

ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ НАЦІОНАЛЬНИМ ГОСПОДАРСТВОМ

УДК 336.1

МЕТОДОЛОГІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА ЗАСАДАХ ПРОЦЕСНОГО ПІДХОДУ

METHODOLOGICAL GROUND OF THE CONCEPTION STATE EXTERNAL FINANCIAL CONTROL ON PRINCIPLES OF THE PROCESS APPROACH

Богма О.С.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
Запорізький національний університет

Стаття присвячена питанням упровадження механізму державного зовнішнього фінансового контролю, заснованого на застосуванні процесного підходу, що значно розширить можливості інституту державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо виявлення та попередження загроз бюджетній безпеці держави на всіх етапах бюджетного процесу.

Ключові слова: бюджетний процес, бюджетна безпека, державний зовнішній фінансовий контроль, процесний підхід.

Статья посвящена вопросам внедрения механизма государственного внешнего финансового контроля, основанного на использовании процессного подхода, что значительно расширит возможности института государственного внешнего финансового контроля (аудита) касательно выявления и предупреждения угроз бюджетной безопасности государства на всех этапах бюджетного процесса.

Ключевые слова: бюджетный процесс, бюджетная безопасность, государственный внешний финансовый контроль, процессный подход.

The article is devoted to the questions of introduction of mechanism of state external financial control financial control based on application of the process approach that will extend possibilities of institute of state external financial control (the audit) in relation to an exposure and warning of threats to budgetary safety of the state on all implementation of budgetary process phases.

Keywords: budget process, budget security, state external financial control, process approach.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Розпочаті в Україні реформи у сфері бюджетного процесу і підвищення дієвості та якості усіх структурних елементів системи державного управління визначають необхідність адекватної модернізації державного зовнішнього фінансового контролю як однієї зі стрижневих умов, здатних забезпечити гарантію ефективності і результативності соціально-економічних перетворень в Україні. Необхідність реформування системи державного зовнішнього фінансового контролю визначається розумінням того, що вона має чітко визначати та розмежовувати повно-

важення органів фінансового контролю на всіх етапах бюджетного процесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми і на які спирається автор. Дослідженню теоретичних засад та практичних підходів до здійснення державного фінансового контролю присвячено велику кількість праць учених, серед яких доцільно виокремити Є. Бушміна, З. Варналія, О. Василика, В. Гейця, Т. Єфименко, М. Каленського, Л. Лисяк, І. Луніну, В. Мортікова, С. Онищенко, В. Опаріна, Ю. Пасічника, Ю. Слободяник та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується

означена стаття. Незважаючи на значну кількість наукових напрацювань, питання інституційного забезпечення бюджетної безпеки в умовах розбудови бюджетної системи України потребують подальшого поглибленого дослідження.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є обґрунтування доцільності запровадження у практичну діяльність Рахункової палати процесного підходу до організації і здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що дасть змогу забезпечити суттєве зростання якісних параметрів бюджетного процесу.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Однією з інституцій, діяльність якої спрямована на забезпечення бюджетної безпеки країни, є Рахункова палата. Відповідно до Закону України [1] Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Цей контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Саме діяльність Рахункової палати має забезпечити підвищення ефективності використання бюджетних коштів, створення дієвої системи контролю за виконанням державного бюджету і бюджетів державних цільових фондів.

Згідно з чинним Законом України «Про Рахункову палату» об'єктом аудиту визначений не сам бюджетний процес, а діяльність його учасників з позиції законності, ефективності, цільового використання бюджетних коштів у процесі виконання покладених на них функцій. Рахункова палата акцентує увагу на відповідності показників виконання бюджету визначеним у законі про Державний бюджет України на відповідний період.

Такий контроль за своєю суттю є подальшим, тобто спрямованим не на попередження можливих порушень, зловживань у бюджетній сфері держави, а на зменшення шкоди від уже фактично завданих ними збитків.

Вирішення зазначеної проблеми можливе шляхом запровадження у практичну діяльність Рахункової палати процесного підходу до організації і здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Модернізація методів державного зовнішнього фінансового контролю, заснованого на процесному підході та правильному використанні сучасних інформаційних технологій, має потенціал для забезпечення суттєвого зростання якісних параметрів бюджетного процесу. Таке твердження визначається розумінням того, що система державного зовнішнього фінансового контролю має бути побудована навколо самих фінансових процесів, а не окремих їх учасників [2].

Загалом процесний підхід є однією з концепцій управління, яка остаточно сформувалася в 1980-х роках [3]. Згідно з цією концепцією сучасні системи управління і контролю основний акцент переносять не на окремі функції виконавців, а на забезпечення ефективності процесу загалом та кожного етапу його реалізації зокрема, що дає можливість забезпечити своєчасне виявлення збоїв системи (відповідність структури, функцій та внутрішніх зв'язків складових елементів системи внутрішнім і зовнішнім загартам) та її стійкість.

Підхід, в основу якого покладено управління процесами та контроль за їх здійсненням, покладений в основу найбільш популярних сьогодні основних концепцій менеджменту якості.

Відповідно до стандарту ISO 9001 процес визначається як сукупність взаємопов'язаних і взаємодіючих видів діяльності, які перетворюють входи у виходи [4]. Погоджуючись із таким тлумаченням процесу, вважаємо за доцільне доповнити його визначенням систематичної повторюваності здійснюваної діяльності як важливого складника будь-якого керованого процесу. Це зумовлено розумінням, що дії в організованому процесі не можуть бути випадковими (стохастичними), а є свідомими і повторюваними у кожному подальшому його циклі.

Таким чином, пропонуємо таке визначення процесного підходу до державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): це підхід, заснований на сукупності систематичних, взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих дій органу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), спрямованих на виявлення та попередження загроз бюджетній безпеці держави на всіх етапах реалізації бюджетного процесу.

Загалом процесний підхід в управлінні системою призначений для аналізу й обґрунтування горизонтальних зв'язків між виконавцями під час здійснення процесу. Задіяні в ньому організації і співробітники можуть самостійно координувати свою роботу в межах покладених на них функцій і усувати проблеми без участі вищого менеджменту. Такий підхід дає можливість більш чітко й оперативно виявляти системні збої, обґрунтовано розробляти заходи щодо їх усунення і впливати на кінцевий результат процесу. Підхід, побудований на управлінні процесами, на відміну від функціонального, дає можливість зосередитися на результатах окремих етапів і бюджетного процесу загалом, а не на відірваній від контексту протікання процесу діяльності окремого його учасника. Він змінює поняття структури організації, за якої основними елементами стають не виконавці, а процеси [5].

Розглядаючи бюджетний процес як об'єкт державного зовнішнього фінансового контролю, треба зазначити, що для нього є характерними усі стрижневі елементи процесного підходу (рис. 1), такі як:

- вхід процесу;
- вихід процесу;
- ресурси;
- власник процесу;
- споживачі і постачальники процесу;
- вимірювачі (критерії оцінювання) процесу.

Входами будь-якого процесу є елементи, що зазнають зміни за результатами виконання конкретних дій їх виконавцями [5]. Як вхід бюджетного процесу розглядаються інтереси груп соціуму, які забезпечуються за результатами його реалізації.

Виходами бюджетного процесу є очікувані результати, заради яких виконуються певні дії. Відповідно результатом бюджетного процесу є рівень задоволення бюджетних інтересів груп соціуму і максимально ефективне використання бюджетних коштів.

Ресурсами будь-якого процесу є елементи, необхідні для його здійснення. На відміну від входів, ресурси не змінюються у процесі його здійснення. Такими ресурсами процесний підхід визначає технічне оснащення, документацію, фінанси, персонал, інфраструктуру тощо.

Власник процесу є одним із найважливіших понять, на яких базується процесний підхід.

Встановлено, що у кожного процесу має бути чітко визначений власник – конкретна особа, що має у своєму розпорядженні необхідну ресурсну базу і відповідає за кінцевий результат процесу (вихід). Щодо бюджетного процесу, то його власником є народ України в особі Верховної Ради України.

Кожний процес повинен мати постачальників вхідних елементів процесу і споживачів вихідних елементів – результатів. Кожний процес забезпечує споживачів або інші процеси. Результати кожного процесу в будь-якому разі повинні задовольняти очікування споживачів, незважаючи на те, перебувають вони всередині системи чи поза нею. Відсутність у процесу постачальника визначає неможливість його виконання. Відсутність споживача свідчить про незатребуваність процесу. Постачальниками бюджетного процесу є його учасники, а саме органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями на всіх стадіях реалізації бюджетного процесу. Споживачами бюджетного процесу є бюджетотримувачі та суспільство загалом.

Вимірюваність процесів визначається можливістю їх оцінювання будь-яким відповідним

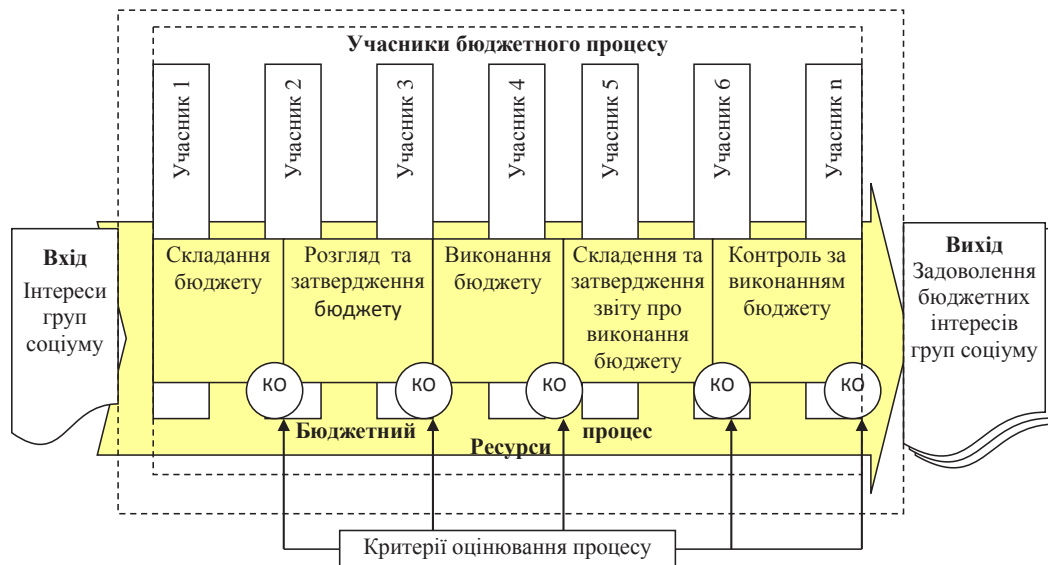


Рис. 1. Модель бюджетного процесу як об'єкта державного зовнішнього фінансового контролю (розроблено автором)

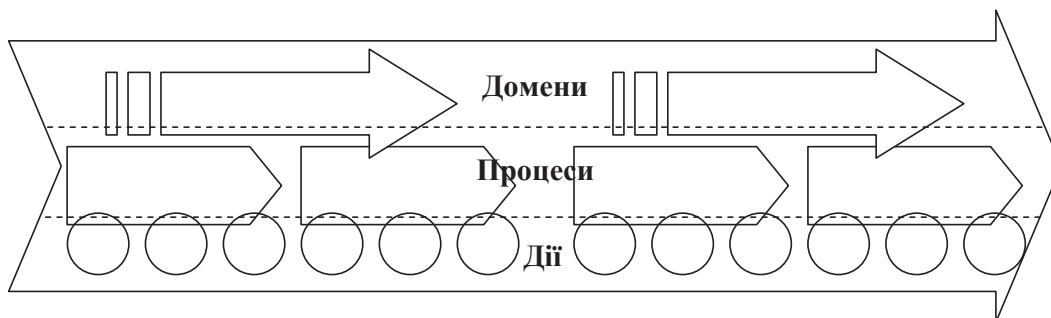


Рис. 2. Ієрархічна модель складників процесу

методом. Процес здійснюється задля досягнення конкретних, наперед визначених результатів. Тобто причина існування процесу – отримання конкретного результату, який можна ідентифікувати й оцінити. Показники вимірювання та оцінювання процесу слугують для моніторингу його здійснення і прийняття необхідних управлінських рішень щодо його коригування. Постачальники бюджетного процесу прагнуть виміряти його якість і вартість, а споживачі – тривалість і результативність. Показниками бюджетного процесу є сукупність якісних і кількісних параметрів, які характеризують його протікання і його результат (вихід) – рівень задоволення бюджетних інтересів груп соціуму.

Сукупність зазначених елементів процесного підходу визначає набір чітких, зумовлених особливістю системи причин здійснення процесу, відповідальних власників, функціональних обов'язків його учасників, пов'язаних із наповненням конкретними діями процесу і показниками оцінювання його ефективності на різних етапах реалізації.

Загалом бюджетний процес як об'єкт державного зовнішнього фінансового контролю складається із сукупності доменів, окремих процесів чи дій, на які впливає бюджетна політика держави та результати реалізації інших процесів (рис. 2). Дією (Activity) є основні види діяльності, здійснювані в межах окремих складників бюджетного процесу, які об'єднані в домени як основні одиниці структури загального процесу. Під доменом (Domain) бюджетного процесу як об'єкта державного зовнішнього фінансового контролю варто розуміти групування окремих його процесів у логічні етапи життєвого циклу бюджетного процесу в межах визначених завдань цього контролю [6].

Згідно з Бюджетним кодексом України доцільно виокремити 5 доменів бюджетного процесу [7], таких як:

- 1) складання проектів бюджетів;
- 2) розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України;
- 3) виконання бюджету, в тому числі внесення змін до закону про Державний бюджет України;
- 4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього;
- 5) контроль за дотриманням бюджетного законодавства, оцінка ефективності управління бюджетними коштами.

Процеси домену «Складання проектів бюджетів» є основними, оскільки саме вони визначають бюджетну політику держави, цілі, а також те, як перерозподіл національного багатства через бюджет допоможе вирішити соціально-економічні питання розвитку країни та досягти поставлених політичних цілей. Продуманість, цілісність і раціональність державної політики, закладеної в бюджеті, приведе до розвитку країни загалом. Процеси цього домену відповідають на питання:

– чи узгоджена стратегія розвитку країни із закладеною у бюджеті фінансовою політикою держави?

– чи є розуміння цілей бюджетної політики?

– чи оптимально держава використовує наявні фінансові ресурси?

– чи є бюджет реалістичним із позиції забезпеченості витратних статей відповідними статтями доходів?

– чи усвідомлюються бюджетні ризики і як здійснюється управління ними?

Домен «Розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України» є логічним продовженням попереднього домену в частині узгодження інтересів суспільства і державної політики, закладеної в затвердженому бюджеті. Процеси цього домену відповідають на питання:

– чи дотримані всі юридичні процедури розгляду проекту бюджету і прийняття закону про Державний бюджет України?

– чи усвідомлюють і приймають Президент України, депутати Верховної Ради України, Уряд України відповідальність перед суспільством за закладені у бюджет статті доходів та видатків?

– чи відповідає бюджетна політика та якість бюджетного процесу потребам суспільства?

Домен «Виконання бюджету, в тому числі внесення змін до закону про Державний бюджет України» відповідає за втілення стратегії, закладеної в бюджеті. Відповідні статті затвердженого бюджету повинні бути виконані з максимальною ефективністю і відповідно до законодавства України. Цей домен також розглядає внесення змін до закону про Державний бюджет України, а також супровід і підтримку виконання бюджету.

Процеси цього домену відповідають на питання:

– чи рішення, запропоновані бюджетом, відповідають вимогам суспільства і держави?

– чи можливе виконання бюджету в передбачені терміни та за визначених розмірів бюджетних статей?

– чи дають можливість внесені зміни до бюджету вирішити проблеми, що виникли у процесі його реалізації?

– чи вдасться запровадити зміни до бюджету без збоїв у поточних соціально-економічних процесах?

Домен «Підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього» спрямований на визначення та групування результатів безпосереднього виконання бюджету. Він містить у собі питання зіставлення отриманих результатів із плановими, аналізу причин відхилення від виконання бюджету, необхідності внесення змін до бюджетної політики і бюджетного процесу.

Процеси цього домену відповідають на питання:

– чи були вирішені поставлені бюджетною політикою завдання?

– чи був бюджетний процес оптимальним і чи спроможні його учасники ефективно вирішувати проблеми, що виникають?

– чи були витрати бюджету оптимальними?

– чи забезпечується належний рівень бюджетної безпеки країни?

Останній домен «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства, оцінка ефективності управління бюджетними коштами» відповідає за моніторинг та контроль процесів. Недостатньо просто реалізувати бюджетний процес, необхідно безперервно контролювати його якість і відповідність вимогам часу.

Цей домен відповідає на питання:

– чи ефективні заходи внутрішнього фінансового контролю бюджетного процесу?

– як своєчасно виявити проблеми, пов'язані з ефективністю виконання функцій учасниками бюджетного процесу?

– чи забезпечується належний рівень достовірності, конфіденційності, доступності та цілісності інформації?

– як установити зворотний зв'язок між ефективністю бюджетного процесу і потребами суспільства?

Для кожного процесу в межах певного домену визначаються мета і завдання (суспільством і державою, які підтримують/забезпечують цей процес), а також критерії його оцінювання, відповідальні за виконання, перелік конкретних процедур (дій), з яких він складається, а також чітко визначених результатів, що мають бути отримані в кінці.

Стрижневим поняттям процесного підходу та забезпечення якості бюджетного процесу є контроль. Він є основним механізмом, що підтримує досягнення поставлених перед бюджетним процесом завдань за рахунок відповідального використання наявних ресурсів, належного управління системними ризиками, своєчасного усунення загроз та забезпечення відповідності бюджетного процесу положенням бюджетної політики держави. Його методологічну базу формують сукупність фундаментальних методів, процедур та прийомів фінансового контролю, застосування яких дає можливість учасникам бюджетного процесу запобігти виникненню загроз бюджетній безпеці держави чи зводити до мінімуму збитки у разі неминучості їх реалізації.

Модель загальної концепції процесного підходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) наведена на рис. 3.

Упровадження механізму державного зовнішнього фінансового контролю, заснованого на застосуванні процесного підходу, має певні вимоги щодо взаємодії контролюючої та контролюваної системи, без дотримання яких не можна на практиці реалізувати його переваги.

До передумов запровадження процесного підходу у здійсненні державного зовнішнього фінансового контролю варто віднести [6]:

– визначення мети і завдань процесу. Реалізація цієї вимоги визначає потребу здійснити чітке визначення та обґрунтування мети усіх етапів бюджетного процесу і завдань, які мають бути вирішені за їх результатами. Визначені мета і завдання процесу та його складників мають відповідати вимогам чіткості, однозначності, реалістичності, вимірюваності та бути своєчасно і в повному обсязі донесені до відома усіх зацікавлених сторін. Важливо відзначити, що завдання мають виходити зі змісту визначеної мети та бути спрямованими на її досягнення, а також бути забезпеченими необхідним методичним апаратом оцінювання їх виконання щодо своєчасності, результативності, якості та економності виконання;

– встановлення та закріплення власників процесів. У кожного складника бюджетного процесу повинен бути власник, відповідальний за отримані результати;

– забезпечення повторюваності процесу. Процеси повинні бути розроблені таким чином, щоб їх можна було повторно використовувати;

– встановлення ролі і відповідальності учасників бюджетного процесу. Для реалізації цього завдання необхідно визначити ключові дії та кінцеві результати процесу, визначити та закріпити ключові функції учасників бюджетного процесу і відповідну їм відповідальність. Це дасть можливість контролювати результати, поліпшити виконання, а також структурувати звітність за результатами здійснення процесу;

– розроблення і затвердження державної політики, планів і процедур. Потрібно визначити і донести до всіх зацікавлених сторін зміст державної бюджетної політики, плани і процедури, які рухають бюджетний процес, документуються, переглядаються, затверджуються,

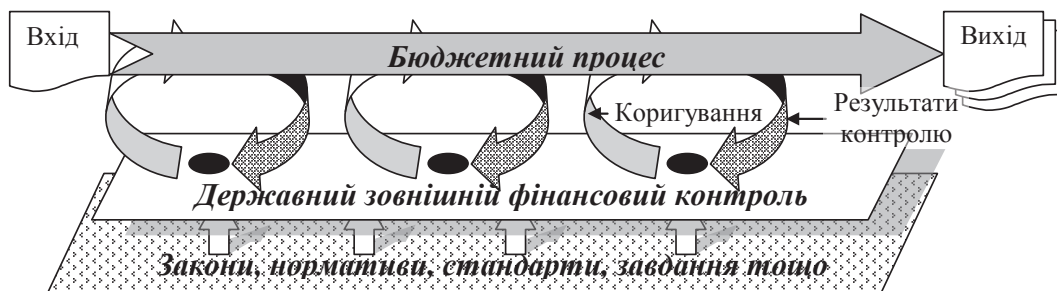


Рис. 3. Концептуальна модель процесного підходу контролю

підтримуються, використовуються тощо. Призначити відповідальних за виконання зазначених дій, що дасть можливість їх контролювати та мати впевненість у тому, що державна політика, плани і процедури актуальні, обґрунтовані, доступні і правильні;

– формування постійного прагнення до підвищення ефективності бюджетного процесу. Для кожного процесу необхідно визначити показники, які дадуть можливість виміряти його ефективність і результативність, поставити конкретні завдання. Встановити процедури збору інформації реалізації бюджетного процесу. Розробити механізм автоматичного порівняння планових (еталонних) показників із фактичними отриманими результатами і життя необхідних заходів у разі виникнення суттєвих відхилень.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Таким чином, результати дослідження змісту та складників бюджетного процесу, а також переваг процесного і функціонально-структур-

ного підходів залежно від конкретного об'єкта контролю та умов його проведення дає підстави стверджувати про доцільність їх комплексного застосування у практиці державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) в Україні. Комплексність застосування зазначених підходів значно розширює функціональні можливості інституту державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) та дає можливість здійснення сукупності систематичних, взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих дій, спрямованих на виявлення та попередження загроз бюджетній безпеці держави на всіх етапах реалізації бюджетного процесу.

Подальших досліджень потребує удосконалення методики оцінювання ефективності державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що ґрунтується на наявній інституційній основі бюджетного процесу і діяльності Рахункової палати та враховує доцільність введення в її практику процесного підходу до організації та проведення контрольних перевірок.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. № 576-VIII // Відом. Верхов. Ради України. – 2015. – № 36. – Ст. 360.
2. Индутенко А.Н. Модернизация системы государственного финансового контроля на региональном уровне и возможности применения аудита эффективности / А.Н. Индутенко // Финансы и кредит. – 2008. – № 2(290). – С. 53-60.
3. Редченко К.І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством / К.І. Редченко // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 3(21) – С. 324-333.
4. Системи управління якістю. Вимоги (ISO 9001:2015, IDT): ДСТУ ISO 9001:2015. – [Чин. від 31 грудня 2015 р. № 221 з 2016-07-01]. – К.: Держстандарт України, 2015. – 31 с.
5. Коваль Д.Е. Процессный подход к организации и ее управлению / Д.Е. Коваль, М.В. Кривонос [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.scienceforum.ru/2016/1631/18592>
6. Методология. Цели контроля. Руководство по управлению. Модели зрелости процессов. – М.: АУДИТ И КОНТРОЛЬ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ. 2008. – 234 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mmite.3dn.ru/_ld/0/35_4_1_.pdf
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.