

Василь ДЕМ'ЯНИШИН

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Розглянуто сутність бюджетного контролю, його завдання, принципи, види, форми, методи, основні засади та чинна практика організації. Обґрунтовано основні напрями та перспективи розвитку бюджетного контролю в Україні.

Бюджетний контроль дає можливість встановити, наскільки ефективно економічно, раціонально, законно використовуються бюджетні кошти, чи були задіяні всі резерви стосовно наповнення доходної частини бюджетів. Внаслідок виявлення зловживань держава може відшкодувати нанесені збитки. Одночасно за допомогою бюджетного контролю можна попередити порушення бюджетної дисципліни, нераціональне і нецільове спрямування бюджетних коштів. Бюджетний контроль обслуговує всі етапи бюджетного процесу, що надає йому універсального характеру управлінської діяльності. Тому проблеми *концептуалізації і прагматики бюджетного контролю є актуальними.*

Теоретичні і практичні аспекти різних видів контролю розкриваються у працях таких вітчизняних економістів, як Андрущенко В. Л., Білуха М. Т., Василик О. Д., Крамаровський Л. М., Пасічник Ю. В., Романів В. М., Федосов В. М., Юрій С. І. та інших. Однак, у сучасній економічній літературі досить рідко вживається термін "бюджетний контроль". Як правило, найчастіше економісти теоретики та практики використовують термін "фінансовий контроль", "державний фінансовий контроль", "фінансово-господарський контроль", за допомогою яких пояснюють практичну реалізацію контрольної функції бюджету. На нашу думку, такий підхід є не зовсім правомірним як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

Метою даної статті є розкриття концептуальних підходів до сутності бюджетного контролю, а також прагматики його організації та формулювання основних напрямів поліпшення цього контролю в Україні відповідно до засад ринкових перетворень.

Розкриття суті бюджетного контролю базується на вченнях про державний бюджет, економічний контроль та економічний механізм.

Розглядаючи державний бюджет як об'єктивну економічну категорію, акцентуємо увагу – в чому заключається її сутність. А сутність бюджету полягає у тому, що під державним бюджетом розуміємо такі грошові відносини, які пов'язані з розподілом і перерозподілом валового внутрішнього продукту з метою формування і використання централізованого фонду грошових коштів держави. Ця сутність проявляється через розподільчу і контрольну функції, які виконує зазначена

економічна категорія. Розподільча функція знаходить своє відображення у податковому і неподатковому механізмах мобілізації доходів бюджету, бюджетному фінансуванні, бюджетному регулюванні тощо. Контрольна функція бюджету проявляється на практиці в якості бюджетного контролю. Таким чином логічним буде твердження, що бюджетний контроль є матеріальним вираженням контрольної функції бюджету. Тому розглядаючи теоретичні і прагматичні аспекти бюджетного контролю ми будемо опиратися саме на такий підхід до трактування його сутності.

Поряд з цим не можна обминути і той факт, що державний бюджет є ланкою фінансів у загальному та державних фінансів зокрема. Оскільки фінанси, як більш узагальнююча економічна категорія, виконують теж розподільчу і контрольну функції, а матеріальним вираженням контрольної функції є фінансовий контроль, то можна стверджувати, що бюджетний контроль є складовою фінансового контролю.

Незважаючи на такий тісний зв'язок, бюджетний контроль не можна підмінити фінансовим контролем, оскільки об'єкт, суб'єкти, предмет, метод бюджетного контролю є значно вужчими, ніж аналогічні елементи фінансового контролю. Так, якщо фінансовий контроль охоплює всі розподільчі процеси, що стосуються формування, розподілу та використання доходів, нагромаджень, фондів грошових коштів суб'єктів господарювання та держави, то бюджетний контроль охоплює тільки ті розподільчі процеси, які стосуються формування і використання централізованого фонду грошових коштів держави. Тому термін "бюджетний контроль" має право на самостійне існування і може використовуватися при характеристиці механізму функціонування бюджетної системи.

Друга характерна особливість бюджетного контролю полягає у тому, що він базується на категорії контролю як функції системи управління суспільними процесами. Будучи функцією управління, контроль є об'єктивно необхідним. За його допомогою процес управління спрямовується відповідно до встановленої ідеальної моделі, коригуючи поведінку підконтрольного об'єкта. Таким чином, контроль можна назвати унікальним, універсальним явищем, яке доцільно успішно застосувати в економічній, соціальній, політичній та інших сферах суспільного життя. Досить вдале визначення контролю дав М. Г. Білуха: „Контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у ході виконання рішень”.[6,6].

Бюджетний контроль поєднує у собі розглянуті два начала і використовується там і тоді, де функціонують бюджетні відносини. Виходячи з характеристики особливостей бюджетного контролю, можна зробити висновок, що бюджетний контроль є об'єктивно зумовленою складовою процесу економічної діяльності та однією з функцій управління бюджетною системою.

Бюджетний контроль в Україні класифікується за різними ознаками і, як економічний процес, включає складові елементи.

За видами бюджетний контроль поділяється на державний, муніципальний, громадський та аудит.

Державний бюджетний контроль здійснюється державними органами і включає загальнодержавний та відомчий контроль.

Загальнодержавний бюджетний контроль проводиться органами державної влади, державного управління, фінансовим апаратом держави та міжгалузевими органами управління.

Верховна Рада України – як найвищий орган законодавчої влади в Україні – контролює за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу. Комітет Верховної Ради України з питань бюджету забезпечує контроль за відповідністю поданого Кабінетом Міністрів України проекту Закону про Державний бюджет України, основним напрямом бюджетної політики на наступний бюджетний період, заслуховує звіти про стан виконання Державного бюджету України, у тому числі звіти розпорядників бюджетних коштів щодо використання коштів Державного бюджету України, здійснює контроль за використанням коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України та за відповідністю законопроектів, поданих на розгляд Верховної Ради України бюджетному законодавству [1].

До повноважень Рахункової палати належить здійснення контролю за: використанням коштів Державного бюджету України відповідно до Закону про Державний бюджет України на поточний рік; утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України; ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України; використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках [4].

Кабінет Міністрів України забезпечує контроль за використанням коштів Державного бюджету України головними розпорядниками, а також за відповідністю бюджетному законодавству України показників затверджених бюджетів, бюджетного розпису та кошторисів бюджетних установ стосовно міст загальнодержавного значення та обласних бюджетів. Свої контрольні функції Кабінет Міністрів реалізує за допомогою фінансового апарату держави.

Місцеві ради здійснюють контроль за виконанням рішень про бюджет на поточний рік та здійснюють інші контрольні функції, передбачені чинним законодавством.

Органи виконавчої влади забезпечують контроль за використанням коштів відповідних бюджетів органами місцевого самоврядування з питань здійснення ними повноважень органів виконавчої влади, виконують інші повноваження, передбачені законодавством. Крім цього контроль за відповідністю бюджетному законодавству України показників затверджених бюджетів, бюджетного розпису та кошторисів бюджетних установ здійснюється:

– Радою міністрів Автономної Республіки Крим – стосовно міст республіканського значення та районних бюджетів Автономної Республіки Крим;

– обласними державними адміністраціями – стосовно районних та міських (міст обласного значення) бюджетів;

– державними адміністраціями в містах Києві та Севастополі – стосовно районних в цих містах бюджетів;

– районними державними адміністраціями – стосовно міських (міст районного значення), сільських, селищних та їхніх об'єднань бюджетів;

– виконавчими органами міських рад – стосовно бюджетів районів у місті, сільських, селищних чи міст районного значення, що входять до складу цих міст [2].

До фінансового апарату держави ми відносимо: Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, Головне контрольно-ревізійне управління України, Державну податкову адміністрацію України.

Міністерство фінансів України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як стосовно державного, так і місцевих бюджетів.

Державне казначейство України веде бухгалтерський облік всіх надходжень та витрат бюджетів України, встановлює єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів, видає інструкції з цих питань, здійснює контроль за їхнім дотриманням, забезпечує контроль за відповідністю платежів взятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням.

Органи Державної контрольно-ревізійної служби України здійснюють контроль за: цільовим та ефективним використання коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабінету Міністрів України; порядком ведення бухгалтерського обліку, достовірністю звітності про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів, кошторисів. Державна контрольно-ревізійна служба України щомісячно подає Верховній Раді України та Міністерству фінансів України узагальнені результати звітів про проведені перевірки [3].

Державна податкова служба України контролює дотримання законодавства про податки, правильність визначення, повноту і своєчасність внесення до бюджету податків та інших платежів, передбачених законодавством України.

До міжгалузевих органів управління відносяться: Національний банк України, Фонд державного майна, Державна митна служба України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Міністерство економіки України, Міністерство екології та природних ресурсів, Міністерство праці та соціальної політики, Державний комітет статистики, Антимонопольний комітет, Вищий арбітражний суд України, Генеральна прокуратура України, Міністерство внутрішніх справ, Служба безпеки України та інші.

Національний банк України контролює наявність грошей в обігу, дотримання касової дисципліни, правил розрахунків, здійснює емісію грошей та регулює грошові відносини, контролює діяльність комерційних банків.

Фонд державного майна здійснює державну політику у сфері приватизації державного майна, виступає орендодавцем майнових комплексів, що знаходяться у загальнодержавній власності, виконує контрольні функції, пов'язані з приватизаційними процесами.

Державна митна служба України забезпечує реалізацію засад митної політики України, процедур митного контролю та контролю платників мита.

Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку формує і забезпечує реалізацію державної політики щодо розвитку та функціонування ринку цінних

паперів та фондового ринку в Україні, а також здійснює контрольні процедури, пов'язані з проведенням цієї політики.

Міністерство економіки України контролює виконання програм економічного та соціального розвитку держави, виявляє відхилення від заданих параметрів розвитку окремих галузей та вживає заходи щодо запобігання їм, включаючи перерозподіл бюджетних ресурсів.

Міністерство екології та природних ресурсів контролює за дотриманням норм екологічного законодавства та раціональним використанням природних ресурсів.

Міністерство праці та соціальної політики контролює дотримання законодавства з питань праці, заробітної плати та соціального захисту населення, механізму регулювання фонду оплати праці, зайнятості населення.

Державний комітет статистики контролює виконання програм економічного і соціального розвитку держави та окремих регіонів, дотримання нормальних актів з питань статистики, обліку і звітності, забезпечення достовірності державної звітності.

Антимонопольний комітет контролює виконання антимонопольного законодавства, запобігає монопольному становищу суб'єктів господарювання, що обмежують конкуренцію.

Відомчий контроль, як один з видів бюджетного контролю, включає внутрішньосистемний (внутрішньовідомчий) та внутрішньогосподарський контроль.

Внутрішньосистемний (внутрішньовідомчий) контроль здійснюють головні розпорядники бюджетних коштів за допомогою відомчого контрольного апарату. Основними завданнями такого контролю є перевірка правильності дотримання бюджетного законодавства та інших нормативних документів щодо кошторисного планування і правильності визначення сум видатків по кошторисах, раціонального, економічного, ефективного та цільового використання бюджетних коштів, недопущення безгосподарності і марнотратства, забезпечення збереження власності, правильності постановки бухгалтерського обліку та звітності, дотримання діючого законодавства з фінансово-господарської діяльності.

Внутрішньогосподарський контроль здійснюють керівники підприємств, організацій та установ, що використовують у своїй діяльності бюджетні кошти. Завданням цього контролю є перевірка правильності оприбуткування, витрачання та використання коштів бюджетів і державних цільових фондів з метою недопущення перевитрат, а також нераціонального, неекономічного, неефективного і нецільового використання коштів, забезпечення збереження коштів і товарно-матеріальних цінностей. За результатами контрольних перевірок, що проводяться управлінським персоналом, керівники приймають відповідні рішення з усунення негативних причин та явищ.

При здійсненні внутрішньогосподарського контролю провідне місце відводиться працівникам бухгалтерії, зокрема головним бухгалтерам. Вони зобов'язані контролювати оформлення, приймання та відпуск товарно-матеріальних цінностей, витрачання коштів на зарплату, дотримання штатної, фінансової, касової та платіжної дисципліни, законності списання нестач, проведення інвентаризації цінностей, стягнення дебіторської і погашення кредиторської заборгованості тощо. Такий контроль є найефективнішим, оскільки здійснюється безпосередньо на місці використання бюджетних коштів.

Громадський контроль за використанням бюджетних коштів забезпечується громадськими організаціями, політичними партіями, профспілками та іншими об'єднаннями громадян. Здебільшого цей контроль застосовується у процесі фінансування соціального забезпечення та соціального захисту населення.

Новим прогресивним видом бюджетного контролю в сучасних умовах є аудит. Такий вид контролю успішно використовується у бюджетному процесі багатьма розвиненими державами світу. Особливість цього контролю полягає не тільки у виявленні фактів порушень бюджетного законодавства, а й у встановленні умов, які сприяли виникненню таких порушень, визначенні слабких місць в організації управління бюджетними коштами. Це дає можливість попередити нецільове, неефективне, неекономне і нераціональне використання бюджетних ресурсів, уникнути зловживань з боку відповідальних осіб.

В Україні до бюджетного аудиту чимало теоретиків і практиків відносяться неоднозначно. З одного боку, будучи видом недержавного (приватного) контролю відповідно до Закону України „Про аудиторську діяльність” аудиторські послуги можуть надаватися з питань економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності. Бюджетний процес навряд чи можна віднести до підприємницької діяльності. Зважаючи на потужну державну контрольно-ревізійну службу використання додаткового виду контролю у бюджетному процесі є дискусійним. Якщо суспільство не довіряє державному чи муніципальному контролю, то оправданим може бути не обов'язкове застосування додаткового іншого виду контролю, а реорганізація роботи наявної державної контрольно-ревізійної служби. З іншого боку бюджетний аудит можуть проводити органи Рахункової палати, структура яких ще не сформована. Розробка належної законодавчої та нормативної бази аудиторського контролю у бюджетному процесі та підготовка відповідних кадрів дали б змогу забезпечити якісне проведення аудиторських перевірок і пов'язаних з ними експертиз як на стадії складання проектів бюджетів, так і на стадіях виконання бюджетів та оцінки і перевірки звітності про виконання бюджетів. Це сприяло б виявленню додаткових резервів збільшення доходів, економії видатків, підвищенню ефективності використання бюджетних коштів, тобто поліпшенню дієвості попереднього, поточного і наступного бюджетного контролю.

Враховуючи позитивні результати світового досвіду організації бюджетного контролю в Україні, на нашу думку, доцільно використовувати такі види аудиту: аудит адміністративної діяльності, аудит бюджетних програм. У процесі аудиту адміністративної діяльності можна досліджувати найважливіші процедури прийняття та виконання управлінських рішень всіма суб'єктами бюджетного процесу, пов'язані з досягненням відповідної мети як головними розпорядниками бюджетних коштів, так і органами державної виконавчої влади, місцевого самоврядування. Сьогодні особливо актуальними в Україні є питання аудиту організації та управління міжбюджетними відносинами, оцінки їхньої ефективності. За цим видом аудиту – майбутнє бюджетного контролю.

Аудит бюджетних програм може використовуватися як самостійний вид бюджетного контролю або як складова аудиту адміністративної діяльності. Цей аудит проводиться органами фінансового контролю як правило епізодично. Із розвитком програмно-цільового методу бюджетного планування, формуванням

відповідних контролюючих структур, сфера аудиту бюджетних програм значно розшириться, що дасть можливість оцінювати досягнення максимального результату за умови використання визначеного у бюджеті обсягу коштів, тобто відповідний рівень забезпечення принципу ефективності. З цією метою Міністерство фінансів України з 2004 року почало запроваджувати паспорти бюджетних програм, де буде зазначена мета, напрями, обсяги асигнувань, очікувані результати від виконання бюджетної програми.

Таким чином, розвиток бюджетного аудиту, розширення сфери його застосування в Україні є явищем позитивним, що сприятиме удосконаленню та підвищенню ефективності бюджетного контролю у цілому.

За формами бюджетний контроль, залежно від періодичності його здійснення, поділяється на попередній, поточний (оперативний) і заключний (наступний, ретроспективний).

Попередній бюджетний контроль здійснюється у процесі складання, розгляду і затвердження бюджетів органами законодавчої, представницької та виконавчої влади. Так, при складанні проектів бюджетів перевіряються показники, що використовувалися у процесі розрахунків дохідної і видаткової частини, а також при збалансуванні бюджетів. Значення цього контролю полягає у тому, що за його допомогою можна попередити незаконне, неефективне, нецільове використання бюджетних коштів.

Поточний (оперативний) бюджетний контроль здійснюється у процесі виконання бюджетів, тобто протягом поточного бюджетного року. Результати даного контролю можна використати для оперативного втручання у процес виконання бюджету, ліквідації "вузких місць"; пов'язаних з виконанням планів поступлення доходів, а також з фінансуванням, бюджетним регулюванням і безпосереднім використанням коштів бюджетів та позабюджетних фондів.

Заключний (наступний, послідуєчий, ретроспективний) бюджетний контроль здійснюється після закінчення бюджетного року спеціальними контролюючими органами, основним з яких є Державна контрольно-ревізійна служба. Ця форма контролю характеризується вивченням результатів виконання бюджетів за попередній період, дає змогу виявити упущення попереднього та поточного контролю.

У сучасній економічній літературі існують різні підходи до класифікації бюджетного (фінансового) контролю. Всі вони мають право на існування, однак наші спроби підійти до групування бюджетного контролю мають свої переваги, тому що стосуються безпосереднього об'єкта дослідження.

Аналіз сутності бюджетного контролю та підходів до його класифікації дає підстави вважати, що бюджетний контроль має специфічні властиві йому елементи: суб'єкт, об'єкт, предмет, принципи, методи, техінку і технологію контролю та прийняття рішень за результатами контролю.

Так, суб'єктами контролю є носії контрольних функцій, що визначені чинним законодавством. До суб'єктів бюджетного контролю ми відносимо органи державної влади, державного управління, місцевого самоврядування, фінансовий апарат держави, міжгалузеві органи управління, а також внутрішньогалузеві та внутрішньогосподарські органи контролю, про що зазначалося раніше.

Об'єктами бюджетного контролю виступають доходи та видатки бюджетів, ресурси бюджету, розрахунки по боргових зобов'язаннях, кошти в розрахунках, результати виконання бюджету, а також доходи і видатки, грошові кошти, основні засоби та нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, розрахунки бюджетних установ, тобто діяльність, пов'язана з виконанням бюджетів.

Предметом бюджетного контролю ми вважаємо грошові відносини, пов'язані з поступленням доходів до бюджету та використанням бюджетних коштів у якості видатків.

Належна організація бюджетного контролю можлива за умови дотримання принципів, на яких він базується. В економічній літературі мають місце різні підходи до визначення принципів організації фінансового (бюджетного) контролю. На нашу думку, найбільш вдало і систематизовано сформульовані ці принципи (правда, стосовно фінансового контролю) О. Д. Василюком [8, 345]. Виходячи з його узагальнень можна стверджувати, що бюджетний контроль може лише тоді виконувати призначену йому роль, коли він ґрунтуватиметься на певних принципах, до яких відносяться:

- принцип законності, об'єктивності, поєднання державних, регіональних і приватних інтересів;
- принцип розподілу контрольних повноважень, який передбачає розмежування функцій ініціювання та виконання бюджетного контролю між суб'єктами;
- принцип повноти охоплення об'єктів контролем, який досягається завдяки суцільному стеженню або вибірковій перевірці певних сегментів підконтрольних об'єктів;
- принцип достовірності фактичної інформації, дотримання якого забезпечує її відповідність реальним бюджетним ресурсам, процесам і результатам діяльності, які відображає ця інформація;
- принцип збалансованості контрольних дій, який передбачає узгодженість їхньої внутрішньої та зовнішньої спрямованості, забезпечує рівновагу бюджетного контролю;
- принцип превентивності контрольних дій, завдяки якому досягається завчасне здійснення контролю з метою запобігання виникненню суттєвих відхилень фактичного здійснення бюджетного процесу від встановлених форм;
- принцип самодостатності системи контролю, що передбачає наявність такого складу елементів контролюючої системи, який забезпечує ефективність її функціонування і розвитку;
- принцип ефективності, що передбачає пристосованість системи контролю до фінансової діяльності господарюючих суб'єктів і залежить від повноти виконання контролюючими суб'єктами таких основних вимог:
 - а) має здійснюватися безперервно, регулярно і систематично;
 - б) контроль має бути своєчасним за терміном здійснення, повним щодо охоплення об'єктів контролю;
 - в) контроль має бути оперативним, дієвим, гласним і різнобічним;
- принцип відповідальності, який передбачає відповідальність контролюючих суб'єктів за ефективність функціонування системи бюджетного контролю та об'єктів – за наслідки контрольних дій.

За інформаційним забезпеченням розрізняють документальний та фактичний контроль. Документальний контроль полягає у тому, що достовірність тієї чи іншої операції перевіряють шляхом використання первинних бухгалтерських документів, облікових реєстрів, звітності, в яких ця операція знайшла відображення. Фактичний контроль полягає у встановленні реального стану об'єкта шляхом вимірювання, зважування, перерахунку тощо. До об'єктів фактичного контролю відносять грошову готівку, основні засоби, товарно-матеріальні цінності. Фактичний та документальний контроль взаємопов'язані і доповнюють один одного.

За методами контролю розрізняють ревізії, перевірки, обстеження, моніторинг, експертизи тощо.

Ревізія – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, способів документального відкриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. Ревізія виступає методом ретроспективного контролю, який дає можливість всебічно оцінити результати виконання бюджету або кошторисів бюджетних установ. В умовах адміністративно-командної системи управління економікою ревізія проводилась з метою виявлення недоліків, порушень, зловживань і сприймалися як універсальний засіб боротьби із вадами, якими була переповнена бюджетна система. За результатами кожної ревізії приймалися жорсткі рішення, для того, щоб поліпшити якість виконання команд вищої ланки нижчою. В умовах переходу на ринкові засади господарювання значення ревізії змінилося, із методу залякування вона перетворилася в один із методів контролю за витрачанням бюджетних коштів.

Поряд з ревізіями дуже часто використовується такий метод контролю як перевірки. Під перевітками розуміють обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їхніх підрозділів.

Розрізняють такі контрольні перевірки: превентивні, поточні, тематичні, зустрічні, планові, позапланові тощо.

Превентивні контрольні перевірки здійснюють на стадії попереднього контролю у процесі складання, розгляду і затвердження бюджетів. Такими перевітками охоплюються платники податків і розпорядники бюджетних коштів при складанні їхніх фінансових планів. Головні розпорядники бюджетних коштів попередньо перевіряють розрахунки кожного елементу доходів і видатків за кошторисами підпорядкованих установ, після чого затверджують ці кошториси.

Фінансові органи перевіряють тарифікаційні списки педагогічних, медичних та інших працівників до (на) початку нового бюджетного року, зведені фінансові плати головних розпорядників бюджетних коштів. Превентивні перевірки є найбільш ефективним методом бюджетного контролю, оскільки їхні наслідки дають можливість запобігти виникненню недоліків, перевитрат та втрат бюджетних коштів.

Поточні контрольні перевірки використовуються на стадії поточного бюджетного контролю у процесі виконання бюджетів. Вони проводяться всіма контролюючими органами з питань, що відносяться до їхньої компетенції. До таких питань відносяться: нарахування заробітної плати, допомог, використання коштів на витрати

згідно з кошторисом, проведення розрахунків, списання фактичних витрат тощо. Поточні перевірки є засобом оперативного систематичного контролю конкретних операцій, пов'язаних з виконанням бюджетів.

Тематичні контрольні перевірки – подібні до поточних, але проводяться з більш широкого обсягу показників, що стосуються конкретної тематики. Такі перевірки можуть мати систематичний характер або разовий – в міру потреби. Контролюючі органи такі перевірки проводять, як правило, за завданням органів влади, управління, місцевого самоврядування або своїх вищестоящих органів. Тематичні перевірки є теж одним із засобів оперативного контролю.

Зустрічні перевірки поводяться у процесі інвентаризації грошових коштів та розрахунків з метою уточнення сум дебіторської та кредиторської заборгованості, а також при ревізіях та перевірках з метою уточнення змісту, характеру та обсягу господарських операцій.

Обстеження, як метод контролю, пов'язаний з ознайомленням суб'єкта контролю з окремими видами діяльності безпосередньо на об'єкті. Найбільш характерним для цього методу є застосування фактичного стану справ з нормативними даними.

Практичне застосування сукупності видів, форм і методів бюджетного контролю має велике значення для ефективності цього контролю. Вміле поєднання всіх видів контролю може сприяти зміцненню дохідної частини бюджету, забезпеченню якісного виконання видаткової його частини, підвищенню ефективності бюджетного процесу та створенню необхідних умов для належного функціонування бюджетної системи в цілому.

Питання ефективності бюджетного контролю тісно пов'язане з визначенням методу бюджетного контролю, а також підбором та використанням загальнонаукових і власних методичних прийомів контролю. На ці важливі проблеми у вітчизняній економічній літературі звертається недостатня увага. На нашу думку досить вдалі спроби систематизації та узагальнення методичних прийомів контролю зробив М. Г. Білуха [6, 65], які можна застосувати і до бюджетного контролю.

Під методом розуміють спосіб дослідження, котрий визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини. В основі наукового методу покладена діалектика, її категорії і закони, які дають можливість всі процеси досліджувати у взаємозв'язку та взаємозалежності, включаючи і розвиток самого мислення. У процесі визначення методу бюджетного контролю можна виділити дві групи методичних прийомів: загальнонаукові та власні.

Загальнонаукові методичні прийоми базуються на діалектичному методі філософії та включають: аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний та функціонально-вартісний аналіз.

Власні методичні прийоми бюджетного контролю формуються залежно від цільової функції науки та її загальнонаукових прийомів, вони є специфічними і виробляються практикою на основі досягнення економічної науки. Ці прийоми можна об'єднати у такі групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні та узагальнення і реалізація результатів контролю.

До органолептичних прийомів можна віднести інвентаризацію, контрольні заміри робіт, вибіркові і суцільні спостереження, технологічний контроль, експертизи,

службове розслідування, експеримент. Розрахунково-аналітичними прийомами можна вважати економічний та фінансовий аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи. У якості документальних методологічних прийомів можна виділити інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання.

Завершальними методологічними прийомами є сукупність прийомів синтезування результатів контролю і прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків та запобігання їм у майбутньому. До таких прийомів можна віднести: групування недоліків, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне групування, систематизований виклад недоліків у акті комплексної ревізії, прийняття рішень за результатами ревізії, контроль за виконанням практичних рішень.

Таким чином, під методами бюджетного контролю необхідно розуміти сукупність методичних прийомів контролю бюджетного процесу і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання.

Сукупність організаційних, методичних і технічних прийомів, що здійснюються за допомогою відповідних процедур, складає контрольню-ревізійний процес. Організують і здійснюють цей процес органи Державної контрольню-ревізійної служби України та інші контролюючі органи, які мають на це повноваження. Як будь-який динамічний процес, контрольню-ревізійний процес складається з відповідних послідовних стадій, до яких можна віднести: організаційну, дослідну, узагальнення та реалізацію результатів контролю.

Організаційна стадія включає вибір об'єкта ревізії та її організаційно-методичну підготовку. Вибір об'єкта ревізії передбачає визначення першочерговості об'єкта контролю, формування ревізійної бригади та призначення ревізії. Організаційно-методична підготовка починається з вивчення стану об'єкта контролю. Після цього здійснюється розробка програми ревізії, вибір методики, розробка плану – графіка ревізії та складання робочого плану ревізора.

Другою стадією контрольню-ревізійного процесу є дослідна стадія, яка включає переддослідний і дослідний процеси. Переддослідний процес передбачає першочергові дії на об'єкті, обстеження об'єкта ревізії, коригування програми, уточнення плану-графіка та календаризація робочого плану ревізії. Дослідний процес починається з виконання контрольню-ревізійних процедур, якщо контрольню-ревізійний процес здійснюється в умовах комп'ютеризованого обліку, то дослідний процес повинен супроводжуватися формуванням запиту ревізора до ПК, задоволення запиту та діалоговим спілкуванням ревізора з ПК.

Третьою заключною стадією контрольню-ревізійного процесу узагальнення та реалізація результатів контролю. Узагальнення результатів контролю передбачає групування та синтезування недоліків, а також узагальнення і викладення результатів ревізії в акті. Реалізація результатів контролю здійснюється за такими напрямками: обговорення результатів ревізії у колективі об'єкта, у вищестоящій організації, на засіданні місцевої держадміністрації а також колегії контрольню-ревізійного органу; розробка проекту профілактичних заходів; прийняття рішень за результатами ревізії; контроль за виконанням прийнятих рішень.

У практиці контрольню-ревізійної роботи використовуються різні види ревізій,

що класифікуються за певними ознаками. Так, залежно від відомчої підпорядкованості, ревізії поділяються на позавідомчі, відомчі, внутрішньогосподарські та мішані. За організаційними ознаками розрізняють планові, позапланові та перманентні ревізії. Залежно від ланковості проведення, ревізії поділяються на галузеві, наскрізні та одноланкові. За змістом і призначенням розрізняють комплексні, тематичні та вибіркові ревізії.

Порядок організації контрольно-ревізійного процесу в Україні регламентується Законом України „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” та Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні, затвердженою наказом Голови КРУ від 03.10.1997р. № 121 із змінами та доповненнями [3].

Методика проведення контрольно-ревізійної роботи визначена чинними законодавчими та іншими нормативними документами. Вона спрямована на виконання поставлених завдань.

Бюджетний контроль здійснюється як на макро- так і на мікрорівні. На макрорівні бюджетний контроль спрямовується на реалізацію бюджетної політики держави і за своїм змістом він виступає у якості заходів, які проводяться державою з метою забезпечення оптимального руху бюджетних ресурсів. Сферою цього контролю, відповідно до Бюджетного кодексу України, є всі стадії бюджетного процесу.

Так, на стадії складання бюджетів суб'єктами контролю виступають: Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, місцеві ради; Кабінет Міністрів України, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві держадміністрації, виконавчі органи місцевих рад; Міністерства фінансів України, місцеві фінансові органи; Міністерства економіки та євроінтеграції, НБУ, інші міністерства і відомства; головні розпорядники бюджетних коштів. При цьому застосовуються такі види бюджетного контролю як державний, муніципальний, внутрішньовідомчий, громадський з використанням методів експертизи, перевірки, аналізу, обстеження.

На стадії розгляду бюджетів до контролю залучаються: Верховна Рада України, Верховна Рада АРК, місцеві ради; Президент України; Кабінет Міністрів України, Рада міністрів АРК, місцеві держадміністрації, виконавчі органи місцевих рад; Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи. У якості видів контролю використовуються державний, муніципальний, відомчий, громадський та аудит із застосуванням таких методів як експертиза, перевірка, аналіз, обстеження.

У процесі затвердження бюджетів коло суб'єктів контролю зужується до Верховної Ради України, Верховної Ради АРК, місцевих рад із застосуванням державного і муніципального видів і методів експертизи, аналізу та обстеження.

Найбільшою сферою застосування бюджетного контролю є стадії виконання бюджетів та оцінки звітності про їхнє виконання. Суб'єктами бюджетного контролю на даних стадіях є: Верховна Рада України, Верховна Рада АРК., місцеві ради; Президент України; Кабінет Міністрів України, Рада міністрів АРК, місцеві держадміністрації, виконкоми місцевих рад; Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи; Державне казначейство України; Державна податкова адміністрація України; Державна контрольно-ревізійна служба України; Державна митна служба України; НБУ; головні розпорядники бюджетних коштів. При цьому

використовуються такі види бюджетного контролю, як державний, муніципальний, внутрішньовідомчий, внутрішньогосподарський, громадський, аудит із застосування методів експертизи, перевірки, ревізії, моніторингу, аналізу, обстеження, інвентаризації, спостереження тощо.

Таким чином, найбільшим за обсягом є бюджетний контроль на стадії виконання бюджетів та оцінки звітності про їхнє виконання, що вимагає залучення великої кількості контролюючих органів та застосування найрізноманітніших методів. Причиною цього є наявність величезних грошових потоків, пов'язаних із наповненням та використанням централізованого фонду грошових коштів держави. Постійне зростання обсягів даного фонду вимагає розширення сфери бюджетного контролю, урізноманітнення його методів, підвищення ефективності та дієвості.

Поряд з цим особливої уваги заслуговує організація бюджетного контролю на стадії складання проектів бюджетів, адже саме тут забезпечується принцип превентивності цього контролю, завдяки якому заздалегідь можна попередити як бюджетні зловживання, так і нецільове, нераціональне, неекономне і неефективне використання бюджетних коштів.

Дієвість бюджетного контролю залежить у першу чергу від його належного законодавчого та нормативного забезпечення. Станом на сьогодні це забезпечення не відповідає тим завданням, які ставляться перед бюджетним контролем. Зокрема, відсутній закон про фінансовий контроль, де було б визначено місце бюджетного контролю у суспільстві. Чинний Закон України „Про державну контрольно-ревізійну службу” був прийнятий до набрання чинності Бюджетного кодексу України, тому не враховує засад бюджетної реформи. Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України, затверджене Указом Президента України у 2000 році, суперечить вищезгаданому закону і теж не узгоджується з Бюджетним кодексом. Тому найважливішим завданням для держави у даний час є прийняття Закону України „Про фінансовий контроль”, оновлення всіх інших законодавчих та нормативних документів відповідно до засад Бюджетного кодексу України та вимог демократичного суспільства.

На ефективність бюджетного контролю впливає рівень координації роботи контролюючих органів. У даний час до цього контролю залучається більше двадцяти структур, робота яких часто не узгоджується, дублюється. В Україні відсутній єдиний повноважений орган, який міг би забезпечити координацію бюджетного контролю, хоча робилися спроби передати ці функції Рахунковій палаті та Голові КРУ України, про що задекларовано у відповідних документах. На нашу думку, доцільно із наявних органів державного фінансового контролю сформувати таку структуру, наділити її належними повноваженнями та правами. Тільки за таких умов бюджетний контроль може забезпечити виконання покладених на нього завдань.

На практиці у процесі виконання контрольно-ревізійних процедур виникають проблеми як організаційного, так і методологічного характеру. Контролери-ревізори занадто завантажені виконанням додаткових завдань, внаслідок чого скорочується час на проведення ревізій, що негативно відбивається на її якості. У процесі ревізії виявляються факти спотворення та викривлення даних бухгалтерського обліку і звітності як внаслідок халатності облікових працівників (через неуважність, відсутність спеціальної освіти та практичного стажу), так і внаслідок некваліфікованих

і неправомірних розпоряджень керівників (через відсутність економічної освіти та практичного стажу економічної роботи). Дуже складним і проблемним є процес відшкодування нанесених відповідальними особами збитків. Частка відшкодованих збитків дуже низька, правоохоронні, судові органи, органи виконавчої влади та місцевого самоврядування здебільшого не застосовують суттєвих економічних санкцій до порушників, не кажучи про кримінальну та адміністративну відповідальність. Окремі керівники часто результати ревізії пов'язують з політичними утисками, використовуючи політичний прес стосовно контролюючих органів.

Всі ці недоліки пов'язані з переходом економіки від адміністративних методів господарювання до ринкових і є "хворобою" перехідної економіки. Незважаючи на це, організація контрольно-ревізійної роботи потребує значного удосконалення, особливо в умовах адміністративної реформи.

У результаті проведеного дослідження концептуалізації і прагматики бюджетного контролю можна зробити наступні висновки:

- бюджетний контроль є матеріальним вираженням контрольної функції бюджету, він має свої об'єкт, суб'єкти, предмет та методи;
- у якості видів бюджетного контролю пропонуємо виділяти державний, муніципальний, громадський та аудит;
- з розвитком ринкових засад господарювання в Україні перспективним напрямом бюджетного контролю вважаємо ширше застосування бюджетного аудиту (аудиту адміністративної діяльності, аудиту бюджетних програм);
- сформувати мережу спеціальних контролюючих органів (ними можуть бути територіальні підрозділи Рахункової палати), які могли б координувати організацію бюджетного контролю та безпосередньо займатися бюджетним аудитом;
- в умовах обмеженості бюджетних ресурсів та розширення функцій органів місцевого самоврядування пропонуємо практикувати такий прогресивний метод бюджетного контролю як моніторинг бюджетних потоків та процесу виконання бюджетів;
- найближчим часом вважаємо за необхідне оновити законодавство про бюджетний контроль, прийняти Закон України „Про фінансовий контроль”;
- з метою підвищення якості ревізії обмежити завантаження контролерів-ревізорів додатковими завданнями зміцнювати матеріально-технічну базу контрольно-ревізійної служби;
- створити таку правову базу, при якій можна було б домогтися стовідсоткового відшкодування нанесених відповідальними особами збитків, а також ліквідації політичних установ контролюючих органів;
- забезпечити наукову організацію праці осіб, які займаються бюджетним контролем.

Література

1. Конституція України // Закони України: В 11 т. – Верховна Рада України: Ін-т законодавства. – К., 1997. – Т.10. – С. 3–41.
2. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року. – К.: Атіка. – 2001. – 80 с.

3. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України // Закони України: В 11 т. / Верховна Рада України: Ін-т законодавства. – К., 1996. – Т. 5. – С. 13–20.
4. Про Рахункову палату України: Закон України // Закони України: В 11 т. / Верховна Рада України: Ін-т законодавства. – К., 1997. – Т. 11. – С. 60–76.
5. Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України: Указ Президента України від 28 листопада 2000 року № 1265/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 48.
6. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. – К.: Вища школа, 1994.
7. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг.ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004.
8. Василик О. Д. Теорія фінансів: Підручник. – К.: НІОС, 2000.
9. Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. – К.: НВП „АВТ”, 2004.
10. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит: Навч. – метод. посібник. – К.: НІОС, 1998.