

чітко визначені КУпАП часові межі. Тому питання про розумність строку прийняття постанови по справі про адміністративне правопорушення не виникає. Єдино можливою в даному випадку може бути перевірка дотримання строку розгляду справи про адміністративне правопорушення.

Таким чином можна констатувати, що можливості перегляду постанови по справі про адміністративне правопорушення в судовому порядку є набагато більшими з точки зору всебічної оцінки як процесуальних аспектів прийнятого рішення, так і суто мотиваційних, що робить таку процедуру більш доцільною у порівнянні із переглядом постанови по справі про адміністративне правопорушення в адміністративному порядку. Але, при цьому, варто було б розширити перелік рішень, які може прийняти адміністративний суд за результатами перегляду зазначених постанов зробивши його таким самим, який передбачено в КУпАП для інших суб'єктів перегляду.

Уявляється, що подальші розвідки у сфері дослідження проблем перегляду постанов по справах про адміністративні правопорушення мають здійснюватись у напрямку уніфікації процедур перегляду, що здійснюються різними суб'єктами.

¹ *Погребняк С. П.* Основоволожні принципи права (змістовна характеристика): Монографія. – Х.: Право, 2008. – 240 с. – С. 207.

² *Коломоєць Т. О.* Адміністративне право України: Підручник / За заг. ред. Т. О. Коломоєць. – К.: Істина, 2009. – 480 с. – С. 209.

Резюме

У статті робиться порівняльна характеристика перегляду постанов у справах про адміністративні правопорушення, що здійснюється в адміністративному та в судовому порядках. Доводиться перевага судового порядку перегляду, сформульовані пропозиції щодо удосконалення судового порядку перегляду постанов у справах про адміністративні правопорушення.

Ключові слова: постанова по справі про адміністративне правопорушення, перегляд постанови по справі про адміністративне правопорушення, адміністративне судочинство.

Резюме

В статье проводится сравнительная характеристика пересмотра постановлений по делам об административных правонарушениях, который осуществляется в административном и судебном порядке. Доказывается преимущество судебного порядка, сформулированы предложения по усовершенствованию судебного порядка пересмотра постановлений по делам об административных правонарушениях.

Ключевые слова: постановление по делу об административном правонарушении, пересмотр постановления по делу об административном правонарушении, административное судопроизводство.

Summary

The article deals with comparative analysis administrative and judge proceeding cases review in cases of administrative offences. It demonstrated advantage of the judge proceeding cases review and make proposal for improvement one.

Key words: administrative proceeding; judge proceeding; cases of concerning administrative offences; review of cases concerning administrative offences.

Отримано 23.11.2010

В. В. РУДЕШКО

Вікторія Вячеславівна Рудешко, здобувач Національного університету державної податкової служби України

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Складна структура державного бюджету, обсяг коштів, що проходять через нього, і багатоцільовий характер їх використання перетворюють процес контролю за використанням бюджетних ресурсів у досить складне завдання, вирішення якого має належати лише професіоналам високого рівня. Бухгалтерський облік виконання державного бюджету, реалізація ефективної облікової політики у сфері державних фінансів та питання автоматизації бухгалтерського обліку за умов переходу економіки до ринкових відносин посідають

важливе місце у процесі регулювання економічного розвитку держави. Світовий досвід переконує, що найдоцільніше організаційно зосередити функції, пов'язані з бухгалтерським обліком виконання державного бюджету, в системі органів казначейства, які мають стати «головним бухгалтером» держави. Це особливо актуально для країн з перехідною економікою, яким притаманна відносно нестабільна бюджетна ситуація, і які потребують концентрації ресурсів в єдиній системі. На сьогодні питання організації і здійснення бухгалтерського обліку виконання бюджету не знайшли достатнього відображення у юридичній літературі. Вищевикладене обумовило актуальність цієї статті.

Науково-теоретичними джерелами роботи, крім нормативної бази, є роботи з фінансового права, а також з економіки. Проблеми виконання бюджету присвячували свої праці: О. А. Васильєв¹, О. А. Кузьменко², Д. О. Лебедєв³, А. М. Сорокін⁴, М. В. Харенко⁵ та інші. Що стосується бухгалтерського обліку виконання бюджету, то слід виділити праці: О. І. Арефкіної⁶, Л. М. Мякоткіної⁷, Н. І. Сушко⁸, О. О. Чечуліної⁹.

Метою наукової статті є вивчення досвіду та тенденцій удосконалення бухгалтерського обліку через органи казначейства у країнах з розвинутою ринковою економікою, зокрема, у Франції, США та Німеччині.

Для реалізації сформульованої мети перед автором поставили наступні завдання: проаналізувати діяльність органів казначейства різних країн світу; вивчити досвід ведення бухгалтерського обліку та можливості використання позитивного досвіду країн Європи, що може стати кроком на шляху до підвищення ефективності діяльності органів казначейства України щодо організації і здійснення бухгалтерського обліку виконання бюджету.

Загальновідомо, що Франція – унітарна держава, як і Україна, тому цікавим видається її досвід обліку виконання бюджету.

Основними нормативними актами, які регулюють виконання бюджету у Франції є Конституційний (Органічний) закон «Про закони про державний бюджет» від 02.01.1959 р. (далі – Закон 1959 року) та низка підзаконних нормативно-правових актів, зокрема, Декрет Президента Франції «Про загальні положення щодо обліку державних фінансових операцій» 1962 року, зі змінами; інструкції Міністерства економіки, фінансів та промисловості (далі – Міністерство фінансів) «Про організацію служби державних бухгалтерів», «Система національних рахунків» тощо¹⁰.

У Франції функція організації формування і виконання державного бюджету покладена на Міністерство фінансів, у структурі якого діють: Управління бюджету (далі – Управління), що відповідає за процедуру підготовки, затвердження і методологію виконання бюджету; Головне управління з обліку державних фінансів (по суті, це – державне казначейство Франції (далі – Казначейство); Дирекція казначейства – агентство «Франс-Трезор».

І управління, і Казначейство підпорядковуються Державному секретареві у справах бюджету, який за своїм статусом є заступником Міністра фінансів. Щодо агентства «Франс-Трезор», то воно підпорядковується безпосередньо Міністрові фінансів.

Слід підкреслити, що у Франції реалізовано дворівневу модель казначейського виконання бюджету, яка визначає чіткий розподіл функцій і повноважень. Так, на підрозділи Казначейства (і в апараті, і на території) покладено: збір та облік податків і неподаткових платежів; витрачання державних коштів після встановлення контрольних заходів; облік операцій державного боргу; бухгалтерську регламентацію операцій, пов'язаних з доходами та видатками, у тому числі, підготовка змін до плану рахунків і бюджетної класифікації; ведення контрольної роботи щодо державних установ тощо.

Як ми зазначали вище, агентство «Франс-Трезор» підпорядковано Міністрові фінансів, а отже його основними функціями є: ефективне управління коштами Єдиного казначейського рахунку та організація роботи з обслуговування державного боргу.

Автори підручника «Казначейська система»¹¹ зазначають, що усього у Франції нараховується 4100 відділень державного казначейства, загальна чисельність працюючих – понад 57 тис. осіб.

Казначейство очолює генеральний директор, якому підпорядковуються генеральні казначей регіонів.

У Франції виділяють поняття «галузевої компетенції» відповідальних працівників Казначейства, яке означає наявність окремої категорії казначей – державних бухгалтерів та їх активну роль при здійсненні видаткових операцій безпосередньо в установах, які є головними розпорядниками, молодшими розпорядниками і в деяких випадках – одержувачами коштів державного бюджету.

Вважаємо за необхідне, звернути увагу на те, що принцип розмежування функцій і повноважень суб'єктів казначейської системи виконання бюджету на розпорядників кредитів і бухгалтерів у різних спосіб використовується майже в усіх країнах, де є казначейство. Щодо моделі організації казначейської системи виконання бюджетів у Франції, то для неї характерним є те, що державний бухгалтер несе як особисту, так і матеріальну відповідальність за збитки, які завдані державі. У Франції державним бухгалтерам, у тому числі головному бухгалтеру Казначейства надавалося виключне право здійснювати як прибуткові, так і витратні операції за рахунками загального бюджету, тобто бюджету, що об'єднує всі доходи і видатками держави, частині державних бухгалтерів надано правом проводити операції за рахунками так званих «приєднаних бюджетів», тобто за доходами і видатками державних установ, діяльність яких направлена переважно на виробництво матеріальних благ або надання платних послуг.

Державні бухгалтери казначейської системи у відповідності до бюджетного розпису після попереднього і поточного контролю платіжних, а також підтверджуючих документів, які представлені розпорядниками і одержувачами бюджетних асигнувань, ухвалюючи позитивне рішення про оплату, дебетують операційні ра-

хунки. У разі, коли надходження доходів до бюджету відповідного рівня перевищують сукупні витрати, операція проводиться негайно. При цьому сальдо перевищення перераховується на центральний Єдиний казначейський рахунок. В іншому випадку, різниця якої бракує у той же робочий день направляється через агентство «Франс-Трезор» на підкріплення відповідного операційного рахунку.

Казначейська система виконання бюджету у Франції знаходиться в процесі глибоких інституційних перетворень. На зміну Закону 1959 р. видано новий Органічний закон «Про закони про державний бюджет» від 01.08.2001 р. (далі – Закон 2001 р.), який введений в дію з 1 січня 2006 р. Такий довгий період часу від ухвалення до введення закону в дію пояснюється необхідністю ретельної підготовки до проведення найглибшої реформи бюджетного процесу за увесь післявоєнний період.

Відповідно до Закону 2001 року передбачається здійснити рішення триєдиної мети:

– переорієнтувати бюджетний процес на досягнення конкретних результатів за допомогою реалізації загальнонаціональних цільових програм;

– кардинально поліпшити ступінь транспарентності бюджету і підсилити ступінь парламентського контролю за процесом його виконання;

– підвищити роль і місце бюджету в економічному житті країни.

Слід звернути увагу, що до 2006 р. передбачалося розробити середньо- і довгострокову програми бюджетної стабільності; підготувати близько 30 загальнонаціональних програм, що виконуються за суто галузевим принципом; істотно скоротити права і відповідальність розпорядників бюджетних коштів щодо їх перерозподілу; запровадити ряд нових форм і методів сприяння суспільному і парламентському контролю; створити низку принципово нових бухгалтерських рахунків (зокрема рахунки запасів, пенсійні рахунки, боргові рахунки); перейти від системи використання парафіскальних і закріплених податків до стягнення загальнонаціональних регулюючих податків; здійснити перехід на нову систему бухгалтерського обліку, засновану на методі нарахування.

Ми вважаємо, що вивчення досвіду Франції у таких найважливіших питаннях, як функціонування Єдиного казначейського рахунку, управління грошовими потоками на казначейських рахунках, забезпечення ліквідності бюджетної системи тощо, може бути корисним для подальшого розвитку казначейської системи виконання бюджетів і в Україні.

У США відповідно до прийнятого у 1990 р. Закону про казначеїв у найбільших федеральних управліннях і агентствах було затверджено посаду казначея, який наділений широким колом обов'язків – від управління бюджетним процесом до управління бухгалтерським обліком і фінансовою діяльністю.

Основним призначенням національного казначейства є сприяння оптимальному фінансовому управлінню державними ресурсами. Казначейство забезпечує своєчасне отримання бюджетними установами необхідних ресурсів для функціонування державних служб при одночасному доведенні до мінімуму видатків на фінансування держави.

Облік по програмах ведуть галузеві департаменти. Казначейство відповідає за загальний облік, підготовку інструкцій для установ, отримання їх запитів, підготовку місячних і річних фінансових відомостей. Казначейство використовує систему подвійного запису за касовим принципом для грошово-кредитних активів і зобов'язань. Системи галузевих департаментів використовують стандартний план рахунків із системою подвійного запису¹².

Відповідно до Положення про федеральний бюджет касове обслуговування виконання федерального бюджету в Німеччині здійснюється федеральними касами.

Федеральні каси здійснюють контроль за наявністю в одержувача бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань, які затверджуються у встановленому порядку. При цьому контроль за веденням операцій з коштами федерального бюджету, у тому числі за їхнім цільовим використанням здійснюється головним розпорядником бюджетних коштів.

Бюджетна установа формує в електронному вигляді розпорядження на здійснення платежу. За заповнення розпорядження за встановленою формою і за змістом несе відповідальність бюджетна установа. У касі розпорядження трансформуються в платіжне доручення, яке і передається в банк від імені каси. Бюджетоодержувачі при формуванні розпорядження використовують виключно автоматизовані системи, які мають електронний інтерфейс до автоматизованої системи бюджетного касового обліку Федерації.

Слід сказати, що при підготовці платежу зберігається принцип «чотирьох очей», тобто участь у процесі двох і більше осіб.

Розповсюдженою є процедура дебетування рахунків, тобто списання коштів за вимогою третьої особи. Бюджетна установа у цьому випадку дає письмову згоду на списання коштів у формі заяви. Федеральна каса оформлює списання грошових коштів з рахунку. За необхідності здійснення постійних періодичних платежів бюджетним установам оформляється розпорядження, в якому вказують тривалість і строк перерахування коштів¹³.

Ми вважаємо, що розвиток бюджетної системи ФРН в цілому і бухгалтерського обліку виконання бюджету в ній зокрема представляють неабиякий інтерес для розвитку бюджетної системи України. Перш за все позитивним є те, що бюджетна система носить стійкий і ефективний характер. У Німеччині створена глобальна фінансова інформаційна система «Бюджетно-касовий облік», до якої входять всі учасники бюджетного процесу – від конкретного бюджетоодержувача до федеральної каси і головного розпорядника бюджетних коштів. У цій системі відображаються всі операції стосовно федерального бюджету, а це дає можливість

парламенту своєчасно отримувати інформацію про хід виконання федерального бюджету в режимі реально-го часу.

Відповідно до Бюджетного кодексу України¹⁴ і Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹⁵ порядок ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ установлює Державне казначейство.

Бухгалтерський облік виконання бюджетів ведуть органи Державного казначейства, а бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ – розпорядники бюджетних коштів.

Бухгалтерський облік виконання бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарачування за окремими операціями. Операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу.

Державне казначейство складає звітність про виконання державного бюджету на підставі інформації за касовими операціями, які відображені в його системі бухгалтерського обліку та звітності розпорядників бюджетних коштів, щодо яких не здійснюється казначейське обслуговування.

У Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (далі – Стратегія), затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34¹⁶ зазначено, що звітність про виконання бюджетів консолідується Державним казначейством і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення витрат бюджету для обробки інформації.

У зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого забезпечення виникла потреба удосконалити організацію бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Розвиток системи регулювання бухгалтерського обліку і звітності повинно бути направлено на побудову такої моделі, яка б враховувала інтереси всіх заціплених сторін, забезпечувала б зниження витрат і підвищення ефективності регулювання. В основі цієї моделі – співвідношення діяльності органів державної влади і професійного співтовариства.

Аналіз Стратегії та досвіду зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою дає підстави стверджувати, що Україна повинна розробити національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності, для цього необхідно прийняти відповідні нормативно-правові акти.

¹ Васильєв А. А. Правовое регулирование государственного бюджетного контроля в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2003.

² Кузьменко О. А. Контроль за виконанням державного бюджету України як функція управління: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія внутрішніх справ України. – К., 2002. – 21 с.

³ Лебедев Д. О. Государственный финансовый контроль в условиях казначейской системы: Дисс. ... канд. экон. наук. – Тюмень, 2003.

⁴ Сорокин А. Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях Франции и России: Дисс. ... канд. экон. наук. – Москва, 2004.

⁵ Харенко М. В. Правові основи виконання Державного бюджету України: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2001. – 16 с.

⁶ Арефкина Е. И. Перспективы правового регулирования бухгалтерского учета и отчетности в РФ // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права: тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції, 23-24 листоп. 2007 р. / Науково-дослідний інститут фінансового права. – К.: ПП «Укртехнопрінт», 2007. – С. 12-14.

⁷ Мякоткина Л. Н. Проблемы правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации: Дисс. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2000.

⁸ Сушко Н. І. Реформування бухгалтерського обліку виконання державного бюджету: дис... канд. экон. наук. – К., 2003.

⁹ Чечуліна О. О. Реформування системи управління доходами та витратами бюджету і розвиток казначейської системи його виконання: Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.04.01 / Інститут економічного прогнозування НАН України. – К., 2002. – 20 с.

¹⁰ Сорокин А. Н. Вказана праця. – С. 12.

¹¹ Арефкина Е. И. Вказана праця. – С. 350.

¹² Казначейська система: Підручник / Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й. – Тернопіль, 2002. – 394 с. – С. 355.

¹³ Там само. – С. 357.

¹⁴ Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 29. – Ст. 1291.

¹⁵ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

¹⁶ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua>

Резюме

У статті йдеться про організацію і здійснення бухгалтерського обліку виконання бюджету в країнах з розвинутою ринковою економікою та використання їх досвіду для реформування бухгалтерського обліку виконання бюджету в Україні.

Ключові слова: державні бухгалтери, казначейська система виконання бюджету, бухгалтерський облік.

Резюме

В данной статье идет речь об организации и ведении бухгалтерского учета исполнения бюджетов в Германии, Франции, США, а также об использовании их позитивного опыта для реформирования бухгалтерского учета в Украине.

Ключевые слова: государственные бухгалтеры, казначейская система исполнения бюджета, бухгалтерский учет.

Summary

This article is dedicated to organization and realization of accountancy of budget implementation in the countries with developed market economy and to use their experience for reformation accountancy budget implementation in Ukraine.

Key words: state accountants, treasury system of budget implementation, accountancy

Отримано 9.11.2010

Г. В. ШЕВЧУК

Геннадій Вадимович Шевчук, здобувач Київського національного університету внутрішніх справ

НЕДОЛІКИ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОКАРАНЬ У СПРАВАХ ПРО ПРАВОПОРУШЕННЯ В СФЕРІ ОБІГУ НАРКОТИЧНИХ ЗАСОБІВ ТА ПСИХОТРОПНИХ РЕЧОВИН

Однією з актуальних проблем сучасності, які виникають під час застосування адміністративного покарання, є визначення їх ефективності щодо попередження вчинення правопорушень. Неможливо не погодитись з думкою таких відомих вчених, як К. А. Бугайчук, О. О. Бандурка, О. К. Безсмертний, А. В. Бережной, В. К. Колпаков, С. Ф. Константинов, О. В. Кузьменко, Г. Б. Кузьмичих, В. І. Олефір, В. Д. Сущенко¹ та інших, які, приділяючи пильну увагу інституту адміністративного покарання, зазначають, що таке покарання також має розглядатися як засіб ранньої профілактики злочинів.

Аналіз адміністративної практики засвідчує, що правоохоронні органи та суди зіткнулися з окремими проблемами при застосуванні покарання за правопорушення, які вчиняються у сфері обігу наркотичних засобів та психотропних речовин. Мета статті полягає в окресленні таких проблемних питань та виробленні пропозицій щодо шляхів їх вирішення.

Стаття 44 КУпАП, яка передбачає адміністративну відповідальність за незаконні виробництво, придбання, зберігання, перевезення, пересилання наркотичних засобів або психотропних речовин без мети збуту в невеликих розмірах, на сьогодні залишається однією з дієвих та найбільш поширеною у застосуванні органами внутрішніх справ. Санкція вказаної статті передбачає лише два альтернативних види покарання: штраф від вісімнадцяти до сорока трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або адміністративний арешт на строк до п'ятнадцяти діб². Проте вивчення фактів застосування органами внутрішніх справ вказаних санкцій засвідчує, що вони не завжди відповідають принципам гуманності та законності. Зокрема, у більшості випадків суб'єктом адміністративних справ за вказаною статтею є особи, які допускають вживання наркотичних засобів або психотропних речовин без призначення лікаря. Значна частина серед вказаної категорії осіб – хворі на наркоманію особи, які ніде не працюють, а більшість свого часу витрачають на пошук коштів чи іншого майна з метою придбання на них наркотичного засобу або психотропної речовини. Саме тому, для таких осіб, застосування такого покарання як адміністративний штраф не має ніякого профілактичного впливу, оскільки вони не стоять перед вибором, куди витратити наявні гроші: на сплату штрафу або на придбання наркотиків. Отже, для даної категорії осіб адміністративний штраф, як вид покарання, малоефективний, оскільки ці особи вважають за краще витратити свої грошові кошти на придбання чергової дози наркотичного засобу чи психотропної сировини, ніж на виплату штрафу. Це не тільки не дозволяє вирішити основні завдання законодавства про адміністративні правопорушення (зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання Конституції і законів України), а й підриває авторитет владних структур в очах населення. Тому можна сміливо стверджувати, що адміністративний штраф, який накладається на наркозалежних осіб за вчинення правопорушень, передбачених ст. 44 КУпАП, не має істотної профілактичної дії.

Відсутність профілактичного впливу на наркозалежних осіб вбачається також і в застосуванні до цієї категорії осіб адміністративного арешту, який передбачений у санкції ст.44 КУпАП. Хоча ч.1 ст.32 КУпАП передбачає, що адміністративний арешт встановлюється і призначається лише у виняткових випадках за окремими видами адміністративних правопорушень, при цьому законодавець не визначає: що це за винятковий випадок? Як наслідок, дуже часто суб'єктом адміністративного арешту за ст. 44 КУпАП стають наркозалежні особи, у яких відсутні кошти на сплату штрафу.