

Альтернативні підходи в теорії бюджетного контролю та їх застосування у фінансовій науці

Обґрунтовано сутність бюджетного контролю, узагальнено філософські, правові, фінансові та соціальні його аспекти та окреслено потенційні можливості для подальших наукових досліджень.

Обґрунтовано сутність бюджетного контролю, обобщены философские, правовые, финансовые и социальные его аспекты и очерчены потенциальные возможности для последующих научных исследований.

Grounded essence of budgetary control, generalized, his financial and social legal philosophical aspects and outlined potential possibilities for subsequent scientific researches.

Постановка проблеми. Бюджетний контроль – один із найважливіших і найнеобхідніших атрибутів держави і громадянського життя, найважливіша умова нормального функціонування суспільства. Роль контролю особливо значуща в період перебудови форм управління економікою, оскільки особлива специфіка цього виду управлінської діяльності дозволяє активно запобігати порушенням бюджетної дисципліни, нераціонального та нецільового спрямування бюджетних коштів та виявляти повноту за діяння усіх резервів наповнення доходної частини бюджетів. Це означає, що контроль варто розглядати як самостійну функцію управління, тобто особливий вид діяльності, який має цільову спрямованість, визначений зміст і способи його здійснення.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. До проблем сутності бюджету та контролю неодноразово зверталися українські і зарубіжні науковці, зокрема В. Базилевич, О. Василик, В. Дем'янишин, В. Опарин, С. Юрій, М. Мартиненко, О. Козирин, М. Погосян, Ю. Тихомиров, С. Шохін та ін. Однак, незважаючи на досить потужний науковий доробок, на сьогодні бюджетний контроль вивчений досить фрагментарно, не підкріплений законодавчо і практично. Це пояснюється тим, що праці в основному присвячені державному фінансовому контролю, підміняючи ним бюджетний контроль.

Об'єктивна необхідність ґрунтовних досліджень у царині саме теорії бюджетного контролю зумовила **мету** даної **статті**.

Виклад основного матеріалу. Бюджетний контроль обслуговує всі етапи бюджетного процесу, що надає йому універсального характеру управлінської діяльності. Однак у сучасній економічній літературі досить часто практична сутність контрольної функції бюджету розкривається за допомогою таких понять як «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль», «контроль за дотриманням бюджетного законодавства», «контроль за виконанням бюджету» тощо.

Такий підхід до визначення бюджетного контролю ми вважаємо не зовсім правомірним. На нашу думку, об'єкт, предмет, суб'єкти та методи фінансового контролю є значно ширшими, ніж аналогічні елементи бюджетного контролю.

Це пояснюємо тим, що, по-перше, ч. 2 ст. 19 Бюджетного кодексу України гласить: «На всіх стадіях бюджетного про-

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

цесу здійснюється фінансовий контроль та оцінка ефективності використання бюджетних коштів». По-друге, фінансовий контроль охоплює всі розподільчі процеси, які стосуються формування, розподілу та використання доходів, нагромадження, фондів грошових коштів суб'єктів господарювання та держави, а бюджетний контроль – тільки ті розподільчі процеси, які стосуються формування і використання централізованого фонду грошових коштів держави.

На наш погляд, бюджетний контроль є похідною із двох понять, тому розкриття суті даної інституції пропонуємо базувати на дослідженні двохскладової термінологічної композиції. Перший термін – «бюджет» – являє собою предмет та зміст діяльності, а другий – «контроль» розкриває стадії, прийоми та методи діяльності.

Теоретичне осмислення сутності бюджету є складним та відповідальним творчим процесом. Ми вважаємо, що філософський підхід дозволить найбільш точно пояснити сутність бюджету. Формулюючи концептуальні підходи до трактування бюджету, використовуємо такі філософські категорії, як «сутність» і «явище», «зміст» і «форма», прослідкуємо, яким чином вони дають можливість пізнати особливості бюджету, зрозуміти його призначення як об'єктивної економічної категорії та інструменту регулювання соціально-економічного розвитку суспільства.

Між формою і змістом простежуються тісний взаємозв'язок та суперечності, визначені особливостями дії закону єдності і боротьби протилежностей. Одночасно зміст і форма бюджету обумовлені його сутністю та явищем (див. рис.). Діалектичний взаємозв'язок та відмінності між цими категоріями дають можливість глибоко пізнати теоретичні і практичні засади бюджету, досягнути єдності теорії і практики, забезпечити ефективне використання бюджету у забезпеченні належного рівня соціально-економічного розвитку суспільства та задоволенні економічних інтересів усіх його членів.

Ми вважаємо, що за сутністю бюджет є об'єктивною економічною категорією, яка представляє собою сукупність грошових відносин між державою, з одного боку, і юридичними та фізичними особами – з іншого, з приводу формування і використання централізованого фонду грошових коштів для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства. Одночасно бюджет як явище відображають реальні грошові потоки суб'єктів розподільних відносин, які характеризуються

обсягами (наповненням), спрямованістю та часом. Таким чином, сутність бюджету відображає об'єктивні розподільчі відносини, за допомогою яких формують і використовують кошти основного централізованого грошового фонду держави, а явище – конкретні грошові потоки, організовані й спрямовані державою відповідно до об'єктивних відносин.

Підтримуючи думку В. Базилевича, О. Василика, В. Дем'янишина, В. Опаріна, С. Юрія та інших українських науковців, ми вважаємо, що за формою бюджет є основним фінансовим планом держави і займає центральне місце серед інших фінансових планів у країні [1; 8; 15]. У бюджеті як основному фінансовому плані відображені результати розподільчих процесів, що здійснюються за допомогою бюджетних відносин, передбачені джерела та обсяги надходжень, напрями розподілу та використання коштів централізованого грошового фонду держави.

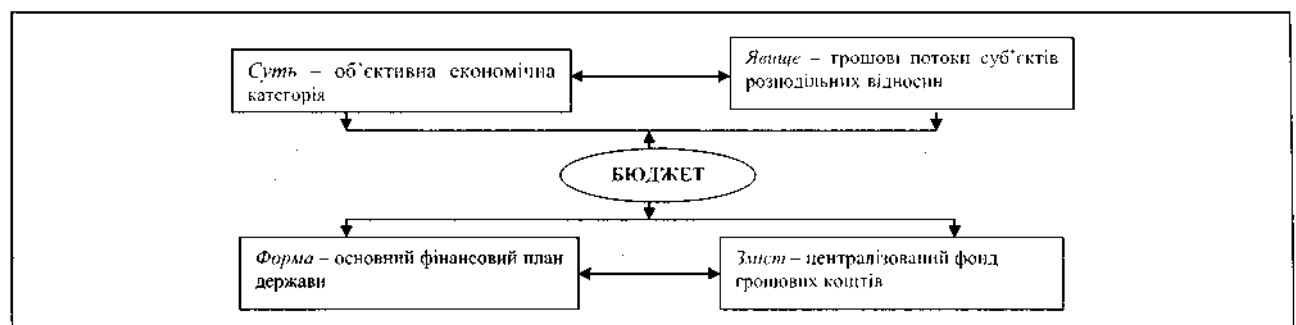
За змістом бюджет відображає кінцеву мету розподільних і перерозподільних процесів – формування і використання централізованого фонду грошових коштів.

Отже, можна стверджувати, що за змістом бюджет є централізованим фондом грошових коштів держави і йому притаманні такі характерні ознаки:

- законодавче та нормативно-правове забезпечення процесів формування і використання коштів фонду;
- цільовий характер – використання коштів за цільовою ознакою і спрямуванням;
- динамічність – кошти не нагромаджуються, а використовуються для фінансування видатків;
- мобільність – використання коштів на найнеобхідніші потреби.

Однак ми вважаємо, що за такого підходу не повною мірою розкривається складна та багатогранна природа бюджету, оскільки тут опускаються такі важливі характеристики, як правовий характер та роль у фінансовій системі держави.

За рівнем впливу на соціально-економічний розвиток суспільства бюджет є одним із найважливіших інструментів регулювання всіх соціально-економічних процесів. Основне його призначення полягає в мобілізації до основного централізованого фонду грошових коштів держави такого обсягу фінансових ресурсів і в такі терміни, які б дали їй змогу в повному обсязі та своєчасно профінансувати усі заходи, пов'язані з якісним виконанням своїх функцій. Забезпечен-



Взаємозв'язок філософських категорій при дослідженні теоретичних засад бюджету

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ня такої мобілізації і використання коштів централізованого фонду держави здійснюються в процесі розподілу і перерозподілу ВВП. Розподіляючи ВВП, держава зобов'язана обирати оптимальну модель, за умови дотримання якої можна було б якнайкраще задовольнити потреби усіх учасників бюджетних відносин, забезпечуючи при цьому необхідне співвідношення між виробництвом та споживанням матеріальних благ [9, с. 45].

Таким чином, бюджет є центральною ланкою фінансової системи держави з огляду на його об'єктивну необхідність і багатосторонній вплив на функціонування всіх інших сфер і ланок фінансової системи. При утвердженні економіки ринкового типу в Україні бюджет зберігає свою важливу роль. Але при цьому змінюються методи його впливу на суспільне виробництво і сферу соціальних стосунків. Тому він широко використовується для міжгалузевого і територіального перерозподілу фінансових ресурсів з урахуванням рівня економічного та соціального розвитку в масштабах всієї території України.

Відмітимо, що окрім багатогранного науково-теоретичного розуміння суті бюджету важливе значення має його правовий аспект. Державний бюджет – єдиний фінансовий план, що має силу закону.

Вияв сутності бюджету та відображення характерних цій категорії рис, на наш погляд здійснюється за допомогою функції. Абсолютна більшість економістів схиляється до думки, що бюджет виконує дві функції – розподільну і контрольну.

Через розподільну функцію проходить процес централізації частини ВВП у руках держави і його використання з метою задоволення загальнодержавних потреб. Зміст розподільної функції бюджету визначається процесами перерозподілу фінансових ресурсів між різними ланками фінансової системи. Жодна з інших ланок фінансової системи не здійснює такого багатогранного: міжгалузевого, між територіального перерозподілу коштів, як бюджет. Специфіка розподільної функції бюджету полягає ще й у масштабності операцій та багатоканальності грошових потоків. З бюджетом пов'язані всі сфери і ланки фінансової системи, кожен регіон і адміністративно-територіальне утворення, кожне підприємство і установа, кожен громадянин і суспільство в цілому.

Контрольна функція бюджету сприяє формуванню уявлень про те, наскільки своєчасно і повно фінансові ресурси надходять у розпорядження держави, як фактично складаються пропорції в розподілі бюджетних коштів та чи ефективно вони використовуються. Зміст контрольної функції полягає в тому, що бюджет об'єктивно через формування і використання фонду грошових коштів держави відображає економічні процеси, які протікають у структурних ланках економіки. Завдяки цій функції можна відстежувати, як надходять у розпорядження держави фінансові ресурси від різних суб'єктів господарювання, чи відповідає розмір централізованих ресурсів держави обсягу її потреб тощо. Основу контрольної функції бюджету складає рух бюджетних коштів і фінансових потоків, які відображаються у відповідних показниках бюджетних надходжень і

видаткових призначень. Особливістю такої функції бюджету є високий рівень централізації фінансових ресурсів у руках держави, а централізація завжди означає підзвітність і створює передумови для організації державного фінансового контролю зверху до низу.

Дослідження такого багатоаспектного явища, як контроль, на наш погляд, неможливе без з'ясування його сутності, яка залежить від тієї точки зору, відносно якої розглядається поняття та сутність контролю.

Етимологічно термін «контроль» походить від французького слова *controle*, що в перекладі означає: *rola* – список або певний документ, а *contre* – порівняння, зіставлення чи протистояння. Тому під терміном «контроль» розуміють список, який ведеться у двох примірниках, повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка.

Аналіз наукових досліджень, присвячених з'ясуванню сутності дефініції «контроль», дозволяє виділити чотири напрями його тлумачення.

Перший з них представлений у роботах вчених, які досліджують контроль як вид діяльності. Вони визначають контроль як працю за наглядом і перевіркою відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням – законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам і т.д.; виявлення результатів впливу суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень, від прийнятих принципів організації і регулювання. Виявляючи відхилення та їхні причини, працівники контрольних органів визначають шляхи коригування організації об'єкта управління, способів впливу на об'єкт з метою подолання відхилень, усунення перешкод на шляху оптимального функціонування системи [3, с. 113]. М. Мартиненко пише, що контролювання – це процес людської діяльності, спрямований на встановлення корисності факту, що здійснився, його направленості на досягнення мети або визначення ступеня відхилення від плану досягнення мети, допущеного окремою особою, групою осіб або організацією в цілому. Тим самим функція контролю спрямована на встановлення помилок і обмеження нагромадження їх у діяльності менеджера організації [11, с. 248].

Представники другого напрямку розглядають контроль як процес. Наприклад, О.М. Козирін вважає, що контроль передбачає існування взаємозв'язків, які проявляються в активному впливові контролю на більш ефективне використання фінансових ресурсів, у ліквідації перешкод оптимального функціонування всіх ланок фінансової системи [10, с. 89].

Третій напрям виділяє контроль як метод або форму управління, які являють собою певну сукупність управлінських рішень, що забезпечують вплив суб'єкта управління на об'єкт управління. Місце контролю в системі державного управління визначається функціями та цілями державного управління; ієрархією державної влади; суспільно необхідним розподілом праці. Функція контролю виступає одним із важливих критеріїв оцінки рівня результативності зафіксованих фактів. Без

оцінки отриманого результату організація не може визначити, наскільки добре вона функціонує і чи забезпечує досягнення поставлених цілей. Час від часу система управління повинна порівнювати відомості про фактичний стан організації з тим станом, де вона має знаходитися відповідно до розроблених планів. Контроль як форма управлінської діяльності об'єктивно необхідний для функціонування всієї системи управління. Ефективне управління неможливе без достовірної і якісної інформації, засобом одержання якої у процесі управління є контроль, проте надання інформації не можна зводити лише до єдиної, хоча й головної функції. Контроль тут виступає як система оцінки прийнятих управлінських рішень, одночасно виконуючи роль «об'єднувальної ланки» всіх його елементів у єдине ціле. Ф.М. Русинов вважає, що контроль об'єднує види управлінської діяльності, пов'язані зі збиранням інформації про стан і функціонування об'єкта управління (облік), вивченням інформації про процеси та результати діяльності (аналіз), роботою з діагностики й оцінки процесів розвитку та досягнення цілей, ефективності стратегій, успіхів і прорахунків у використанні коштів і методів управління [13, с. 94].

У працях дослідників четвертого напрямку дотримуються кібернетичні підходи і контроль тлумачиться як форма зворотного зв'язку, з допомогою якого керована система отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та виконання управлінських рішень.

Вивчивши позиції різних вчених, робимо висновок, що контроль є самостійною функцією управління, особливим видом діяльності, який характеризується цільовою спрямованістю, однорідністю змісту й однотипністю способів його існування. Ми поділяємо думку Ю. Тихомирова, який вважає, що контроль як кульмінаційний момент управлінського циклу повинен бути оперативним, точним і ефективним [16, с. 318]. Разом із тим погоджуємося, що виділення контролю як завершальної стадії управлінського процесу неправомірне, оскільки в цій ролі контроль застосовується на всіх стадіях управління [18, с. 23]. Вузько кібернетичний підхід носить формальний характер, тут на перший план виступають технічні аспекти контролю, а не соціально-економічні, які мають бути домінуючими.

Таким чином, контроль ми розуміємо як процес забезпечення та досягнення цілей. На наш погляд, це хоч і стисле визначення є конкретним та повною мірою характеризує мету контролю як функції, процесу та діяльності.

Не зайве згадати і той факт, що бюджет є ланкою фінансів. Оскільки фінанси, як більш узагальнююча економічна категорія, виконують теж розподільчу і контрольну функції, а матеріальним вираженням контрольної функції є фінансовий контроль, можна стверджувати, що бюджетний контроль є складовою державного фінансового контролю. Поряд із тим становлення державного фінансового контролю в Україні відбулося відносно недавно, лише з державотворенням і переходом до ринкових відносин. З огляду на те що про виділення бюджетного контролю у підвид державного фінансового кон-

тролю у той час не йшлося, дослідження того періоду пов'язані тільки з державним фінансовим контролем.

Так, за І.А. Белобжецьким фінансовий контроль виступає як результат практичного використання державою контрольної функції фінансів, тобто внутрішньо властивою їм риси [5, с. 24].

В.Г. Мельничук наголошує, що фінансовий контроль виступає одним із видів державного контролю, який здійснюється спеціально створеними для цього державними органами і службами, їх територіальними представництвами, органами державної виконавчої влади, контрольно-ревізійними службами підприємств, установ, організацій, суб'єктами незалежного фінансового контролю від імені державної влади або самостійно, відповідно до їх статусу, функцій та повноважень із метою перевірки законності та ефективності формування, вилучення та використання коштів зведеного бюджету країни, інших фінансових ресурсів, державного майна, фінансової діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності та підпорядкування [12, с. 3].

Л. Овсянников вважає, що державний фінансовий контроль – це реалізація права держави законними шляхами захищати свої фінансові інтереси й фінансові інтереси своїх громадян через систему законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів [14, с. 5].

В.І. Борисов характеризує фінансовий контроль як вид спеціалізованого державного контролю, який здійснюється відповідними фінансовими органами та їх посадовими особами, діяльність яких спрямована на перевірку обґрунтованості процесів формування та використання централізованих і децентралізованих грошових фондів, а за наявності відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами – на своєчасне прийняття відповідних коригувальних і превентивних заходів [4].

На думку В. Бурцева, державний фінансовий контроль – це одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне прийняття відповідних коригувальних і превентивних заходів [6, с. 24].

Серед розробок українських вчених, в яких аналізується питання фінансового контролю, необхідно виділити дисертаційне дослідження І.В. Басанцова, який підкреслює, що державний фінансовий контроль – це особливий вид діяльності державних органів (регламентований відповідними нормативно-правовими актами), спрямований на перевірку (дослідження) дотримання законності, раціональності та ефективності планування, надходження, розподілу і використання державних ресурсів у процесі державного управління, забезпечення компетентних органів влади та громадськості достовірною інформацією про попередження, виявлення та усунення фінансових правопорушень, а також виконання інших функцій, що сприяють зміцненню економічної безпеки держави [2, с. 42].

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

З урахуванням зміни реалій останнього десятиліття, протягом якого почалося поглиблене дослідження організації системи державного фінансового контролю і її складників з урахуванням зарубіжного досвіду, з'явилися перші спроби дослідження бюджетного контролю.

Поняття «бюджетний контроль» не визначено законодавчо, а відтак – і вивчене та розроблене недосконало. Однак на сьогодні вже є окремі наукові напрацювання щодо цього питання.

Так, в Юридичній енциклопедії бюджетний контроль визначено як вид фінансового контролю, який здійснюється у процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджету [19, с. 293]. З таким визначенням можна погодитися частково, оскільки тут не розкривається об'єкт і суб'єкт контролю.

В. Чернадчук, визначаючи бюджетний контроль видом спеціалізованого державного фінансового контролю, вважає його діяльністю уповноважених бюджетним законодавством органів та їх посадових осіб з перевірки виконання вимог бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, що реалізують бюджетні обов'язки або забезпечують цю реалізацію [17, с. 76]. Однак дане визначення носить виключно фискальний характер. На наш погляд, бюджетний контроль має сприяти більш ефективному (раціональному) використанню ресурсів бюджету, усуненню недоліків для оптимального функціонування бюджету та попереджувати бюджетні правопорушення.

Заслугує на увагу позиція В. Дем'янишина, який вважає бюджетний контроль об'єктивно зумовленою складовою процесу управління економічною діяльністю та однією з функцій управління бюджетною системою [9, с. 364]. Зазначимо, що таке визначення підкреслює призначення бюджетного контролю не лише як відповідної процесуальної форми діяльності, а й як важливого вектора бюджетного менеджменту.

На нашу думку, важливим доповненням вище приведеного визначення є думка колективу авторів В. Федосова, В. Оларіна, Л. Сафоновой, В. Андрущенко, які бюджетний контроль розглядають як контроль з боку уповноважених органів (Міністерства фінансів, Державної податкової служби, Державного казначейства, Державної контрольно-ревізійної служби, Рахункової палати) та громадськості за обґрунтованістю показників бюджету та за ефективністю та цільовим використанням бюджетних коштів [7, с. 438].

Висновки

Таким чином, враховуючи досвід провідних науковців та синтезуючи поняття «бюджет» і «контроль» під бюджетним контролем ми розуміємо особливий вид управлінської діяльності, спрямований на виявлення відхилень у формуванні та використанні централізованого фонду грошових коштів, а також своєчасне прийняття коригувальних та превентивних заходів.

Проте, незважаючи на переконливість цих та інших висновків, вони не висчерпують повною мірою окресленої у стат-

ті проблеми, а тому подальші її дослідження уявляються перспективними.

Література

1. Базилевич В.Д. Державні фінанси: Навч. посіб. / В.Д. Базилевич, Л.О. Баластрик. – К.: Атка, 2002. – 368 с.
2. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти: монографія / І.Басанцов – Київ: Видавничий дім «Корпорація», 2006. – 234 с.
3. Басанцов І.В. Система фінансового контролю в Україні / І.Басанцов // Фінанси України – № 11. – 2005. – С. 132–147.
4. Борисов В.І. Сутність державного внутрішнього фінансового контролю в Україні – (Електронний ресурс) / В. Борисов. – Режим доступу до документа: http://www.rusnayka.com/ONG/Pravo/2_borisov.doc.htm
5. Белобжецький І.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1989.
6. Бурцев В.В. Совершенствование структуры основных органов государственного финансового контроля / В. Бурцев // Аудитор. – 2000. – №4. – С. 24–28
7. Бюджетний менеджмент: підручник / [В. Федосов, В. Оларін, Л. Сафонова та ін.], за заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004.
8. Бюджетна система України: Навч. посіб. / [С.І. Юрій, Й.М. Бескид, В.Г. Дем'янишин, О.В. Дишкант та ін.]; за ред. С.І. Юрія та Й.М. Бескида. – К.: НіС, 2000. – 400 с.
9. Дем'янишин В.Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: монографія / В. Дем'янишин. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 496 с.
10. Козырин А.Н. Финансовый контроль / А. Козырин // Финансовое право – Под ред. проф. О.Н. Горбуновой. – М.: Юрист, 1996.
11. Мартиненко М.М. Основи менеджменту: підруч. / М. Мартиненко. – К.: Каравела, 2005. – С. 247–248
12. Мельничук В.Г. Економічне зростання і проблеми державного фінансового контролю / В. Мельничук // Економіка України. – 2002. – №12.
13. Менеджмент (Современный российский менеджмент): учебник / Под ред. Ф.М. Русинова, М.Л. Разу. – М.: ФБК–ПРЕСС, 1999. – 504 с.
14. Овсянников Л. Закон о государственном финансовом контроле: все-таки нужен президентский контроль / Л. Овсянников // Президентский контроль. – 1998. – №9. – С. 5.
15. Оларін В.М. Фінанси (Загальна теорія): Навч. посіб. / В.М. Оларін. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: КНЕУ, 2001. – 240 с.
16. Тихомиров Ю.А. Механизм управления в развитом социалистическом обществе / Ю. Тихомиров – М.: Наука, 1978. – С. 317–318.
17. Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність // Фінансове право – № 11. – 2002. – С. 74–76.
18. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С. Шохин. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
19. Юридична енциклопедія. В 6 т. / Ред. кол. Ю.С. Щемшученко (відп. ред.) та ін. – К., 1998. – Т. 1. – С. 293.