбутньому.

Найбільший результат в ревізійній діяльності досягається при правильному і раціональному її плануванні, тому що від цього залежить ефективне використання контрольно-ревізійного апарату та кадрів, робочого часу на проведення ревізій і перевірок, логічної організації ревізій та їх якості.

План ревізії – це документ, в якому вказується перелік контрольно-ревізійних робіт, які необхідно виконати, кількість часу, спосіб ревізії, дата початку і закінчення конкретної роботи та виконавці.

Складання планів відбувається у кожному контрольно-ревізійному органі кінці звітної періоду на наступний рік або квартал та ґрунтується на базі

В планах передбачають перелік усіх підприємств і організацій, які підлягають ревізії, вказують відомості про попередні ревізії та перевірки, а також планові показники: ревізійний період, час і вид проведення ревізій і перевірок, виконавців. Тривалість ревізії планують з урахуванням стану економічної діяльності, розміру і спеціалізації підприємств, періоду після останньої перевірки, але, як правило, не більше 30 днів, для позапланової 15 днів.

Тривалість ревізій може відрізнятись в залежності від об'ємів господарської діяльності підприємства, сукупного річного валового доходу, кількісного складу і кваліфікації ревізійної бригади та ін.

За складання та виконання плану проведення ревізій і перевірок відповідальність покладено на керівника контролюючої установи.

Гнучкість плану означає, що при плануванні слід брати до уваги ймовірні результати. Тобто план може доповнюватись та уточнюватись, виходячи із конкретних обставин.

Річний план складається на рік, підписується керівником контрольного органу, складається в одному примірнику та затверджується керівником вищестоячого органу.

Індивідуальні місячні або квартальні плани ревізій для кожного контролера складаються відповідно до квартальних планів-графіків.

Підготовку до ревізій починають із моменту затвердження плану документальної ревізії. Вона охоплює попереднє ознайомлення з матеріалами, що характеризують діяльність підприємства, яке підлягає ревізії, складання програми або робочого плану, систематизацію нових нормативних актів, підготовку макетів таблиць, відомостей та інших робочих документів по оформленню результатів ревізій.

Підготовка до ревізії поділяється на *такі етапи* (табл. 9.2):

Таблиця 9.2

Етапи підготовки до ревізії

Етапи	Характеристика
Планування ревізії	Складання перспективних, поточних, річних, квартальних та індивідуальних планів контрольно-ревізійної роботи.
Збір і накопичення матеріалів по об'єктах, що підлягають ревізії та закріплені за ревізорами	Збір даних про об'єкт, що ревізується, а саме: – інформації про виконання рекомендацій та розпоряджень попередніх перевірок; – основних показників господарської діяльності підприємства; – інформацію про стан обліку, зберігання та втрачання грошових коштів та стан розрахунків підприємства з постачальниками, покупцями та підрядниками; – стан нормування та витрачання фонду заробітної плати та розрахунків з працівниками; – формування та розподіл доходів підприємства; стан обліку, звітності та внутрішньогосподарського контролю; – дотримання положень Статуту підприємства; – інше, в залежності від специфіки перевірки.
Складання програми ревізії	Програма охоплює коло тих показників і ділянок роботи, які повинні бути перевірені контролером, з обов'язковою вказівкою методу перевірки (суцільного чи вибіркового), її складають керівник ревізійної бригади ревізорів або начальник ревізійного відділу. Програма ревізії уточнюється на місці з врахуванням проведеного обстеження, інвентаризації і результатів аналізу основних показників підприємства і його підрозділів. Зокрема, можуть бути уточнені терміни, обсяги, способи і напрями ревізії. Ці зміни знаходять відображення в робочому плані кожного виконавця.

Призначення ревізії і перевірки оформляють наказом або розпорядженням керівника відповідного органу управління, в якому вказують вид ревізії, назву підприємства, період, за який необхідно перевірити виробничо-фінансову діяльність, прізвище та ініціали керівника та всіх членів ревізійної групи строк проведення та подання матеріалів ревізій, кількість днів на перевірку кожному члену ревізійної групи. На основі наказу кожному з них виписують посвідчення про відрядження, яке повинно містити: посаду, прізвище, ім'я, по батькові, об'єкт чи мету перевірки, термін її проведення. Посвідчення реєструється в спеціальному журналі, йому надається відповідний порядковий номер. Керівнику ревізійної бригади вручають програму ревізії, копію наказу або виписку з наказу про проведення ревізії.

Службові особи контролюючого органу зобов'язані пред'явити керівнику підприємства, що ревізується, розпорядження (наказ) на проведення ревізії, службове посвідчення і поставити свої підписи в журналі реєстрації перевірок підприємства.

9.3. Порядок проведення ревізій

Проведення ревізії (перевірки) об'єднує ряд послідовних етапів (стадій) і називається ревізійним процесом. Він включає в себе підготовку до ревізії і складання її програми, ревізію каси, організацію інвентаризації цінностей на підприємстві, обстеження об'єктів ревізії і документальну перевірку операцій та облікових даних (рис. 9.4).

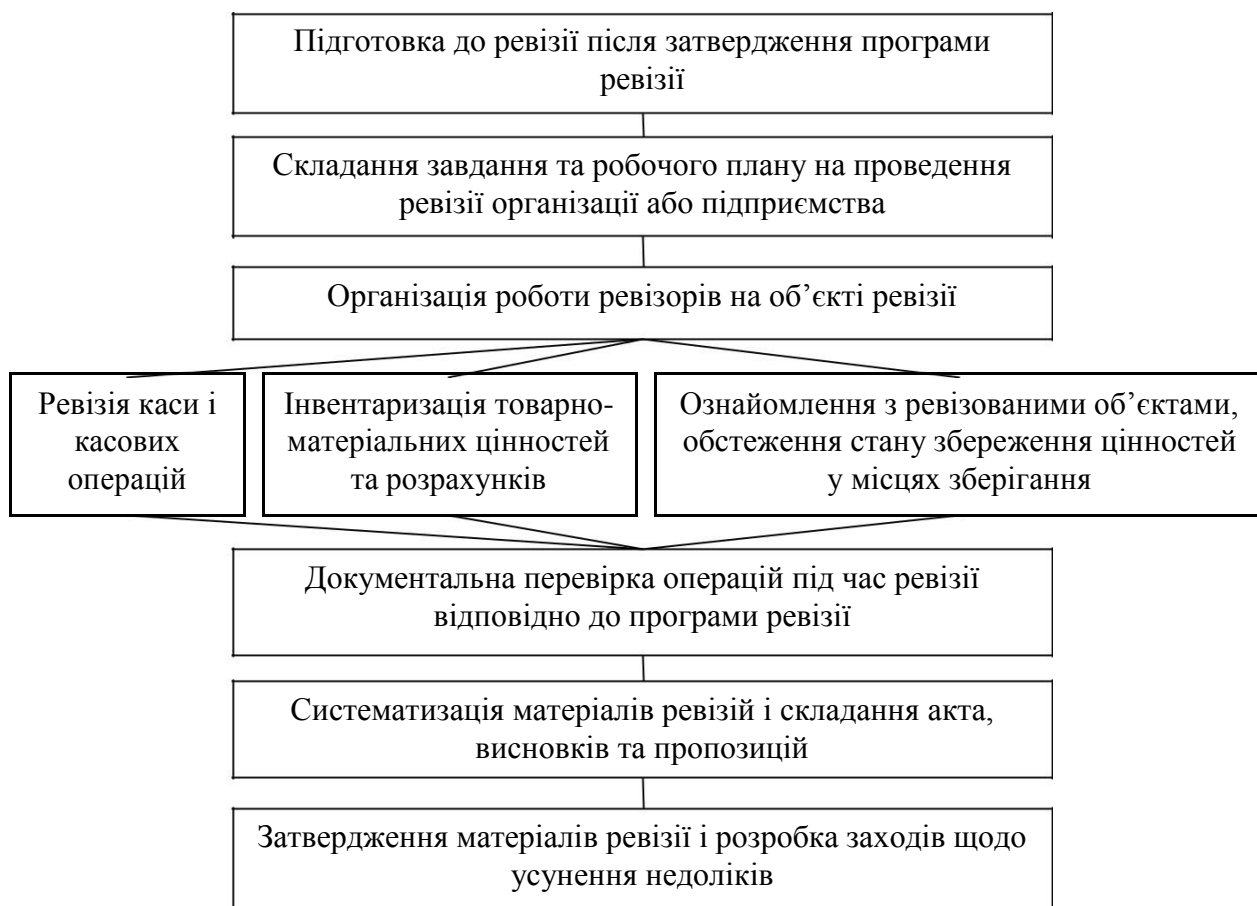


Рис. 9.4. Послідовність контрольно-ревізійного процесу при проведенні ревізії господарюючого суб'єкта

Розпочинається контрольно-ревізійна робота з ревізії каси і касових операцій. Далі проводиться обстеження ревізованого об'єкту: оглядають сховища і склади матеріальних цінностей, підсобні приміщення, ангари, будівельні майданчики, розміщення і склад виробничих підрозділів, та інше в залежності від специфіки суб'єкта господарювання. У результаті одержують загальну уяву про стан справ на підприємстві, уточнюють програму і завдання перевірки та загальний обсяг ревізійної роботи.

Одразу ж проводять інвентаризацію матеріальних цінностей. Основним завданням інвентаризації є контроль за збереженням цінностей шляхом перевірки їх реальної наявності і порівняння з їх залишками, що відображені за даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація виявляє помилки при обліку цінностей, крадіжки, обважування і пересортиці сировини, матеріалів, готової продукції та інших цінностей, а також зміни в залишках цінностей, які при поточному обліку не підлягають оформленню документами. Залежно від

способів узагальнення результатів, об'ємів, періодичності та інших ознак розрізняють такі види інвентаризацій: повна, часткова, суцільна, вибіркова, планова, позапланова, повторна, контрольна, перманентна (безперервна). За виявленими нестачами та залишками цінностей, а також сумарними різницями від їх пересортиці матеріально відповідальні особи зобов'язані в письмовому вигляді дати пояснення щодо отриманих розходжень. Висновки, пропозиції та рішення комісії оформляють протоколом, який підписується всіма членами інвентаризаційної комісії.

Наступним кроком є перевірка діяльності підприємства за документами і регістрами бухгалтерського обліку, його стану, контролю і звітності підприємства, де головною метою є встановлення дійсності, законності і господарської доцільності операцій, перевірка правильності їх документального оформлення, виявлення фактів зловживань, порушень фінансової і кошторисної дисципліни.

Далі можна розпочинати перевірку операцій з необоротними активами, запасами тощо.

Після цього, як правило, проводиться перевірка фінансового стану підприємства, правильності створення, доцільності та законності використання фондів, розподілу прибутку, а також виконання плану капітальних вкладень і капітального ремонту. На завершення проводиться перевірка виконання рішень за результатами попередніх ревізій і перевірок.

Велику увагу приділяють безпосередній перевірці документів щодо правильності заповнення та їх оригінальності, визначають дотримання правил складання та оформлення документів; зіставляють відображені в документі операції з фактичними даними, тощо.

Основними способами перевірки документів є такі:

Хронологічний – передбачає розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених накопичувальних відомостях.

2. Систематизований – розглядають документи за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок.

Комбінований – полягає в дослідженні документів, яке поєднує хронологічний і систематизовані способи, тобто кілька документів перевіряються у послідовності, в якій вони підшиті, а інші – за економічно однорідними операціями;

Вибірковий – за якого ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

Суцільний – перевірі підлягають доходи та фінансові результати, витрати, касові і банківські операції, розрахунки з підзвітними особами, вексельні операції, власний капітал і забезпечення зобов'язань, про що зазначають у програмі ревізії або в робочому плані ревізора. У випадку, коли вибірковою перевіркою виявлено серйозні порушення або зловживання, то ревізію у цій сфері діяльності проводять суцільним способом.

Крім того ревізори використовують наступні *методичні прийоми перевірки документів*:

– юридичний – визначають відповідність чинному законодавству відображених у документах господарських операцій (господарську операцію можна вважати законною, якщо її зміст не суперечить чинним законам, постановам, нормативним актам);

– економічний – визначення доцільності господарських операцій, з'ясовуючи, яку економічну вигоду, користь вони дають, чи було при цьому складено економічно обґрунтовані розрахунки та якими є кінцеві результати.

В процесі ревізії контролери нагромаджують факти і систематизують їх за програмними розділами ревізії у спеціальному робочому зошиті, складають проміжні акти, одержують довідки, копії або виписки з окремих документів,

складають аналітичні таблиці, групувальні відомості, а також вилучають в особливих випадках оригінали документів.

У випадку фіксації порушень, ревізор повинен відібрати письмові пояснення від посадових та інших причетних до цього осіб, а також встановити розмір шкоди і заподіяних збитків, причини і обставини виникнення, осіб, з

вини яких вони допущені. Розмір збитків визначається згідно з чинним законодавством.

Перевіряючий при виявленні зловживань, підробки документів, порушень чинного законодавства зобов'язаний повідомити про це правоохоронні органи.

Відповідно до чинного законодавства ревізор несе відповідальність за своєчасність та недоброякісне проведення ревізії, об'єктивність висвітлення її результатів, розголошення комерційної та службової таємниць.

9.4. Оформлення та реалізація матеріалів ревізій

Однією із важливих процедур ревізії є узагальнення і систематизація результатів контролю, необхідних для складання акта ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.

Акт – двосторонній документ, у якому об'єктивно відображено результати ревізії фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта, наведено перелік фактів, порушень та недоліків, виявлених у його роботі.

Головне призначення проміжних актів – негайне документальне оформлення результатів візуального або документального контролю, тобто дійсного стану господарських чи фінансових операцій на момент перевірки. Ними оформляють результати інвентаризації цінностей, взаємоперевірок розрахунків з постачальниками і покупцями, результати контрольних обмірів робіт та переробок сировини на окремих технологічних процесах. При виявленні зловживань, нестач, крадіжок також складають проміжні акти, а від винних осіб беруть пояснення і, не чекаючи закінчення ревізії, вживають заходів щодо реалізації таких актів. До них, як правило, додають пояснювальні записки, розписка матеріально відповідальних осіб, які вони дають до початку і після закінчення перевірки. Тому проміжні акти значно підвищують доказову силу основного акта ревізії.

Від правильного оформлення акта значною мірою залежить своєчасність притягнення винних осіб до відповідальності, розробки й реалізації заходів щодо ліквідації виявлених недоліків та приведення в дію виявлених резервів.

Тому до оформлення акта ревізії ставляться суворі вимоги. Всі записи в ньому повинні бути чітко аргументованими, об'єктивними і доказовими.

Умовно акт можна поділити на *3 частини*. У *першій*, загальній частині, зазначаються: підстава для проведення ревізії, склад ревізійної групи і тема ревізії; повне найменування підприємства, установи, організації тощо та його підпорядкованість; за який період діяльності даного підприємства, установи, організації проведено ревізію, дата початку і закінчення ревізії; ким і коли проводилась попередня ревізія, чи усунено виявлені нею порушення і які перевірки проводились після ревізії.

Друга частина, а саме, виробничо-фінансова діяльність, виконання кошторисів, передбачає відображення: перелік основних показників виробничої програми протягом одного-двох років і їх виконання; аналіз фінансових результатів або виконання кошторисів; факти порушень або зловживань, підтвержені документально; ревізія кас і касових операцій; ревізія операцій за рахунками у банках та інших коштів; ревізія розрахунків з оплати праці й соціального страхування; ревізія збереження і руху матеріальних цінностей.

Третя частина, бухгалтерський облік і аудит, передбачає аналіз стану бухгалтерського обліку і достовірності наданих звітів.

Акт не повинен містити висновків, які є компетенцією судово-слідчих органів. Ревізійна комісія має посилатися виключно на документальні свідчення про характер тих чи інших порушень.

До актів додають опис додатків і самі додатки.

Акт ревізії підписується посадовою особою контролюючого органу та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку, а також за необхідності іншими працівниками об'єкта.

Акт ревізії складається у *трьох примірниках*: перший – для контролюючого органу, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених Порядком проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами.

Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта. У разі наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням.

Якщо керівники підприємства не згодні з певними позиціями акта, то вони повинні підписати його і не пізніше як через 3 дні додати до нього письмове пояснення із спірних питань, у якому викласти причини і обставини виникнення тих чи інших порушень, недоліків, зловживань.

Контролюючий орган аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після отримання заперечень (зауважень) дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником контролюючого органу або його заступником.

За результатами проведеної ревізії у межах наданих прав контролюючі органи вживають заходів для забезпечення:

- притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;
- звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;
- застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

За наслідками ревізії (перевірки) надсилається лист керівництву ревізованого об'єкта з вимогами щодо усунення виявлених порушень, а також вищим органам управління (за підпорядкованістю), інформуються відповідні органи державної влади, а в необхідних випадках матеріали ревізій чи перевірок невідкладно надсилаються правоохоронним органам для проведення розслідування, притягнення винних осіб до відповідальності, відшкодування збитків, і одночасно перед керівництвом підприємства (установи, організації), що перевіряється, ставиться питання щодо усунення виявлених порушень.

Ревізія вважається завершеною, коли виявлені порушення усунуто, а фінансово-господарську діяльність налагоджено таким чином, що забезпечує виконання завдань, що стоять перед підприємствами, установами й організаціями, що були перевірені. Крім того, необхідно вжити заходи, які виключають можливість повторення аналогічних порушень на інших підприємствах, в установах і організаціях.

9.5. Бюджетний аудит

Згідно з міжнародними стандартами аудиту (INTOSAI) розрізняють декілька його *видів*, зокрема:

– *фінансовий* (перевірка правильності або відповідності). Цей аудит передбачає вивчення й оцінку фінансових записів, проведення аудиту фінансових систем і трансакцій, перевірку відповідності до чинних норм і стандартів;

– *аудит ефективності*. Він включає аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності трудових ресурсів, аудит ефективності з метою досягнення результатів.

У вітчизняних нормативних актах під аудитом ефективності розуміють форму контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та виявлення чинників, які цьому перешкоджають. Цей аудит здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

До основних функцій аудиту ефективності виконання бюджетних програм відносимо:

– діагностику функцій структурних підрозділів у процесі планування, виконання планів, формування звітності та проведення контролю за рухом фінансових ресурсів бюджетних установ;

- оцінку стану перспективного планування руху фінансових ресурсів та взаємозв'язку його з поточним й оперативним плануванням, розробкою бюджетних програм та їхнього забезпечення;
- управлінське консультування;
- інформаційне забезпечення за допомогою сучасних методів передачі й отримання інформації;
- вибір показників та методів оцінки ефективності використання фінансових ресурсів;
- організацію попереднього, поточного і наступного фінансового контролю;
- мотивацію управлінських рішень стосовно підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ у процесі виконання бюджетних програм.

Виділяють такі види аудиту ефективності виконання бюджетних програм, як аудит результативності, аудит адміністративної ефективності, регулятивний аудит, аудит ефективності проведення державних закупівель, аудит ефективності утримання об'єктів державної й комунальної власності, аудит результативності трансфертів, аудит контрактів, проектів і програм тощо.

Результативними показниками ефективності використання фінансових ресурсів у процесі виконання бюджетних програм вважають кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, фінансовою й іншою звітністю та дають можливість здійснити оцінку використання фінансових ресурсів установ, пов'язаних з виконанням відповідних бюджетних програм.

Відповідно до чинного законодавства метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави. Відповідно до мети сформульовані *основні завдання аудиту ефективності*, до яких віднесено:

- оцінку ефективності використання фінансових ресурсів у процесі виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо

виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування;

-виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми;

-визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників;

-підготовку обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання фінансових ресурсів, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення.

Процес підготовки до аудиту полягає у попередньому ознайомленні з об'єктом аудиту та визначенні критеріїв оцінки (попередній аудит) та розробці його програми. Для цього використовують дані бюджетних програм, найбільш вагомі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що характеризують досягнення мети відповідної бюджетної програми. На основі цього доцільно:

оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетних програм шляхом співставлення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

оцінити ефективність програм шляхом порівняння забезпеченого рівня виконання результативних показників програм до рівня їхнього фінансування.

Залежно від того, які показники бюджетних програм були виконані найгірше, слід сформулювати проблему, котра має місце і негативно впливає на виконання цих програм. Це і буде проблемою аудиту, яка є актуальною, існує реально, потребує глибокого вивчення з метою її успішного вирішення.

Другий етап проведення аудиту ефективності включає:

збір та узагальнення даних;

аналіз отриманих даних, визначення чинників, які вплинули на їхню зміну з метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез;

підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких сприяла б підвищенню якості виконання бюджетних програм;

обговорення та узгодження результатів аудиту з його учасниками.

Третій етап пов'язаний з реалізацією результатів аудиту, який включає передачу аудиторського звіту розпоряднику бюджетних коштів, оприлюднення цього звіту, розгляд результатів аудиту органами влади та управління, причетними до виконання бюджетних програм, контроль за реалізацією результатів аудиту. Пропозиції аудиту повинні включати перелік необхідних дій щодо проведення якісних змін в управлінні фінансовими ресурсами

держави, підвищення ефективності використання фінансових ресурсів

бюджетних установ, які ґрунтуються на результатах аудиту ефективності та відповідати таким вимогам: ґрунтування на результатах роботи, фактах,

висновках; зосередження на тому, що потрібно змінити; залишення на розсуд користувачів аудиторського звіту способів проведення змін; бути достатньо

детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити; по можливості бути

диференційованими за рівнями та виконавцями.

При проведенні аудиту ефективності доцільно передбачати можливі ризики, а також ідентифікувати проблеми використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Рівень ризику обумовлюється значимістю очікуваних відхилень від встановлених цілей, норм, нормативів, стандартів.

Результативність аудиту може бути підвищена за умови належної організації реалізації його матеріалів, організації належного контролю за впровадженням пропозицій, що містяться у висновках аудиту.

ЛІТЕРАТУРА

О с н о в н а

1. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. /За редакцією проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 448 с.
2. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування /За ред. В.І.Лемішовського. – Львів.: Національний університет “Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр “Інтелект” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект-Захід”, 2007. – 1104 с.
3. Джога Р.Т., Свірко С.В., Сідельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р.Т.Джоги. – К., 2008. – 483 с.
4. Заїнчковський О.А., Сторожук Т.М. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник.- Ірпінь: Академія ДПС України, 2005. – 535 с.
5. Канєва Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч.посіб. – К.: Книга, 2006. – 180 с.
6. Гуцайлюк Л.О., Сопко В.В., Іванечко Ю.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: первинні документи та облікові реєстри: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2007. – 160 с.

Д о д а т к о в а

1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Затверджено наказом ДКУ від 28.11.2000 №114 зі змінами та доповненнями
2. Наказ від 09.08.2004 N 136. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 30 серпня 2004 р. за N 1068/9667 Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України.
3. Наказ від 04.11.2004 N 194 Про затвердження Роз'яснень щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Роз'яснень щодо застосування класифікації кредитування бюджету (Із змінами, внесеними згідно з Наказами Державного казначейства № 57 (v0057506-05) від 31.03.2005, N 181 (v0181506-05) від 30.09.2005).
4. Постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.02 за № 659 Про

затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та напрямів використання. Зі змінами та доповненнями.

5. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002р. за № 228.

6. Постанова Кабінету Міністрів “Про впровадження казначейської системи виконання державного бюджету ” від 14.01.97 № 13 // Зібрання законодавства України. Постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України. – 1997. - №1

7. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ затв. наказом Державного казначейства України від 10.07.2000року № 61.

8. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та прорядок їх складання.Наказ Державного казначейства України від 27.07.2000року №68.

9. Порядок казначейського обслуговування позабюджетних коштів установ та організацій, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету, затв. наказом Головного управління Державного казначейства України від 25.03.99 № 27

10. Інструкція про порядок використання та обліку позабюджетних коштів бюджетних установ та звітності про них: затв. наказом Головного управління Державного казначейства України від 11.08.98 № 63.

11. Перелік власних надходжень бюджетних установ та організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2000 № 146.

12. Перелік платних послуг, які можуть надаватися державним учбовим закладом, затв. Постановою КМУ від 28.07.2010р. № 796..

13. Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затв. наказом Державного казначейства України, Міністерства економіки України від 25.11.2010р. № 438/1513.

14.Бюджетний кодекс України. Відомості Верховної ради України(2456-17)

8.07.2010р.№30-51.

15. Про запровадження нової економічної класифікації видатків України: наказом Державного казначейства України від 25.11.2008 року №495.

16. Про Державний бюджет України на 2011 рік. Закон України від 10.12.2010 року №2857.

17. Про здійснення державних закупівель. Закон України від 10.07.2010 року №2487-вІ.

18. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи. Постанова КМУ №59 від 26.01.2011 року.