

М.Б. ГУПАЛОВСЬКА,
здобувач, викладач, Тернопільський національний економічний університет

Сучасні світові тенденції і моделі організації бюджетного контролю та можливості їх використання в Україні

У статті проаналізовано сучасні світові особливості бюджетного контролю з метою визначення стратегічних орієнтирів його удосконалення в Україні.

В статье проанализированы современные мировые особенности бюджетного контроля с целью определения стратегических ориентиров его усовершенствования в Украине.

In the article the modern world features of budgetary control are analysed with the purpose of determination of strategic of his improvement in Ukraine.

Постановка проблеми. Україна визначила курс свого подальшого розвитку – входження в європейський правовий, політичний та економічний простір. Це, звичайно, супроводжується впровадженням загальноприйнятих міжнародних норм і стандартів. Не є виключенням і перехід бюджетного контролю до більш прогресивних форм. Він

пов'язаний передусім з організацією країнами – кандидатами потужної і збалансованої системи бюджетного контролю, яка має базуватися на принципах незалежності, прозорості і публічності. Саме тому актуальним є дослідження досвіду зарубіжних країн на предмет оцінки власних можливостей побудови ефективно функціонуючої системи бюджетного контролю у державі.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Вивченню сучасних світових тенденцій організації бюджетного контролю присвячені праці багатьох українських науковців, зокрема В. Андрущенко, О. Байбакової, М. Бариніної, І. Басанцова, І. Дрозд, А. Любенко, В. Мельничук, Д. Олійник, І. Стефанюка, В. Шевчука, В. Федосова, І. Чумакової, С. Юрія та ін., авторський внесок ми започаткували у праці [3]. Однак є необхідність продовження розпочатих досліджень у частині недостатньо висвітлених аспектів, а саме щодо можливостей використання зарубіжного досвіду у сучасних

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

умовах в Україні з метою підвищення його ефективності та наближення до міжнародних та європейських стандартів.

З огляду на зазначене **метою** нашого **дослідження** є визначення передумов та орієнтирів адаптації вітчизняної системи бюджетного контролю в умовах євроінтеграції.

Виклад основного матеріалу. Проведений нами аналіз засвідчив, що система бюджетного контролю має свої подібні та відмінні риси у практиці різних країн світу. Подібні риси зумовлені підконтрольним об'єктом, яким є бюджет. Однак моделі та організаційна структура такої системи можуть відрізнитися (див. рис.).

Так, враховуючи історичний розвиток та вплив політичних систем, окремі дослідники виділяють три моделі організації контролю:

- наполеонівська, сутність якої полягає у визначенні відповідності прийнятих виконавчою владою і підзвітними їй організаціями рішень законам та інструкціям, вестмінстерську і колегіальну;
- вестмінстерська модель, що керується гласністю як основним принципом роботи;
- колегіальна модель контролю представлена малочисельними комітетами на чолі з головою, який і є генеральним контролером [4, с. 199].

Інші автори вважають, що на прикладі країн європейського співтовариства умовно можна виділити чотири типи організації органів контролю: аудиторські суди або судові органи, що є складовими судової системи країни; колегіальні органи, що не мають судових функцій; незалежні кон-

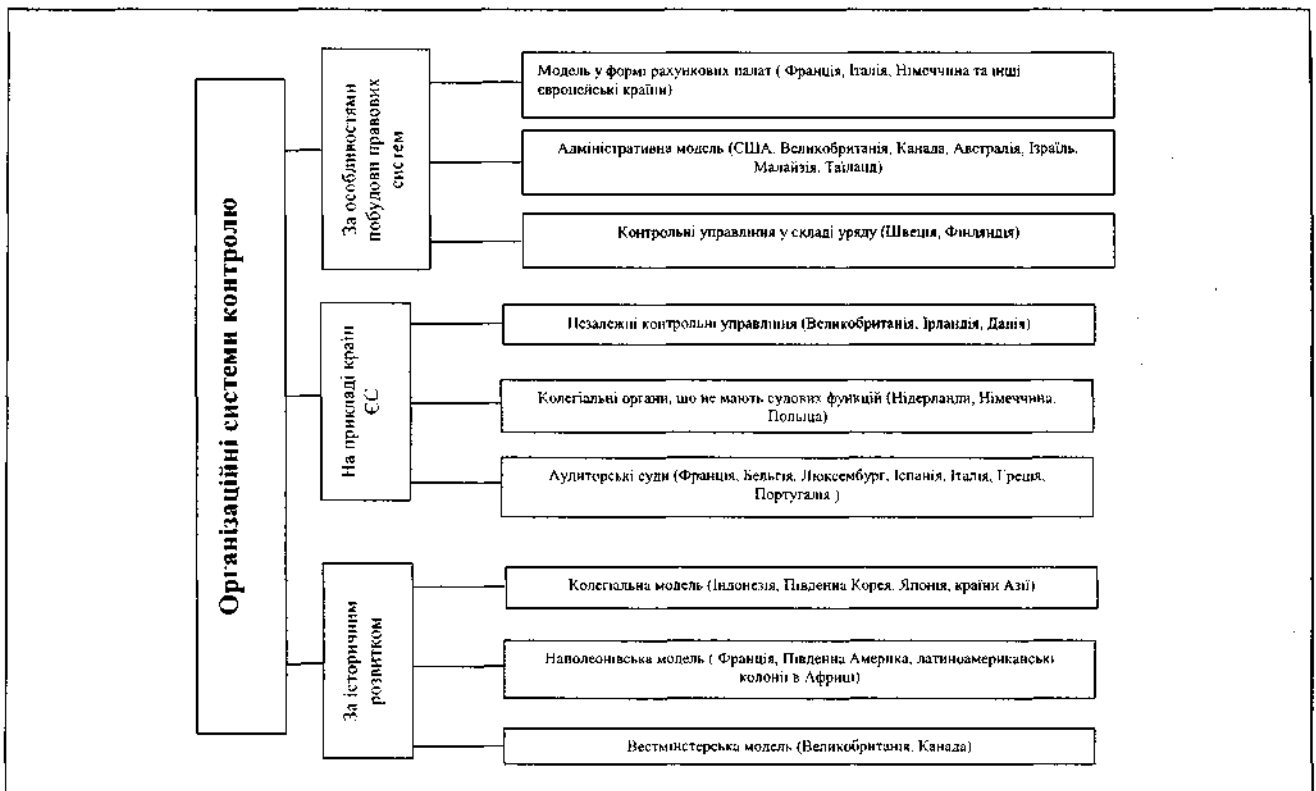
трольні управління яке очолює Генеральний контролер і контрольні управління у складі структури уряду [6, с. 33].

Вивчивши та детально проаналізувавши зарубіжний досвід організації бюджетного контролю, ми вважаємо, що більш точну типізацію широкого кола організаційних видів контролюючих систем можливо здійснити за особливостями побудови правових систем зарубіжних країн, виділяючи при цьому адміністративна та модель у формі рахункових палат [3, с. 25].

У країнах з англосаксонською системою права та правовими системами, що тягнуть до неї, домінує монархична структура або адміністративна система контролю. У цих країнах з метою здійснення контролю створені ієрархічно організовані структури під керівництвом президента чи генерального аудитора.

Альтернативою адміністративній системі контролю є у формі рахункових палат. Особливість такої моделі контролю полягає в комплексній процедурі забезпечення матеріально-фінансових інтересів держави.

На нашу думку, наведені підходи мають досить позитивний досвід для розвитку системи бюджетного контролю в Україні. Разом із тим доцільно зазначити, що Україні, орієнтуючись більшою мірою на європейську модель, необхідно враховувати історію попереднього розвитку, національні традиції та прогностичні тенденції соціально-економічного розвитку країни. Тому, на наш погляд, найбільш прийнятною для України є модель бюджетного контролю у формі рахункових палат, яка передусім сприятиме підвищенню ефек-



Світові моделі організації бюджетного контролю

тивності державного управління та запобігатиме бюджетним порушенням.

З точки зору необхідності застосування позитивного досвіду країн ЄС у процесі розвитку бюджетного контролю в Україні нами було проведено дослідження у цьому напрямі та систематизовано його основні тенденції.

Система бюджетного контролю логічно пов'язана з принципами побудови бюджетного процесу. Так, у більшості демократичних держав простежується його поділ на чотири етапи (див. табл.).

Процеси різних бюджетних років частково пересікаються. Як наслідок, бюджетний процес має безперервний характер без чітко виражених початку і кінця.

Система правил, що регламентує прийняття рішень на кожному етапі визначає роль і обов'язки учасників процесу та регулює потік інформації між ними.

У більшості країн відбувається централізація у контролі бюджетного процесу, що сприяє зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни. Парламентський контроль здійснюється, як правило, шляхом незалежних аудиторських перевірок урядових рахунків і відомчих операцій незалежним аудитором від імені законодавчого органу та його комітетами, створеними з цією метою. Парламент затверджує підсумковий аудиторський звіт і доповідь вищого органу фінансового контролю (ВОФК) [4, с. 195].

На наш погляд, у цьому аспекті досить показовим є нідерландський досвід. Оскільки парламент Нідерландів щороку розглядає і приймає 16 законів про галузеві бюджети і сім законів про фонди [8, с. 7].

Виконання бюджету перевіряється щорічно. Кожен міністр відповідає за регулярне, ефективне і результативне виконання бюджету. Наприкінці бюджетного року галузеві міністерства складають свої річні звіти, які разом з аудиторськими висновками надсилаються до Міністерства фінансів. Управління внутрішнього аудиту Міністерства фінансів розглядає річні фінансові звіти кожного міністерства, формує центральний урядовий річний фінансовий звіт та аудиторський висновок і надсилає їх до Національного аудиторського суду (НАС).

Як бачимо, у Нідерландах проведення внутрішнього аудиту покладено на Міністерство фінансів та галузеві міні-

стерства, у структурі яких функціонують власні підрозділи з внутрішнього аудиту, а бюджетний контроль та аудит від імені парламенту (зовнішній аудит) здійснює НАС, який складається з незалежних експертів.

Таким чином, бюджетний контроль у Нідерландах має на меті з'ясувати, чи міністерство досягло визначених цілей у межах виділених асигнувань, а також – чи були при цьому виконані політичні зобов'язання, сприяючи реалізації цілей бюджетної політики для підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Наближення українського суспільства до стандартів життя європейських країн ставить на порядок денний одним із першочергових питань відтворення бюджетного процесу на демократичних та ринкових засадах. Чинна донедавна в Україні практика бюджетування не забезпечувала прозорості, відкритості та гнучкості бюджетного процесу, що створювало умови для неефективного використання бюджетних коштів, безвідповідальності владних структур за отримані результати, порушення основних економічних принципів – ефективності та результативності. Спрямованість на ефективне використання та кінцевий результат – саме такий підхід використовують при плануванні бюджету розвинені країни світу, у тому числі країни ЄС, США, Канада, Австралія, Нова Зеландія [2, с. 35].

Базуючись на досвіді зарубіжних країн, можемо стверджувати, що на сьогодні основною метою у перебудові системи контролю повинна бути зміна ідеології бюджетного процесу, а звідти – і контролю, спрямованої на результат, а не на процес, тобто виконання визначених завдань і отримання конкретних результатів на засадах ефективного використання бюджетних ресурсів.

Формування бюджету заради результатів є не лише зміною методу фінансового планування, а й складовою загальних змін у процедурі здійснення державних завдань та контролювання результатів діяльності. Орієнтація на виконання є не простою ревізією бюджетних процесів, а процесом зміни стилю управління, контролю та поведінки у державному секторі. Бюджетне планування, орієнтоване на результат, містить такі елементи як децентралізація бюджету, контрольованість, стеження за виконанням, ефек-

Контроль бюджетного процесу під час його етапів*

Етап	Сутність	Суб'єкти здійснення	Рік
I. Законотворчий	Планування, формування і подання проекту бюджету парламенту	Урядові структури, відповідні відомства виконавчої влади, як правило, міністерство фінансів	t - 1 t - 2 t
II. Регламентуючий	Розгляд і затвердження бюджету	Парламент	t - 1 t - 2 t
III. Реалізаційний	Виконання бюджету і його перегляд	Органи та відомства виконавчої влади, парламент залучається, коли затверджуються додаткові асигнування	t - 1 t + 1 t
IV. Наступний контроль	Ревізійна перевірка звітності	Спеціальні органи і / або парламентські комітети	t + 1 t + 2

* Літерою t позначено поточний рік.

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

тивність витрачання коштів, а також управлінську незалежність та відповідальність.

В Україні вже зроблено перші кроки у цьому напрямі, оскільки з 2003 року державний бюджет України формується і виконується за програмно – цільовим методом з використанням паспортів бюджетних програм, а також з 2003 року ГоловКРУ здійснює аудит ефективності виконання бюджетних програм [1, с. 59]. Слід відзначити позитивність цього явища, адже, для прикладу, у Франції практика такої бюджетування запроваджена лише із 2006 року, з введенням у дію Органічного закону (LOLE), хоча прийнятий він був у серпні 2001 року.

Однак вважаємо, що запозичення французького досвіду бюджетного контролю є досить цінним для України, виходячи з таких позицій:

- Франція і Україна майже однакові за територією та кількістю населення, проте Франція є більш розвинутою країною;

- Органічним законом, як і в Україні, передбачено формування програми діяльності, стратегії, цілей та показників, для досягнення яких виділяються певні бюджетні ресурси [1, с. 59];

- французький досвід казначейського обслуговування бюджету покладено в основу таких фінансових відносин в Україні [7, с. 50];

- у Франції єдині загальнодержавні принципи формування та виконання як державного так і місцевих бюджетів, до яких належать щорічність, єдність, універсальність, рівновага, спеціалізація [7, с. 51].

Проведений нами аналіз свідчить, що французьку систему контролю, яка існувала до запровадження Органічного закону, постійно критикували експерти та представники Єврокомісії як за занадто велику кількість контролюючих органів, так і за доволі складний механізм і великий обсяг процедур попереднього, у тому числі бюджетного контролю.

Відповідно до новітньої моделі бюджетний контроль у Франції здійснюється префектом, казначейством і рахунковою палатою.

Так, функція префекта щодо бюджетного контролю полягає в обов'язковій експертизі прийнятого рішення про бюджет на предмет його відповідності законодавству, а саме: дотримання термінів, визначених законодавством для прийняття бюджету, збалансування бюджету, врахування заборгованостей минулого бюджетного періоду, дотримання порядку кредитування бюджету.

Державне казначейство Франції наділене особливими правами на здійснення операцій з доходами і видатками державного бюджету та бюджетів громад, на ведення бухгалтерської звітності, контролю за збереженням цінностей та прийняття рішень про розпорядження коштами бюджетів. Казначейство звітує перед рахунковою палатою про виконання бюджету. Контроль казначейства за державними коштами здійснюється у трьох напрямках: фінансовий контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит.

Фінансовий контроль здійснюється на двох рівнях: на першому – контроль у розрізі бюджетних програм, на другому рівні оперативних програмних бюджетів. Протягом року казначейство забезпечує на двох рівнях поточний контроль витрат на предмет їх відповідності виділеним асигнуванням.

Внутрішньому бюджетному контролю законодавство Франції надає пріоритетного значення. Згідно з законом LOLE він здійснюється не окремими спеціальними підрозділами (працівниками), а є системним безперервним процесом, що базується на конкретних регламентах і процедурах, затверджених керівником відповідної організації і виконуваних практично усіма її посадовими особами, при цьому за внутрішній контроль відповідає керівник.

Внутрішній аудит визначений як незалежний та об'єктивний вид діяльності Державного казначейства Франції, що передбачає дослідження учасниками бюджетного процесу ефективності та законності виконання покладених функцій, діагностування і оцінка методології селекції та управління ризиками, чинної системи внутрішнього контролю. Разом з тим, крім зазначених контрольних функцій казначейство виконує широкомасштабний аналіз стану бюджетів, чим спонукає їх до самооцінки й самоконтролю фінансового стану та виконання бюджету.

Рахункова палата здійснює контроль за бюджетним процесом та надає префекту свої пропозиції щодо його вдосконалення. Тобто діяльність рахункових палат полягає у вправленні помилок, допущених у процесі ухвалення та виконання бюджетів.

Безперечно французька система контролю не є «еталонною досконалістю», як це визнають і самі французи і перебуває у постійному реформуванні. Однак треба констатувати той факт, що вона є значно ефективнішою від нашої вітчизняної моделі.

Кожна країна світу використовує власний підхід до планування та виконання бюджету, враховуючи специфіку національної економіки та сучасні умови соціально – економічного розвитку. Разом із тим кожна країна прагне підвищувати ефективність використання бюджетних коштів, а також забезпечувати повноту досягнення цілей, на які виділено ці кошти.

У цьому контексті важливо розглянути аудит ефективності як перспективний вид бюджетного контролю, який виник у 60-ті роки минулого століття як фінансовий контроль результативності використання бюджетних коштів і сьогодні активно застосовується у системі державного фінансового (бюджетного) контролю зарубіжних країн. Проблеми ефективності використання бюджетних коштів є досить актуальними і для України. Адже ефективність управління бюджетними ресурсами є запорукою стабільності економіки, забезпечення необхідних темпів економічного зростання й рівня суспільного добробуту, а також дотримання інтересів національної безпеки держави.

Розуміння необхідності застосування аудиту ефективності у практиці зарубіжних країн пов'язане з необхідністю пі-

двигнення результативності, дієвості та ефективності бюджетного контролю а також переходом на «бюджетування, орієнтоване на результат».

Сьогодні більшість перевірок, які здійснюються державними аудиторами у США, Великій Британії, Канаді, Австралії та багатьох інших країнах, мають мультицільовий і критеріальний характер. Державний аудитор виконує не тільки роль контролера, а й консультанта – активного учасника процесу вдосконалення управління бюджетними ресурсами [5, с. 44].

Ці аудити належать до категорії аудиту адміністративної діяльності, а тому мають багато спільних рис із державним фінансовим аудитом, що проводиться в Україні. Однак термін «фінансовий аудит», що використовується у фінансово – бюджетному законодавстві в Україні, значно звучує мету і предмет дослідження лише до аудиту законності і правильності. Тобто не враховуються базові положення аудиту державних фінансів, зокрема, щодо аудиту результативності.

Слід зазначити, що практичне здійснення аудиту ефективності у різних зарубіжних країнах має свої особливості, зумовлені розбіжностями у законодавчому регулюванні та національними й історичними традиціями. Ці особливості визначаються постановкою певних завдань, що має розв'язувати бюджетний контроль за допомогою аудиту ефективності, а також акцентами на тих, чи інших аспектах оцінки економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів. У зарубіжних країнах, де організація бюджетного процесу побудована на бюджетуванні, орієнтованому на результат, до завдань аудиту ефективності переважно входить оцінювання рівня ефективності управлінської діяльності урядових (бюджетних) установ на предмет досягнення запланованого кінцевого результату [10, с. 145].

Відзначимо, що здійснення аудиту ефективності у країнах, в яких формування і виконання бюджету ґрунтується на принципах бюджетування, орієнтованого на результат, характеризується деякими особливостями. Одна з них, зокрема, полягає у тому, що під час проведення аудиту ефективності визначається не лише ефективність управління і використання державних коштів, а й наявність в організації, що перевіряється, певних інструментів і показників оцінки їх діяльності. У деяких країнах існують відмінності у змісті перевірок ефективності виконання бюджетних програм порівняно з перевітками ефективності діяльності державних організацій, суть яких полягає переважно в акцентах на тих чи тих аспектах оцінки ефективності використання бюджетних коштів.

Висновки

Підсумовуючи вищевикладене робимо висновок, що в економічно розвинутих країнах світу відбувається постійне удосконалення бюджетного контролю: ставляться нові завдання та запроваджуються нові методи його проведення. Тому вивчення зарубіжного досвіду є дуже цінним для України, однак дже його використання можливе тільки з врахуванням історичних особливостей та національних інтересів.

Хочемо також наголосити, що через обмеженість обсягів статті, ми своїм дослідженням охопили лише окремі країни, виокремлюючи кращий досвід з певних питань, залишаючи перспективи для подальших наших розвідок у цьому напрямі.

Література

1. Бариніна М.В. Органічний закон: інновації у внутрішньому контролі Франції / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – №5(40). – 2007. – С 59–63.
2. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти: монографія / І. Басанцов. – Київ: Видавничий дім «Корпорация», 2006. – 234 с.
3. Гупаловська М.Б. Зарубіжний досвід організації бюджетного контролю / М. Гупаловська // Розвиток фінансових ринків та інститутів в умовах міжнародної інтеграції: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Полтава 19–20 лютого 2009 р.); Тези доп.: У 2 ч. – Ч. II / Відп. ред. Р.В. Шинкаренко. – Полтава: ПолтНТУ, 2009. – 189 с.
4. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: навч. посібник / І. Дрозд, В. Шевчук. Навчальний посібник. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – 304 с.
5. Любенко А.М. За критерієм ефективності // Фінансовий контроль / А. Любенко. – 2008. – №1 (42). – С. 44–46.
6. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В. Мельничук // Фінансовий контроль – 2002. – №2. – С. 33–36.
7. Олійник Д.С. Децентралізація управління місцевими бюджетами по-французьки / Д. Олійник // Фінансовий контроль. – №2(31). – 2006. – С. 50–53.
8. Стефанюк І.Б. Нідерландська система фінансового контролю та її зв'язок з бюджетним процесом / І. Стефанюк, О. Байбакова // Фінансовий контроль. – 2006. – №2 (31). С. 46–49.
9. Федосов В. Бюджетний менеджмент: підручник / В. Федосов, В. Оларін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004.
10. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І. Чумакова // Фінанси України. – 2007. – №8.