

ЗМІНА ІДЕОЛОГІЇ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ У КОНТЕКСТІ БЮДЖЕТНОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ

***Резюме.** Здійснено теоретичний аналіз законодавчих актів та нормативно-правових документів, положення яких визначають організаційні підвалини для застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Розкрито зміст поняття “аудит ефективності виконання бюджетних програм”, визначено його мету і завдання, а також виділено основні етапи організації і проведення аудиту ефективності в практиці роботи державної контрольної-ревізійної служби. Вивчено досвід Російської Федерації з практики бюджетної реформи та здійснення нових форм державного фінансового контролю.*

***The summary.** The theoretical analysis of legislative acts out and normatively legal documents position of which is determined by organizational foundations for application programmatic having a special purpose to the method in a budgetary process is carried. Maintenance of concept “audit of efficiency of implementation of the budgetary programs” is exposed, certainly his purpose and task, and also the basic stages of organization and leadthrough of audit of efficiency are selected in practice of work of government control-revision service. Experience of Russian Federation from practice of budgetary reform and realization of new forms of state financial control is studied.*

***Ключові слова:** бюджетний контроль, бюджетна реформа, середньострокове бюджетне планування, програмно-цільовий метод у бюджетному процесі, учасники бюджетних правовідносин, державна цільова програма, бюджетна програма, аудит ефективності виконання бюджетних програм.*

У час політичних дискусій на предмет необхідності швидкого вирішення актуальних соціально-економічних проблем центр посиленої уваги поряд з іншими займають питання покращення якості надання державних послуг, усунення практики неефективного використання бюджетних коштів. Характерно, що окреслені проблеми актуалізували своє значення ще кілька років тому, та, на вимогу їх розв’язання, було запроваджено цілком новий підхід до формування і виконання бюджетів. Треба зазначити, що запровадження програмно-цільового методу в практику бюджетотворення можна вважати відважним кроком до озброєння зовсім нової бюджетної філософії, на який Україна спромоглася тільки після десяти років з часу здобуття нею незалежності. Такі прогресивні трансформації у практиці бюджетного процесу спонукали до здійснення змін в ідеології бюджетного контролю, що проявляється у виникненні нових його видів, форм і методів.

З часу введення програмно-цільового методу в практику бюджетного процесу науковий доробок сучасних вітчизняних учених збагатився напрацюваннями з проблем, які супроводжують названі перетворення у сфері бюджетотворення. Зокрема, їх взяли на озброєння такі творці наукової думки та фахівці з практики формування і виконання бюджету за програмами як Дегтярьова В. М., Дем’янишин В. Г., Запатріна І. В., Кириленко О. П., Кульчицький М. І., Лебеда Т. Б., Левицька С. О., Павлюк К. В., Перун З. В., Самошкіна О. А., Стефанюк І. Б., Чугунов І. Я., Ярошенко Ф. О. і інші. Необхідно зауважити, що нині вище окреслені питання не тільки не втратили актуальності, а й загострили своє звучання по причині виникнення нових насущних проблем. Більш того,

на теперішній час акцент у дослідженнях теорії і практики застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі змістився на доволі актуальні проблеми, що пов'язані з удосконаленням названого підходу до формування і виконання бюджету. З вище сказаного слідує, що актуальність окреслених проблем підсилює потребу у їх розв'язанні і, на цій основі, спонукає до здійснення результативних наукових досліджень.

Таким чином, автор наукової статті ставить за *мету* спершу здійснити ґрунтовний аналіз положень Законів України та документів нормативно-правового змісту, які упорядковують процес державного прогнозування, складання програм економічного і соціального розвитку, а також визначають організаційні підвалини для застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, а вслід – дослідити зміни в ідеології бюджетного контролю, здійснювані на вимогу практики бюджетної реформи в Україні.

Задля досягнення цієї обширної за змістом мети необхідно вирішити такі основні *завдання*:

- здійснити всебічний теоретичний аналіз положень Законів України, розпоряджень Кабінету Міністрів України, Наказів Міністерства фінансів України, які регламентують процес державного прогнозування, а також складання програм економічного і соціального розвитку, визначають організаційні підвалини для застосування програмно-цільового підходу до формування і виконання бюджету;

- дослідити назрілі зміни в ідеології бюджетного контролю, які супроводжуються з'явленням нових понять у лексиконі фахівців з практики контрольно-ревізійної роботи;

- з'ясувати зміст нового поняття “аудит ефективності виконання бюджетних програм”, визначити мету, завдання, а також виділити основні етапи організації і проведення аудиту ефективності в практиці роботи державної контрольно-ревізійної служби;

- вивчити досвід Російської Федерації з практики бюджетної реформи та, на цій основі, простежити зміни в ідеології бюджетного контролю, здійснювані на її вимогу.

На підставі ознайомлення з діючими нині законами та документами нормативно-правового характеру у сфері бюджетних правовідносин варто констатувати, що впродовж 2000-2006 рр. в Україні сформовано бюджетне законодавство, яке регламентує процес державного прогнозування, а також складання програм економічного і соціального розвитку, визначає організаційні підвалини для застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі (див. рис. 1).

На переконання спеціалістів з досліджуваної нами проблеми [1, 137-139], згруповану на рис. 1 законодавчу базу в сфері бюджетних правовідносин повинен доповнити Закон України “Про програмно-цільове планування державного бюджету”. Окреслені вище законотворчі дії мають на меті систематизувати і узагальнити чинні на сьогодні закони та документи нормативно-правового характеру, що регламентують хід застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Отже, прийняття вище названого документу законодавчого змісту має на меті закласти правові та організаційні підвалини для застосування програмно-цільового методу в практиці бюджетного процесу. Точніше кажучи, в Законі України “Про програмно-цільове планування державного бюджету” повинні бути визначені принципи і мета застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, зміст і складові частини бюджетної програми, стадії складання, затвердження і виконання бюджетної програми, а також порядок внесення змін і доповнень до неї, повноваження органів державної влади та учасників бюджетної програми під час реалізації останньої. Крім

цього, в названому законі мають знайти відображення актуальні нині питання, що стосуються практики здійснення бюджетного контролю за виконанням бюджетних програм.

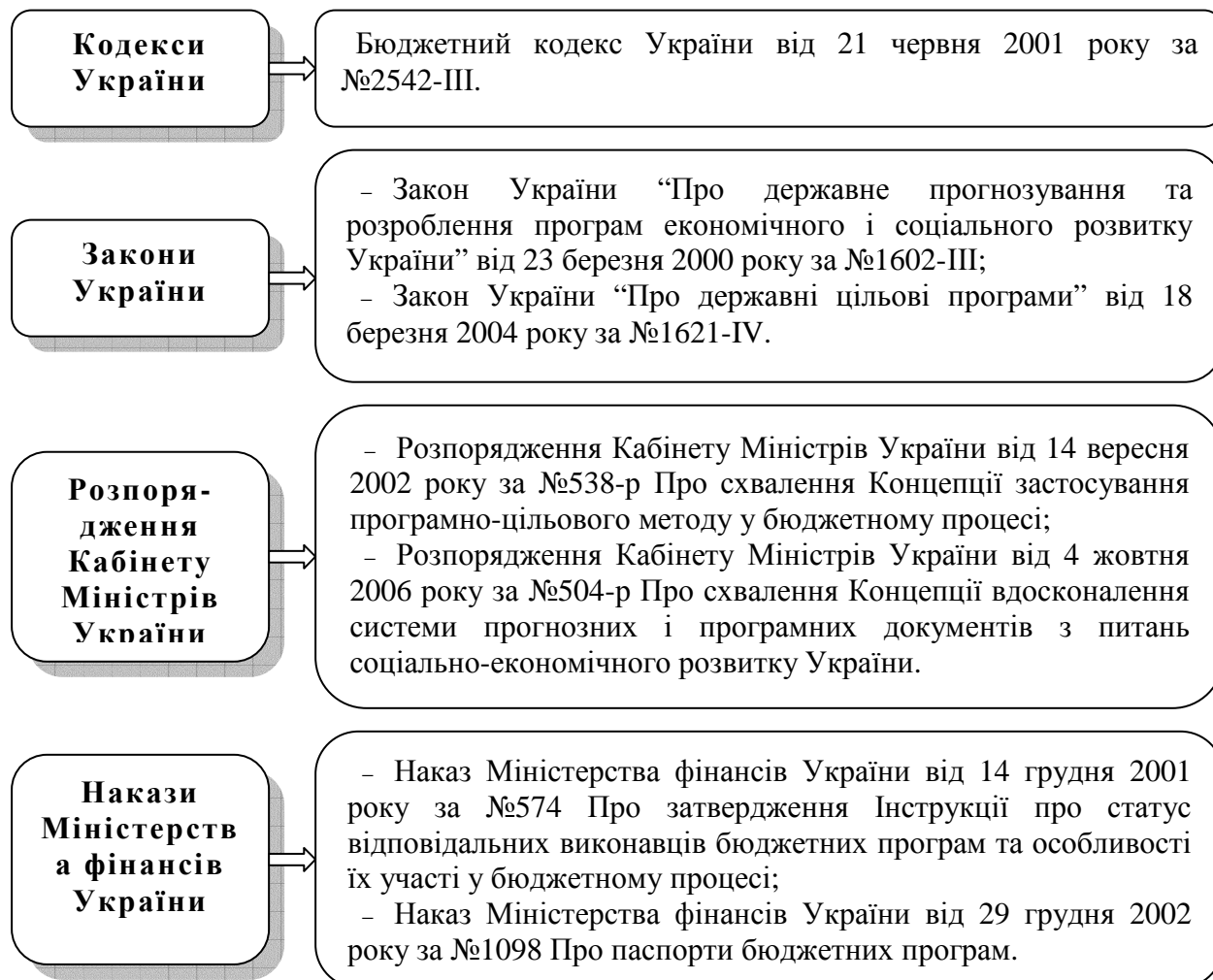


Рис. 1. Групування законів та документів нормативно-правового змісту в сфері бюджетних правовідносин

Розпочаті з 2001 року, тобто часу введення в дію Бюджетного кодексу України, ідейні зміни в практиці бюджетного процесу створили передумови для запровадження зовсім нового підходу до формування бюджетів на підставі бюджетних програм. Таким чином, на виконання положень відповідних статей Бюджетного кодексу України нині про свою дієвість зарекомендувала практика застосування програмно-цільового методу формування і виконання бюджетів. Доречно відзначити, що започаткований у середині 1960-х років ХХ століття в США програмно-цільовий метод складання бюджету досить швидко взяли на ініціативне озброєння багато країн світу. Проте, наша держава спромоглася застосувати на практиці цілком нову бюджетну філософію тільки по закінченні десяти років з часу здобуття нею незалежності.

На виконання положень розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 року за №538-р у бюджетному процесі розпочато застосування програмно-цільового методу з метою встановлення прямого зв'язку між обсягами виділених бюджетних коштів і результатами їх використання. На підставі ґрунтовного аналізу ключових положень урядової директиви можна стверджувати, що за умови

успішної реалізації названого методу в практиці бюджетного процесу здійсняться довгосподівані зміни в ідеології сучасної бюджетної політики України.

Зокрема, очікувалося, що завдяки застосуванню нового підходу до формування і виконання бюджетів буде забезпечено прозорість бюджетного процесу, інакше кажучи, будуть чітко визначені цілі та завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти. Впровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі має на меті підсилити відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів за дотримання відповідності бюджетних програм законодавчо визначеній меті їх діяльності, а також за фінансове забезпечення бюджетних програм та результати їх виконання. Більш того, якщо слідувати за відповідними положеннями розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 року за №538-р, то критичній оцінці повинна підлягати діяльність усіх учасників бюджетного процесу на предмет досягнення поставлених цілей і виконання завдань, а також має здійснюватися ґрунтовний аналіз причин неефективного виконання бюджетних програм.

На підставі аналізу відповідних положень урядової директиви від 14 вересня 2002 року за №538-р можна завірити про чинність сьогодні практики середньострокового бюджетного планування, застосування якої обумовлено впровадженням програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Характерно, що середньострокове бюджетне планування передбачає визначення головними розпорядниками бюджетних коштів на підставі Програми діяльності Кабінету Міністрів України плану своєї діяльності на середньостроковий період і необхідного обсягу бюджетних коштів для досягнення у середньостроковій перспективі поставлених цілей [14].

Отже, застосування програмно-цільового методу в практиці бюджетного процесу передбачає формування бюджетів у розрізі бюджетних програм. Необхідно відзначити, що під бюджетною програмою розуміється “систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети і завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій” [14]. Таким чином, у кожній бюджетній програмі мають бути зазначені мета, тобто “законодавчо визначені основні цілі”, а також завдання або “конкретні цілі”, яких потрібно досягти в результаті її виконання.

На погляд досвідчених спеціалістів з цієї проблеми [17, 9], до бюджетних програм у процесі їх складання повинні ставитися обов’язкові до виконання вимоги, що має послужити передумовою для проведення дієвого контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Так, такі вимоги зводяться до забезпечення чіткої структурної будови бюджетних програм, деталізації завдань та напрямків діяльності, дотримання оптимального рівня їх обсягу.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 29 грудня 2002 року за №1098 контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, а також аналіз виконання бюджетних програм здійснюються Головним КРУ України на підставі їх паспортів, тобто “документів, які містять повну інформацію про бюджетну програму”. Доречно зазначити, що розробка паспорта бюджетної програми покладається на головного розпорядника бюджетних коштів, який є відповідальним за його затвердження спільно з Міністерством фінансів України у місячний термін з дня набрання чинності закону про державний бюджет [12].

Характерно, що здійснення видатків на основі бюджетних програм передбачає визначення їх конкретних відповідальних виконавців. Названі учасники бюджетних правовідносин забезпечують виконання однієї чи кількох бюджетних програм, а також на них покладається відповідальність за одержані результативні показники своєї діяльності. Згідно положень Концепції застосування програмно-цільового методу у

бюджетному процесі, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 року за №538-р, відповідальних виконавців бюджетних програм як юридичних осіб, які мають окремий рахунок та бухгалтерський баланс, визначають головні розпорядники бюджетних коштів за письмовим погодженням з Міністерством фінансів України на стадії складання проекту державного бюджету [14].

Згідно положень наказу Міністерства фінансів України від 14 грудня 2001 року за №574 статусом відповідальних виконавців бюджетних програм володіють розпорядники бюджетних коштів різних категорій. Зокрема, на нього претендують головні розпорядники, апарат яких забезпечує виконання бюджетних програм, а також розпорядники коштів державного бюджету нижчого рівня та одержувачі бюджетних коштів, які відповідальні за виконання бюджетних програм у системі головного розпорядника [11].

Доречно відзначити, що на виконання положень згаданого вище наказу Міністерства фінансів України від 14 грудня 2001 року за №574 статус відповідальних виконавців бюджетних програм вимагає, щоб їх функції, реалізація яких відбувається через здійснювані ними заходи на стадіях складання, затвердження та виконання бюджету, були чітко розмежовані з повноваженнями головних розпорядників бюджетних коштів. Отже, рівночасно із набранням дії цього документу поняття “відповідальні виконавців бюджетних програм” міцно утвердилося не тільки у лексиконі фахівців з практики бюджетного процесу, а й зайняло власну позицію у науковому обігу, оскільки ним активно оперують творці наукової думки.

З набранням чинності Закону України “Про державні цільові програми” від 18 березня 2004 року за №1621-IV розробка бюджетних програм почала здійснюватися на основі державних цільових програм, що свідчить про наявність взаємозв’язку між ними (див. табл. 1). Відповідно до статті 4 згаданого вище законодавчого акту державні цільові програми мають власне місце у системі програмних документів економічного і соціального розвитку України. Як аргумент зазначеному, в Законі України “Про державні цільові програми” від 18 березня 2004 року за №1621-IV визначено, що заходи, завдання і показники державних цільових програм включаються до відповідних розділів Державної програми економічного та соціального розвитку України, чинність якої розрахована на один рік, а також враховуються під час складання проекту державного бюджету на наступний бюджетний рік [7].

В Україні система прогнозних і програмних документів економічного та соціального розвитку функціонує з 23 березня 2000 року, тобто з часу прийняття парламентом базового закону “Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України”. Згідно статті 1 згаданого закону розроблення різних видів прогнозних і програмних документів переслідує мету, пов’язану з передбаченням на науковій основі напрямів соціально-економічного розвитку країни, окремих галузей економіки і адміністративно-територіальних одиниць, а також визначенням цілей та пріоритетів, шляхів і засобів їх досягнення, формуванням взаємоузгодженої та комплексної системи заходів задля вирішення актуальних проблем розвитку економіки і соціальної сфери [6].

На вимогу розпорядження Кабінету Міністрів України від 4 жовтня 2006 року за №504-р вся система прогнозних і програмних документів соціально-економічного розвитку повинна бути вдосконалена, тому що здійснення таких змін вимагає сучасний стан національної економіки [15, 27-28]. З цією метою в урядовій директиві проведено групування всіх чинних прогнозних і програмних документів економічного та соціального розвитку за критерієм часу дії на довгострокові, середньострокові і короткострокові. Відповідно, дія державних цільових програм розрахована до п’яти

років, а це значить, що визначені наперед цілі та пріоритети соціально-економічного розвитку країни повинні бути досягнуті у середньостроковій перспективі.

Таблиця 1

Характеристика державної цільової та бюджетної програм за основними критеріальними ознаками

Критеріальні ознаки	Державна цільова програма	Бюджетна програма
<i>Поняття</i>	Комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, узгоджених за строками виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням.	Систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети і завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів згідно покладених на нього функцій.
<i>Передумови розробки</i>	Існування проблеми, вирішення якої неможливе за відсутності державної підтримки.	Необхідність встановлення прямого зв'язку між обсягом виділених бюджетних коштів і результатами їх використання.
<i>Склад виконавців</i>	У випадку виконання державної цільової програми декількома державними замовниками, їх діяльність координує спеціально призначений державний замовник.	За реалізацію бюджетної програми відповідає один виконавець в особі головного розпорядника бюджетних коштів або іншого відповідального виконавця.
<i>Джерела фінансування</i>	Кошти бюджетів різних рівнів, позабюджетних фондів, а також гранти, кредитні ресурси та кошти з інших джерел, дозволених чинним законодавством.	Кошти загального та/або спеціального фондів бюджету одного рівня.
<i>Термін реалізації</i>	Державна цільова програма націлена на досягнення стратегічної мети, тому реалізується впродовж 5, 5-10 або понад 10 років.	Дія бюджетної програми розрахована на один бюджетний рік, тому у разі невиконання цієї умови є можливість повноцінної реалізації бюджетної програми у наступному бюджетному році.

Примітка. Побудовано автором на основі літературного джерела [5, 8-23].

Доречно відзначити, що державні цільові програми призначені вирішувати актуальні проблеми розвитку держави, окремих галузей економіки та адміністративно-територіальних одиниць, інакше кажучи, їх мета повинна відповідати пріоритетним напрямкам державної політики. З цієї причини відповідно до статті 1 Закону України “Про державні цільові програми” від 18 березня 2004 року за №1621-IV державні цільові програми підрозділяються на загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля [7]. Більш того, назріле питання класифікації державних цільових програм знайшло своє відображення у наукових працях фахівців з цієї проблеми. Так, Запатріна І. В. і Лебеда Т. Б. пропонують підрозділяти державні цільові програми на: найпріоритетніші,

що повинні бути профінансовані у конкретні строки в повному обсязі; актуальні, фінансування яких може бути частково зменшене в разі недостачі бюджетних ресурсів; неактуальні, виконання яких має бути припинене на вимогу нових державних пріоритетів [8, 27].

Отже, доречно запевнити, що проблеми, пов'язані з чинною практикою застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі не тільки не втратили актуальності, а, більш того, загострили своє звучання на вимогу сьогочасних пріоритетів бюджетної політики держави. Так, на підтвердження зазначеному, на думку фахівців з цієї проблеми [17, 13-14], програмно-цільовий підхід до формування та виконання бюджету потребує подальшого розвитку в таких основних напрямках:

- проведення класифікації бюджетних програм залежно від їх спрямованості, зокрема, на підтримку поточної діяльності розпорядників бюджетних коштів, на реалізацію соціальних завдань, на економічний розвиток;
- розробка досконалої системи результативних показників, які можуть бути кількісно виміряні та відображають особливості бюджетної програми;
- перенесення позитивного досвіду формування державного бюджету за програмами на рівень місцевих бюджетів.

Вище окреслений перелік напрямів удосконалення програмно-цільового методу в бюджетному процесі не можна вважати повним, проте, вважаємо, вони є основними і такими, що потребують негайного втілення на вимогу сучасної практики бюджетотворення.

Отже, підсумовуючи проведений вище ґрунтовний аналіз потрібних положень Законів України [6; 7], розпоряджень Уряду [14; 15, 27-28] та Наказів Міністерства фінансів України [11; 12], доречно констатувати, що досліджені закони і документи нормативно-правового змісту, які регламентують діяльність сфери бюджетних правовідносин, в цілому формують ґрунт для здійснення прогресивних трансформацій в ідеології бюджетного контролю. На підтвердження зазначеному, прийняття законодавчих актів і нормативно-правових документів у логічній послідовності ([6] → [11] → [14] → [12] → [7]) спонукало до затвердження постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року за №1017 Порядку проведення органами ДКРС аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Так, водночас із набранням чинності цього урядового документу фахівці з контрольно-ревізійної роботи розпочали активно застосовувати у своєму лексиконі новоутворене поняття “аудит ефективності”. Під ним розуміється “форма контролю”, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей і встановлення факторів, які цьому перешкоджають” [13].

Характерно, що аудит ефективності націлений на розроблення обґрунтованих пропозицій з приводу підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Для досягнення окресленої вище мети на новоутворену “форму контролю” покладається виконання громіздких завдань, зміст яких зводиться до порівняння звітних результативних показників виконання бюджетної програми з заданими параметрами, виявлення упущень та недоліків, що стоять на перешкоді виконанню бюджетної програми, і, насамкінець, визначення рівня впливу останніх на ефективність виконання бюджетної програми.

Таким чином, 2004 рік доречно вважати роком започаткування ідейних змін у практиці здійснення бюджетного контролю, проте Головне КРУ України розпочало реалізацію положень статті 113 Бюджетного кодексу України, відповідно до якої державна контрольно-ревізійна служба наділена правами на проведення контролю не тільки за цільовим, а й за ефективним використанням коштів державного і місцевих

бюджетів [4], ще у 2003 році шляхом розроблення початкової правової бази у цій сфері, а також ознайомлення із досвідом зарубіжних країн з питань практичного втілення новоутвореної форми контролю. На підставі аналізу звітних показників роботи державної контрольно-ревізійної служби у 2004 році необхідно констатувати про досягнення перших здобутків у реалізації нововведень, які пов'язані не тільки зі здійсненням аудиту ефективності виконання бюджетних програм, а й проведенням аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ на вимогу виконання постанови Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 року за №1777.

Зокрема, на підтвердження зазначеному, у 2004 році державною контрольно-ревізійною службою було проведено 9 аудитів, за результатами яких досліджено 5 програм державного бюджету. Загалом аналізу було піддано використання більше 7,3 млрд. грн., в тому числі близько 2,7 млрд. грн. коштів державного бюджету. Доречно відзначити, що вповноважені на проведення аудитів посадові особи державної контрольно-ревізійної служби повинні з'ясувати існуючі причини у невиконанні запланованих показників бюджетних програм, а також надати обґрунтовані пропозиції з метою їх усунення та недопущення такої практики в майбутньому часі. Так, за результатами проведених у 2004 році аудитів державною контрольно-ревізійною службою надано більше 800 пропозицій, 40% з яких реалізовано в повній мірі [9]. Для порівняння, у 2007 році державною контрольно-ревізійною службою було втілено на практиці 161 аудит ефективності виконання бюджетних програм. За результатами проведення аудитів надано більше 2,2 тис. пропозицій, з яких 2,1 тис. враховано і прийнято майже 1,5 тис. управлінських рішень [10].

Вичерпний аналіз положень постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року за №1017 дає змогу виділити основні етапи організації та проведення аудиту ефективності в практиці роботи контрольно-ревізійних органів (див. рис. 2). Отже, підготовчий етап до проведення аудиту ефективності передбачає складання та затвердження його плану, що служить підставою для проведення аудиторами послідовних процедур, пов'язаних зі збиранням необхідних даних за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу або письмовим зверненням до нього державної контрольно-ревізійної служби з метою визначення проблеми аудиту ефективності. Характерно, що під проблемою аудиту ефективності розуміється “невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів”.

Найбільш важливою стадією проведення аудиту ефективності можна вважати висування на основі зібраних даних гіпотез стосовно причин виникнення упущень і недоліків у виконанні бюджетної програми, а також їх подальше підтвердження або спростування, за чим слідує формулювання висновків з приводу всіх існуючих причин недосагнення запланованих цілей бюджетної програми. І, насамкінець, проведення цієї “форми контролю” завершується складанням аудиторського звіту з аргументованими пропозиціями щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

У контексті досліджуваної проблеми вчасним буде вивчення зарубіжного досвіду здійснення аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Доречно відзначити, що плідна співпраця Головного КРУ України з міжнародними організаціями, а в їх числі, зокрема, з Об'єднанням суспільного значення “Сприяння розвитку обмінів економічними і фінансовими технологіями” при Міністерстві економіки, фінансів та промисловості Франції має кількарічну історію, більш того, їй пророкують перспективне продовження. На наш погляд, взаємний обмін позитивним досвідом на предмет проведення реформи у сфері бюджетотворення, а також практики організації бюджетного контролю, безсумнівно, потрібно вважати цінним, тому що

деякі назрілі проблеми неможливо вирішити шляхом використання власних зусиль, зважаючи на глобальність їх виміру.

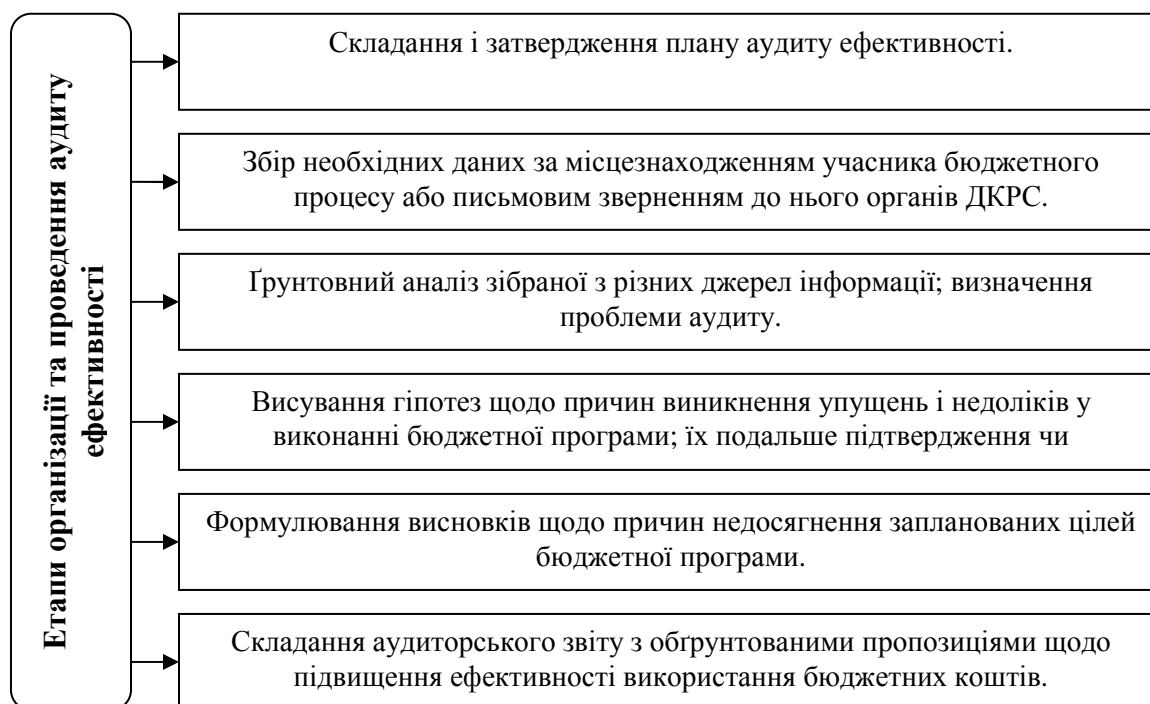


Рис. 2. Етапи організації та проведення аудиту ефективності у практиці роботи контрольно-ревізійних органів

Примітка. Складено автором на основі літературного джерела [13].

Так, у Франції вже кілька років поспіль практикують застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі та використання процедур контролю за виконанням бюджетних програм. Характерно, що організація і проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм в Україні та Франції не мають суттєвих розбіжностей, а, навпаки, володіють багатьма спільними рисами. Так, на підтвердження зазначеному, під час здійснення аудиту ефективності виконання бюджетних програм у Франції ґрунтовному вивченню підлягає ряд питань, задля чого уповноважений на його проведення орган – міжміністерський комітет аудиту програм – виконує певні заходи та дії (див. табл. 2).

Таким чином, на підставі порівняльного аналізу даних, відображених на рис. 2 і в табл. 2, своєчасно констатувати про існування спільних особливостей між організацією і проведенням аудиту ефективності виконання бюджетних програм в Україні і Франції. Проте, на противагу досвіду роботи Головного КРУ України у Франції не практикується здійснення моніторингу стану врахування наданих пропозицій за результатами проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

У контексті досліджуваної проблеми доцільним буде вивчення досвіду зарубіжних країн з практики бюджетної реформи і, на цій основі, дослідження здійснюваних змін в ідеології бюджетного контролю. Розпочата кілька років тому практика бюджетної реформи в Російській Федерації передбачає розробку та впровадження бюджетування, орієнтованого на результат, що має на меті забезпечення прозорості, підконтрольності та підвищення ефективності розподілу і використання фінансових ресурсів. Необхідно відмітити, що, на думку російських учених, під бюджетуванням, орієнтованим на результат, належить розуміти “систему формування

та виконання бюджету, що відображає взаємозв'язок між бюджетними видатками і одержаними результатами” [2, 19]. Таким чином, запровадження бюджетування, орієнтованого на результат, переслідує мету, яка пов'язана зі здійсненням співставлення одержаних результатів з обсягом ресурсів, використаних на їх досягнення. Слушно відзначити, що окреслена вище проблема, яка загострила своє звучання кілька років тому, залишається досить актуальною сьогодні, оскільки шляхи її вирішення знаходять втілення у наукових напрацюваннях російських фахівців, а потім – у практиці здійснення бюджетного процесу в Російській Федерації.

Таблиця 2

Основні досліджувані питання і виконувані заходи та дії під час здійснення аудиту ефективності виконання бюджетних програм у Франції

Основні досліджувані питання	Виконувані заходи та дії
<i>Структурування завдань програми та визначення її заходів</i>	Здійснення дослідження на предмет відповідності заходів програми та обсягу фінансового забезпечення їх реалізації визначеним у програмі стратегічним цілям, а також питання дублювання заходів даної програми та інших програм.
<i>Аналіз поставлених у програмі цілей</i>	Визначення правильності та коректності сформульованих у програмі цілей, належності цілей програми до компетенції міністерства, яке її виконує, узгодженості цілей програми з цілями інших програм або учасників програми.
<i>Дослідження визначених у програмі показників</i>	Аналіз визначених у програмі показників на предмет їх можливості оцінювати повноту досягнення цілей програми.
<i>Оперативне виконання програми</i>	Здійснення дослідження на предмет правильності розподілу обов'язків з питань виконання програми між її учасниками, а також ресурсів між запланованими заходами.

Якщо слідувати за думками російських науковців [3, 61-65], то теперішній етап реалізації економічної політики в Російській Федерації можна найменувати як “перехідний до інноваційного розвитку”, тобто, як засвідчує практика, здійснюється “перехід до інтенсивного розвитку на основі нововведень”. Доречно відзначити, що за окреслених вище умов змінено призначення державного фінансового контролю на “засіб забезпечення ефективного фінансування інноваційного розвитку”.

Більш того, треба констатувати, що розпочата кілька років тому та здійснювана донині практика бюджетної реформи в Росії змінила ідеологію бюджетного контролю, тобто стала очевидною потреба у застосуванні під час його здійснення зовсім нових форм і методів. Як результат, на зміну традиційному “контролю правильності” за розподілом і використанням бюджетних коштів прийшов аудит ефективності, який фахівці з цієї проблеми [3, 61-65] називають “формою фінансового контролю”. Окрім нього вкрай необхідною та дієвою “формою фінансового контролю” зарекомендував себе новоутворений стратегічний аудит, мета здійснення якого полягає в “оцінці повноти досягнення бажаного стану економіки за результатами здійснення бюджетного фінансування на науку та інновації”.

У Росії практика фінансового контролю збагатилась аудитом ефективності використання державних ресурсів зовсім недавно, проте вже зараз її оцінюють як дієву

форму фінансового контролю. На думку спеціалістів з досліджуваної проблеми [16], впровадження аудиту в систему державного фінансового контролю було обумовлено необхідністю проведення контролю не тільки за цільовим використанням державних коштів, а й здійснення оцінки результативності державних видатків. Таким чином, аудит ефективності передбачає здійснення контролю за економічною обґрунтованістю, правильним, цільовим і ефективним використанням державних фінансових ресурсів. Окрім цього, практичне втілення нової форми фінансового контролю базується на проведенні аналізу результативності використання державних фінансових ресурсів, а також здійсненні перевірки за ефективною роботою державних органів в процесі реалізації ними визначених завдань, зокрема в частині витрачання бюджетних коштів.

Треба відзначити, що в нинішніх умовах обмеженості бюджетних коштів про свою вагомість дав знати такий різновид аудиту ефективності використання державних ресурсів як аудит ефективності бюджетних видатків. Характерно, що він передбачає не тільки проведення контролю на стадії розподілу і доведення державних коштів до їх одержувачів, а й здійснення оцінки ефективності, доцільності і результативності бюджетних видатків, а також комплексного та всебічного аналізу причин неефективного використання державних коштів з одночасним наданням на його основі висновків рекомендаційного змісту.

За результатами проведеного всебічного дослідження актуальних проблем, які стосуються практики застосування законів та актів нормативно-правового характеру на вимогу запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі, а також втілення ідейних перемін у здійсненні бюджетного контролю, доречно сформулювати висновки наступного змісту:

1) Реформа бюджетної політики нашої країни розпочала свій хід з 2001 року – часу введення в дію Бюджетного кодексу України, але істотні трансформації були спричинені впровадженням програмно-цільового методу в практику бюджетного процесу. Такі переміни передбачають ретельне визначення необхідного обсягу бюджетних коштів для повноцінного фінансування бюджетних програм у поточному періоді та наступних роках, що має на меті отримання від їх реалізації очікуваних результатів. Отже, зміст окреслених вище перетворень у практиці бюджетотворення зводиться до переходу від управління бюджетними видатками до управління запланованими результатами від реалізації бюджетних програм.

2) У цілому діючі нині закони та документи нормативно-правового характеру, що регламентують хід застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, не відзначаються досконалим рівнем розвитку, а, навпаки, фрагментарно висвітлюють його елементи. Звідси слідує, що чинне бюджетне законодавство, яке регулює правовідносини у цій сфері, потребує перегляду та доопрацювання, іншими словами, наразі назріла нагальна необхідність у його поступальному розвитку.

3) Здійснювані на вимогу бюджетної реформи зміни в ідеології бюджетного контролю супроводжуються появою зовсім нових видів, форм і методів контрольної діяльності. На підтвердження зазначеному, з 2004 року практика роботи державної контрольно-ревізійної служби збагатилась цілком новою формою контролю – аудитом ефективності виконання бюджетних програм. Мета запровадження аудиту ефективності збігається з його призначенням, що полягає у визначенні ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановленні факторів протидії цьому.

4) На основі аналізу практики здійснення фінансового контролю в Російській Федерації доречно констатувати про успішний перехід від традиційної перевірки за правильністю, адресністю, доцільністю та законністю розподілу державних фінансових ресурсів до контролю за їх ефективним, результативним і економічним використанням у

формі аудиту ефективності. Отже, з часу запровадження у контрольну практику аудиту ефективності використання державних ресурсів доречно стверджувати про перехід системи державного фінансового контролю на новий прогресивний етап розвитку. Проте, зважаючи на те, що аудит ефективності виник зовсім недавно, а також процес запровадження бюджетування, орієнтованого на результат, на всіх рівнях бюджетної системи, ще не досягнув довгожданого закінчення, то новостворену форму фінансового контролю поки завчасно вважати дієвою в достатній мірі. Задля спростування цього твердження треба забезпечити поступальний розвиток аудиту ефективності шляхом розв'язання назрілих проблем його практичного втілення, а також застосування позитивного зарубіжного досвіду з їх результативного вирішення.

Список використаної літератури:

- 1) Азаров М. Я. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі / Азаров М. Я., Ярошенко Ф. О., Амоша О. І. (кер. авт. кол.) та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 368с.
- 2) Батина И. Н. БОР как инструмент повышения эффективности бюджетных услуг / И. Н. Батина, А. Ю. Тульская // Финансы. – 2008. – №8. – С. 19-22.
- 3) Бокарева Л. Г. Инновационное развитие и задачи финансового контроля / Л. Г. Бокарева // Финансы. – 2008. – №9. – С. 61-65.
- 4) Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року за №2542-III [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. – Назва з екрану.
- 5) Єфименко Т. І. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Єфименко Т. І., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І. та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 320с. – Бібліогр.: с. 171-174.
- 6) Закон України “Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України” від 23 березня 2000 року за №1602-III [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/base50/ukr50058.htm>. – Назва з екрану.
- 7) Закон України “Про державні цільові програми” від 18 березня 2004 року за №1621-IV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1621-15>. – Назва з екрану.
- 8) Запатріна І. В. Програмно-цільовий метод бюджетування у контексті стратегічного та середньострокового планування / І. В. Запатріна, Т. Б. Лебеда // Фінанси України. – 2006. – №10. – С. 18-31.
- 9) Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби в 2004 році [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
- 10) Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби в 2007 році [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/49030>. – Назва з екрану.
- 11) Наказ Міністерства фінансів України від 14 грудня 2001 року за №574 Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/base45/ukr45792.htm>. – Назва з екрану.
- 12) Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2002 року за №1098 Про паспорти бюджетних програм [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-03>. – Назва з екрану.
- 13) Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року за №1017 Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної

служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.

14) Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 року за №538-р Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. – Назва з екрану.

15) Розпорядження Кабінету Міністрів України від 4 жовтня 2006 року за №504-р Про схвалення Концепції вдосконалення системи прогнозних і програмних документів з питань соціально-економічного розвитку України // Казна. – 2006. – №10(72).

16) Рябухин С. Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов – современная форма финансового контроля // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2004. – №11(83) [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://uisrussia.msu.ru/docs/http/www.budgetrf.ru/Publications/Schpalata/2004/ACH200703032305/ACH200703032305_p_001.htm. – Назва з екрану.

17) Чугунов І. Я. Розвиток програмно-цільового методу планування бюджету / І. Я. Чугунов, І. В. Запатріна // Фінанси України. – 2008. – №5. – С. 3-14.