

МЕТОДИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

Бюджетний контроль – це невід’ємна частина загальнодержавної системи фінансового контролю, яка спрямована на перевірку, корегування та виправлення завдань на всіх стадіях та рівнях бюджетного процесу. Особливе місце в організації бюджетного контролю належить методам контролю. У чинному законодавстві України категорія «метод контролю» не застосовується, не визначаються види методів, які використовуються при здійсненні фінансового контролю і його різновиду бюджетного контролю. Слушною є думка вчених, котрі вважають, що методи фінансового контролю – це засоби, прийоми та способи, які використовуються при здійсненні контрольних функцій відповідними суб’єктами, наприклад, ревізія або перевірка [1, с. 86; 2, с. 16; 3, с. 152].

У законодавстві відзначається, що заходи здійснення державного нагляду (контролю) – це планові та позапланові заходи, які здійснюються шляхом проведення перевірок, ревізій, оглядів, обстежень та інших дій [4]. У Бюджетному кодексі України (далі – БКУ) визначається, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів (п. 2 ст. 19 БКУ) [5]. Отже, при здійсненні бюджетного контролю, як і фінансового, під методом визначаються встановлені законом певні засоби, тобто прийоми та способи його здійснення.

Більш розгорнуте визначення заходів фінансового контролю подається в Стандартах державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 1 [6]. Контрольний захід – це сукупність способів і методичних прийомів фінансового контролю (ревізія, перевірка, оцінка, розслідування та вивчення), які застосовуються суб’єктами державного фінансового контролю в межах повноважень, визначених Конституцією України та іншими актами законодавства, що регулюють їх діяльність, і спрямовані на повний комплекс (систему) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання, пов’язаної з використанням бюдже-

тних коштів, державного і комунального майна. Проте у вказаних нормативно-правових актах не вживається слово «метод» при визначенні способів здійснення контрольних функцій, а застосовується поняття «захід», «спосіб», «методичний прийом». Незрозуміло, які з названих категорій належать до способів, а які до методичних прийомів фінансового і бюджетного контролю.

Таким чином, метод контролю взагалі та бюджетного контролю зокрема потребує більш детального аналізу.

Мета статті – на підставі чинного законодавства і накопиченого в юридичній науці досвіду дослідження правових проблем фінансового і бюджетного контролю сформулювати поняття категорії «методи бюджетного контролю», розглянути види методів бюджетного контролю, що має важливе й актуальне значення для вдосконалення організаційно-правового забезпечення бюджетного контролю і наближення законодавчої бази України до міжнародних стандартів і положень.

Враховуючи повноваження суб’єктів щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які встановлюються нормами БКУ, можна стверджувати, що методи бюджетного контролю різноманітні і залежать від підконтрольного суб’єкта, об’єкта і предмету контролю, правового статусу контролюючого суб’єкта, мети і завдань, які він перед собою ставить. Так, Верховна Рада України, уряд України здійснюють контроль шляхом заслуховування та обговорення проекту закону про Державний бюджет України, звітності про його виконання [5], до повноважень Рахункової палати України належать проведення фінансових ревізій і перевірок [7], Голова КРУ здійснює фінансовий контроль шляхом проведення державного фінансового аудиту та інспектування [8].

Цікавою є позиція Л. А. Савченко, яка вважає, що основним критерієм визначення видів і методів фінансового контролю є спосіб здійснення контрольних повноважень суб’єктами фінансового контролю, відповідно до якого виділяються такі методи фінансового

контролю, як ревізія, перевірка, аналіз, обстеження, інвентаризація, спостереження, експертиза, дослідження, моніторинг, нагляд, ліцензування, державна реєстрація, ідентифікація, розслідування, вивчення [3, с. 156]. Поділяючи цю позицію і враховуючи повноваження контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі, ми можемо стверджувати, що деякі з указаних методів притаманні контролюючим суб'єктам для здійснення бюджетного контролю, але інші використовуються як методичні прийоми.

У дослідженнях російських учених зазначається, що механізм використання у фінансовому контролі принципів і категорій діалектики не цілком розкрито [9]. Слід погодитися з думкою цих дослідників тому, що принципи і категорії діалектики надають органам контролю методологічні засоби для здійснення контрольних дій у всіх сферах державного управління.

В основі методу бюджетного контролю лежить діалектичний метод із такими його законами, як загальний зв'язок і взаємозумовленість явищ, динамізм, перехід кількості в якість, єдність і боротьба протилежностей, а також загальні прийоми наукового мислення – спостереження, порівняння, аналіз і синтез, дедукція й індукція тощо. Наприклад, важливе методологічне значення має діалектичний принцип зосередження контролю на визначальних ділянках, тобто «вузьких місцях» бюджетної діяльності. Такий підхід дозволяє вчасно запобігати недоліки та розкривати їх, повніше виявляти глибинні внутрішньогосподарські резерви, насамперед у тих суб'єктів господарювання, де ціною мінімальних витрат можна одержати найбільший і найшвидший ефект. За діалектичним принципом динамізму, економічні показники роботи об'єктів контролю необхідно піддавати контролю не тільки в статичній, але й у динамічній простежуючи зміни в попередніх періодах (такий підхід використовується при складанні проектів бюджетів усіх рівнів, при визначенні обсягу видатків місцевих бюджетів, розрахунку фінансового нормативу бюджетної забезпеченості тощо). Не менш важливо проаналізувати в ході комплексних ревізій і тематичних перевірок зворотний процес – кількісне зростання обсягу надходжень до бюджетів (або спад) у результаті податкових, митних чи інших фінансових нововведень. Отже, за допомогою філософського методу можна розглядати таке явище, як контроль.

Ми вважаємо, що думка щодо існування загальнонаукових і спеціальних методів контролю, на відміну від методичних прийомів, що мають місце в юридичній літературі, є цілком справедливою [10, с. 164]. Проте слід уточнити, що метод – це загальнонауковий засіб пізнання явища, що має встановлені наукою шляхи пізнання, а методичні прийоми проведення процесу контролю конкретизуються залежно від видів контролю. Дійсно, при реалізації митного, або банківського, або бюджетного контролю застосовуються однакові методичні прийоми, тому що ці види контролю є різновидами фінансового контролю. Однак для здійснення державного ветеринарного або екологічного контролю використовуються свої методичні прийоми, наприклад, лабораторний аналіз. Використання в бюджетному контролі разом зі спеціальними прийомами загальнонаукових методичних прийомів надасть процесу здійснення контролю обґрунтованості та ефективності.

Загальнонаукові методичні прийоми, які пропонують використовуватися в фінансовому контролі, включають аналіз і синтез, індукцію, дедукцію, аналогію та моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз тощо [9].

Спеціальні методичні прийоми бюджетного контролю являють собою специфічні прийоми контролю, вироблені практикою і встановлені законодавством. Спеціальних прийомів державного контролю значно більше. Так, О. Ф. Андрійко нараховує близько 50 таких методичних прийомів [11, с. 196–215], наприклад, обмірювання, перерахунок, зважування та інші, які залежать від об'єкта контролю. Формуються ці прийоми відповідно до цільової функції контролю і конкретизуються у спеціальних методиках, де визначається техніка їх здійснення. Наприклад, методичні прийоми фінансового та бюджетного контролю базуються на методиках бухгалтерського обліку, статистики, економічного аналізу й інших економічних наук.

Таким чином, **метод бюджетного контролю** можна сформулювати як спеціальний метод, що здійснюється на підставі загальнонаукового методу пізнання, спеціальними методичними прийомами (контрольними заходами), які встановлюються законом і за допомогою яких реалізується процес контролю. Методи бюджетного контролю здійснюються для комплексного, органічного, взаємозалежного вивчення законності, достовірності, до-

цільності й ефективності господарських і фінансових операцій у бюджетному процесі, для виявлення бюджетних правопорушень і злочинів та їх усунення.

Відповідно до ст. 26 БКУ можна визначити такі засоби, які використовуються при проведенні бюджетного контролю: **перевірка, ревізія, оцінка, розслідування, вивчення, аналіз та звітність**. Вказані контрольні заходи розглянемо як традиційні при здійсненні бюджетного контролю. Проте враховуючи наявний досвід, можна стверджувати, що, крім традиційних методів контролю, в бюджетному процесі залежно від контролюючого суб'єкта використовуються спеціальні методичні прийоми бюджетного контролю.

Ревізії та перевірки притаманні всім органам фінансового контролю, тому розглянемо докладніше ці засоби як методи бюджетного контролю. Методику здійснення ревізій, перевірок, оцінки, розслідування, слухань та інших контрольних заходів у бюджетному процесі в БКУ не визначено, тому розглянемо ці методи на підставі чинного законодавства з фінансового контролю.

Відповідно до чинних нормативних актів ревізія та перевірка визначаються як діяльність, що притаманна при реалізації повноважень спеціальних органів фінансового контролю за наслідками проведення яких встановлюються фінансові санкції, адміністративні стягнення та інші юридичні наслідки [8]. У юридичних працях зазначається, що чинним законодавством України передбачено 12 видів перевірок і класифікація ревізій фактично така ж сама, із врахуванням особливостей цього методу фінансового контролю [12, с. 22].

Організація проведення ревізії (перевірки) регламентується Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та інструкціями органів фінансового контролю. Зокрема, інструкції Рахункової палати, інструкції Головки КРУ (наприклад, «Про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні, далі – Інструкція № 121) деталізують проведення ревізій та перевірок, подають методику їх організації [1312; 14].

Відповідно до Інструкції Головки КРУ № 121 ревізії та перевірки повинні забезпечити виявлення і блокування діяльності, що загрожує економічній безпеці держави, провокує платіжну кризу, спрямована на організацію забороненого державою виробництва товарів і надання послуг, несе в собі значні со-

ціальні загрози, та сприяти зміцненню державної фінансової дисципліни, поліпшенню фінансового стану підприємств, установ та організацій, збереженню державного і комунального майна, попередженню зловживань, поповненню доходів бюджету [14].

Під час проведення ревізії та перевірок використовуються такі засоби контролю, як аналіз, оцінка, вивчення тощо окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Наслідки ревізій та перевірок мають суттєве значення для вжиття заходів щодо порушників бюджетного законодавства. Відповідно до акта ревізії, що фіксує порушення, органи фінансового контролю мають право застосовувати фінансові санкції і передавати матеріали правоохоронним органам для притягнення порушників до інших видів юридичної відповідальності.

Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 28 грудня 2007 р. до методів фінансового контролю запропоновано віднести державний фінансовий аудит та інспектування [8]. Відповідно до ст. 26 БКУ аудит і внутрішній фінансовий контроль впроваджуються в бюджетний процес, але правова норма не вказує особливостей внутрішнього фінансового контролю та аудиту, не подає роз'яснень і шляхів здійснення.

У Стандартах державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 6 «Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю» внутрішній фінансовий контроль визначено як систему організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, які б забезпечували цільове та ефективно використання бюджетних коштів, державного і комунального майна [6].

Отже, поняття аудиту слід відрізнити від поняття внутрішнього фінансового контролю. Аудит, на нашу думку, є економічним засобом оцінки стану підконтрольного об'єкта, впровадження якого потребує відповідних регламентуючих процедур з боку контролюючого суб'єкта. Інспектування в бюджетному процесі не визначається. Таким чином, аудит та інспектування як методи бюджетного контролю слід віднести до спеціальних методів, притаманних відповідним контролюючим суб'єктам при здійсненні бюджетного контролю.

До видів методів бюджетного контролю, які згідно з БКУ притаманні контролюючим

суб'єктам бюджетного контролю, належать також аналіз, оцінка, розслідування, вивчення, звітність.

Аналіз – це системний та пофакторний метод фінансового контролю, що проводиться за періодичною або річною звітністю, і на його підставі визначається рівень виконання бюджету, бюджетних зобов'язань, бюджетної дисципліни. Згідно з БКУ у процесі аналізу щодо бюджетного контролю вирішуються такі завдання, як прогнозування економічного і соціального розвитку держави через аналіз сукупності показників зведеного бюджету (п. 1 ст. 6 БКУ); аналіз бюджетної класифікації України в розрізі доходів, а також організаційних, функціональних та економічних категорій видатків для забезпечення загальнодержавної та міжнародної порівнянності бюджетних показників (п. 1 ст. 8 БКУ) тощо [5].

Оцінку можна розглядати як аналітичну процедуру, що передбачає порівняння фінансової інформації з іншими даними, визначення їх достовірності [3, с. 212]. Оцінка в бюджетному процесі використовується як засіб для отримання підсумкового результату ревізії, перевірки, аналізу, що має переважно економічний, статистичний характер і втілюється в показниках бюджетної діяльності на будь-якій стадії.

Таким чином, оцінка й аналіз розглядаються як спеціальні методи фінансового і бюджетного контролю, контрольні прийоми, що використовуються для проведення інспектування, ревізій і державного фінансового аудиту.

У юридичній літературі визначається, що **розслідування** – це особливий метод фінансового контролю [3, с. 212]. Стандарти з аудиту державних фінансів (п. 3.5.3.) відносять розслідування до процедури збору доказів, які дозволяють виявити всі факти помилок та порушення законодавства [6]. Такий метод фінансового контролю застосовується контрольно-ревізійними підрозділами відповідних міністерств, іншими центральними органами виконавчої влади. При розслідуванні бюджетних правопорушень і злочинів застосовуються збирання, комплектація, вивчення, аналіз фінансової або іншої інформації, тобто фінансове розслідування може ефективно використовуватися в боротьбі з злочинністю.

Ще одним із видів методів бюджетного контролю є **вивчення**. У нормативно-правових актах цей контрольний захід часто поєднують із попереднім фінансовим контролем. Так, попереднє вивчення об'єктів і пред-

метів перевірки проводить Рахункова палата. Відповідні запити щодо отримання інформації, яка стосується об'єкта та предмета перевірки на стадії попереднього вивчення, підписує член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки [13].

Звітність як метод фінансового контролю визначається в підручнику з фінансового права за редакцією Л. К. Воронової [1, с. 86–90]. Так, відповідно до п. 2 ст. 113 БКУ ГоловКРУ повинно щомісячно надавати Верховній Раді України та Міністерству фінансів України узагальнені результати звітів про проведення перевірок, а відповідно до п. 2 ст. 112 БКУ Казначейство встановлює єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів, видів інструкцій з цих питань і здійснює контроль за їх дотриманням [5]. Звітність у бюджетному процесі має важливе значення для інформування громадськості, відкритості, гласності бюджетної діяльності на будь-якій її стадії.

Щодо обстеження, інвентаризації, спостереження, експертизи дослідження, моніторингу, нагляду, ліцензування, державної реєстрації і ідентифікації, то на підставі аналізу сутності цих заходів, що містяться в юридичній літературі можна зробити висновок про те, що вони мають важливе допоміжне значення для здійснення бюджетного контролю, але за результатами їх проведення не застосовуються юридичні наслідки що до підконтрольного суб'єкта.

Висновки. Метод бюджетного контролю – це спеціальний метод контролю, що на підставі загальнонаукових методів пізнання здійснюється спеціальними методичними прийомами (контрольними заходами), які встановлюються законом і за допомогою яких реалізується процес контролю. Ревізія, перевірка та аудит у чинному бюджетному законодавстві потрібно визначити як методи бюджетного контролю, що надасть можливість контролюючим суб'єктам здійснювати повноваження на правових засадах. Запропоновані БКУ аналіз, вивчення, оцінка, розслідування можна розглядати як додаткові спеціальні методичні прийоми бюджетного контролю, оскільки юридичних наслідків під час їх проведення, на відміну від ревізій та перевірок, не передбачається.

Пропонуємо доповнити бюджетне законодавство визначенням категорії «методи бюджетного контролю» і видами методів бюджетного контролю, які встановити у ст. 26 «Аудит і фінансовий контроль» БКУ.

Визначення методів бюджетного контролю має важливе значення для формування дієвої організаційної структури бюджетного контролю, виконання контролюючими суб'єктами обов'язків і ефективної реалізації бюджетного процесу.

Література

1. Воронова Л. К. Финансовое право : учеб. пособ. [для студ. юрид. вузов и фак.] / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 360 с.
2. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России : науч.-метод. пособ. / С. О. Шохин. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 240 с.
3. Савченко Л. А. Правові основи фінансового: навчальний посібник / Л. А. Савченко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
4. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : закон України від 05 квіт. 2007 р. № 877-V // Офіційний вісник України. – 2007. – № 44. – Ст. 1771.
5. Бюджетний кодекс України // Офіційний вісник України. – 2001. – № 29. – Ст. 1291.
6. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів державного та комунального майна (Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, розділ «Терміни») : наказ Головки КРУ від 09 серп. 2002 р. № 168 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 38. – Ст. 1803.
7. Про Рахункову палату України : закон України від 11 лип. 1996 р. № 315/96-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1998. – № 24. – Ст. 137.
8. Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні : закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110 (зі змінами від 28 груд. 2007 р. № 107-VI).
9. Опеньшев С. П. Сущность, цель, задачи и функции государственного финансового контроля / С. П. Опеньшев, В. А. Жуков // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 1999. – № 12. – С. 23–34.
10. Гарашук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Гарашук Володимир Миколайович. – Х., 2003. – 364 с.
11. Андрийко О. Ф. Контроль в демократическом государстве: проблемы и тенденции / О. Ф. Андрийко. – К. : Наук. думка, 1994. – 163 с.
12. Івченко О. М. Перевірки органами контролю суб'єктів підприємництва. Досвід захисту / О. М. Івченко. – К. : Юстиніан, 2003. – 184 с.
13. Інструкція про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою України : затв. постановою Колегії Рахункової палати України від 03 груд. 1999 р. № 25-1 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 51. – Ст. 2580.
14. Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні : затв. наказом Головки КРУ від 03 жовт. 1997 р. № 121 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 44. – Ст. 265 (зі змінами за наказами Головки КРУ від 04 жовт. 1999 р. № 88 ; від 29 листоп. 2000 р. № 95).
15. Методика проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Головки КРУ від 09 жовт. 2007 р. № 232 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 83. – Ст. 2801.

Надійшла до редколегії 02.09.2009

Анотації

Визначено, що методи бюджетного контролю, такі, як ревізія, перевірка та аудит – це спеціальні методи контролю, які здійснюються спеціальними методичними прийомами (контрольними заходами) на підставі загальнонаукових методів пізнання. Вказано, що в чинному бюджетному законодавстві потрібно визначити поняття «метод контролю», види методів бюджетного контролю, що надасть можливість контролюючим суб'єктам у бюджетному процесі здійснювати повноваження на правових засадах.

Определено, что методы бюджетного контроля – ревизия, проверка и аудит – это специальные методы контроля, которые осуществляются специальными методическими приемами (контрольными способами) на основании общенаучных методов познания. Указано, что в действующем бюджетном законодательстве нужно определить понятие «метод контроля», установить виды методов бюджетного контроля, которые необходимы контролирующим субъектам для осуществления контрольных функций на правовых началах.

The methods of budgetary control: revision, verification and audit are defined to be special methods of control carried out by the special methodical receptions (by control methods) on the basis of general scientific methods of cognition. It is pointed out that current budgetary legislation needs to define the notion «method of control», to establish the types of budgetary control methods, which are necessary to supervisory subjects to perform their controlling functions on legal ambushes.