

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ФУНКЦІОНАЛЬНА СИСТЕМА БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

Вступ. Важливою передумовою ефективності бюджетного контролю є його формування і функціонування як цілісної структурної системи. Проте, багатоаспектність поняття “система бюджетного контролю”, складність взаємозв’язків і взаємозалежності різних її елементів обумовлює актуальність даного дослідження. Значущість цього питання посилюється і євроінтеграційними намірами України.

Постановка проблеми. Зазначені проблеми знайшли своє відображення у багатьох наукових дослідженнях і працях вітчизняних вчених-економістів таких як Басанцев І., Бариніна М., Бутинець Ф., Бардаш С., Василик О., Вознесенский Є., Іванов І., Калюга Є., Кузьменко О., Малюга Н., Микитюк І., Петренко Н., Рубан Н., Стефанюк І., Чернадчук В., Шевчук В. та ін. Однак, праці вищезгаданих дослідників не дають повної та вичерпної відповіді на досліджувані нами питання, і, на сьогодні, відсутні однозначне тлумачення категорії “система бюджетного контролю” та характеристика її складових.

Результати. Вважаємо, що чіткість визначених цілей, завдань і функцій, а також ступінь результативності контролю залежить від наукового визначення “системи бюджетного контролю”, тому воно повинно базуватися на глибинному змістовному та термінологічному аналізі поняття “система контролю”. Система – це множинність елементів, що знаходяться у відносинах і взаємозв’язках один з одним, яка є певною цілісністю, єдністю” [10, с. 726]. Поряд з цим під системою контролю розуміють сукупність предмета (що контролюють), об’єкта (кого контролюють), суб’єкта (хто контролює), сфери діяльності, принципів, процесу, методу (методики), техніки та технології, механізму, збору та обробки вихідних даних (інформації) для проведення

контролю, результат, суб'єкт, що приймає рішення за результатами контролю та прийняття рішення за результатами контролю [14, с. 19].

Слід зазначити, що попри безліч формальних визначень системи контролю незаперечним є той факт, що система бюджетного контролю, як і будь-яка інша система контролю складається з таких елементів як предмет, об'єкт, суб'єкт і засоби контролю, що взаємодіють як єдине ціле під час встановлення бажаних результатів. При цьому під “засобами контролю” ми розуміємо форми, види і методи контролю, які забезпечують досягнення цілей і зв'язок між об'єктом (предметом) і суб'єктами контролю.

Таким чином, система бюджетного контролю – це цілісний комплекс взаємопов'язаних елементів (рис.1), які здійснюють контроль за бюджетними коштами протягом усього бюджетного періоду.

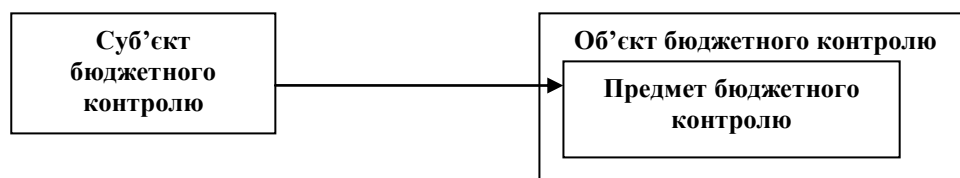


Рис. 1. Головні складники системи бюджетного контролю

Об'єкт і предмет мають визначальне значення при розгляді бюджетного контролю як окремого (за своїм змістом) підвиду державного фінансового контролю та сприяють визначенню його місця у системі контролю.

Серед науковців немає єдиної точки зору щодо визначення об'єкта та предмета контролю, що унеможлиблює визначення основних напрямків контрольної діяльності, не сприяє побудові ефективної системи бюджетного контролю на сучасному етапі.

Так у тлумачному словнику української мови термін “об'єкт” визначено як явище, предмет, особа, на які спрямована певна діяльність, увага тощо [6,с.635], а “предмет” – як те, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність будь – кого, будь – чого [6, с. 920]. Аналогічно визначається термін “об'єкт” в однотомному тлумачному словнику російської мови С. Ожегова, а предмет – це те, на що спрямована думка, будь – яка дія, об'єкт [13, с.439; 578]. У філософській енциклопедії термін “об'єкт” визначено як те, що протистоїть

суб'єкту, на що спрямована його предметно – практична та пізнавальна діяльність, предмет – окрема частина, одиниця існуючого [16, с. 123; 356].

Відносно визначення предмета та об'єкта фінансового контролю існує також декілька різних підходів. На думку А. Алісова об'єктами фінансового контролю є особи, які функціонують у сфері фінансової діяльності держави, а предметом виступає поведінка об'єктів такого контролю з точки зору дотримання ним своїх обов'язків як учасників фінансової діяльності [1, с.44]. В.Радіонова вважає предметом фінансового контролю є грошові, розподільчі процеси формування та використання фінансових ресурсів на рівні окремих господарюючих суб'єктів, а об'єктом - конкретні організації, підприємства, органи управління, господарська діяльність яких зумовила зазначені процеси [14, с. 19-20].

В. Чернадчук під об'єктом бюджетного контролю розуміє реальну діяльність учасників бюджетного процесу щодо здійснення дій, передбачених бюджетним законодавством, а під предметом – встановлені бюджетним законодавством показники бюджету [17, с.75]. На думку російських вчених об'єктом бюджетного контролю є суспільні відносини, що складаються на всіх стадіях бюджетного процесу [8, с.165].

Проаналізувавши вищевикладене ми вважаємо, що об'єктом є явище або предмет на які спрямована певна діяльність (у даному випадку контрольна), а предметом – більш вузька категорія, змістом якої є конкретні показники діяльності підконтрольних суб'єктів. Тому, на нашу думку, об'єктом бюджетного контролю виступають бюджети та бюджетні ресурси, а предметом є грошові відносини, пов'язані з формуванням та використанням бюджетних коштів.

Визначальне місце серед елементів бюджетного контролю, як і державного фінансового контролю належить контролюючим суб'єктам, які є найбільш активними складовими системи контролю [18, с.19-20].

Оскільки від суб'єктів залежить вибір підконтрольних об'єктів, забезпечення, місця і часу виконання контрольних дій, то необхідно наголосити на важливості чіткої ідентифікації контролюючих суб'єктів, визначення

характеру зв'язку та співвідношення між ними. Саме тому поділу всіх контролюючих суб'єктів доцільно поділити на дві групи: ініціаторів та виконавців функції контролю.

Керуючись конституційними засадами, де найвищою цінністю в Україні визнається людина потрібно констатувати, що ініціатором контролю в суспільстві є народ. Відповідно виконавцями контролю є як безпосередньо народ, так і органи державної влади та місцевого самоврядування, через які він здійснює контрольні функції [12].

Таким чином важливого значення набуває необхідність дотримання принципу узгодженості між контрольними ініціативами органів державної влади і народу. Отже, цілому повинен формуватися баланс ініціатив між ключовими суб'єктами державного фінансового контролю, дотримання якого в подальшому є передумовою досягнення відповідної збалансованості здійснюваних ними контрольних дій та запорукою економічного зростання національного господарства, гарантом безпеки та елементом стабільності суспільства.

У наукових працях вітчизняних та зарубіжних авторів багато уваги приділяється проблемі упорядкування та застосування основних видів, форм та методів контролю. Проте єдиного підходу до її вирішення немає. У результаті форми, види і методи контролю трактуються по-різному. Причиною нерозв'язання даної проблеми є її складність, обумовлена переходом економіки до ринкових відносин і, як наслідок утворення поряд з державними інших інститутів контролю, що притаманні демократичному суспільству. Крім того, багатогранність змісту бюджетного контролю об'єктивно визначає його складну організаційну структуру.

Як показує аналіз наукових джерел на даний час найбільш поширений підхід, що визначає необхідність розмежовувати поняття „види” і „форми” контролю, а відповідний вид контролю може бути організований у різних формах та різними методами [4, с.170].

Погоджуючись з цим підходом, вважаємо, недостатньо лише розмежовувати зазначені поняття, а необхідно визначити чіткі критерії систематизації контролю. Тому вважаємо, що в основу створення єдиної системи бюджетного контролю слід покласти науково обґрунтовану його класифікацію за видами, формами і методами (рис 2.).

На наш погляд, головним під час класифікації контролю є виділення його виду, оскільки, виходячи з останнього визначаються його суб'єкти, предмет і характер контрольної діяльності. Як економічна категорія поняття “вид” – це складова цілого, що виражає частково його зміст і водночас відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, що у свою чергу визначає і відмінності в методах здійснення контрольних дій [7].

Окремі українські науковці формулюють думку, що види контролю залежать від контролюючих суб'єктів, і виділяють державний, муніципальний, незалежний види фінансового контролю [5, 540]. Так, державний контроль здійснюється органами законодавчої і виконавчої влади від імені держави, відповідно до врегульованих правових норм для забезпечення інтересів держави і суспільства на предмет поступлення доходів до бюджету та витрачання бюджетних коштів; муніципальний - місцевими органами влади і управління, щодо місцевих бюджетів, фінансової діяльності бюджетних установ, підприємств і організацій, які отримують кошти з місцевих бюджетів; незалежний – здійснюють відносно незалежні від органів державної влади й місцевого самоврядування громадські організації та спеціальні контролюючі інститути – аудиторські фірми, незалежні аудитори, тимчасові контрольні групи, ревізійні комісії, метою яких є захист фінансових інтересів громадянського суспільства.

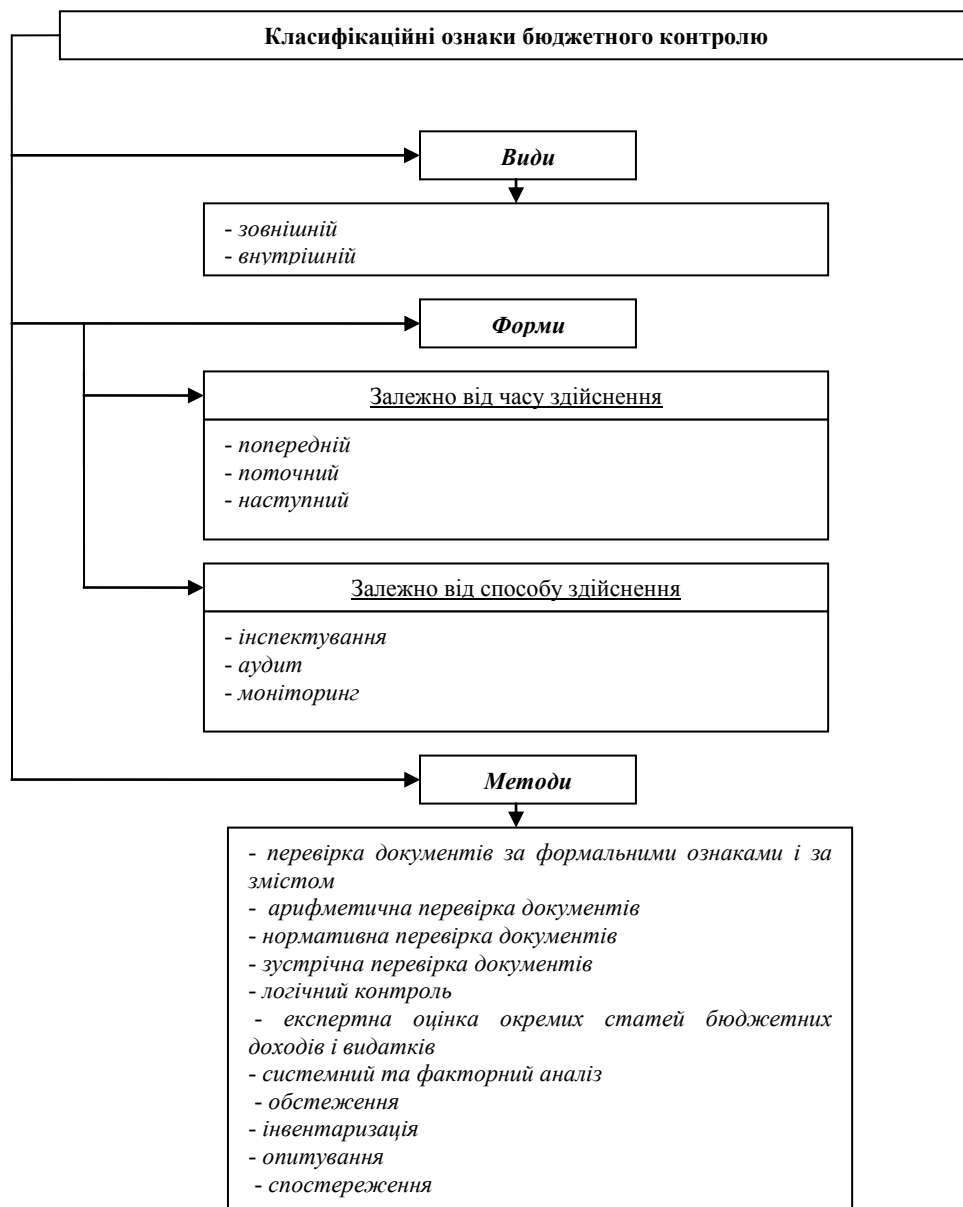


Рис. 2. Класифікація бюджетного контролю

Слід зазначити, що з розвитком ринкових умов господарювання поступово з'являються нові підходи до систематизації контролю, наближені до сучасних світових стандартів. За таких підходів основою систематизації контролю за організаційними формами є структура органів контролю, що виступають його суб'єктами. Це дає змогу розподілити контроль на зовнішній і внутрішній [11]. При цьому під зовнішнім вважають контроль, що здійснюється суб'єктами, які організаційно та функціонально незалежні у своїй діяльності від органів державної влади. Відповідно – внутрішнім контролем – контроль, що здійснюється в рамках системи органів державної влади, який слугує

забезпеченню належного виконання підпорядкованими органами та посадовими особами рішень вищих органів і посадових осіб, а також забезпеченню виконанням агентами й уповноваженими органів державної влади своїх зобов'язань, забезпеченню спостережності та керованості процесам з боку органів державної влади [15].

З цією позицією дещо можна не погодитися, оскільки тут не враховується такий важливий аспект, що громадяни мають конституційні права, які дають їм змогу впливати на бюджетний процес, контролювати витрачання бюджетних коштів, вимагати звіт про виконання бюджету за громадського обов'язку платити податки. Доцільно наголосити, що підтримка громадськості і широка гласність є запорукою високої ефективності діяльності контрольно – ревізійних органів. Основою оптимізації бюджету повинно бути існування збалансованої системи суперечностей: громадяни контролюють державу, держава – громадян. Отже, громадський бюджетний контроль, повинен стати важливим видом бюджетного контролю в Україні.

Проаналізувавши основні підходи та критерії систематизації контролю за видами, ми прийшли до висновку, оскільки при здійсненні муніципального контролю відбувається поєднання самоврядних та делегованих державних функцій та повноважень, то даний вид контролю за своїми ознаками належать до виду державного контролю. Крім того, виходячи із визначення незалежний контроль пропонуємо інтерпретувати як громадський. Тому, на нашу думку, до видів бюджетного контролю доцільно відносити зовнішній, внутрішній і громадський контроль.

Під формами контролю більшість фахівців розуміють окремі аспекти виявлення змісту фінансового контролю залежно від часу здійснення контрольних дій. Формами фінансового контролю є попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний). Критерії виділення цих форм визначаються зіставленням часу здійснення контрольних дій з процесами формування й використання фондів фінансових ресурсів. Разом з

тим вони знаходяться у тісному взаємозв'язку і доповнюють один одного, відображаючи тим самим безперервний характер контролю [5, 542].

Водночас, слушною є думка, згідно з якою з огляду на час здійснення існують чотири, а не три види контролю: попередній, поточний, оперативний і наступний. Попередній контроль здійснюється на стадіях формування, розгляду та затвердження бюджету. Операційний контроль здійснюється органами казначейства протягом фінансового року у суворій відповідності до закону про бюджет на цей рік. Наступний контроль проводиться у стадії підготовки звіту про виконання бюджету та його затвердженні. Поточний контроль, на відміну від інших видів контролю, охоплює всі стадії бюджетного процесу, він є інструментом постійного спостереження за станом державних фінансів на різних етапах бюджетного циклу з метою забезпечення вирішення пріоритетних загальнонаціональних економічних і фінансових завдань [9].

На думку Ф.Ф. Бутинця, форма контролю – це зовнішній вираз конкретних дій, вчинених суб'єктами контролю[9]. Діюча правова база у цій сфері вказує на існування двох основних форм державного фінансового контролю: інспектування та аудит, що повною мірою кореспондується з тлумаченням, яке дається у великому економічному словнику щодо терміна “форма” як способу здійснення якої-небудь дії [3]. Відносно новою, а тому законодавчо не регламентованою формою бюджетного контролю є моніторинг, який, на відміну від ревізії і аудиту, не є разовим контрольним заходом, що здійснюється у певний проміжок часу.

На нашу думку, обидві викладені вище позиції є логічними і мають право на існування. А тому, вважаємо, що на види бюджетний контроль доцільно класифікувати за часом і способом здійснення (табл. 1).

Реалізація вище приведених форм контролю забезпечується різними методами. Метод – це форма практичного і теоретичного освоєння дійсності, що виникає із закономірностей руху об'єкта, що вивчається, система регулятивних принципів перетвореної, практичної або пізнавальної, теоретичної діяльності.

Таблиця 1.

Види бюджетного контролю

Класифікаційна ознака	Вид	Характеристика
<i>За часом здійснення</i>	попередній (превентивний) контроль	проводиться на етапі складання і розгляду проектів бюджетів відповідного рівня, сприяє недопущенню неправильного, нерационального використання бюджетних ресурсів, а також пошуку додаткових резервів наповнення бюджету
	поточний (оперативний) контроль	проводиться під час виконання бюджету відповідного рівня, коли перевіряється дотримання різноманітних правил, норм і нормативів;
	Наступний (ретроспективний) контроль	здійснюється після завершення звітного періоду, при цьому перевіряється доцільність та ефективність витрачання бюджетних коштів.
<i>За способом здійснення</i>	інспектування	подальший контроль за дотриманням законодавства органами державного сектору при використанні і розпорядженні бюджетними ресурсами, формуванні бюджетних зобов'язань, веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності, що здійснюється у формі ревізій і перевірок
	аудит	форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку бюджетному сектору держави і дає впевненість центральним фінансовим органам виконавчої влади в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства чи допущення помилок
	моніторинг	являє собою систему постійного спостереження (нагляду) органів, уповноважених на здійснення бюджетного контролю, за дотриманням норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу на всіх його стадіях.

Як і більшість фахівців у цій галузі під методом бюджетного контролю ми розуміємо сукупність прийомів та способів дослідження, оскільки прийом – це певна сукупність дій, а спосіб – це система прийомів. Аналіз методів контролю показав, що їх поділяють за такими групами: філософські (загальні методи пізнання), загальнонаукові, запозичені з інших наук та спеціальні методи. Однак ми, поділяючи думку Іваненкова С.І., вважаємо, оскільки відбувається взаємопроникнення методів одних наук в інші, немає потреби окремо виділяти запозичені методи, а філософські і загальнонаукові методи принципово не різняться. Тому всі методи наукового дослідження доцільно поділити загальнонаукові та спеціальні.

Загальнонаукові методи базуються на принципах і категоріях загальнонаукової теорії пізнання і використовуються у переважній більшості галузей знань. Це аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація тощо. На відміну від загальнонаукових,

спеціальні методи контролю є результатом досягнень економічних наук і застосування в одній або декількох споріднених галузях знань [2, с. 54]. Як стверджує В. Штофф, кожна наука має власні спеціальні методи, досить ефективні і плідні в її предметній області, але які, як правило, не використовуються в інших [19, с. 5].

Так, бюджетний контроль не можливий без використання специфічних методів, які дають змогу всебічно, повно і об'єктивно дослідити всі аспекти формування і використання бюджетів. Під час проведення контрольних дій застосовуються різні методи документального та фактичного контролю (рис. 2). Проте, слід зазначити, що не всі ці методи будуть доцільними і можуть застосовуватися у бюджетному контролі. Метод бюджетного контролю формується у системі прикладних економічних наук і характеризується використанням загальнонаукових і власних методичних прийомів і способів контролю, а документальний і фактичний контроль взаємно доповнюють один одного, і їх поділ має умовний характер.

Висновки. Підсумовуючи слід зазначити, що удосконалення системи бюджетного контролю згідно вмог цілісності та ефективності дасть можливість забезпечити повне та своєчасне наповнення бюджетів, стежити за бюджетним процесом на усіх його стадіях та звести до мінімуму нецільове та неефективне витрачання бюджетних коштів. Разом з тим, проблеми, що ми охопили, потребують подальших досліджень у частині відповідності вітчизняної системи бюджетного контролю тенденціям, що склалися в країнах Євросоюзу.

Література

1. Алисов А.Е. Финансовое право. – Х., 1999. – 240 с.
2. Бариніна – Закірова М.В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю // Фінансовий контроль. - № 1 (24). – 2005. – с 53- 59.
3. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. 4-е изд. доп. и перераб.- М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
4. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. – Житомир:ЖІТІ,2000. – 512с.

5. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України: Підручник. – К.:НІОС. – 2002. – 608 с.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад.і голов ред. В.Т. Бусел. – К., 2001. – 1440с.
7. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР.- М., 1993.
8. Грачева Е. Ю. Финансовый контроль / Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко, Е.В. Рыжкова. – М., 2004. – 272 с.
9. Ермилов В.Г. К теории государственного финансового контроля // Финансы. – 2005. - № 2. – С.64
10. Экономическая энциклопедия. – М.: Экономика, 1999. – С. 726.
11. Калюга Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення // Фінансовий контроль. – 2002. - № 1. – С.51.
12. Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Кузьменко Олена Анатоліївна. – Київ, 2002. – 203 с.
13. Ожегов С.И. Словарь русского языка / под ред. Н.Ю. Шведовой. – М., 1990. – 921с.
14. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Ученик. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
15. Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов. – СПб.: Питер, 2004. – С.96-97.
16. Философская энциклопедия. – М., 1967. – Т.4. – 592с.
17. Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність// Фінансове право. - № 11. – 2002. – С. 74 – 76.
18. Шевчук В.О. Становлення та розвиток системи державного фінансового контролю в Україні // Фінанси України. - 1997. - № 11. - С. 19-29.
19. Штофф В. А. Современная философия науки // Вопросы философии.-2007.- № 9. - С. 86-95.

Проблеми бюджетного контролю в Україні

Однією з найважливіших функцій державного управління є бюджетний контроль. Зважаючи на те, що бюджет виступає провідним інструментом економіки України, яка знаходиться в умовах тривалої кризи, що й далі загострюється, дослідження проблем бюджетного контролю є надзвичайно актуальним питанням в умовах сьогодення.

Аналіз практики здійснення бюджетного процесу в Україні протягом останніх років засвідчує наявність низки недоліків, зокрема, невчасне прийняття бюджетів, недостатня обґрунтованість їх показників, дефіцитність, недовиконання дохідної частини та неефективне і нецільове витрачання бюджетних коштів тощо. Необхідність подолання вказаних вад потребує вжиття адекватних заходів щодо удосконалення управління бюджетною сферою та покращення контролю як його невід'ємної функції.

Оскільки, згідно Бюджетного кодексу України, бюджетний контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, видається доцільним проаналізувати найголовніші проблеми у розрізі етапів його складання, розгляду та виконання.

Особливість контролю на стадії складання проектів бюджетів полягає у тому, що контрольні процедури спрямовуються на обґрунтованість показників бюджетів та відповідність їх чинним нормативним документам. Контроль на цій стадії також має передбачати зіставлення показників бюджету майбутнього року з показниками попередніх років, перевірку взаємної відповідності доходів і видатків та вжиття заходів щодо їх незбалансованості.

На наш погляд, контроль на стадії складання проектів бюджетів ускладнюється обсягом повноважень контролюючих суб'єктів та характером взаємозв'язків між ними, тому вважаємо за необхідне на законодавчому рівні конкретизувати визначення функцій контролюючих органів та регламентувати їхню взаємодію.

Проблемність контролю на стадії затвердження бюджетів зумовлена щонайменше двома факторами. По-перше, необхідністю пошуку та залучення наявних резервів збільшення доходів та оптимізації видаткової частини

бюджетів, які з тих чи інших причин не були виявлені під час складання проектів бюджетів. По-друге, з огляду на те, що при оприлюдненні проектів бюджетів розширюється коло суб'єктів, які беруть участь у здійсненні процедур контролю (парламентський, громадський, контроль органів місцевого самоврядування, виконавчої влади тощо) дуже часто виникають дискусії, які спричиняють невчасність прийняття Закону України “ Про Державний бюджет ” та рішень про місцеві бюджети.

Ухвалення бюджету та надання йому законодавчого статусу означає завершення процедури перевірки обґрунтованості бюджету і початок здійснення процедур контролю за фактичним виконанням бюджету.

Критичний аналіз практики контролю на стадії виконання бюджетів свідчить про те, що він здійснюється за повнотою і своєчасністю надходження доходів та законним і цільовим використанням коштів бюджетів, проте, дієвість контролю за ефективним використанням коштів є досить низькою. Це зумовлено, передусім, тим, що в Україні на практиці не повною мірою реалізується така форма бюджетного контролю як аудит ефективності, разом з тим основою контролю є інспектування. Такий контроль спрямований на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні бюджетними коштами. Потреба в інспектуванні на сьогодні в Україні є виправданою і зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері, відсутністю системного контролю та аудиту, проте, його проведення через значний проміжок часу, після прийняття управлінських рішень та здійснення операцій з бюджетними коштами ускладнює, а в багатьох випадках унеможлиблює усунення порушень.

Слід зазначити, що найважливішою вимогою до бюджетного контролю, яка отримала конституційне закріплення і повинна бути реалізована на всіх стадіях бюджетного процесу є збалансованість бюджетів.

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що при реалізації бюджетного контролю в Україні існує ряд суттєвих проблем. Тому вважаємо,

що запропоновані заходи дадуть можливість не лише усунути зазначені недоліки, а й підвищити ефективність, дієвість та результативність бюджетного контролю в Україні, наблизити його до вимог ЄС.

Література

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року” від 22.10.2008р. № 1347-р.[Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http://www.dkrs.gov.ua/>
2. В. Федосов. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864с.
3. С. І. Юрій. Розвиток державного фінансового контролю в Україні/ С. І. Юрій // Проблеми фінансової теорії і практики в пост стабілізаційний період: матеріали наукової конференції професорсько – викладацького складу (Тернопіль, 13.04.2006р.). – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. -139с.
4. Шевчук В.О. Удосконалення процедури контролю за процесом формування бюджетів/ Шевчук В.О.// Фінанси України. – 1999. -№ 6. – С. 21-28.