

## Субъекты государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам

### *Subjects of state control (supervision) in the sphere of execution of budget revenue*

В.А. Вдовичен

#### Ключевые слова:

*государственный контроль, исполнение бюджета, доходы, государственные средства, бюджетный контроль.*

#### Key words:

*state control, budget execution, revenues, government funds, budgetary control.*

**Постановка проблемы.** Актуальность выбранной тематики обуславливается специфическим статусом субъектов государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам и дискуссионностью отнесения к их кругу определенных государственных органов.

Кроме этого, важность исследования обусловлена также многоплановостью значения правильного установления роли, значения и полномочий субъектов государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам, несмотря отсутствие отдельного закона о государственном финансовом контроле, в котором бы системно решались указанные вопросы.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Проблематике определения сущности субъектов государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам в большей или меньшей степени уделяли внимание в своих трудах такие отечественные и зарубежные ученые, как В.Б. Аверьянов, П.П. Андрушко, Ю.П. Битяк, Л. К. Воронова, И.П. Голосниченко, Е.В. Додин, Р. Калюжный, С.В. Кивалов, Л.В. Коваль, В.В. Копейчиков, Л.Т. Кривенко, Е.Б. Кубко, Н.Р. Нижник, В.Ф. Опришко, В. Парыгина, П.С. Пацюрковский, П. Рабинович, М.Ф. Селивон, В.И. Семчик, С.С. Теленик, И.П. Устинова, Л.К. Царева, Ю.С. Шемшученко, и другие.

**Изложение основного материала.** Под субъектами государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам следует понимать уполномоченных государством индивидуальных или коллективных субъектов бюджетного права, деятельность которых направлена на осуществление непрерывных действий по наблюдению за соблюдением законности в отношении по выполнению бюджетов по доходам подконтрольными субъектами с применением предоставленных им законом (подзаконными нормативными актами) полномочий на предупреждение, выявление и пресечение нарушений, а также привлечение нарушителей к ответственности в сфере исполнения показателей поступлений в бюджеты разного уровня.

Органами контроля за соблюдением бюджетного законодательства в том числе и на этапе исполнения бюджетов по доходам является Верховная Рада Украины, Комитет по вопросам бюджета, Счетная палата, Министерство финансов и местные финансовые органы, органы Казначейства, органы государственного финансового контроля, Верховная Рада АРК Крым, соответствующие местные советы. Отнесение именно этих органов к числу субъектов государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам базируется на соответствующих законодательных требованиях, установленных в главе 17 БК Украины<sup>1</sup> «Контроль за соблюдением бюджетного законодательства».

Так, ст. 109 БК Украины предусматривает участие Верховной Рады Украины в осуществлении контроля за соблюдением бюджетного законодательства в процессе выполнения Закона о Государственном бюджете Украины в том числе путем заслушивания отчетов об исполнении Государственного бюджета Украины (включая отчеты главных распорядителей средств государственного бюджета об использовании ими

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

бюджетных средств и результаты выполнения соответствующих бюджетных программ) и рассмотрения годового отчета об исполнении Закона о Государственном бюджете Украины<sup>2</sup>. Очевидно, что Верховная Рада осуществляет наиболее общий и системный контроль за исполнением бюджетов по доходам.

Парламентский контроль является формой и средством контроля народа Украины на общегосударственном уровне за деятельностью органов исполнительной власти, Президентской администрации, органов местного самоуправления, так как Верховная Рада Украины, действуя от имени украинского народа, выражает суверенную волю народа всей своей деятельностью как его представительный орган. Необходимо признать, что у общества нет других действующих правовых форм контроля за деятельностью исполнительной власти, за поступлением доходов и осуществлением расходов государственного бюджета, за использованием государственной собственности, которой распоряжаются органы государственной власти и органы местного самоуправления, кроме контроля со стороны Верховной Рады Украины и Счетной палаты Украины<sup>3</sup>.

Действительно, Верховная Рада Украины, принимая главный финансовый документ страны, несет наибольшую политическую ответственность, которая также проявляется при осуществлении ею предусмотренных бюджетным законодательством полномочий. Стоит заметить, что полномочия единого законодательного органа, осуществляющего государственный контроль в сфере исполнения бюджетов по доходам, закреплены на высшем уровне – в Конституции Украины. Так, статья 85 Основного Закона<sup>4</sup> предусматривает осуществление Верховной Радой Украины контроля за выполнением государственного бюджета в форме рассмотрения проектов и утверждения Государственного бюджета Украины, отчетов о его исполнении, принятие государственных финансово-экономических программ и законов, обсуждение отдельных текущих вопросов выполнения государственного бюджета и программ в ходе их реализации в комитетах, комиссиях, на специальных слушаниях в связи с запросами депутатов.

Из приведенных положений можно сделать вывод, что Верховная Рада Украины фактически осуществляет только наблюдение и мониторинг соблюдения законности и установленной процедуры во время выполнения уполномоченными субъектами бюджетов по доходам, прибегая к активным действиям только путем привлечения специальных и временных комиссий, которые также должны иметь веские основания для применения контрольных полномочий.

Особую роль еще одного субъекта государственного контроля за исполнением бюджетов по доходам – Комитета Верховной Рады Украины по вопросам бюджета – отмечает О. Кузьменко. Особенность контрольного статуса Комитета Верховной Рады Украины по вопросам бюджета, по мнению ученого, проявляется в специфике его компетенции, заключается в осуществлении, во-первых, общего контроля за исполнением государственного бюджета, соблюдением законности и повышением эффективности использования государственных средств, выделяемых на содержание бюджетных организаций, правоохранительных и других государственных органов, во-вторых, конкретной экспертно-аналитической деятельности касательно доходов и расходов государственного бюджета<sup>5</sup>. В таком случае, действительно, можно говорить об определенной особенности статуса Комитета Верховной Рады Украины по вопросам бюджета как субъекта государственного контроля в сфере исполнения бюджетов по доходам. На экспертную составляющую деятельности Комитета Верховной Рады Украины по вопросам бюджета указывает непосредственно и сам законодатель, закрепив в ч. 2 ст. 109 БК Украины полномочия указанного органа, а именно: 1) подготовка вопросов Основных направлений бюджетной политики на следующий бюджетный период и предварительное рассмотрение проекта закона о Государственном бюджете Украины; 2) предоставление о представленных на рассмотрение Верховной Рады Украины законопроектов выводов относительно их влияния на показатели бюджета и соответствия законам, которые регулируют бюджетные отношения; 3) предварительное рассмотрение годового отчета об исполнении закона о Государственном бюджете Украины и подготовка проекта решения относительно этого отчета для рассмотрения Верховной Радой Украины; 4) предварительное

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

<sup>3</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням державного бюджету України як функція управління : дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Кузьменко Олена Анатоліївна; Національна академія внутрішніх справ України. – К., 2002. – 209 с.

<sup>4</sup> Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 30. – Ст. 141.

<sup>5</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням державного бюджету України як функція управління : дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Кузьменко Олена Анатоліївна; Національна академія внутрішніх справ України. – К., 2002. – 209 с.

рассмотрение информации Кабинета Министров Украины, Министерства финансов Украины, Казначейства Украины, других центральных органов исполнительной власти о состоянии выполнения Закона о Государственном бюджете Украины на протяжении соответствующего бюджетного периода; 5) взаимодействие со Счетной палатой (включая предварительное рассмотрение заключений и предложений Счетной палаты по результатам контроля за соблюдением бюджетного законодательства)<sup>6</sup>.

Таким образом, Комитет Верховной Рады Украины по вопросам бюджета как субъект государственного контроля в сфере исполнения бюджетов по доходам характеризуется определенной спецификой, которая заключается в осуществлении экспертной деятельности в ходе контроля за исполнением бюджетов по доходам.

Наиболее дискуссионным субъектом государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам до недавнего времени была Счетная палата Украины. Такое положение вещей объяснялось противоречием положений Закона Украины «О Счетной палате» (в настоящее время утратил силу)<sup>7</sup> Конституции Украины, которая прямо предусматривала контрольные полномочия Счетной палаты Украины за поступлением средств в государственный бюджет Украины. Более того, существовали соответствующие выводы Конституционного суда Украины<sup>8</sup>, которые не способствовали лучшему пониманию ситуации с правовым регулированием статуса Счетной палаты как контролирующего органа.

На сегодняшний день такие противоречия были устранены путем принятия нового Закона Украины «О Счетной палате»<sup>9</sup>, который определяет организацию, полномочия и порядок деятельности Счетной палаты. Согласно ст. 7 указанного Закона, в полномочия Счетной палаты входит осуществление: 1) финансового аудита и аудита эффективности относительно поступлений в государственный бюджет налогов, сборов, обязательных платежей и других доходов, администрирования контролирующими органами таких поступлений; 2) экспертизы представленного в Верховную Раду Украины проекта закона о Государственном бюджете Украины (включая материалы, которые прилагаются к этому проекту закона) и подготовки соответствующих выводов; 3) анализа выполнения Государственного бюджета Украины и подготовки соответствующих выводов, а также предложений по устранению выявленных отклонений и нарушений; 4) анализа годового отчета об исполнении закона о Государственном бюджете Украины, поданного Кабинетом Министров Украины, и подготовки соответствующих выводов с оценкой эффективности управления средствами государственного бюджета, а также предложений по устранению выявленных нарушений и совершенствованию бюджетного законодательства; 5) анализа эффективности использования субъектами хозяйствования льгот по уплате в государственный бюджет налогов, сборов, обязательных платежей, целесообразности функционирования льготных режимов налогообложения и их влияния на общее состояние поступлений государственного бюджета.

Отдельной статьей 10 определяются особенности осуществления государственного внешнего финансового контроля (аудита) за поступлением средств в государственный бюджет. Так, Счетная палата осуществляет аудит эффективности и финансовый аудит законности, полноты начисления, своевременности уплаты и зачисления на единый казначейский счет налогов, сборов, обязательных платежей, других доходов государственного бюджета, правомерности бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость, предоставляет оценку эффективности администрирования контролирующими органами поступлений в государственный бюджет и мер, принимаемых органами взыскания к должникам государственного бюджета.

Указанные меры государственного внешнего финансового контроля (аудита) осуществляются Счетной палатой за деятельностью центрального органа исполнительной власти, реализующего государственную налоговую и таможенную политику, других органов, которые контролируют взимание поступлений в государственный бюджет.

Кроме этого, Счетная палата в порядке осуществления контроля за поступлением средств в государственный бюджет и использованием средств государственного бюджета осуществляет проверку

<sup>6</sup> Бюджетный кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI//Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.

<sup>7</sup> Про Рахункову палату: Закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР// Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 43. – Ст. 212.

<sup>8</sup> Висновок Конституційного Суду України від 21.12.2000 № 4-в/2000// Офіційний вісник України від 12.01.2001 – 2000 р., № 52. – стор. 190. – Ст. 2276.

<sup>9</sup> Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2015. – № 36. – Ст. 360.

выполнения сметы доходов и расходов Национального банка Украины (ст. 12 Закона Украины «О Счетной палате»<sup>10</sup>).

Полномочия Счетной палаты как главного органа в национальной системе государственных органов финансового контроля четко закреплены в действующем бюджетном законодательстве. Это объясняется тем, что до настоящего времени вопрос статуса, места и роли Счетной палаты как органа контроля за соблюдением бюджетного законодательства, в частности, на стадии исполнения бюджетов по доходам не был должным образом урегулирован. Принятие нового Закона Украины «О Счетной палате», который отвечает всем требованиям европейского и международного сообщества, говорит не только об избрании нашим государством европейского вектора развития, но и об уверенном движении в выбранном направлении.

Осуществление оперативного повседневного государственного управления и, соответственно, государственного контроля в сфере исполнения бюджетов по доходам возложено на Министерство финансов Украины и местные финансовые органы. Согласно ст. 111 БК Украины Министерство финансов Украины осуществляет контроль за соблюдением бюджетного законодательства на каждой стадии бюджетного процесса относительно как государственного бюджета, так и местных бюджетов, если иное не предусмотрено законодательством Украины<sup>11</sup>.

Министерство финансов Украины в пределах своих полномочий обеспечивает реализацию единой государственной политики в сфере контроля за соблюдением бюджетного законодательства, координирует и направляет деятельность органов исполнительной власти, уполномоченных на проведение контроля за соблюдением бюджетного законодательства, определяет организационно-методические основы и дает оценку функционированию систем внутреннего контроля и внутреннего аудита, если иное не предусмотрено законодательством.

Местные финансовые органы осуществляют контроль за соблюдением бюджетного законодательства на каждой стадии бюджетного процесса относительно местных бюджетов. В соответствии с ч. 4 ст. 78 БК Украины местный финансовый орган при участии органов, которые контролируют взимание поступлений бюджета, в процессе выполнения местного бюджета по доходам осуществляет прогнозирование и анализ доходов соответствующего бюджета<sup>12</sup>.

Таким образом, в системе контролируемых субъектов специальной компетенции деятельность Министерства финансов Украины и местных финансовых органов имеет особое значение, потому что, с одной стороны, Министерство финансов Украины и местные финансовые органы выполняют важнейшие функции по управлению бюджетным процессом, начиная с проектов Государственного бюджета Украины и местных бюджетов до отчета об их выполнении, а с другой стороны, обеспечивают объективную оценку реального состояния финансовой системы в целом и бюджетной системы в частности, отслеживают законность формирования и использования бюджетных средств на всех уровнях бюджетов, вмешиваются, в случае необходимости, и применяют корректирующие и превентивные меры, способствующие выполнению бюджетов, следовательно, осуществляет бюджетный контроль.

Обращаясь к казначейскому контролю (надзору) в сфере исполнения бюджетов по доходам, отметим, что основным органом, уполномоченным на осуществление государственного контроля в сфере непосредственного исполнения бюджетов по доходам, является Государственная казначейская служба Украины.

Стоит заметить, что ошибочным является мнение о сугубо техническом характере деятельности Казначейства Украины, которая заключается в зачислении поступлений и осуществлении расходов в/из бюджетов, ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности о выполнении местных бюджетов, а также управлении ресурсами. На сегодняшний день казначейское обслуживание бюджетов является не только одним из этапов процесса исполнения бюджетов. Деятельность Казначейства Украины также следует рассматривать как полноценную и эффективную систему контроля, состоящую из ряда элементов, по обеспечению законного направления и использования бюджетных средств и предотвращению их нецелевого использования.

<sup>10</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2015. – № 36. – Ст. 360.

<sup>11</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.

<sup>12</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.

Так, согласно ст. 112 БК Украины Казначейство в пределах своих полномочий имеет контрольные функции в сфере исполнения бюджетов, связанные с: 1) ведением бухгалтерского учета всех поступлений и расходов государственного бюджета и местных бюджетов, составлением и предоставлением финансовой и бюджетной отчетности; 2) бюджетными полномочиями при зачислении поступлений бюджета; 3) соответствием смет распорядителей бюджетных средств показателям росписи бюджета; 4) соответствием взятых бюджетных обязательств распорядителями бюджетных средств соответствующим бюджетным ассигнованиям, паспорту бюджетной программы (в случае применения программно-целевого метода в бюджетном процессе); 5) соответствием платежей взятым бюджетным обязательствам и соответствующим бюджетным ассигнованиям<sup>13</sup>.

Одновременно Казначейство Украины, выполняя функцию обслуживания бюджетов, обязательно по каждой операции осуществляет предварительный и текущий контроль. Указанные виды казначейского контроля можно рассматривать как меры предупреждения совершения возможных нарушений при использовании уполномоченными субъектами бюджетных средств и как шаг к реализации последующего контроля как формы финансового контроля.

Подытоживая, стоит отметить, что контроль со стороны органов Казначейства Украины относительно доходной части бюджетов в большинстве случаев можно определить как предварительный, который заключается в предупреждении незаконных действий по зачислению поступлений в бюджеты. Более того, органы Казначейства Украины, проводя работу по установлению принадлежности того или иного вида поступлений в конкретный бюджет, еще и участвуют в распределении поступлений между бюджетами. Органы Казначейства осуществляют также и текущий контроль исполнения бюджетов по доходам. Так, осуществляя платежи на основании заключений органов, которые контролируют взимание поступлений бюджетов, органы Казначейства проверяют их как на предмет законности полномочий тех, кто принимает решения, так и на предмет правильности оформления указанных документов.

Вопросам установления четкого круга прав и обязанностей органов государственного финансового контроля уделено мало внимания как самим законодателем, так, соответственно, и учеными. Ст. 113 БК Украины полномочия органов государственного финансового контроля по контролю за соблюдением бюджетного законодательства в том числе и на этапе исполнения бюджетов по доходам ограничены осуществлением контроля за достоверностью определения потребности в бюджетных средствах при составлении плановых бюджетных показателей<sup>14</sup>.

Такую роль органов государственного финансового контроля не стоит преуменьшать, поскольку именно эти органы принимают самое активное участие в предотвращении нарушений бюджетного законодательства и привлечении виновных к ответственности. Именно они определяют реальные показатели бюджетного обеспечения деятельности государственных учреждений и организаций и на основе этого подают показатели, наиболее приближенные к реальности, по установлению показателей будущего администрирования поступлений.

Наиболее противоречивыми и наименее исследованными субъектами государственного контроля в сфере исполнения бюджетов по доходам является Верховная Рада Автономной Республики Крым и соответствующие местные советы, которые в соответствии со ст. 114 БК Украины осуществляют контроль за выполнением решения о местном бюджете<sup>15</sup>. Такая лаконичность законодательного формулирования на самом же деле означает целый массив разработанных на основании вышеприведенного положения нормативных актов, которые достаточно подробно регулируют контрольные полномочия органов местного самоуправления в аспекте осуществления государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам. В контексте данного исследования следует указать, что законодатель не только признает местные советы и Верховную Раду АРК субъектами государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам, но и наделяет их широким и иногда противоречивым кругом полномочий в сфере осуществления контроля.

<sup>13</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.

<sup>14</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.

<sup>15</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Анализ большого количества научных исследований и актов бюджетного законодательства, касающихся выбранной тематики, позволил прийти к выводу о несовершенстве формулировки, в том числе законодательной, перечня полномочий каждого из органов государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам. Это обусловлено тем, что на сегодняшний день вопрос разработки целостной и совершенной бюджетной программы находится на начальном этапе, многие вопросы все еще требуют решения или усовершенствования..

### Аннотация

В данной статье определено понятие «субъекты государственного контроля (надзора) в сфере исполнения бюджетов по доходам». Выяснен перечень органов, осуществляющих контроль за соблюдением бюджетного законодательства. Комплексно проанализировано полномочия указанных органов в сфере исполнения бюджетов по доходам.

### Summary

This article defines the concept of "subjects of state control (supervision) in the field of budget execution for revenue." It was found a list of authorities responsible for supervising compliance with the budget legislation. Comprehensively analyzed the powers of these bodies in the execution of income budgets.

### Использованная литература:

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
3. Кузьменко О.А. Контроль за виконанням державного бюджету України як функція управління : дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Кузьменко Олена Анатоліївна; Національна академія внутрішніх справ України. – К., 2002. – 209 с.
4. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 30. – Ст. 141.
5. Кузьменко О.А. Контроль за виконанням державного бюджету України як функція управління : дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Кузьменко Олена Анатоліївна; Національна академія внутрішніх справ України. – К., 2002. – 209 с.
6. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
7. Про Рахункову палату : Закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 43. – Ст. 212.
8. Висновок Конституційного Суду України від 21.12.2000 № 4-в/2000 // Офіційний вісник України від 12.01.2001 – 2000. – № 52. – С. 190. – Ст. 2276.
9. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2015. – № 36. – Ст. 360.
10. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2015. – № 36. – Ст. 360.
11. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
12. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
13. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
14. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
15. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

**В.А. Вдовичен,**

*кандидат юридических наук,*

*доцент кафедри публичного права юридического факультета  
Черновицкого национального университета имени Юрия Федьковича*