

## КАЗНАЧЕЙСКОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ БЮДЖЕТОВ ПО ДОХОДАМ В УКРАИНЕ

В.И.Стоян

К. э. н., доцент Тернопольский государственный экономический университет

Как отмечено в Положении о Государственном казначействе Украины, утвержденном Постановлением Кабинета министров Украины от 21.12.2005 N 1232, важнейшей задачей отечественного казначейства является обеспечение казначейского обслуживания государственного и местных бюджетов на основе ведения единого казначейского счета. В соответствии с поставленной задачей в пределах своих полномочий органы казначейства выполняют контрольные функции, связанные с осуществлением бюджетных полномочий при зачислении поступлений.

Участие органов казначейства в процессе кассового исполнения доходной части бюджетов сориентировано на то, чтобы максимально точно определить объем ресурсной базы бюджета как в целом, так и по отдельным видам доходов в административно-территориальном разрезе. Наличие информации об объеме ресурсной базы соответствующих бюджетов, движение бюджетных средств и детализация их учета предоставляют органам государственной исполнительной власти и местного самоуправления большие возможности для маневрирования ресурсами и оперативного контроля за ними.

Система обслуживания бюджетов по доходам в Украине базируется на комплексе кассовых операций, которые проводятся органами Государственного казначейства. В зависимости от последовательности осуществления операций с бюджетными поступлениями деятельность органов Государственного казначейства в сфере обслуживания бюджетов по доходам охватывает следующие основные направления работы.

Открытие и обеспечение эффективного функционирования бюджетных счетов для зачисления поступлений в бюджеты всех уровней. Это одно из самых ответственных направлений деятельности органов Государственного казначейства. От качества проведения данной работы в значительной мере зависит уровень организации всех других направлений деятельности органов казначейства по обслуживанию бюджетов по доходам.

Для обеспечения полноты поступлений платежей в бюджеты управления Государственного казначейства открывают бюджетные счета по всем видам поступлений в разрезе территорий определенного региона. Реестр номеров открытых счетов передается в органы налоговой службы, где формируется детальный перечень платежей, которые уплачиваются по соответствующей территории.

Сформированный перечень передается территориальным отделениям казначейства. На основании полученного перечня отделения составляют и передают областным управлениям казначейства заявления об открытии счетов с перечнем видов поступлений в государственный и местные бюджеты, которые должны мобилизоваться на соответствующих территориях.

Управления Государственного казначейства на основании поданных заявлений ежегодно в начале бюджетного года открывают и обеспечивают функционирование нужных бюджетных счетов и осуществляют блокировку счетов по тем видам поступлений, по которым не предусмотрена мобилизация средств. Применение такого режима открытия счетов дает возможность органам казначейства своевременно реагировать на появление нового платежа на определенной территории и, соответственно, уменьшить количество ошибочно зачисленных в бюджеты платежей. Так, например, в управлении Государственного казначейства в Тернопольской области в 2006 г. открыто около 130,5 тыс. счетов для зачисления поступлений в 633 местных бюджета. Однако

налогоплательщикам доведены реквизиты менее чем 25 тыс. счетов. Другие счета были заблокированы из-за отсутствия предполагаемых поступлений.

Об открытии и закрытии счетов для зачисления доходов в бюджеты органы казначейства сообщают в соответствующие органы местного самоуправления, финансовые органы и органы государственной налоговой службы и передают им реквизиты открытых счетов. Информация об открытых счетах предоставляется также другим участникам бюджетного процесса, которые осуществляют контроль за уплатой отдельных видов платежей. Например, управлению экологии и природных ресурсов, которое обеспечивает поступление на счета местных бюджетов сумм штрафных санкций за нарушения в сфере охраны окружающей среды, управлению земельных ресурсов и др.

Налоговые органы сообщают реквизиты открытых в управлениях Государственного казначейства счетов для зачисления поступлений в государственный и местные бюджеты плательщикам налогов и других обязательных платежей.

Все счета для зачисления поступлений в бюджеты открываются централизованно в областных управлениях Государственного казначейства на имя территориальных отделений казначейства. В связи с этим в управлениях на каждое отделение казначейства формируются личные дела, которые содержат карточку с образцами подписей и отпечатком печати, а также заявления об открытии счетов в разрезе бюджетов соответствующего административно-территориального образования.

В случае, когда открываются счета для зачисления поступлений в областной бюджет, структурные подразделения управлений Государственного казначейства составляют служебную записку об открытии счетов за подписью руководителя структурного подразделения, которое инициирует открытие этих счетов. Служебная записка визируется начальником соответствующего территориального управления Государственного казначейства.

Зачисление платежей на бюджетные счета по поступлениям. Юридические и физические лица, являющиеся плательщиками налогов и других обязательных платежей в государственный и местные бюджеты, уплачивают платежи в безналичной или наличной формах на бюджетные счета для зачисления поступлений, открытые на балансе управлений казначейства в разрезе видов бюджетов и кодов классификации доходов бюджета.

Платежи осуществляются плательщиками через учреждения банков, в которых они обслуживаются, учреждения Государственного комитета связи и информатизации Украины и учреждения Сберегательного банка по местонахождению плательщиков.

Основанием для зачисления в бюджеты платежей, оплаченных наличностью, являются такие документы:

- копии платежных поручений банка и корешки прибыльных документов (сообщение) о принятии учреждением банка платежей бюджетов наличностью;
- копии квитанций установленных форм, выданных органами местного самоуправления налогоплательщикам вместе с описью к ним;
- платежные поручения учреждений Государственного комитета связи и информатизации Украины на переводы с приложением к ним талонов почтовых переводов (при уплате платежей в учреждениях связи).

При безналичной форме оплаты расчетные документы на перечисление платежей в бюджеты предоставляются налогоплательщиками в учреждения банков, где им открыты текущие счета.

Поданные налогоплательщиками платежные документы на перечисление налогов и других платежей принимаются учреждениями банков к исполнению. С помощью системы электронных межбанковских переводов Национального банка Украины учреждения банков, которые обслуживают налогоплательщиков, перечисляют средства на счета для зачисления поступлений в бюджеты.

Уплаченные плательщиками в государственный и местные бюджеты налоги, обязательные платежи и другие виды доходов зачисляются на счета поступлений третьего класса "Средства бюджетов и распорядителей бюджетных средств", которые открываются в управлениях Государственного казначейства в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета исполнения государственного и местных бюджетов.

При этом некоторые виды доходов подлежат непосредственному зачислению в бюджет, другие должны быть распределены согласно утвержденным действующим законодательством нормативам между государственным и местными бюджетами, общим и специальным фондами.

Поэтому в управлениях казначейства отдельно открываются счета:

- предназначенные для прямого зачисления платежей в бюджеты, которые открываются по соответствующим балансовым счетам третьего класса;

- для разграничения доходов между государственным и местными бюджетами, между общим и специальным фондами бюджетов, между уровнями местных бюджетов.

Зачисление уплаченных налогоплательщиками сумм в государственный и местные бюджеты отображается по кредиту этих счетов.

Кроме этого, для отображения в учете сумм поступлений в бюджеты нарастающим итогом с начала года в управлениях Государственного казначейства открываются счета за балансовыми счетами 6-го и 7-го классов, для ведения управленческого учета - счета 8-го класса, а для ведения внебалансового учета - 9-го класса Плана счетов.

Зачисление налогов и других обязательных платежей в бюджеты осуществляется ежедневно и подтверждается выпиской по каждому счету, которая формируется в виде реестра расчетных документов. На конец операционного дня остатки средств, которые сложились на соответствующих доходных счетах, перечисляются на котловые счета (счета для аккумуляции поступлений).

Аккумулярованные суммы средств, зачисленные на котловые счета, распределяются по установленным нормативам. В тот же день средства, подлежащие зачислению в местные бюджеты, а также подлежащие им суммы дотаций с государственного бюджета перечисляются на счета местных бюджетов. Средства, которые подлежат перечислению в государственный бюджет, зачисляются на соответствующие счета, открытые в Государственном казначействе (центральный уровень).

Возвращение ошибочно и излишне зачисленных в бюджеты платежей. Государственное казначейство Украины, согласно ст. 50 Бюджетного кодекса Украины по предоставлению органов взыскания, осуществляет возвращение средств, которые были ошибочно или излишне зачислены в бюджет.

Операции по возвращению налогоплательщикам излишне или ошибочно перечисленных сумм осуществляются с открытых в территориальных управлениях казначейства счетов для зачисления поступлений бюджетов путем оформления платежных поручений. Основанием для составления органами казначейства платежных поручений являются соответствующие документы органов налоговой службы (заключения), судебных органов (решения), других органов, которым согласно действующему законодательству предоставлено право взыскания в бюджет налогов, обязательных платежей, других видов доходов.

Платежи, поступление которых обеспечивается налоговыми органами, возвращаются из государственного и местных бюджетов на основании заключений органов государственной налоговой службы, которые составляются по установленной форме.

Возврат плательщикам ошибочно и излишне уплаченных платежей, поступление которых обеспечивается другими государственными органами, осуществляется органами казначейства на основании заявления плательщика о возвращении. Кроме этого налогоплательщик прилагает оригинал справки соответствующего органа, которая подтверждает необходимость возвращения платежа, а также оригинал (при уплате

наличностью) или копию (при безналичной форме оплаты) платежного документа, который подтверждает перечисление средств в соответствующий бюджет.

На основании полученных заключений отделения Государственного казначейства готовят платежные документы на перечисление средств с соответствующих бюджетных счетов на счета, указанные в заключениях и заявлениях. Ежедневно средствами телекоммуникационной связи передают их соответствующему управлению Государственного казначейства.

Управление казначейства при условии наличия средств, необходимых для осуществления возвращения, осуществляет перечисление средств по назначению.

Ошибочно или излишне зачисленные в бюджеты платежи могут перечисляться по таким направлениям:

- на погашение налогового обязательства или налогового долга по другим налогам и обязательным платежам, которые подлежат зачислению в бюджеты (за исключением налога на добавленную стоимость);

- на текущий или вкладной счет налогоплательщика в учреждении банка;

- на счета предприятий почтовой связи. В таком случае оформляются почтовые переводы на имена соответствующих граждан - получателей средств;

- путем выдачи чеков на получение наличными со счетов, открытых в учреждениях банков на имя соответствующего территориального органа казначейства.

В случае недостаточности средств для полной оплаты документов возвращение проводится частичными суммами путем оформления мемориальных ордеров.

В территориальных управлениях Государственного казначейства все не оплаченные своевременно документы по возвращению из бюджетов налогов и других обязательных платежей учитываются в картотеке на счетах внебалансового учета. Такие документы оплачиваются по мере поступления средств на соответствующие счета по учету поступлений государственного и местных бюджетов.

Возвращение плательщикам ошибочно или излишне уплаченных налогов, сборов (обязательных платежей) осуществляется с того бюджета, в который зачисляется в текущем бюджетном году платеж, подлежащий возвращению. Если платеж был уплачен в общий (специальный) фонд государственного или местных бюджетов, но согласно законодательству не предусмотрен среди источников формирования бюджетов в текущем бюджетном году, то возвращение осуществляется за счет поступлений прочих налогов или неналоговых поступлений соответствующих бюджетов.

Операции по зачислению и возвращению платежей осуществляются в пределах остатков средств на аналитических счетах по учету доходов и отображаются в выписках со счетов. Сформированные выписки средствами телекоммуникационной связи ежедневно передаются в соответствующие отделения казначейства и органы налоговой службы. Последние на основании выписок отображают в личных карточках налогоплательщиков операции по зачислению и возвращению бюджетных средств.

В случае недостаточности или отсутствия средств для обеспечения возвращения ошибочно или излишне уплаченных в государственный бюджет средств проводится подкрепление соответствующих счетов по учету доходов бюджета (из Государственного казначейства). При этом суммы подкреплений отображаются в учете не как уменьшение доходов бюджета, а как уменьшение перечисленных Государственному казначейству средств по счетам управленческого учета.

Распределение доходов бюджетов по установленным нормативам отчислений. Все налоги и другие платежи, которые поступили на бюджетные счета по поступлениям, должны быть распределены согласно утвержденным нормативам. Перечень налогов, которые подлежат распределению, определяется Бюджетным кодексом, законом о государственном бюджете Украины на текущий год и налоговым законодательством.

По установленным нормативам средствами программного обеспечения управлениями казначейства ежедневно проводится разграничение поступлений, подлежащих

распределению между государственным и местными бюджетами, между общим и специальным фондами государственного и местных бюджетов, между уровнями местных бюджетов.

Для учета доходов, подлежащих распределению, в органах казначейства открываются аналитические счета к балансовым счетам третьего класса.

По результатам проведенного распределения доходов органами казначейства ежедневно формируются платежные поручения на перечисление средств с отмеченных счетов.

Средства, которые согласно установленным нормативам являются доходами общего и специального фондов государственного бюджета, зачисляются на бюджетные счета по поступлениям (3111 - по общему фонду и 3121 - по специальному фонду).

Информация по поступлению и возвращению платежей в бюджеты одновременно отображается на счетах 6-го класса, где она аккумулируется нарастающим итогом с начала года. Таким образом, все поступления и до разграничения, и после находят свое отображение на бюджетных счетах 3-го и 6-го классов бюджетного учета.

Остатки средств за день (с учетом возвратов) с вышеуказанных счетов в регламентированное время зачисляются на счета для аккумуляции доходов в общий (3112) и специальный (3122) фонды государственного бюджета.

Остатки средств за день со счетов 3122, открытых в управлениях казначейства, в автоматизированном режиме средствами системы электронных платежей перечисляются на аналогичные счета, открытые в Государственном казначействе (на центральном уровне).

Средства, аккумулированные на счетах 3112, подлежат такому распределению: часть средств перечисляется непосредственно на аналогичные счета Государственного казначейства, другая - по установленным нормативам отчислений как дотация выравнивания перечисляется на счета 3141 органов местного самоуправления. Информация о переданных на центральный уровень и местным бюджетам средствах одновременно отображается на соответствующих счетах 8-го класса управленческого учета.

Таким образом, обеспечивается двойной контроль за полученными доходами общего и специального фондов государственного бюджета, а именно остатки средств на уровне территориального управления должны равняться остаткам на счетах 8-го класса как средства переданные, и соответственно остатки на счетах 8-го класса Государственного казначейства - как средства полученные.

После получения и отображения в учете доходов от управлений на центральном уровне осуществляется распределение ассигнований между главными распорядителями на осуществление расходов распорядителей средств государственного бюджета.

Средства, которые поступили на счета местных бюджетов, аккумулируются на котловых счетах доходов общего (3142) и специального (3152) фондов местных бюджетов. В пределах операционного дня средства с этих счетов перечисляются на расходные счета 3142 и 3152 местных бюджетов. С этих счетов на основании распоряжений местных финансовых органов или руководителей органов местного самоуправления выделяются средства главным распорядителям средств местных бюджетов. Согласно распределениям главные распорядители распределяют средства между учреждениями и организациями, которые получают средства из местных бюджетов.

Результаты распределения налогов, сборов (обязательных платежей) находят отображение в соответствующих ведомостях распределения платежей, которые поступили на распределительные счета по учету доходов. Ведомости содержат информацию о суммах платежей, которые поступили и подлежат перечислению в бюджеты разных уровней за текущий день и нарастающим итогом с начала года. Для каждого уровня бюджета предусмотрена графа для норматива отчисления и графа для размежеванной суммы, рассчитанной по индивидуальному нормативу.

Учет доходов бюджетов и составление отчетности о поступлении средств в бюджеты. Для учета доходов бюджетов в органах казначейства используют счета 6-го класса "Доходы бюджета" и отдельные счета 7-го класса "Расходы бюджета" для учета зачисления средств, полученных от возвращения кредитов, Плана счетов бухгалтерского учета исполнения государственного и местных бюджетов. Сальдо каждого из этих счетов, которые открываются в разрезе бюджетов и видов доходов, отображает общую сумму поступлений конкретного вида платежа в бюджет нарастающим итогом с начала бюджетного года.

Счета 6-го и 7-го классов являются основным источником информации, которая используется для составления в органах казначейства отчетности об исполнении доходной части государственного и местных бюджетов. Отчетность об исполнении государственного бюджета по доходам формируется в целом по области и в разрезе отделений. Отчетность об исполнении местных бюджетов составляется в разрезе каждого бюджета и в целом по области.

Кроме этого, в процессе формирования информации об исполнении бюджетов по доходам используются данные, которые учитываются на счетах 3-го класса "Средства бюджетов и распорядителей бюджетных средств", 8-го класса "Управленческий учет" и 9-го класса "Внебалансовый учет" Плана счетов.

На основании данных о движении средств на счетах 3-го класса в управлениях Государственного казначейства ежедневно формируются выписки со счетов по каждому виду платежа. Средствами электронной связи выписки в виде электронного реестра расчетных документов каждое утро посылаются отделениям казначейства, главному финансовому управлению и областной государственной налоговой администрации. Они служат подтверждением зачисления или списания средств по соответствующим доходным счетам бюджетов.

В отделении казначейства проверяется правильность поступления платежей в соответствующий бюджет с учетом возврата согласно кодам бюджетной классификации доходов. По результатам операционного дня отделения ежедневно представляют выписки соответствующим налоговым инспекциям и органам местного самоуправления.

На основании полученных выписок со счетов органами налоговой службы ведется учет уплаченных в бюджеты налогов, сборов других платежей в разрезе плательщиков.

Ежемесячно органами казначейства проводится сверка данных по поступлению налогов, сборов, других платежей в бюджеты с соответствующими данными финансовых органов и органов налоговой службы. Результаты сверок оформляются актами.

На основании данных о движении средств на аналитических счетах по учету доходов бюджетов ежедневно в конце операционного дня территориальными управлениями Государственного казначейства формируются отчеты об исполнении государственного и местных бюджетов по доходам в разрезе каждого из местных бюджетов соответствующего региона, а также сводных бюджетов районов и областей. Данные отчетов за последний рабочий день месяца являются основанием для составления месячной отчетности об исполнении доходной части бюджетов.

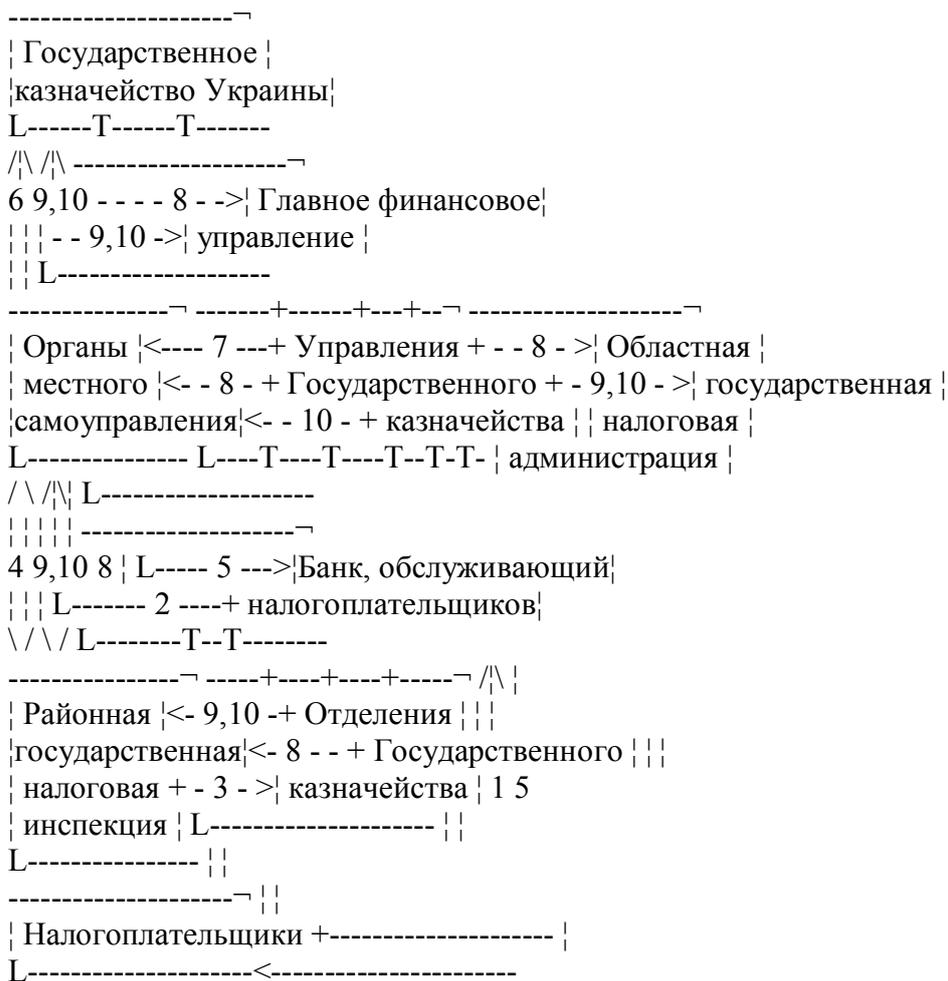
Отчетность об исполнении государственного и местных бюджетов по доходам каждого рабочего дня, следующего за отчетным, передается органами казначейства соответствующим органам местного самоуправления, финансовым и налоговым органам.

Основным принципом составления форм финансовой отчетности является использование экономических показателей непосредственно из баз данных казначейства. Согласно этому принципу Государственное казначейство Украины устанавливает конкретные формы отчетности на основании значений экономических показателей, которые содержатся в базах данных.

Схема прохождения платежей и формирования информации о кассовом исполнении бюджетов по доходам органами Государственного казначейства приведена на рисунке.

Схема прохождения платежей и формирования информации

о кассовом исполнении бюджетов по доходам



-----> - движение денежных потоков

- - - - -> - движение информации о поступлении и возвращении доходов

- 1 - платежные поручения на перечисление налогов и платежей в бюджеты;
- 2 - перечисление средств на счета территориальных управлений казначейства по видам доходов;
- 3 - заключение на возвращение излишне и ошибочно уплаченных платежей;
- 4 - платежные поручения на возвращение ошибочно и излишне уплаченных платежей;
- 5 - возвращение ошибочно и излишне уплаченных сумм плательщикам;
- 6 - перечисление доходов на центральный уровень согласно распределению;
- 7 - перечисление средств на расходные счета органов местного самоуправления;
- 8 - выписки из аналитических счетов по учету доходов и реестр платежных документов;
- 9 - ежедневный отчет об исполнении государственного бюджета по доходам;
- 10 - отчет об исполнении местных бюджетов по доходам.

Как видно из приведенного рисунка, отделения Государственного казначейства являются пассивными участниками приведенной схемы, то есть не принимают непосредственного участия в формировании доходов бюджетов. Это связано с тем, что счета для зачисления и учета поступлений от налогоплательщиков открываются в расчетных палатах территориальных управлений Государственного казначейства на имя отделений (по средствам государственного бюджета) и на имя органов местного самоуправления (по средствам местных бюджетов). Отделениям предоставляется информация о зачислении платежей и возвращении средств с доходных счетов в виде ежедневной выписки и реестра платежных документов, а также отчеты об исполнении государственного и местных бюджетов по доходам.

Процесс исполнения бюджетов по доходам не будет полным, если не рассмотреть вопросов, которые касаются анализа исполнения бюджетов по доходам и мобилизации дополнительных поступлений в бюджеты. Анализ проводится в основном местными органами власти, финансовыми органами и органами налоговой службы. Непосредственное участие в проведении анализа принимают также органы Государственного казначейства.

Анализ исполнения бюджетов по доходам и мобилизация дополнительных поступлений в бюджеты. Для эффективного управления доходами финансовыми органами, органами налоговой службы и Государственного казначейства как на региональном, так и на центральном уровнях осуществляется анализ исполнения прогнозных показателей поступлений доходов в бюджеты. Анализ дает возможность установить причины невыполнения плановых показателей, своевременно откорректировать допущенные при планировании бюджетов погрешности текущего бюджета и заложить реальную базу для бюджетов следующего периода.

Анализ состояния исполнения бюджетов по доходам осуществляется на основании данных оперативной, месячной, квартальной, годовой отчетности и предусматривает составление соответствующих аналитических таблиц. Для анализа поступления доходов целесообразно иметь данные по объему платежей по каждому доходному источнику в динамике как за предыдущие бюджетные периоды, так и помесячно в текущем году. При этом необходимо учитывать влияние изменений в налогообложении и администрировании налогов.

Анализ проводится по каждому источнику доходов (отдельно по объему доходов, которые учитываются и не учитываются при определении межбюджетных трансфертов) общего и специального фондов в сопоставлении с утвержденными показателями за предыдущий год и за соответствующий отчетный период.

Анализируется соответствие объема фактических поступлений, утвержденных как в абсолютной сумме, так и в процентном выражении. При этом объем фактических поступлений по каждому доходному источнику сопоставляется с соответствующими поступлениями предыдущих бюджетных периодов и обязательно в сравнительных условиях.

Для выявления резервов дополнительных поступлений доходов используется детальная информация о финансовом состоянии налогоплательщиков (в разрезе предприятий, учреждений и тому подобное), которую формируют органы налоговой службы. Для каждого доходного источника нужно выяснить динамику показателей за текущий и предыдущие бюджетные периоды, а также иметь детальную информацию о базе налогообложения, что является определяющим при расчете платежей в бюджет. Например, налог на доходы физических лиц - фонд заработной платы, плата за землю - площадь и категория земельных угодий и тому подобное.

На основании показателей исполнения бюджетов по доходам финансовыми органами и органами налоговой службы составляется прогноз поступлений на следующий месяц, квартал, до конца года. Наличие информации об ожидаемых поступлениях доходов в бюджеты позволяет прогнозировать объем финансовых ресурсов для выполнения бюджетных обязательств текущего периода и проводить эффективную налоговую политику в следующие периоды.

Таким образом, обеспечивается организация кассового исполнения бюджетов по доходам. Такой порядок зачисления, возвращения, разграничения, учета и анализа поступлений в государственный и местные бюджеты обеспечивает своевременное и в полном объеме зачисление доходов в государственную казну и, соответственно, способствует эффективному финансированию утвержденных законом о государственном бюджете статей расходов.