

Оксана ХАБЛЮК

кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,
Тернопільський національний економічний університет

Світлана ЯЦИШИН

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ: ФОРМИ ТА МЕТОДИ

Стаття присвячена визначенню суті державного фінансового контролю, розглянуто його форми та методи. Визначено місце і завдання фінансового контролю в організації виконання бюджетних програм. Досліджено напрямки здійснення державного фінансового контролю у світовій практиці. Також вказано проблеми та недоліки виконання бюджетних програм та розроблено шляхи їх вирішення в Україні.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, фінансовий аудит, бюджетна програма, бюджетний процес, використання бюджетних коштів, цільові програми.

Ефективне використання коштів – одна із важливих проблем виконання бюджету у більшості країн світу. Особливо актуальна ця проблема для України, яка здійснює бюджетну політику в умовах обмежених ресурсів. З огляду на це першочерговими завданнями для Міністерства фінансів України та органів, що здійснюють бюджетний контроль, є визначення пріоритетів при розподілі фінансових ресурсів, їх джерел та забезпечення контролю за цільовим, ефективним використанням бюджетних коштів. Для успішного виконання цих завдань переважна більшість економічно розвинених країн світу уже понад півстоліття застосовує програмно-цільовий метод формування бюджету.

Світова практика свідчить, що державний контроль за виконанням програм здійснюється у двох видах: фінансового аудиту та аудиту адміністративної діяльності.

При цьому останній (в Україні частіше його називають операційним аудитом) здійснюється переважно там, де є соціальна проблема і потрібно знайти її розв'язання. Фінансовий аудит відштовхується від потоків бюджетних коштів. При їх споживанні, незалежно від виконання чи невиконання результативних показників програми, виникає об'єктивна необхідність поточного чи подальшого фінансового контролю щодо достовірності фінансової звітності та законності використання бюджетних коштів).

Таким чином, використання бюджетних коштів обов'язково підлягає фінансовому аудитові, водночас операційний аудит щодо виконання програм не завжди є обов'язковим (зокрема, коли програма фінансується на 100 % з бюджету і не має свідчень про її невиконання). Також державні цільові програми можуть підлягати контролю як у вигляді операційного, так і фінансового аудиту. Підставою для застосування операційного аудиту в цьому випадку є наявність соціальної проблеми, яку потрібно розв'язати, а для фінансового аудиту – неперевіраних в межах програми

обсягів бюджетних видатків.

Так у Стандартах з аудиту підкреслено, що перевіряти стан дотримання законів і нормативних актів особливо важливо у випадках виконання державних програм, оскільки високі посадові особи мають знати, чи дотримуються закони та нормативні акти, чи результати таких програм відповідають їхнім цілям, а якщо ні, то які зміни необхідні.

Щоб визначити місце і завдання державного фінансового контролю в організації виконання бюджетних програм, слід врахувати те, що досягнення передбачених ними цілей суттєво залежить від якості роботи на наступних етапах: формування (розробка) та затвердження програми; виконання; звіт.

Необхідність здійснення державного фінансового контролю виконання бюджетних програм в Україні зумовлена наступними факторами:

слабкою фінансовою дисципліною, яка спричиняє нецільове використання коштів, залучених на виконання бюджетних програм;

недоліками в організації виконання бюджетних програм, що не сприяє досягненню запланованих цілей.

Серед недоліків в організації виконання бюджетних програм передусім слід назвати:

- слабкість нормативно-правової бази їх виконання (нечіткість визначення цілей програм, джерел і термінів їх фінансування, відсутність механізмів координації виконання програм між їх учасниками та можливості здійснення зовнішнього контролю);
- недостатність бюджетного фінансування та розпорошення його між великою кількістю учасників виконання (об'єктами контролю);
- невиконання учасниками бюджетних програм зафіксованих законодавством функціональних обов'язків.

Здійснення державного фінансового контролю за виконанням бюджетних програм прямо передбачено нормативно-правовими актами держави. Передусім такі норми визначені у главі 17 Бюджетного кодексу України, де закріплені повноваження за Верховною

Радою, Рахунковою палатою, Міністерством фінансів, Державним казначейством, державною контрольно-ревізійною службою, Верховною Радою і Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими радами та державними адміністраціями.

Так статтею 113 Кодексу визначено, що органи Державної фінансової інспекції України здійснюють контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів. Цю норму уточнено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098 "Про паспорти бюджетних програм" (п. 3), яким передбачено здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби у ході проведення ревізій і перевірок контролю за цільовим та ефективним витрачанням коштів державного бюджету відповідно до паспортів бюджетних програм. Зазначено також, що за результатами здійснення такого контролю до 1 квітня року, наступного за звітним, слід подавати Міністерству фінансів відповідну інформацію для врахування при формуванні проекту державного бюджету на наступні бюджетні періоди.

Як відомо, засади функціонування бюджетної системи ґрунтуються на відносинах, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання. Тому, з огляду на стадії бюджетного процесу, державний фінансовий контроль доцільно розглядати, насамперед, залежно від часу його реалізації за такими видами:

- попередній (превентивний) контроль, спрямований на запобігання ухвалення необґрунтованого управлінського рішення та попередження незаконних та неефективних бюджетних витрат;
- поточний контроль, який здійснюється з метою своєчасного коригування можливих відхилень та виправлення недоліків на стадії виконання управлінського рішення;
- наступний (ретроспективний) контроль, що проводиться за звітними даними про результати виконання управлінського рішення і спрямований на виявлення недоліків, які призводять до незаконних або неефективних бюджетних витрат, та вжиття заходів для їх попередження в подальшому.

Слід зазначити, що в основі формування бюджетної програми закладено необхідність визначення систематизованого переліку заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких забезпечує розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Здійснення видатків бюджету за програмами передбачає, що відповідальність за виконання цілей, завдань, а також показників результативності повинна покладатися лише на одного відповідального виконавця, щоб можна було проаналізувати кількісні та якісні фактори, які вплинули на відхилення від запланованих показників результативності, встановити причини та вказати шляхи виправлення виявлених недоліків.

Конкретні цілі, яких необхідно досягти внаслідок виконання бюджетної програми протягом бюджетного періоду, формують завдання бюджетної програми. При цьому визначають наступні характеристики якості формулювання завдання програми: орієнтованість на результат; вираження результатів у кількісних вимірах; визначення термінів виконання завдання; конкретність.

Очевидно, що чітке окреслення напрямків діяльності в рамках бюджетної програми дозволяє відстежити основні напрямки витрачання бюджетних коштів під час планування, провести аналіз виконання бюджетних

програм та здійснити оцінку показників звітності про їх виконання.

Таким чином, із впровадженням програмно-цільового методу формування бюджету основна увага зосереджена на результатах, яких необхідно досягти, а вже потім - на визначенні обсягів ресурсів, необхідних для досягнення цих результатів. Звідси впливають подальші аналітичні дії - аналіз витрат і досягнутих результатів, що є основою для застосування форм контролю формування, виконання і звітування про виконання бюджетних програм,

Завданням попереднього контролю, який здійснюється на етапі формування бюджетної програми, є: оцінка адекватності назви бюджетної програми; обґрунтованості мети програми; дотримання принципів формулювання завдань програми; повноти визначення напрямків діяльності в рамках бюджетної програми; визначення конкретних відповідальних виконавців програми; розробки відповідних показників результативності. Попередній контроль забезпечується Міністерством фінансів та головними розпорядниками коштів. Для відстеження виконання кожної запланованої програми та досягнення оперативних цілей встановлюється постійний моніторинг на регулярній (квартальній або півріччій) основі. За допомогою оперативних контрольних дій отримується інформація, необхідна для прийняття рішень щодо того, чи було досягнуто поставлених оперативних цілей. Такий поточний контроль мають здійснювати головні розпорядники бюджетних коштів.

Відповідно до Бюджетного кодексу України Міністерство фінансів здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу (стаття 111), а використання товарів, робіт та послуг на виконання бюджетних програм є однією із стадій виконання державного бюджету (стаття 51). З цього випливає необхідність забезпечення з боку Міністерства фінансів наступного (ретроспективного) контролю, що може бути реалізоване шляхом аналізу щорічних (піврічних) звітів (інформацій) головних розпорядників коштів про виконання паспорта бюджетної програми.

Наступний (ретроспективний) контроль за цільовим та ефективним витрачанням коштів державного бюджету відповідно до паспортів бюджетних програм є також функцією органів державного фінансового контролю спеціальної компетенції. За Бюджетним кодексом України цими повноваженнями наділені Рахункова палата (стаття 110) та державна контрольно-ревізійна служба (стаття 113). Крім того, його здійснюють служби внутрішнього контролю та аудиту головних розпорядників бюджетних коштів.

Виходячи із принципів формування, виконання та звітування про виконання бюджетних програм, наступний (ретроспективний) фінансовий контроль їх складових доцільно проводити у п'ятих основних формах:

- моніторинг звітної інформації про виконання бюджетних програм;
- камеральна перевірка звітної інформації про виконання бюджетних програм;
- виїзна перевірка законності використання бюджетних коштів;
- аудит достовірності звітних показників учасників бюджетної програми;
- аудит ефективності виконання бюджетних програм.

Так моніторинг звітної інформації про виконання

бюджетних програм - це безперервне відстеження показників статистичної та фінансової звітності головних розпорядників бюджетних коштів та інших учасників бюджетного процесу, повідомлень засобів масової інформації та інших джерел стосовно виконання програми для виявлення ознак, які б свідчили про відхилення від принципів бюджетної системи, запланованих цілей та результатів.

Водночас щорічна звітна інформація головних розпорядників про виконання паспорта бюджетної програми потребує камеральної перевірки для зіставлення звітних показників із плановими, виявлення відхилень, їх попередній аналіз та узагальнення. Ця спрощена форма документального контролю дає можливість здійснити суцільну перевірку звітної інформації всіх головних розпорядників про виконання всіх бюджетних програм на регулярній щорічній основі та визначитись, при потребі, які програми підлягають контролю із застосуванням більш складних (і відповідно більш затратних) його форм – шляхом виїзної перевірки, фінансового чи операційного аудиту.

Виїзну перевірку законності використання бюджетних коштів слід застосовувати, передусім, стосовно тих програм, виконання результативних показників яких не викликає сумніву, водночас є інформація (ознаки) про нецільове використання бюджетних коштів. Крім того, виїзна перевірка є складовою фінансового аудиту, коли слід підтвердити чи спростувати законність використання і достовірність фінансової звітності в учасників виконання програми (крім відповідального виконавця).

Під час планових контрольних заходів у головних розпорядників бюджетних коштів (відповідальних виконавців) може виникнути потреба контролювати використання виділених на виконання бюджетних програм засобів однієї із форм фінансового чи операційного аудиту.

Аудит достовірності звітних показників учасників бюджетної програми – це форма фінансового аудиту, яка становить сукупність аналітичних і ревізійних дій, спрямованих на аналіз адміністративних рішень, прийнятих у ході виконання бюджетної програми, з приводу їх відповідності законодавчим актам, а також встановлення законності та економічності використання в ході реалізації програми бюджетних коштів і достовірності фінансової звітності щодо її виконання.

Отже, відмінність аудиту достовірності від перевірки по-лягає, насамперед, у можливості порівняти в ході останнього фактичні витрати з виконання бюджетної програми не тільки із нормативними, але й плановими витратами, а також у можливості зафіксувати результат від недотримання нормативно-правового акту.

Слід зауважити, що відмінність аудиту ефективності від аудиту достовірності полягає у наступному. По-перше, аудит ефективності спрямований на визначення слабких місць в організації виконання бюджетних програм, що є ширшим поняттям, ніж виявлення фактів фінансових порушень, розкрадань, безгосподарності і марнотратства. Визначення дотримання в ході виконання бюджетних програм норм законодавства, що регулюють обіг фінансових ресурсів, принципів бюджетної системи та достовірності звітності про виконання бюджетної програми, є метою аудиту достовірності. Отже, оцінювати доцільність застосування (планування) тих чи інших результативних показників бюджетної програми можна

лише в ході аудиту ефективності.

По-друге, визначити рівень досягнення цілей бюджетної програми можливо лише за результатами аудиту ефективності. По-третє, оцінка доцільності подальшої реалізації бюджетної програми також є прерогативою виключно аудиту ефективності.

Аудит достовірності та аудит ефективності відрізняються між собою також прийомом і процедурою контролю, способами документування їх результатів.

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити наступні висновки: по-перше, в Україні існують об'єктивні фактори, які зумовлюють необхідність здійснення державного фінансового контролю виконання бюджетних програм; по-друге, такий контроль має бути систематичним і охоплювати всі види бюджетних програм; по-третє, для здійснення державного фінансового контролю виконання бюджетних програм в Україні створено мінімально необхідну правову базу.

Список літератури

1. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні [Електронний ресурс] : закон України / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12> – Назва з екрану
2. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] / Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17 – Назва з екрану
3. INTOSAI Working Group on Program Evaluation (1995) (Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю).

РЕЗЮМЕ

Хаблюк Оксана, Яцишин Светлана

Государственный финансовый контроль выполнения бюджетных программ: формы и методы

Статья посвящена определению сути государственного финансового контроля, рассмотрены его формы и методы. Определено место и задание финансового контроля в организации выполнения бюджетных программ. Исследовано направления осуществления государственного финансового контроля в мировой практике. Также указаны проблемы и недостатки выполнения бюджетных программ и разработаны пути их решения в Украине.

RESUME

Khablyuk Oksana, Yatsyshyn Svetlana

State financial control of implementation of the budgetary programs: forms and methods

The article is devoted to the determination of essence of state financial control; its forms and methods are considered. The place and task of financial control in organization of implementation of the budgetary programs are defined. The directions of realization of state financial control in world practice are investigated. Problems and lacks of implementation of the budgetary programs are indicated.

Стаття надійшла до редакції 02.11.2011 р.