

Затверджено
Наказ Вищого навчального закладу
Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н
Форма № П - 4.04

ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра фінансів та банківської справи

Допускається до захисту
Завідувач кафедри _____ В.В. Карцева
« ___ » _____ 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА
на тему:
БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА
ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ

зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
освітня програма «Фінанси і кредит»
ступеня магістра

Виконавець роботи Литвинчук Ірина Вікторівна

(підпис, дата)

Науковий керівник д.е.н., проф. Педченко Наталія Сергіївна

(підпис, дата)

Рецензент д.е.н., проф. Виговська Наталія Георгіївна

Полтава 2019

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ.....	3
ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ.....	11
1.1. Економічна сутність бюджетного контролю.....	11
1.2. Форми, види та методи бюджетного контролю.....	24
1.3. Актуальні питання бюджетного контролю на сучасному етапі.....	38
ВИСНОВКИ ЗА РОЗДІЛОМ 1.....	49
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	51
2.1. Особливості здійснення бюджетного контролю в Україні	51
2.2. Аналіз стану фінансових і матеріальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС.....	62
2.3. Аналіз діяльності органів бюджетного контролю в Україні.....	73
ВИСНОВКИ ЗА РОЗДІЛОМ 2.....	77
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ.....	80
3.1. Бюджетний контроль як критерій ефективності бюджетної політики в забезпеченні економічної безпеки країни.....	80
3.2. Ефективність місцевих фінансів у системі бюджетного менеджменту.....	91
3.3. Громадський контроль як спосіб підвищення ефективності використання бюджетних коштів на місцевому рівні.....	100
ВИСНОВКИ ЗА РОЗДІЛОМ 3.....	109
ВИСНОВКИ.....	111
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ.....	116
ДОДАТКИ.....	124

РЕФЕРАТ

Дипломна робота викладена на 115 сторінках друкованого тексту, містить 12 таблиць і 15 рисунків. Складається зі вступу, трьох розділів, списку використаних літературних джерел (75 найменувань) і 8 додатків.

Мета роботи – обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення бюджетного контролю на місцевому рівні.

Об'єкт дослідження – механізм здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні. Предмет дослідження – теоретичні та практичні аспекти здійснення контролю за функціонуванням місцевих бюджетів.

Роботу виконано за матеріалами статистичної звітної інформації Державної аудиторської служби, Державної казначейської служби та Рахункової палати України.

У роботі обґрунтовано теоретичні положення і розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні в сучасних умовах.

Узагальнено наукові підходи до визначення економічної сутності бюджетного контролю; розкрито характерні особливості видів, форм та методів бюджетного контролю; визначено проблемні сторони бюджетного контролю на сучасному етапі.

Досліджено особливості діяльності органів бюджетного контролю в Україні; проаналізовано стан фінансових і матеріальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю Державною аудиторською службою; проаналізовано діяльність Державної аудиторської служби, Державної казначейської служби та Рахункової палати України в частині проведення ними контрольних процедур щодо виявлення порушень бюджетного законодавства.

Також узагальнено основні підходи щодо оцінки ефективності бюджетного контролю та визначення ефективності бюджетної програми; доведено, що

бюджетний контроль є основним інструментом ефективності бюджетної політики в забезпеченні економічної безпеки країни; досліджено громадський контроль за виконанням місцевих бюджетів як перспективного інструменту підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Розроблені практичні рекомендації з удосконалення системи бюджетного контролю та підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів. Окремі положення проведених досліджень є основою для подальших наукових досліджень у бюджетній сфері та можуть використовуватись при викладанні курсів «Бюджетна система», «Місцеві фінанси», «Бюджетний менеджмент», «Державний фінансовий контроль».

Ключові слова: бюджетний контроль, органи бюджетного контролю, бюджетна політика, бюджетний потенціал, бюджетна безпека, громадський контроль, ефективність бюджетного контролю.

РЕФЕРАТ

Дипломная работа изложена на 115 страницах печатного текста, содержит 12 таблиц и 15 рисунков. Состоит из введения, трех глав, списка использованных литературных источников (75 наименований) и 8 дополнений.

Цель работы - обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию бюджетного контроля на местном уровне.

Объект исследования - механизм осуществления бюджетного контроля на местном уровне. Предмет исследования - теоретические и практические аспекты осуществления контроля за функционированием местных бюджетов.

Работа выполнена по материалам статистической отчетной информации Государственной аудиторской службы, Государственной казначейской службы и Счетной палаты Украины.

В работе обоснованы теоретические положения и разработаны практические рекомендации по совершенствованию осуществления бюджетного контроля на местном уровне в современных условиях.

Обобщены научные подходы к определению экономической сущности бюджетного контроля; раскрыты характерные особенности видов, форм и методов бюджетного контроля; определены проблемные стороны бюджетного контроля на современном этапе.

Исследованы особенности деятельности органов бюджетного контроля в Украине; проанализировано состояние финансовых и материальных ресурсов в процессе осуществления бюджетного контроля Государственной аудиторской службой; проанализирована деятельность Государственной аудиторской службы, Государственной казначейской службы и Счетной палаты Украины в части проведения ими контрольных процедур по выявлению нарушений бюджетного законодательства.

Также обобщены основные подходы к оценке эффективности бюджетного контроля и определения эффективности бюджетной программы; доказано, что

бюджетный контроль является основным инструментом эффективности бюджетной политики в обеспечении экономической безопасности страны; исследовано общественный контроль за выполнением местных бюджетов как перспективный инструмент повышения эффективности использования бюджетных средств.

Разработанные практические рекомендации по совершенствованию системы бюджетного контроля и повышения эффективности использования средств местных бюджетов. Отдельные положения проведенных исследований являются основой для дальнейших научных исследований в бюджетной сфере и могут использоваться при преподавании курсов «Бюджетная система», «Местные финансы», «Бюджетный менеджмент», «Финансовый контроль».

Ключевые слова: бюджетный контроль, органы бюджетного контроля, бюджетная политика, бюджетный потенциал, бюджетная безопасность, общественный контроль, эффективность бюджетного контроля.

ВСТУП

На сучасному етапі, коли світові кризові явища негативно позначаються на процесах формування і виконання бюджетів усіх рівнів досить гостро постає питання бюджетної безпеки держави й виникає нагальна потреба удосконалення процесу управління бюджетними ресурсами, тобто забезпечення їх цільового, більш раціонального та ефективного використання. Дієва система бюджетного контролю є запорукою високого рівня бюджетної безпеки. Також слід відмітити, що кошти місцевих бюджетів є головним джерелом фінансування місцевих програм, тобто матеріальною основою соціально-економічного розвитку регіонів. А тому питання бюджетного контролю на місцевому рівні є важливим як в практичному, так і в теоретичному плані.

Теоретичні та практичні аспекти організації бюджетного контролю та бюджетної безпеки досліджуються в наукових працях таких вчених, як О.К. Алборова, М.Ф. Базаясь, О.І. Барановський, П.Ю. Буряк, О.Д. Василик, Е.А. Вознесенський, Н.Г. Виговська, О.П. Гетманець, М.Б. Гупаловська, І.В. Грицюк, І.К. Дрозд, Б.А. Карпінський, Т. Луцик-Дубова, І.В. Литвинчук, Є.О. Медведкіна, С.В. Онищенко, Ю.І. Осадчий, К.В. Павлюк, Н.С. Педченко, В.Ф. Піхоцький, Ю.П. Постоленко, О.В. Проказюк, В.В. Сопко, І.Б. Стефанюк, Б.Ф. Усач, В.Д. Чернадчук, В.О. Шевчук, С.О. Шохін, Р.О. Яцкін тощо. Однак, зауважимо, що в сучасній науковій літературі розглядаються лише ключові аспекти організації бюджетного контролю на сучасному етапі, а питання формування та використання коштів місцевих бюджетів торкаються фрагментарно. Таким чином, вибір теми магістерського дослідження зумовлений зазначеними проблемами та визначає структуру і логіку роботи.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення бюджетного контролю на місцевому рівні.

Для виконання поставленої мети сформульовано наступні завдання:

- розкрити економічну сутність бюджетного контролю;

- охарактеризувати види, форми та методи контролю за виконанням місцевих бюджетів;
- визначити актуальні питання здійснення бюджетного контролю в сучасних умовах;
- вивчити особливості здійснення бюджетного контролю в Україні;
- проаналізувати основні тенденції проведення контрольних процедур за станом фінансових і матеріальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю Державною аудиторською службою;
- проаналізувати діяльність органів бюджетного контролю в Україні;
- дослідити бюджетний контроль як один із критеріїв ефективності бюджетної політики в забезпеченні економічної безпеки держави;
- узагальнити підходи до визначення ефективності контролю місцевих фінансів в системі бюджетного менеджменту;
- проаналізувати перспективи розвитку громадського контролю в Україні як ефективної системи контролю за рухом бюджетних коштів.

Об'єктом дослідження є механізм здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти здійснення контролю за функціонуванням місцевих бюджетів.

Методи дослідження. В ході написання магістерської роботи застосовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. При дослідженні економічної сутності бюджетного контролю використовувалися методи дедукції, індукції, аналізу, синтезу та системного підходу. Класифікація та типологія застосовувалися для визначення видів, форм і методів бюджетного контролю. Узагальнено підходи щодо визначення ефективності контрольних процедур. Під час узагальнення результатів проведених досліджень з метою формування висновків та пропозицій застосовувався метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти, які регулюють здійснення бюджетного контролю в Україні, наукова, навчально-практична та періодична література, звітні та статистичні дані

Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України, Міністерства фінансів України.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні питань та розробці комплексу практичних рекомендацій з удосконалення здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні. В процесі дослідження отримано наступні наукові результати:

- систематизовано підходи щодо розуміння економічної сутності бюджетного контролю, в результаті чого запропоновано визначення поняття «бюджетний контроль» з метою його подальшого застосування в теорії та практиці здійснення контролю за виконанням місцевих бюджетів;

- проаналізовано вітчизняну систему бюджетного контролю та основні тенденції розвитку контролю за виконанням місцевих бюджетів на сучасному етапі, що дозволило виявити основні проблемні аспекти в системі бюджетного контролю та розглянути можливі шляхи їх вирішення, обґрунтування яких є актуальним напрямом подальших досліджень;

- охарактеризовано дані проведених контрольних заходів Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України протягом 2014-2018 років та виявлено ряд проблем щодо порушень цільового та законного використання фінансових та бюджетних ресурсів з метою удосконалення системи управління коштами місцевих бюджетів;

- проаналізовано роль бюджетного контролю в контексті економічної безпеки держави, що доводить необхідність удосконалення існуючої системи контролю за виконанням місцевих бюджетів як передумови соціально-економічного розвитку регіонів, а його модернізація як критерію забезпечення економічної безпеки країни уможливить не лише збалансування бюджетних потоків, а й створить стимули для відновлення позитивної соціально-економічної динаміки розвитку держави;

- узагальнено наукові підходи щодо визначення ефективності бюджетного контролю та контролю за використанням бюджетних коштів з метою комплексної оцінки бюджетного процесу на місцевому рівні;

- обґрунтовано доцільність розвитку громадського контролю та його застосування у вітчизняній практиці з метою вдосконалення бюджетного процесу на місцях, забезпечення політичної, економічної та соціальної стабільності в регіоні.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці практичних рекомендацій з удосконалення системи бюджетного контролю та підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів. Окремі положення проведених досліджень є основою для подальших наукових досліджень у бюджетній сфері та можуть використовуватись при викладанні курсів «Бюджетна система», «Місцеві фінанси», «Бюджетний менеджмент», «Державний фінансовий контроль».

Особистий внесок автора. Магістерська робота є самостійно виконаним науковим дослідженням, в якому визначено підхід автора до теоретичних та практичних аспектів здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні. Всі наукові результати, що містяться в роботі, отримані автором особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дослідження опубліковані в матеріалах наукових конференцій, що проводилися в м. Житомирі, доповідалися на науково-практичних міжвузівських конференціях (м. Житомир 2019 р.). За результатами проведених досліджень опубліковано у співавторстві з науковим керівником статтю.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ

1.1. Економічна сутність бюджетного контролю

Бюджетний контроль є видом фінансового контролю, а тому виникає потреба, насамперед, в усвідомленні сутності фінансового контролю. Це також зумовлено також і тим, що фінансовий контроль є родовою ознакою у визначенні економічної сутності бюджетного контролю.

Фінансовий контроль в своєму значенні об'єднує дві складові: «фінанси» і «контроль», тому з метою визначення сутності фінансового контролю проаналізуємо підходи провідних науковців до трактування цих двох понять.

Нейман Ф.Ю. в історичному розвитку змісту терміна «фінанси», починаючи з середніх віків розрізняє чотири нашарування. Спочатку даний термін використовувався переважно для позначення грошових платежів, частково й інших майнових задоволень, а також самого предмета платежу чи задоволення.

Друге нашарування з'являється з XIII-XIV ст. – термін «фінанси» отримує значення чогось поганого: хитрощів, обману, підступності, експлуатації, лихварства. Лише в XVIII ст. це значення повністю зникає.

Третє нашарування виникає ще у XII ст. й існує до цього часу: під «фінансами» розуміють державні доходи та видатки, державне господарство.

Нарешті, в останні часи – і це четверте нашарування – під «фінансами» розуміють доходи та видатки, господарство, не тільки власне держави, але й усіх інших «публічних» («політичних», «примусових») союзів (місцеві, внутрішньодержавні та міждержавні) [1].

Якщо друге нашарування повністю зникло, то три інші збереглися – не лише третє та четверте, але й перше, яке останнім часом отримало навіть особливо велике поширення.

На сучасному етапі фінанси як економічна категорія представляють собою сукупність розподільчих відносин з приводу створення та використання доходів і фондів фінансових ресурсів, які обслуговують рух вартості валового внутрішнього продукту на всіх стадіях відтворювального процесу та опосередковуються рухом грошових потоків між суб'єктами цих відносин з метою задоволення суспільних інтересів і потреб. Будучи інструментом формування та використання грошових доходів, фінанси об'єктивно виконують розподільчу, регулюючу та контрольну функції, відображають хід розподільчого процесу. Вони відіграють важливе значення в процесі відтворення та вирішення соціальних завдань держави.

Отже, фінанси – це відносини, які пов'язані з формуванням і використанням централізованих і децентралізованих фондів держави, а головним централізованим фондом держави є бюджет.

Таким чином для чіткого розуміння сутності бюджетного контролю потрібно врахувати й основні підходи щодо визначення поняття «бюджет» (див. Додаток А).

Бюджет – надзвичайно складна та багатогранна категорія. Тому серед науковців відсутній єдиний підхід щодо тлумачення його змісту, ролі та місця у системі фінансових відносин. Проаналізувавши широку гаму поглядів стосовно трактування категорії «бюджет» в сучасній вітчизняній і зарубіжній літературі, можна дійти висновку, що бюджет, як економічну категорію доцільно розглядати з трьох позицій:

- 1) за економічним змістом;
- 2) за матеріальним змістом;
- 3) за формою прояву.

За економічним змістом бюджет можна розглядати як складну систему фінансових відносин, що виникають між державою, з одного боку, та фізичними і юридичними особами – з іншого, з приводу формування й використання централізованого фонду грошових ресурсів, призначеного для забезпечення виконання функцій і завдань загальнодержавного масштабу [2].

За матеріальним змістом бюджет доцільно розглядати як централізований фінансовий фонд держави, який за кількісними параметрами відповідає сумі фактично мобілізованих і проведених державним казначейством джерел доходів та джерел фінансування.

За формою прояву бюджет – основний фінансовий план держави, в якому відображають надходження й видатки державного апарату та місцевих органів влади.

Отже, визначивши основний зміст понять «фінанси» та «бюджет» необхідно з'ясувати суть поняття «контроль».

У наукових дослідженнях, присвячених з'ясуванню сутності контролю, можна виділити чотири напрями. Підходи щодо трактування поняття контролю будемо відразу трансформувати в площину фінансової сфери, тобто в розрізі кожного підходу будемо розглядати фінансовий та бюджетний контроль, оскільки сутність фінансів і бюджету як економічних категорій вище визначена.

Перший напрям представлений у роботах авторів, які досліджують фінансовий контроль як сферу або форму управлінської діяльності органів державного та фінансового управління. В цьому контексті зауважимо, що контроль є самостійною функцією управління, особливим видом діяльності, який характеризується цільовою спрямованістю, відокремленим характером та однорідністю змісту.

В деяких роботах фінансовий контроль визначається як особлива стадія управлінського циклу, що відповідає поділу управлінської діяльності на три функціонально-логічні стадії:

- 1) управлінське рішення;
- 2) контроль і перевірка виконання;
- 3) оцінка результатів.

Тобто, контроль є самостійною стадією управління. Будь-які відносини, особливо економічні, що організовуються державою, супроводжуються управлінськими функціями. Якщо фінансовий контроль розглядати щодо

кожного конкретного управлінського рішення, то він є стадією управлінського циклу.

Таким чином бюджетний контроль згідно даного підходу можна визначити як одну із стадій бюджетного процесу, пов'язану з реалізацією управлінських рішень щодо складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів усіх рівнів.

Другий напрям розглядається у працях з кібернетики. Фінансовий контроль розглядається як форма зворотного зв'язку, за допомогою якого керуюча система отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та виконання управлінських рішень .

Кібернетичний підхід до контролю запропонований в монографії С.В. Івахненкова [3]. Дійсно, в контролі як функції управління яскраво проявляється його інформаційна сутність. Контроль дозволяє отримати оперативну інформацію, що об'єктивно відображає стан справ на підконтрольних об'єктах, відповідність їх діяльності програмі; виявити недоліки у змісті рішень, що приймаються, організації їх виконання, способах і засобах їх реалізації. Однак, в даному разі, прихильники такого підходу роблять своєрідний «інформаційний ухил» у розумінні сутності контролю.

Згідно цього підходу виходить, що на державному і відповідно місцевому рівнях задаються конкретні бюджетні параметри, а саме прогнозні показники доходів і видатків на певний період, а бюджетний контроль як форма зворотного зв'язку дозволяє визначити рівень їх фактичного виконання та ефективність використання бюджетних коштів загалом.

Згідно з третім напрямом фінансовий контроль ототожнюється з регулярною перевіркою дотримання фінансового законодавства, виявленням відповідних порушень [4]. Таке трактування контролю відображає правову концепцію його сутності, оскільки зводить контроль лише до способу забезпечення законності, тобто до перевірки дотримання правових норм. Дане тлумачення є доволі вузьким, оскільки не враховує активного впливу контролю на більш раціональне використання ресурсів, усунення перепон на шляху оптимального функціонування різних ланок управління.

Зокрема, в юридичній літературі фінансовий контроль – це перевірка законності та доцільності дій в галузі утворення, розподілу та використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою ефективного соціально-економічного розвитку держави та її регіонів.

А отже, бюджетний контроль представляє собою сукупність заходів спрямованих на перевірку дотримання учасниками бюджетного процесу бюджетно-правових норм.

Четвертий напрям ототожнює фінансовий контроль з контрольним процесом, сукупністю контрольних дій та операцій, що відповідає технології проведення контролю, але не розкриває в достатній мірі його економічну сутність.

В більшості радянських наукових джерел фінансовий контроль визначався як одна з ланок, форм, галузей контролю за суспільним відтворенням і розподілом грошових коштів.

Досить часто фінансовий контроль того часу визначався як форма контролю «рублем» за всіма стадіями розширеного відтворення [5]. Аналогічно сьогодні фінансовий контроль в економічній літературі часто невіправдано визначають як «контроль гривнею». Однак фінансовий контроль, який здійснюється державою та недержавними органами контролю, реалізується за допомогою фінансових інструментів та економічних категорій (ціна, кредит, прибуток, заробітна плата), що зумовлені товарно-грошовими відносинами.

Зважаючи на панування державної форми власності, визначення фінансового контролю соціалістичної доби пов'язані виключно з державним контролем. Це пояснюється тим, що фінансовий контроль завжди впливає з сутності влади та держави. В умовах планово-директивної економіки в Україні переважав державний фінансовий контроль з боку державних органів влади і управління, відділень Державного банку СРСР і спеціально створених контролюючих структур за рухом грошових фондів всіх економічних суб'єктів. В умовах розвитку ринкової економіки в Україні поняття, зміст і методи контролю значно змінюються у відповідності до зміни ролі держави в економіці.

Характерним напрямом фінансової наукової думки при соціалізмі та в перехідний період є також ототожнення фінансового контролю з контрольною функцією фінансів. Цей підхід є в певній мірі необґрунтованим, оскільки в цьому контексті необхідно розрізняти базисні та надбудовні відносини.

Базисні відбивають дію контрольної функції фінансів, а надбудовні – практичну реалізацію контрольної функції, тобто фінансовий контроль. Тому однозначно трактувати поняття «фінансовий контроль» та «контрольна функція фінансів» є недоцільним.

Згідно чинного законодавства України фінансовий контроль – це контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно, виконання місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому [6].

Узагальнивши концептуальні підходи щодо трактування суті фінансового контролю визначимо фінансовий контроль як сукупність видів, форм, методів спостереження та перевірки законності і доцільності формування, розподілу і використання доходів і фондів фінансових ресурсів в процесі створення валового внутрішнього продукту на всіх стадіях відтворювального процесу.

Бюджетний контроль тісно пов'язаний з фінансовим контролем і фактично є різновидом останнього, проте повністю ототожнювати та використовувати термін «фінансовий контроль» замість «бюджетний контроль», як інколи це можна побачити в науковій та навчальній літературі, не варто. Оскільки об'єкт, суб'єкти, завдання та методи бюджетного контролю є значно вужчими, ніж

аналогічні елементи фінансового контролю, тому термін «бюджетний контроль» має повне право на самостійне існування та використання при характеристиці механізму функціонування бюджетної системи.

Бюджетний контроль повинен використовуватись там і тоді, де функціонують бюджетні відносини. Головною метою бюджетного контролю є забезпечення законності бюджетної діяльності, тобто контроль за дотриманням бюджетного законодавства всіма учасниками бюджетних відносин.

На сучасному етапі термін «бюджетний контроль» не застосовується в бюджетному законодавстві, як правило, у Бюджетному кодексі України використовуються терміни: «фінансовий контроль», «контроль за дотриманням бюджетного законодавства», «внутрішній контроль», «зовнішній контроль» тощо, під якими, власне, і розуміється бюджетний контроль. В інших нормативно-правових актах бюджетного законодавства у переважній більшості випадків застосовують термін «фінансовий контроль», трактуючи його у вузькому значенні як контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

У юридичній літературі бюджетний контроль трактується як:

1) вид фінансового контролю, який здійснюється в процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджету;

2) врегульована нормами бюджетного права система ревізійно-правових заходів, спрямованих на перевірку законності та доцільності здійснюваної бюджетної діяльності;

3) діяльність уповноважених органів державної влади, яка спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни та раціональності в ході формування, розподілу і використання коштів державного й місцевих бюджетів з метою ефективного соціально-економічного розвитку держави.

Сутність бюджетного контролю полягає у перевірці дотримання чинного законодавства у бюджетній сфері та запобіганню правопорушень встановленого порядку надходження та витрачання коштів державного й місцевих бюджетів.

Таким чином урегульована правовими нормами процедура бюджетного контролю розглядається як особливі правовідносини між контролюючими та

підконтрольними суб'єктами, в результаті яких у контролюючого суб'єкта виникає право контролювати діяльність учасників бюджетного процесу, насамперед з позиції законності та правильності їх діяльності, а в разі виявлення будь-яких відхилень вживати заходів з метою їх усунення [7]. Надалі під бюджетними правовідносинами ми будемо розуміти бюджетні правовідносини саме з позиції контролю.

Слід відмітити, що у сучасних умовах дослідження бюджетних правовідносин та їх видів набуває значного як теоретичного, так і практичного значення. Дана тенденція обумовлена тим, що в межах бюджетних правовідносин здійснюється діяльність державних органів та органів місцевого самоврядування, яка спрямована на формування й виконання державного й місцевих бюджетів. У практичній площині це забезпечить науковий підхід до вибору форм і методів правового регулювання бюджетних правовідносин, зокрема дозволить вдосконалити існуючий механізм здійснення бюджетного контролю на всіх рівнях бюджетної системи.

Отже, визначаючи бюджетний контроль як певну систему бюджетних правовідносин, розглянемо ряд специфічних ознак, яких він набуває, а саме:

1. Бюджетні правовідносини мають функціональне призначення, тобто існують унаслідок і з приводу регулювання бюджетної системи держави, в процесі зарахування, розподілу, перерозподілу та використання бюджетних коштів, виконання встановлених законодавством показників бюджетів, а також є засобом забезпечення дотримання приписів бюджетного законодавства.

2. За правовим статусом суб'єктів бюджетних правовідносин поділяють на дві групи: перша група – суб'єкти, уповноважені чинним законодавством на здійснення контролю за дотриманням приписів цього ж законодавства (повноваження на здійснення бюджетного контролю, повноваження давати вказівки і рекомендації щодо усунення виявлених порушень бюджетного законодавства і негативних наслідків, повноваження на застосування заходів за порушення бюджетного законодавства, повноваження на розробку рекомендацій превентивного характеру); друга група – суб'єкти, зобов'язані здійснювати певні дії відповідно до бюджетного законодавства (головні

розпорядники, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів). Однак потрібно враховувати той факт, що окремі суб'єкти в одних бюджетних правовідносинах можуть бути як уповноваженими, так і зобов'язаними суб'єктами.

3. У бюджетних правовідносинах індивідуалізуються суб'єкти, на яких поширюється дія бюджетного законодавства, тобто абстрактні суб'єктивні бюджетні права й обов'язки переходять в площину правового статусу конкретних суб'єктів, а це, в свою чергу, дозволяє використовувати заходи державного примусу, стягнення та інші правові санкції за порушення бюджетного законодавства, у зв'язку з невиконання чи неналежним виконанням суб'єктами бюджетних правовідносин своїх обов'язків.

4. Під об'єктом бюджетних правовідносин розуміють результати дій учасників бюджетного процесу. Формальним об'єктом бюджетних правовідносин є показники виконання державного і місцевих бюджетів, але оскільки вони або регламентують процес формування, розподілу, перерозподілу і використання бюджетних коштів, або ж відображають результативність їх використання, тому як об'єкт бюджетних правовідносин можна виокремити бюджетний процес.

В економічній літературі поняття бюджетного контролю трактується по-різному. Наприклад, О. Василик визначає бюджетний контроль як один із видів фінансового контролю, що здійснюється в процесі складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів.

Як зазначає Л. Сафонова, бюджетний контроль – це складова фінансового контролю, де об'єктивною основою виступає контрольна функція фінансів, тобто це сукупність заходів, які проводять державні органи і які пов'язані з перевіркою законності, доцільності та ефективності утворення, розподілу і використання грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування.

Цю думку продовжує група авторів під редакцією В. Федосова, які вважають, що «бюджетний контроль являє собою систему заходів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, спрямованих на забезпечення законності дій

учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів і звітування про їх виконання з використанням специфічних форм і методів їх організації» [8].

Також за одним із підходів бюджетний контроль трактують як контроль загалом за грошовими коштами, що перерозподіляються через бюджетну систему, так і як контроль за рухом фінансових потоків у межах бюджетної системи.

На думку О.К. Алборова, бюджетний контроль – це головна складова державного фінансового контролю і його потрібно розглядати з чотирьох позицій:

1. За економічним змістом – це підсистема фінансових відносин, які забезпечують ефективність, доцільність і результативність використання бюджетних коштів.

2. За функціональним змістом – це підсистема управлінського фінансового циклу, яка забезпечує спостереження, порівняння, перевірку і аналіз доцільності та ефективності проведення операцій з бюджетними коштами.

3. За інституційним змістом – це інститут фінансової системи, який забезпечує дотримання чинного бюджетного законодавства і бюджетної дисципліни під час руху коштів бюджетів усіх рівнів.

4. За організаційним змістом – це система уповноважених контролюючих органів [9].

Проаналізувавши та узагальнивши згадані визначення, вважаємо, що бюджетний контроль – це система заходів, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування з метою забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України, внесення змін у разі необхідності та під час підготовки й затвердження звітів про їх виконання.

При використанні системного підходу до аналізу сутності бюджетного контролю, його можна визначити як систему взаємопов'язаних елементів, які

забезпечують успішну реалізацію бюджетної політики та ефективне використання бюджетних коштів.

Систему бюджетного контролю можна уявити у вигляді сукупності таких елементів:

1) Суб'єкти бюджетного контролю – це суб'єкти контролю, до яких відносяться як контролюючі суб'єкти (уповноважені бюджетним законодавством на здійснення контролю за дотриманням приписів цього ж законодавства органи, перелік яких наведено у Бюджетному кодексі України), так і підконтрольні суб'єкти (юридичні особи, які зобов'язані здійснювати певні дії, наприклад, щодо витрачання коштів Державного чи місцевих бюджетів).

2) Об'єкт контролю – реальна діяльність учасників бюджетного процесу щодо здійснення дій, передбачених бюджетним законодавством, тобто це є власне бюджетні правовідносини.

3) Предмет контролю – встановлені бюджетним законодавством показники бюджету.

4) Методи контролю – це сукупність прийомів і способів дослідження відповідності бюджетному законодавству складання, розгляду, затвердження і виконання державного й місцевих бюджетів та визначення рівня цільового використання бюджетних коштів.

5) Процес контролю – це процес реалізації послідовних дій щодо попередження та виявлення правопорушень бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу в результаті виконання ними своїх завдань.

6) Узагальнення та реалізація результатів контролю – це процес формування підсумкових висновків про фактичне виконання державного й місцевих бюджетів і практичних рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків, які оформлюються письмово відповідними актами.

Узагальнена схема елементів системи бюджетного контролю наведена у Додатку Б.

Бюджетний контроль є видом фінансового, а тому принципи, на яких базується фінансовий контроль можна спроектувати і на його види [10]. Отже, до основних принципів бюджетного контролю належать:

1) принцип законності, об'єктивності, поєднання державних, регіональних і приватних інтересів;

2) принцип розподілу контрольних повноважень, який передбачає розмежування функцій ініціювання та виконання бюджетного контролю між суб'єктами;

3) принцип повноти охоплення об'єктів контролем, який досягається внаслідок суцільного відстеження або вибіркової перевірки певних сегментів підконтрольних об'єктів;

4) принцип достовірності фактичної інформації, дотримання якого забезпечує її відповідність реальним фінансовим ресурсам, процесам і результатам діяльності, які відображає ця інформація;

5) принцип збалансованості контрольних дій, який передбачає узгодженість їх внутрішньої та зовнішньої спрямованості й забезпечує рівновагу бюджетного контролю;

6) принцип превентивності контрольних дій, завдяки якому досягається завчасне здійснення контролю з метою запобігання виникненню істотних відхилень фактичного здійснення бюджетного процесу від встановлених норм;

7) принцип самодостатності системи контролю, що передбачає наявність такого складу елементів контролюючої системи, який забезпечує ефективність її функціонування й розвитку;

8) принцип ефективності, що передбачає пристосованість системи бюджетного контролю до особливостей виконання державного й місцевих бюджетів і залежить від повноти виконання контролюючими суб'єктами таких основних вимог:

- контроль має здійснюватися безперервно, регулярно й систематично;
- бути своєчасним за терміном здійснення, якісним і повним щодо охоплення об'єктів контролю;
- бути оперативним, дієвим, гласним і різнобічним;

9) принцип відповідальності, який передбачає відповідальність контролюючих суб'єктів за ефективність функціонування системи бюджетного контролю та інших учасників бюджетного процесу за наслідки контрольних дій.

Алборова О.К. пропонує згрупувати принципи бюджетного контролю у такі групи як економічні, інституційні, організаційно-функціональні та етичні принципи (рис. 1.1.).

Проаналізувавши та узагальнивши згадані визначення, вважаємо, що бюджетний контроль – це система заходів, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування з метою забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України, внесення змін у разі необхідності та під час підготовки й затвердження звітів про їх виконання.



Рисунок 1.1 – Групування принципів бюджетного контролю (узагальнено автором на основі джерела [9])

Отже, бюджетний контроль – це складна система бюджетних правовідносин між учасниками бюджетного процесу з приводу розгляду,

затвердження та виконання бюджетів всіх рівнів відповідно до встановлених чинним бюджетним законодавством норм.

Сутність і призначення бюджетного контролю як виду фінансового, полягає у [15]:

1) спостереженні з боку уповноважених бюджетним законодавством органів за функціонуванням підконтрольного об'єкта, тобто за відповідністю існуючих реальних бюджетних правовідносин приписам бюджетного законодавства;

2) отриманні об'єктивної та достовірної інформації щодо стану законності дій на всіх стадіях бюджетного процесу та дотримання бюджетної дисципліни;

3) здійсненні заходів щодо попередження та усунення порушень законодавства та бюджетної дисципліни;

4) виявленні умов та причин, що сприяють порушенням норм чинного бюджетного законодавства;

5) проведенні заходів щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні вимог законодавства та бюджетної дисципліни.

1.2. Форми, види та методи бюджетного контролю

Бюджетний контроль як вид фінансового контролю є невід'ємною частиною бюджетного процесу та засобом забезпечення дотримання чинного бюджетного законодавства. Значення бюджетного контролю полягає в тому, що при його здійсненні перевіряються, по-перше, дотримання встановленого законодавством провадження бюджетної діяльності суб'єктами бюджетного процесу і, по-друге, економічна обґрунтованість та ефективність здійснюваних дій, їх відповідність завданням держави та місцевих утворень.

Фінансовий контроль як засіб оцінки ефективності використання бюджетних коштів здійснюються на всіх стадіях бюджетного процесу. З

урахуванням змісту бюджетного процесу відбувається формування окремих видів бюджетного контролю, які дають змогу отримати об'єктивну інформацію, всебічно проаналізувати реальний стан справ у бюджетній сфері та попередити негативні наслідки.

Науково-обґрунтована класифікація бюджетного контролю дасть змогу:

- 1) усвідомити його сутність та глибше вивчити його правову природу;
- 2) виявити недоліки чинного законодавства та визначити місце бюджетного контролю у системі фінансового контролю;
- 3) чітко визначити місце кожного виду бюджетного контролю та його роль у системі фінансового контролю загалом та бюджетного контролю зокрема;
- 4) усвідомити функції правових норм, що регулюють процедуру бюджетного контролю, та їх роль у механізмі правового регулювання бюджетного процесу;
- 5) визначити шляхи підвищення ефективності бюджетного контролю;
- 6) здійснити подальше вдосконалення діяльності контролюючих органів.

Досить часто в науковій літературі тісно переплітаються поняття форма і вид фінансового контролю, а відтак і бюджетного контролю в тому числі. Проте ці поняття не тотожні, а тому їх слід чітко розмежовувати.

Під формою бюджетного контролю розуміють конкретне вираження й організацію контрольних дій відповідно до основних стадій бюджетного процесу. В даному випадку форми бюджетного контролю відображають класифікацію бюджетного контролю за термінами проведення.

Виділяють такі форми бюджетного контролю як попередній, поточний та наступний (див. Додаток В) [8].

Попередній бюджетний контроль – це вид бюджетного контролю, який здійснюється в ході обговорення та затвердження проектів законів (рішень) про бюджет та інших проектів законів (рішень) з бюджетно-правових питань.

Попередній контроль передуює здійсненню операцій з бюджетними коштами і включає:

- 1) контроль відповідності бюджетної політики національним інтересам та поставленим цілям;

- 2) контроль ефективності показників бюджетних програм;
- 3) аналіз виконання бюджету попередніх періодів та надання рекомендацій щодо виявлення бюджетних резервів;
- 4) контроль за встановленими нормами соціального забезпечення.

Поточний бюджетний контроль – це вид бюджетного контролю, який здійснюється в ході розгляду окремих питань виконання бюджетів на засіданнях комітетів, комісій, робочих груп Верховної Ради України та місцевих рад у процесі парламентських засідань, сесій місцевих рад у зв'язку із запитами депутатів.

Поточний контроль здійснюється безпосередньо під час проведення операцій з бюджетними коштами і передбачає:

- 1) контроль за своєчасністю надходжень коштів до бюджету та здійснення платежів з бюджетних рахунків;
- 2) оперативний контроль ефективності та цілеспрямованості використання бюджетних ресурсів;
- 3) контроль забезпечення достовірності ведення бухгалтерської звітності;
- 4) виявлення відхилень в процесі виконання бюджету за доходами та видатками, а також усунення негативних тенденцій;
- 5) попередження зловживань і правопорушень в процесі використання бюджетних коштів.

Наступний бюджетний контроль – це вид бюджетного контролю, який здійснюється в ході розгляду та затвердження звітів про виконання бюджетів.

Наступний або ретроспективний бюджетний контроль здійснюється після завершення операцій з бюджетними коштами і включає:

- 1) перевірку правильності та законності проведення операцій з бюджетними коштами;
- 2) виявлення зловживань і правопорушень при використанні бюджетних коштів;
- 3) розробку заходів щодо усунення виявлених недоліків і зловживань та забезпечення їх запобігання в майбутніх бюджетних періодах;

4) оцінка досягнутих фінансових результатів в процесі виконання бюджету.

Отже, визначено три форми здійснення бюджетного контролю, які тісно взаємопов'язані, витікають одна з одної та забезпечують оперативне реагування на прояви порушення бюджетної дисципліни.

Наукова і практична цінність поділу бюджетного контролю на види як складової частини контрольної діяльності загалом залежить від обґрунтованого вибору критеріїв класифікації, тобто класифікація бюджетного контролю здійснюється на основі певних підстав.

Під видами бюджетного контролю пропонуємо розуміти таку його складову частину, яка з одного боку відображає зміст контролю в цілому, а з іншого – відрізняється від окремих його складових конкретними носіями контрольних функцій, об'єктами контролю та методами здійснення контрольних дій.

Бюджетний контроль поділяють за його спрямованістю [10], а саме:

1) зовнішній бюджетний контроль – це контроль, який здійснюється визначеними Конституцією України та незалежними органами у межах наданих їм конституційних повноважень щодо перевірки стану дотримання бюджетної дисципліни окремими учасниками бюджетного процесу;

2) внутрішній бюджетний контроль (самоконтроль) – це контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу й повинен забезпечувати постійну оцінку достатності та відповідності діяльності бюджетної установи вимогам чинного законодавства.

Як уже зазначалось, бюджетний контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, а тому можна виділити наступні види бюджетного контролю [16]:

1) бюджетний контроль на стадії складання проектів бюджетів;

2) бюджетний контроль на стадії розгляду та прийняття закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети;

3) бюджетний контроль на стадії виконання бюджету, в тому числі у разі необхідності внесення змін до закону про Державний бюджет, рішення про місцеві бюджети;

4) бюджетний контроль на стадії підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

Слід зазначити, що така класифікація тісно пов'язана з формами бюджетного контролю, оскільки перші два види у сукупності відображають попередній контроль, а інші – поточний та наступний.

Залежно від органу, який здійснює бюджетний контроль, тобто контролюючого суб'єкта, розрізняють такі види бюджетного контролю:

1. Бюджетний контроль з боку Верховної Ради України (парламентський бюджетний контроль). Парламентський контроль за витрачанням державних фінансових ресурсів органами і установами виконавчої влади, за станом і рухом бюджетних коштів здійснюють також всі постійні комітети Верховної Ради України, кожен у своїй сфері.

2. Бюджетний контроль Рахункової палати. Рахункова палата є постійно діючим органом фінансового контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй.

3. Бюджетний контроль Міністерства фінансів України. Контрольні повноваження Міністерства фінансів України визначаються Бюджетним кодексом України і стосуються як Державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено чинним законодавством. Одним із основних завдань Міністерства є контроль за дотриманням правил складання звіту про виконання Державного бюджету України та зведеного бюджету України, а також удосконалення системи контролю за витрачанням бюджетних коштів.

4. Бюджетний контроль Державної казначейської служби України. Державна казначейська служба України здійснює контроль за відповідністю платежів узятим фінансовим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням, а також контроль за дотриманням єдиних правил бухгалтерського обліку та

складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів та інструкцій з цих питань.

5. Бюджетний контроль Державної аудиторської служби України. Державна аудиторська служба України здійснює контроль за цільовим та ефективним використанням коштів бюджетів, цільовим використанням та поверненням кредитів, одержаних під гарантію Уряду, а також за порядком ведення бухгалтерського обліку та достовірністю звітності про виконання бюджетів і кошторисів.

6. Бюджетний контроль Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних рад. Дані органи здійснюють контроль за виконанням рішень відповідної ради про бюджет та реалізують інші повноваження, передбачені чинним законодавством.

7. Бюджетний контроль місцевих державних адміністрацій і виконавчих органів відповідних рад. Їх основні контрольні повноваження зводяться до контролю за відповідністю бюджетному законодавству України показників затверджених бюджетів, бюджетного розпису та кошторисів бюджетних установ.

Залежно від призначення бюджетного контролю виділяють:

1) загальний бюджетний контроль – це контроль, який охоплює всі сторони бюджетного фінансування;

2) цільовий бюджетний контроль – це контроль, який охоплює питання цільового використання бюджетних коштів.

За джерелами інформаційних даних розрізняють:

1) документальний контроль – це контроль достовірності господарських операцій, який здійснюється за даними первинної документації, облікових регістрів, бухгалтерської звітності;

2) фактичний контроль – це контроль, який проводиться безпосередньо на об'єкті контролю і передбачає такі дії щодо реального стану підконтрольного об'єкта, як вимірювання, обміри, зважування, лабораторний аналіз та подальше співставлення їх з нормативними та обліковими даними для виявлення розбіжностей.

Не завжди співпадають погляди науковців щодо трактування змісту поняття «метод» контролю. Так, в одних випадках йдеться про засоби реалізації контрольної функції, в других – про спосіб організації та вираження контрольної процедури або зовнішній вираз контрольної діяльності, в третіх – про прийоми та засоби здійснення контролю.

Враховуючи повноваження визначених законодавством суб'єктів щодо контролю за дотриманням бюджетно-правових норм, можна стверджувати, що методи бюджетного контролю різноманітні та залежать від підконтрольного суб'єкта, об'єкта і предмета контролю, правового статусу контролюючого суб'єкта, мети і завдань, які він перед собою ставить.

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. Зокрема, важливе методологічне значення має діалектичний принцип зосередження контролю на чітко визначених ділянках, тобто «вузьких місцях» бюджетного процесу.

Такий підхід дозволяє вчасно попередити прояв зловживань, правопорушень та встановити їх природу. За діалектичним принципом динамізму, економічні показники роботи об'єктів контролю необхідно контролювати не тільки в статиці, але й в динаміці, простежуючи зміни в попередніх періодах [17]. Такий підхід часто 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. Таким чином, метод бюджетного контролю можна визначити 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 є своєрідним інструментом здійснення комплексного, органічного, взаємозалежного вивчення законності, достовірності, доцільності й ефективності проведення операцій з бюджетними коштами, а також для попередження, виявлення та усунення бюджетних правопорушень і зловживань.

До методів бюджетного контролю належать: спостереження, бюджетна експертиза, інспектування (ревізії і перевірки), бюджетний моніторинг та державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності).

Моніторинг – це постійне спостереження за якимось процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату чи попереднім припущенням.

В «Енциклопедії бізнесмена, економіста, менеджера» бюджетний моніторинг визначено як цільове безперервне спостереження та аналіз реалізації бюджетної політики в країні, що здійснюється на основі методів бюджетного обліку та бюджетної статистики з метою бюджетного прогнозування та планування [18].

У зв'язку з тим, що згадані визначення не відображають усієї повноти операцій бюджетного контролю, а тому, більш повним буде наступне визначення: бюджетний моніторинг – це систематичне спостереження та аналіз бюджетної політики з метою вивчення реального стану відповідного бюджету на основі даних обліку та звітності для виявлення резервів його поповнення й недопущення неефективного використання бюджетних ресурсів.

В Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та в Бюджетному кодексі чітко розкривається зміст таких методів як інспектування та бюджетна експертиза.

Інспектування – подальший контроль за дотриманням законодавства органами державного сектора у разі використання і розпорядження фінансовими та матеріальними ресурсами, формуванні бюджетних зобов'язань,

веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності, що здійснюється у формі ревізій і перевірок [19].

За способами проведення інспектування поділяють на централізоване та децентралізоване.

Централізоване інспектування – це інспектування, що здійснюється органами Державної фінансової інспекції. Децентралізоване інспектування – інспектування, що здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами або іншими уповноваженими підрозділами (посадовими особами) міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та їх територіальних органів у межах системи діяльності (управління) кожного з цих міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів.

Бюджетна експертиза – це комплекс заходів, які проводяться Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету щодо аналізу кожного законопроекту, внесеного на розгляд до Верховної Ради України, з метою оцінки його впливу на дохідну і видаткову частини бюджетів та виконання Закону про Державний бюджет України на поточний рік.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (іншими словами аудит ефективності) – це метод державного фінансового контролю, за допомогою якого визначають ефективність використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення чинників, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Більш розширену класифікацію методів фінансового, а відтак і бюджетного контролю наводить В.П. Синчак (див. рис. 1.2.). В даному випадку всі методи контролю групуються у чотири групи. В першій групі об'єднано органолептичні методи, тобто методи, які при здійсненні контролю базуються на відчуттях людини (слух, зір, дотик, смак, запах). Застосування даних методів є простим і дає змогу оперативно ознайомитись з реальним станом речей.

Розрахунково-аналітичні методи передбачають проведення ґрунтового аналізу економічних показників.

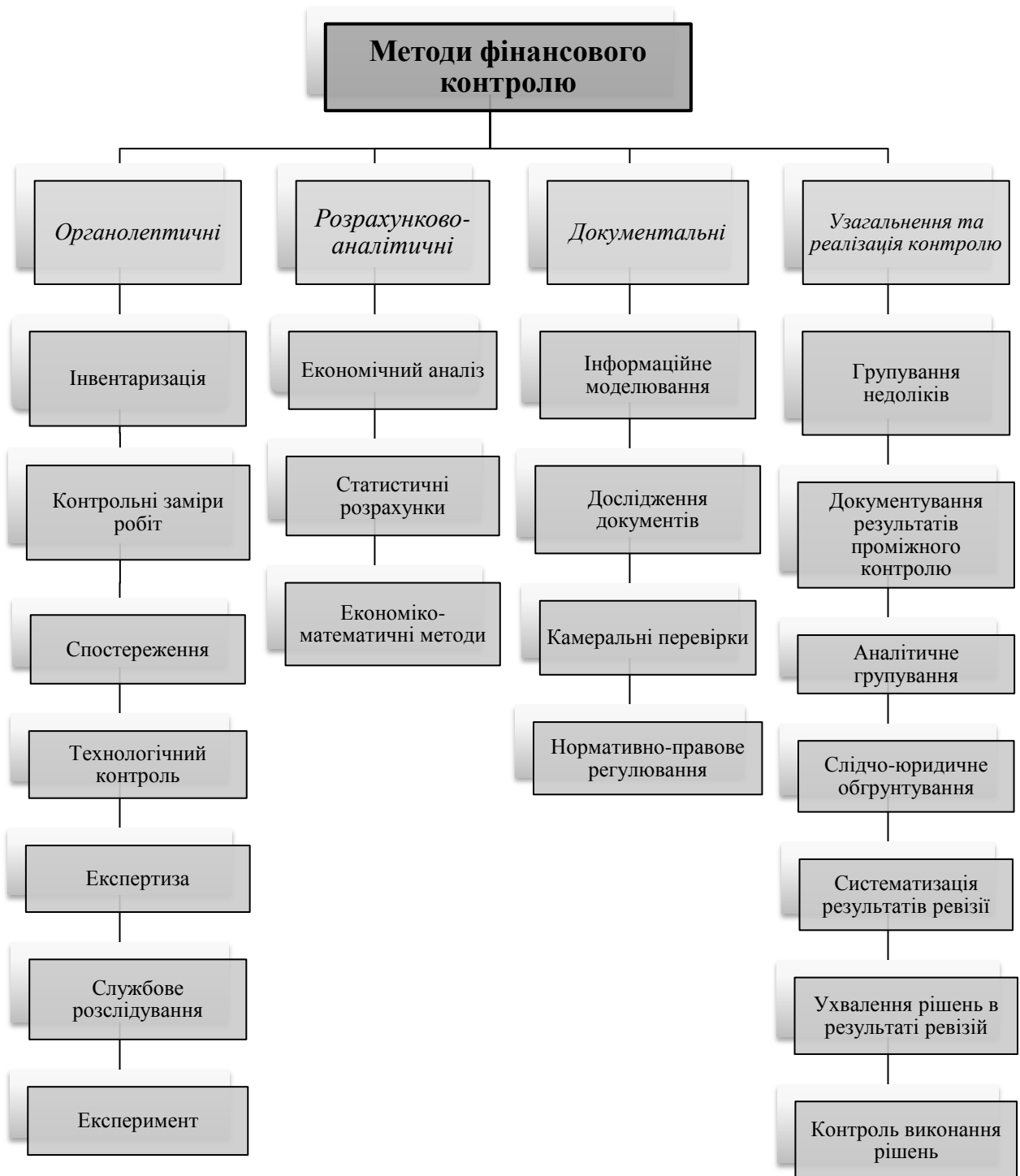


Рис. 1.2 – Класифікація методів фінансового контролю [17]

Оскільки нами досліджуються методи здійснення бюджетного контролю, то насамперед будуть аналізуватись бюджетні показники. Документальні

методи передбачають перевірку звітної документації про рух бюджетних коштів.

Особливу увагу слід звернути на такий метод як аудит ефективності, так як на сучасному етапі саме йому надається перевага при здійсненні бюджетного контролю [20].

Основними завданнями аудиту ефективності є:

1) оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування;

2) виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми;

3) визначення рівня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників.

Здійснюючи аудит ефективності, аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки. До таких процедур належать:

– аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;

– аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;

– аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

– порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;

– інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);

– одержання інформації від юридичних осіб.

Процес аудиту виконання бюджету складається з таких основних етапів (див. Додаток Г):

- 1) попередній аудит;
- 2) проведення аудиту;
- 3) реалізація результатів аудиту.

Попередній аудит включає в себе збір інформації, що характеризує досліджуваний бюджет, оцінку виконання бюджету, визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету, забезпеченні ефективного використання коштів бюджету та завершується складанням програми аудиту.

Мета збору такої інформації – забезпечити формування загальної уяви щодо досліджуваного бюджету. Зокрема, доцільно зібрати дані про:

1) основні соціально-економічні показники території досліджуваного бюджету (кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси тощо);

2) загальні обсяги доходів та видатків бюджету (планові та фактичні в розрізі років досліджуваного періоду);

3) основні джерела доходів досліджуваного бюджету;

4) структуру головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджету, наявну мережу бюджетних установ, розподіл видатків бюджету між ними.

Джерелами інформації є форми річних звітів про виконання досліджуваного бюджету, програми соціально-економічного і культурного розвитку територій та звіти про їх виконання, статистична звітність, дані органів Державної фінансової інспекції щодо бази підконтрольних об'єктів, матеріали засобів масової інформації тощо.

Оцінка стану виконання досліджуваного бюджету надається на підставі порівняння фактично виконаних та запланованих обсягів доходів та видатків бюджету.

Аналіз виконання затверджених обсягів доходів доцільно здійснити за такими видами як податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом та трансферти, щодо їх питомої ваги в загальному обсязі надходжень та темпів зростання у досліджений період.

Аналіз виконання видатків бюджету доцільно проводити окремо за загальним та спеціальним фондами, при цьому доцільно провести порівняння затверджених обсягів видатків із потребою у бюджетних коштах.

На підставі зібраної інформації та оцінки стану виконання місцевого бюджету визначаються проблемні питання аудиту, тобто основні питання, які будуть досліджуватись.

Найпоширенішими проблемними питаннями, які необхідно вирішити в ході запланованого аудиту є:

- чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади;
- чому не виконано заплановані завдання по доходній частині бюджету;
- чому при виконанні запланованих обсягів доходів місцевого бюджету не виконано заплановані видатки.

На основі переліку визначених проблемних питань розробляється програма аудиту. Метою розробки програми є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту виконання бюджету, та надання детальної інструкції з роботи.

Програма аудиту, як правило, повинна узгоджуватись з керівником органу місцевого самоврядування та/або місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради.

Безпосередньо процес аудиту, в свою чергу, складається з наступних стадій:

- 1) збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою дослідження орієнтовних питань програми аудиту;

2) підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищить рівень ефективності використання державних ресурсів;

3) підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту.

Аудит ефективності виконання бюджету проводиться в розрізі виконання його доходної і видаткової частин.

Після дослідження доходної та видаткової частини бюджету необхідно оцінити вплив стану бюджетної дисципліни на виконання досліджуваного бюджету, що дасть змогу визначити слабкі ланки в організації внутрішнього контролю.

На всіх етапах проведення аудиту виконання бюджету бажаним є проведення нарад, обговорень, обмінів думками тощо з представниками органів державної влади, підприємств, установ та організацій для отримання різних точок зору на існуючі проблеми досліджуваного бюджету.

Результати аудиту виконання бюджету відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт має містити такі розділи як:

– загальна характеристика, оцінки стану виконання досліджуваного бюджету та визначення проблеми аудиту;

– перелік передумов виникнення проблем невиконання бюджету в зв'язку з недостатнім наповненням його доходної частини з одночасним наведенням резервів (джерел та обсягу) її збільшення та неефективним використанням бюджетних коштів;

– пропозиції для вдосконалення процесу формування та використання бюджетних коштів.

Аудиторський звіт має виключати можливість двоякого або нечіткого трактування і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними доказами.

За результатами проведення аудитів виконання окремих (індивідуальних) бюджетів на певній території (наприклад, району чи області) готується загальний аудиторський звіт.

Проект аудиторського звіту передається для обговорення керівнику місцевого органу виконавчої влади та/або органу місцевого самоврядування, а

також керівнику фінансового органу відповідного органу влади. Не виключено, що оцінка стану виконання досліджуваного бюджету та визначені причини неефективного використання бюджетних коштів можуть стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту можуть бути оформлені протоколом.

Отже, в науковій літературі не завжди можна прослідкувати розмежування таких понять як форма, вид і метод. Форми бюджетного контролю ми розглядали відповідно за термінами його проведення, тобто попередній, поточний та наступний бюджетний контроль. Під час дослідження методів бюджетного контролю особливу увагу приділяли такому методу як аудит ефективності.

1.3. Актуальні питання бюджетного контролю на сучасному етапі

Бюджетний контроль передбачає перевірку дотримання учасниками бюджетного процесу чинного бюджетного законодавства і спрямований на попередження, вияв та усунення порушень бюджетних норм. Таким чином потрібно чітко уявити сутність бюджетних правопорушень, визначити їх види, а також проаналізувати види відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Під порушенням бюджетного законодавства розуміють порушення учасником бюджетного процесу встановлених Бюджетним кодексом України чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання [6].

Згідно статті 116 Бюджетного кодексу України визначають такі види правопорушень бюджетного законодавства:

- 1) включення недостовірних даних до бюджетних запитів;

2) порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання;

3) визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників;

4) планування надходжень або витрат державного бюджету (місцевого бюджету), не віднесених до таких Кодексом чи законом про Державний бюджет України;

5) порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради);

6) порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);

7) прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог цього Кодексу чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів);

8) порушення вимог Кодексу щодо затвердження державного бюджету (місцевого бюджету) з дефіцитом або профіцитом;

9) включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;

10) зарахування надходжень бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка, а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;

11) зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено Кодексом чи законом про Державний бюджет України, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів;

12) здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог Кодексу;

13) прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій;

14) розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог Кодексу;

15) створення позабюджетних фондів, порушення вимог Кодексу щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів;

16) порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;

16¹) порушення вимог Кодексу щодо затвердження головними розпорядниками бюджетних коштів порядків використання бюджетних коштів;

17) порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм;

18) порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;

19) порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Казначейства України;

20) взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Кодексом чи законом про Державний бюджет України;

21) порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включаючи необґрунтовану відмову в реєстрації або несвоєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань;

22) порушення вимог Кодексу при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;

23) здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при

включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Казначейства України;

24) нецільове використання бюджетних коштів;

25) порушення вимог Кодексу при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет);

26) надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Кодексу та/або встановлених умов кредитування бюджету;

27) здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Кодексу;

28) здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Кодексу мають проводитися з іншого бюджету;

29) здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Кодексу чи закону про Державний бюджет України;

30) порушення вимог Кодексу щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету;

31) порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації;

32) включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

33) порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;

34) порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі;

35) невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку;

36) включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм, а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

37) видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону;

38) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Кодексу чи закону про Державний бюджет України;

39) порушення вимог Кодексу щодо оприлюднення та доступності інформації про бюджет;

40) інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.

Отже, на законодавчому рівні чітко визначено перелік бюджетних правопорушень. Окрім того, за порушення бюджетного законодавства передбачається понесення відповідальності.

До учасників бюджетного процесу згідно статті 117 Бюджетного кодексу України за порушення бюджетного законодавства можуть застосовуватись такі заходи впливу як:

1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства - застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів;

2) зупинення операцій з бюджетними коштами - застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 1-3, 10, 11, 14-29, 32-36, 38 і 40 частини першої статті 116 Кодексу, у порядку, встановленому статтею 120 Кодексу;

3) призупинення бюджетних асигнувань - застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 20, 22-29, 38 і 40 частини першої статті 116 Кодексу.

Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України;

4) зменшення бюджетних асигнувань - застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктом 24 (стосовно розпорядників бюджетних коштів), пунктом 29 та пунктом 38 частини першої статті 116 Кодексу.

Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету - застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 24 (щодо субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів) частини першої статті 116 Кодексу, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

6) зупинення дії рішення про місцевий бюджет - застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 7 частини першої статті 116 Кодексу, у порядку, встановленому статтею 122 Кодексу;

7) безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів - застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 28 частини першої статті 116 Кодексу.

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів передбачає стягнення органами Казначейства України коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (базової дотації) місцевим бюджетам на відповідну суму, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України, - застосовуються за порушення бюджетного законодавства згідно із таким законом.

Отже, можна сказати, що чинним бюджетним законодавством визначено чіткий перелік бюджетних правопорушень та заходів впливу щодо їх усунення, проте на сьогодні мабуть найактуальнішою проблемою і одночасно правопорушенням бюджетного процесу є саме нецільове використання бюджетних коштів.

З одного боку здається, що все дуже просто: бюджетом передбачено кошти на одні заходи, а їх спрямували на виконання інших, та якщо до розуміння цього питання віднестись більш серйозно і вийти за межі законодавчих термінів, то проблема розкривається з іншої сторони.

В Бюджетному кодексі України наводиться визначення нецільового використання бюджетних коштів (стаття 119), яке схематично відображено на рисунку 1.3.



Рис. 1.3 – Нецільове використання бюджетних коштів з позиції законодавчого трактування (розроблено автором на основі джерела [6])

Для того, щоб правильно зрозуміти економічний зміст поняття нецільового використання бюджетних коштів необхідно проаналізувати передумови його виникнення.

Глибинним підґрунтям понять цільового і нецільового використання бюджетних коштів, на думку П.Перепічки, безумовно є право власності, що надає власнику право володіти, розпоряджатися та користуватися відповідним майном.

Власником коштів державного та місцевого бюджетів є суспільство, яке через органи державної влади та органи місцевого самоврядування визначає напрями використання належного йому майна.

Але в даному випадку простежується наступна ситуація: з одного боку наявні потреби суспільства в соціальному захисті населення, освіті, якісному медичному обслуговуванні, підготовці кадрів для національної економіки, охороні громадського порядку, здійсненні правосуддя, обороні країни, проведенні фундаментальних наукових досліджень тощо; з іншого боку – обсяг ресурсів, які щорічно акумулюються в державному та місцевих бюджетах є обмеженим по відношенню до задоволення цих потреб.

Отже, як бачимо, потреби суспільства завжди перевищують можливості їх задоволення, а тому процес прийняття видаткової частини бюджету, по своїй суті, є визначенням тих потреб, задоволення яких найбільш важливе для країни в цілому чи окремої адміністративно-територіальної одиниці у визначений період часу.

Таким чином видаткова частина бюджету – це результат досягнення згоди більшістю депутатів, як представників суспільства, щодо питання: які суспільні потреби будуть фінансуватись в цьому році, і в якому обсязі. У дискусіях виробляється компромісний варіант плану фінансування суспільних потреб на бюджетний рік, який набуває статусу закону, тобто стає обов'язковим до виконання.

Саме в цьому контексті поняття цільового використання бюджетних коштів розуміємо як своєрідний інструмент, покликаний забезпечити

виконання рішення (закону про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет) щодо спрямування на задоволення конкретних суспільних потреб визначеної частини обмежених суспільних ресурсів, які мобілізуються державою чи територіальною громадою через бюджети [21]. Відповідно, суспільна небезпека нецільового використання бюджетних коштів полягає у їх відволіканні від задоволення першочергових суспільних потреб. На рисунку 1.4. відображено динаміку обсягів нецільового використання бюджетних коштів протягом 2014 – 2018 років.

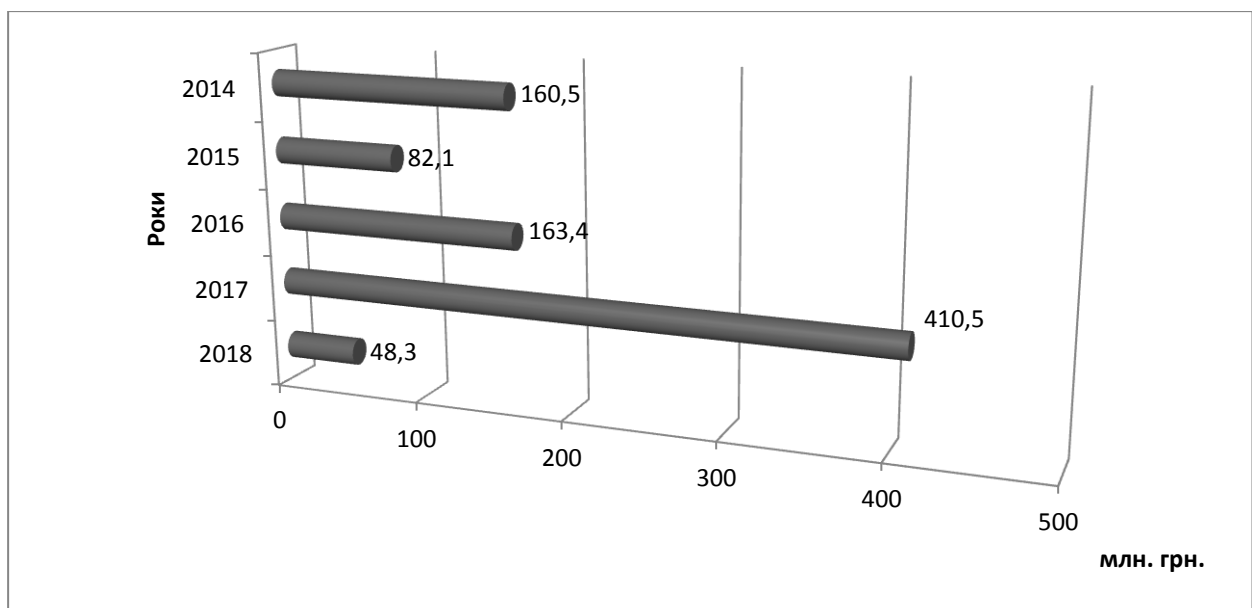


Рис. 1.4 – Динаміка обсягів нецільового використання бюджетних коштів (розроблено автором на основі джерела [22; 23; 24])

Протягом зазначених п'яти років стабільно не за призначенням використовується близько 165 млн. грн., окрім 2017 року, в якому сума нецільового використання бюджетних коштів склала 410,5 млн. грн. Дане відхилення є досить вагомим і щоб його пояснити, необхідно провести більш детальний аналіз бюджетних показників.

Порядок визначення напрямів витрачання бюджетних коштів відображено в Додатку Д.

Слід відмітити, що і сам механізм здійснення бюджетного контролю на сучасному етапі має є доволі проблематичним.

Однією з головних проблем реалізації бюджетного контролю є недостатнє законодавче забезпечення формування в державі цілісної системи фінансового контролю. Це стосується:

- 1) загальної процедури бюджетного контролю;
- 2) переліку органів та суб'єктів, яким делеговано право на здійснення бюджетного контролю;
- 3) статусу, функцій та повноважень органів та суб'єктів бюджетного контролю, їх взаємовідносин та підзвітності;
- 4) повноважень вищих органів державної влади в системі бюджетного контролю;
- 5) єдиного методологічного забезпечення бюджетного контролю в частині встановлення системи економічних показників, які відображають стан бюджетної дисципліни, і методики їх розрахунку;
- 6) механізму внутрішнього контролю за дотриманням чинного законодавства в бюджетній сфері.

До недоліків бюджетного контролю організаційного характеру відносяться:

- 1) недостатня профілактична спрямованість контрольних дій;
- 2) недостатня робота з громадськістю щодо роз'яснення завдань бюджетного контролю та забезпечення усунення порушень у бюджетній сфері;
- 3) недостатнє використання в контрольно-ревізійній роботі методик, що спрямовані на визначення ефективності використання державних ресурсів, у тому числі бюджетних коштів;
- 4) невиконання положень чинного законодавства в частині забезпечення належної взаємодії між органами бюджетного контролю, що посилює дублювання функцій у їх контрольній роботі;
- 5) недостатня налагодженість механізмів виконання положень законів, які встановлюють відповідальність за перешкоди контрольним діям.

Основним недоліком методологічного характеру є відсутність методологічного забезпечення основних форм бюджетного контролю.

Слід відзначити також недостатнє використання органами Державної аудиторської служби повноважень щодо підвищення ефективності державного фінансового контролю, у тому числі у бюджетній сфері.

Наступною проблемою є недостатньо ефективна організація взаємодії органів, що здійснюють контрольні повноваження в бюджетній сфері. Виходячи з функцій, завдань і відповідних їм повноважень, органи бюджетного контролю та внутрішніх справ повинні здійснювати свою діяльність у постійній взаємодії з метою ефективної координації спільних дій. Насущна потреба у взаємодії органів бюджетного контролю та органів внутрішніх справ зумовлюється такими чинниками:

- наявністю загальних цілей і завдань щодо забезпечення законності господарської діяльності, а також попередження та розкриття бюджетних правопорушень;

- об'єктивною потребою в комплексному підході до збирання, аналізу та оцінки інформації про криміногенну обстановку в бюджетній сфері, оскільки жоден окремо узятий орган не володіє нею в достатньому обсязі;

- реальною можливістю успішного використання в боротьбі з бюджетними правопорушеннями оперативно-розшукових заходів і методів роботи підрозділів по боротьбі з економічною злочинністю;

- вимогами законів і відомчих нормативних актів про взаємодію органів внутрішніх справ, органів державної влади та місцевого самоврядування.

Однак у процесі такої взаємодії виникає багато проблем. Ці проблеми стосуються:

- взаємного інформаційного обміну між органами, що здійснюють контроль у сфері бюджетної діяльності, або так званої відомчої ізольованості;

- відсутності налагодженої процедури отримання органами Державної фінансової інспекції інформації від правоохоронних органів про результати розгляду переданих їм матеріалів ревізій та перевірок;

- неоднозначності критеріїв, на підставі яких матеріали ревізій та перевірок передаються правоохоронним органам.

Отже, Бюджетним кодексом чітко визначено перелік типових правопорушень, а також передбачено понесення відповідальності за їх умисне вчинення.

Розгляд проблемних питань у системі законодавчого, методологічного та організаційного забезпечення бюджетного контролю свідчить про необхідність удосконалення порядку здійснення контролю за виконанням бюджетів усіх рівнів.

Висновки за розділом 1

В першому розділі розглянуті теоретичні основи бюджетного контролю на місцевому рівні, на основі яких сформовані наступні висновки.

1. Бюджетний контроль є одним із головних видів фінансового контролю, проте повністю ототожнювати та використовувати термін «фінансовий контроль» замість «бюджетний контроль», як інколи це можна побачити в науковій літературі, не варто. Об'єкт, суб'єкти, завдання та методи бюджетного контролю є значно вужчими, ніж аналогічні елементи фінансового контролю, тому термін «бюджетний контроль» має повне право на самостійне існування та використання при характеристиці механізму функціонування бюджетної системи.

2. Для визначення економічної сутності бюджетного контролю було досліджено підходи різних вчених щодо розуміння сутності таких вихідних понять як «фінанси», «контроль» та «бюджет». В результаті проведених досліджень бюджетний контроль визначено як сукупність засобів, спрямованих на перевірку дотримання учасниками бюджетного процесу норм чинного бюджетного законодавства. В свою чергу, під бюджетним контролем на місцевому рівні пропонуємо розуміти складну систему бюджетних правовідносин між учасниками бюджетного процесу з приводу розгляду, затвердження та виконання місцевих бюджетів відповідно до встановлених чинним бюджетним законодавством правових норм.

3. Під час дослідження форм бюджетного контролю за основу було взято критерій часу, тобто розглядались попередня, поточна та наступна форми бюджетного контролю. Кожна з перелічених форм бюджетного контролю є характерною відповідній стадії місцевого бюджету. Отже, визначено три форми здійснення бюджетного контролю, які тісно взаємопов'язані, витікають одна з одної та забезпечують оперативне реагування на прояви порушення бюджетної дисципліни під час виконання бюджетів усіх рівнів.

4. Існують різні підходи до визначення видів бюджетного контролю, залежно від обраних критеріїв класифікації та її мети. На нашу думку, особливу увагу слід приділяти класифікації бюджетного контролю за стадіями бюджетного процесу та за суб'єктами здійснення контролю. Класифікація бюджетного контролю за суб'єктами є важливою з позиції чіткого визначення переліку контролюючих органів, уповноважених на здійснення перевірки виконання бюджетів усіх рівнів, узгодження їх функцій та порядку взаємодії.

5. На сучасному етапі найбільш поширеними методами контролю за виконанням місцевих бюджетів є ревізії та державні фінансові аудити, які проводяться органами Державної аудиторської служби. Особлива увага при дослідженні методів фінансового контролю зверталась на такий метод як аудит ефективності, так як у вітчизняній практиці він набуває все більшого застосування. Використання даного методу контролю дає змогу, насамперед, оцінити ефективність використання бюджетних коштів та надати певні рекомендації щодо удосконалення напрямів перерозподілу коштів державного та місцевих бюджетів.

Під бюджетним правопорушенням розуміємо порушення порядку розробки, затвердження та виконання державного й місцевих бюджетів, який визначено чинним бюджетним законодавством. Найактуальнішою сьогодні є проблема нецільового використання бюджетних коштів. Протягом 2014-2018 рр. стабільно не за призначенням використовується близько 165 млн. грн., окрім 2017 року, в якому сума нецільового використання бюджетних коштів склала 410,5 млн. грн. Головною небезпекою нецільового використання бюджетних коштів є їх відволікання від задоволення першочергових суспільних потреб. В ході дослідження виявлено законодавчі, організаційні та методологічні проблеми здійснення бюджетного контролю, зокрема, на місцевому рівні, вирішення яких є одним із напрямів проведення подальших досліджень.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Особливості здійснення бюджетного контролю в Україні

Система бюджетного контролю, яка побудована в Україні, не повною мірою забезпечує дотримання на належному рівні бюджетної дисципліни як у цілому в державі, так і на регіональному рівні. Це є наслідком низки проблем, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів типових бюджетних порушень.

Головна мета здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні полягає у забезпеченні попередження, виявлення та усунення порушень чинного бюджетного законодавства в процесі розробки, затвердження і виконання місцевих бюджетів.

Зокрема, невизначеність механізму встановлення відповідальності посадових осіб, уповноважених на здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні, створює умови для значного зниження рівня бюджетної дисципліни як в цілому по країні, так і в переважній більшості регіонів.

Бюджетний контроль на місцевому рівні – це складний механізм взаємодії контролюючих органів щодо перевірки законності, доцільності й ефективності формування, розподілу та використання коштів місцевого бюджету.

На сьогодні в Україні, незважаючи на численні проекти, відсутній закон як про фінансовий контроль, так і про його складову – бюджетний контроль, який би визначав базову структуру, суб'єкти та об'єкти контролю.

Серед відомих видів бюджетного контролю залежно від його суб'єктів (державний, відомчий, внутрішньогосподарський, незалежний) найбільш характерним для нашої країни щодо обсягів виконуваних контрольних заходів і результатів їх оприлюднення є державний бюджетний контроль за формуванням і використанням централізованих і децентралізованих бюджетних ресурсів.

Прийняття нової редакції Бюджетного кодексу України – важливий крок до розвитку бюджетного законодавства і встановлення правових основ бюджетного контролю. Діючі нормативно – правові акти з окремих питань контролю за здійсненням бюджетного процесу, що прийняті відповідно до Конституції України та Бюджетного кодексу України, проголошують спрямованість на організацію системи ефективного бюджетного контролю, що передбачає виконання Закону про бюджет держави і рішень про місцеві бюджети.

Правові основи бюджетного контролю – це коло нормативно-правових актів, що визначають організаційну структуру, методологічні основи бюджетного контролю, містять вимоги до діяльності контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі щодо виконання учасниками бюджетного процесу встановлених бюджетним законодавством повноважень [25]. Досить часто окремі положення таких правових актів є неузгодженими, що безперечно впливає на організацію бюджетного процесу та порядок взаємодії контролюючих органів.

Однією з вагомих прогалин вітчизняного бюджетного законодавства є відсутність чіткого визначення поняття «бюджетного контролю», що й обумовлює складність його проведення на практиці. Нормативні акти повинні забезпечувати процедуру здійснення бюджетного контролю, визначати організаційну структуру контролюючих суб'єктів і їх відповідні повноваження. При розробці бюджетного законодавства ці вимоги мають виключне значення.

Проблема правової неврегульованості здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні, на думку О.П. Гетманець, має свої передумови:

По-перше, законодавство бюджетного контролю з самого початку формувалося на основі чинних нормативно-правових актів, що встановлювали повноваження утворених органів фінансового контролю і тих, що створювалися на базі вже діючих органів державного управління. Наприклад, Державне казначейство було створено частково на базі Управління виконання Державного бюджету Міністерства фінансів України, тобто отримало притаманні йому функції, а Рахункова палата утворювалася Верховною Радою

України, як постійно діючий орган контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України.

По-друге, нормативно-правові акти визначають діяльність спеціальних органів бюджетного контролю та учасників бюджетного процесу на місцях, але, водночас, відсутній єдиний документ, який би врегулював всі спірні питання їх взаємодії.

По-третє, чинні нормативно-правові акти з бюджетного контролю мають суттєві недоліки, які об'єктивно обумовлені їх застарілістю та не відповідністю вимогам сьогодення. Наприклад, Рахункова палата України діє відповідно до Закону, що був прийнятий у 1996 році. Закон про Державне казначейство України взагалі відсутній, цей орган діє на підставі Положення про Державне Казначейство України. Неузгодженість з чинним Бюджетного кодексу України і є першопричиною усіх колізій у законодавстві, що порушує цілісність системи законів.

По-четверте, залишається не досконалою якість нормативно-правових актів у сфері бюджетного контролю. Не однозначне формулювання правових норм призводить до невірної їх тлумачення при здійсненні контрольних заходів, реалізації прав і обов'язків суб'єктів контролю.

Визначення правових основ здійснення бюджетного контролю, проблему його організації, а також створення режиму дотримання законності бюджетної дисципліни у бюджетному процесі в повному обсязі не вирішить, але створить передумови для її подолання.

Кожна правова база потребує надійного механізму впровадження, організаційних заходів, узгодженості дій уповноважених органів.

У той же час слід відмітити, що нова редакція Бюджетного кодексу України передбачає суттєве реформування бюджетних відносин і створює необхідні умови для організації системи діючого бюджетного контролю.

На рисунку 2.1. узагальнено систему правового регулювання фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету.

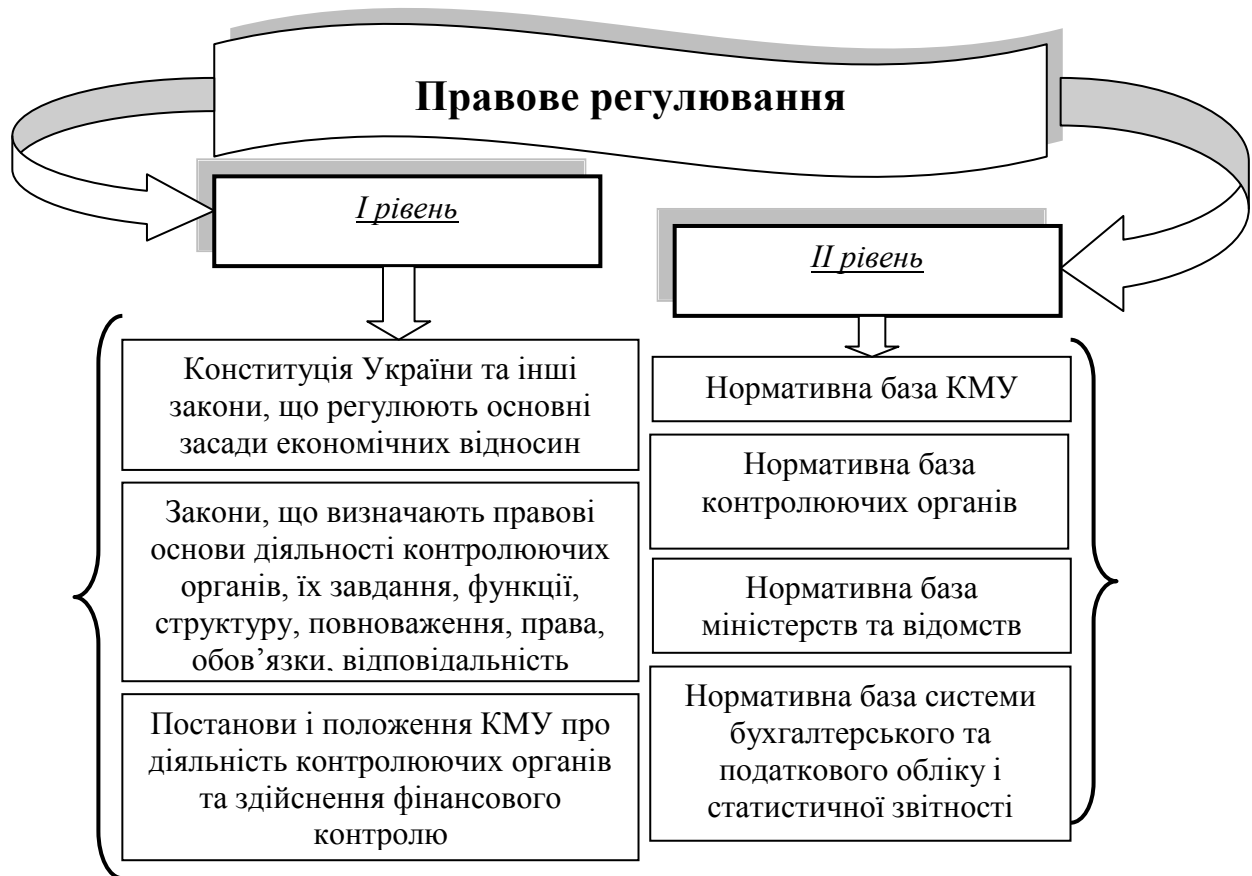


Рис. 2.1 – Правове регулювання фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету (узагальнено автором)

В органах, уповноважених на здійснення бюджетного контролю щорічно розробляються документи стосовно процедури контролю, учасники бюджетного процесу, що наділені контрольними повноваженнями також отримали право розробки внутрішніх документів по організаційному та методичному забезпеченню контрольних заходів. По суті, це – правила, стандарти проведення бюджетного контролю, поведінки контролерів, тільки розроблені окремими органами, без взаємної узгодженості, що приводить до іноді зайвих у роботі підконтрольних суб'єктів безперервних контрольних заходів з боку контролюючих суб'єктів, а з іншого боку, унеможлиблює застосування єдиної системи оцінювання роботи. Тобто, стандартизація на рівні окремих органів, це лише часткове вирішення проблеми.

Відповідно до Указу Президента «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері» [26] Державною фінансовою

інспекцією України (з 2015 року – Державна аудиторська служба України) було розроблено «Стандарти контролю за використанням бюджетних коштів державного та комунального майна». Проте цей документ не охоплює всю процедуру організації бюджетного контролю і має недоліки щодо узгодженості з іншими діями органів бюджетного контролю.

Отже, для подолання правової недосконалості з питань здійснення бюджетного контролю вкрай необхідно прийняти Закон про бюджетний контроль і відповідне впровадження спеціального документу – стандартів Державного бюджетного контролю.

В цілому необхідно не тільки створити самі стандарти, а й забезпечити відповідні заходи, щодо їх практичного застосування:

по-перше, адаптація правової бази здійснення бюджетного контролю до особливостей функціонування бюджетної системи нашої країни та місцевих бюджетів зокрема;

по-друге, необхідні методичні роз'яснення щодо розробки та застосування Стандартів Державного бюджетного контролю;

по-третє, залучити до процесу розробки Стандартів Державного бюджетного контролю широке коло учасників бюджетного процесу, що, в свою чергу, забезпечить справедливий та неупереджений контроль за функціонуванням місцевого бюджету.

Проте, на сучасному етапі невизначеною залишається проблема головного контролюючого суб'єкта в бюджетному процесі, в повноваженнях якого і повинно бути право на розробку Стандартів Державного бюджетного контролю.

Отже, розробка та впровадження загальних та спеціальних нормативно-правових актів з питань організації та проведення бюджетного контролю є однією з передумов формування цілісної концепції бюджетного контролю на сучасному етапі.

Бюджетним кодексом України визначено в загальному вигляді повноваження Мінфіну, місцевих фінансових органів, органів виконавчої та законодавчої влади, Державної аудиторської служби, Державної казначейської

служби України, Рахункової палати щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства, хоча на практиці діяльність цих органів має неузгоджений характер, часто дублюються їх повноваження, що пояснюється відсутністю єдиної концепції створення системи бюджетного контролю, в тому числі й бюджетного на місцевому рівні.

На законодавчому рівні діяльність вищезазначених суб'єктів бюджетного контролю регулює: «Положення про Державну казначейську службу України» [31]; «Положення про Державну фінансову інспекцію України» [32]; Закон України «Про Рахункову палату» [29]; «Положення про Державну аудиторську службу України» [30]

В таблиці 2.1 наведено узагальнену характеристику функцій контролюючих органів.

Таблиця 2.1 – Органи контролю за бюджетним процесом на місцевому рівні та їх функції*

№ з/п	Контролюючий орган	Функції
1	2	3
1.	Міністерство фінансів України	Здійснює загальну організацію виконання бюджетів усіх рівнів та координує діяльність учасників бюджетного процесу. В межах своїх повноважень здійснює контроль за цільовим використанням бюджетних коштів.
2.	Державна аудиторська служба України	Здійснення контролю за виконанням місцевих бюджетів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання, що отримують кошти з місцевих бюджетів.
3.	Рахункова палата України	Контроль за використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади.
4.	Державна податкова служба	Здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків та зборів до місцевих бюджетів, попередження уникнення оподаткування.
5	Сільські, селищні, місцеві ради	Складання проекту місцевого бюджету, подання його на затвердження до відповідної ради та забезпечення його належного виконання.
6	Обласні, районні державні адміністрації	Підготовка проектів пріоритетних напрямів соціально-економічного розвитку регіонів контроль за їх фінансуванням.

Продовження табл. 2.1.

1	2	3
7.	Державна казначейська служба України	Обслуговування виконання місцевих бюджетів: - розмежування та контроль надходжень між рівнями місцевих бюджетів; - контроль за розрахунками з міжбюджетних трансфертів; - здійснення контролю за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів затверженому розпису бюджету; - встановлення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання місцевих бюджетів; - виконання судових рішень про повернення коштів з місцевих бюджетів.
8.	Місцеві фінансові органи	Організовує виконання місцевих бюджетів, забезпечує ефективне використання бюджетних коштів та складає звіти про виконання місцевих бюджетів.

*Джерело: узагальнено автором.

В таблиці 2.1 розкрито функції спеціалізованих органів бюджетного контролю, але також потрібно враховувати контроль і з боку таких загальнодержавних органів контролю як:

- 1) Президент України;
- 2) Верховна Рада України;
- 3) Кабінет Міністрів України.

Ці органи визначають пріоритетні напрями бюджетної політики, повноваження всіх учасників бюджетного процесу, а також визначають правове поле функціонування бюджетної системи держави. Загалом слід відмітити, що контроль за виконанням місцевих бюджетів у межах своїх повноважень будуть здійснювати всі учасники бюджетного процесу на місцевому рівні (див. Додаток К).

Однією з причин малоефективного внутрішнього бюджетного контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів є відсутність інституцій, які б забезпечили його ефективність і дієвість у окремому регіоні.

На думку О. П. Гетьманець, «існує декілька концепцій щодо розподілу повноважень між гілками влади різних рівнів. Стосовно першої концепції муніципальна влада залежить повністю від закону та перебуває під захистом уряду, але не підконтрольна йому. Друга концепція визначає наявність та

необхідність контролю центральної влади над місцевою. У сучасних умовах влада органів місцевого самоврядування у бюджетному процесі знаходиться під тиском центральної державної влади» [27].

На сучасному етапі у структурі апаратів обласних та районних державних адміністрацій, не передбачено окремого підрозділу, на який би покладалися функції з проведення внутрішнього бюджетного контролю. Таким чином спостерігається різна ситуація щодо організації внутрішнього бюджетного контролю в регіонах: у більшості обласних державних адміністрацій при їх структурних підрозділах діють контрольно-ревізійні відділи; в окремих обласних адміністраціях функції внутрішнього бюджетного контролю здійснюються підрозділами, що діють у складі галузевих управлінь; у деяких з них відповідних підрозділів взагалі не створено.

Отже, бюджетний контроль на місцевому рівні може стати реальністю лише за наявності відповідних контролюючих суб'єктів (див. рис. 2.2.) Найсуттєвішою передумовою функціонування контролюючої системи на місцевому рівні є визначення ініціаторів і виконавців процедур контролю за процесом формування і виконання місцевих бюджетів.

Зазначені проблеми посилюються незацікавленістю з боку керівників місцевих органів влади у підвищенні дієвості та ефективності бюджетного контролю, а також зволіканням процесу розвитку цієї сфери.



Рис. 2.2 – Суб'єкти здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні (власна розробка)

Отже, система бюджетного контролю повинна бути спрямована на виправлення правопорушень та недопущення їх в подальшому. Система бюджетного контролю на місцеву рівні повинна мати постійний характер. Побудувати ефективну систему бюджетного контролю в Україні, яка б забезпечувала стабільний стан бюджетної дисципліни в регіонах, можливо лише за наявності ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях (області, району, міста, села тощо), тобто системи муніципального фінансового контролю. З цією метою необхідно розробити та схвалити на законодавчому рівні оновлену сучасну модель системи бюджетного контролю в Україні.

В основі принципу розмежування контрольно-наглядових повноважень повинні бути завдання, заради виконання яких і створюються відповідні органи. Це повинно обумовлювати і визначати повноваження цього органу, забезпечувати неможливість прогалин щодо здійснення контролю якоїсь частини публічних фінансових ресурсів.

Загальними рисами найоптимальнішої моделі системи бюджетного контролю на місцевому рівні в Україні можуть бути:

1) зовнішній незалежний бюджетний контроль, у частині загального незалежного контролю за надходженнями до бюджетів усіх рівнів та витрачанням бюджетних коштів, у тому числі й місцевих бюджетів та трансфертів, повинен здійснюватися Рахунковою палатою, а також її регіональними представництвами;

2) внутрішній бюджетний контроль, у частині контролю за своєчасним та в повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів) Міністерством фінансів, Державною податковою адміністрацією, митною службою України у складі міністерства та іншими уповноваженими органами влади;

3) внутрішній бюджетний контроль, у частині контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів з місцевих бюджетів, внутрішні служби контролю та аудиту у складі місцевих органів влади (муніципальні органи контролю) і аудитори у бюджетних установах; у частині контролю за

використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам – уповноважені представники (державні аудитори) Міністра фінансів.

Стабілізації бюджетної дисципліни на регіональному і місцевому рівні можливо досягти за умов ефективної політики держави у сфері державного бюджетного контролю та розробленого довгострокового плану дій з оздоровлення бюджетної сфери, що доцільно викласти у відповідній стратегії розвитку. Розвиток бюджетного контролю на місцевому рівні як основи забезпечення функціонування важливої складової бюджетної системи місцевих бюджетів повинен стати одним з пріоритетних напрямів такої стратегії. Це дозволить визначити механізми та інструменти бюджетного контролю.

Сучасна модель системи державного бюджетного контролю повинна відповідати принципу децентралізації. Виходячи з цього, необхідно будувати систему на базі розвитку внутрішнього управління та контролю на регіональному рівні. Мова йде про створення в органах місцевої влади всіх рівнів системи внутрішнього контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів та комунального майна і системи зовнішнього незалежного контролю на регіональному та місцевому рівнях.

Розвиток ідеології місцевого самоврядування в Україні є однією із найважливіших і найболючіших проблем становлення держави. Міцне, тобто фінансово забезпечене, місцеве самоврядування є визначальним чинником демократизації суспільства, що реально веде до підвищення добробуту пересічних громадян. Водночас міцним місцеве самоврядування є лише тоді, коли воно повною мірою володіє ресурсною складовою і за рахунок неї має як фінансову, так і кадрову спроможність виконувати функції, що на нього покладені.

Фінансова політика в регіонах повинна бути самостійною та цілеспрямованою діяльністю органів місцевого самоврядування щодо формування та використання фінансових ресурсів з метою забезпечення добробуту місцевого населення, задоволення потреб та інтересів територіальних спільнот і соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць.

Удосконалену і запропоновану авторами систему управління коштами місцевих бюджетів наведено в Додатку Ж. Перспективним напрямом подальших досліджень є визначення моделі бюджетного контролю на місцевому рівні та заходів щодо її впровадження, в окресленні кола законодавчих та нормативних актів, що забезпечуватимуть необхідну правову базу.



Рис. 2.3 – Структурно-логічна схема Програми вдосконалення системи органів фінансового контролю в Україні на місцевому рівні [28]

Організаційно-правові аспекти розбудови бюджетного контролю за коштами місцевих бюджетів можна узагальнити в Програмі вдосконалення системи органів фінансового контролю в Україні на місцевому рівні, яку доцільно розробити і запровадити в Україні.

Основні положення такої програми було запропоновано І.В. Грицюком (див. рис. 2.3).

Отже, потрібно сказати, що на сучасному етапі бюджетний контроль на місцевому рівні в нашій державі ще не сформований як чітка і дієва система контролю за виконанням місцевих бюджетів. Це пов'язано і з недосконалістю чинного бюджетного законодавства і з відсутністю відповідної місцевої ініціативи.

2.2. Аналіз стану фінансових і матеріальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС

Одним із суб'єктів контролю у сфері використання бюджетних ресурсів є Державна аудиторська служба України. Її основними завданнями є: забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг.

Контролем Державної аудиторської служби охоплено найважливіші для суспільства сфери: оборона, освіта і наука, охорона здоров'я і соціальний захист населення, житлово-комунальне господарство, паливно-енергетичний та агропромисловий комплекси, інфраструктура і транспорт тощо. При цьому теми, за якими проводилися заходи контролю, визначалися з урахуванням їх актуальності, соціального значення, обсягів коштів державного та місцевих

бюджетів, спрямованих на фінансування бюджетних програм, а також з урахуванням потенційних ризиків допущення фінансових порушень.

Публічний Звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2016-2018 роки дозволяє узагальнити і проаналізувати стан фінансових і матеріальних ресурсів (див. табл. 2.2.).

На підставі даних [22; 23; 24] можна зробити наступний висновок, що аналіз стану фінансових і матеріальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016 – 2018 рр. є неоднозначним (див. рис. 2.4, рис. 2.5). Обсяг виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів протягом цих років зменшувався, найбільшим він був у 2016 році і становив 2011412,98 тис. грн. Найбільший обсяг відшкодованих і поновлених витрат фінансових і матеріальних ресурсів був у 2018 році і становив 405768,19 тис. грн., а найменший обсяг у 2016 році – 230561,29 тис. грн.

Таблиця 2.2 – Аналіз стану фінансових і матеріальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю Державною аудиторською службою протягом 2016-2018 рр.

№ з/п	Показники	Загальнодержавні ресурси		Комунальні ресурси		Загальнодержавні ресурси		Комунальні ресурси		Загальнодержавні ресурси		Комунальні ресурси	
		2016				2017				2018			
		всього	у т.ч. кошти держ. бюджету	всього	у т.ч. кошти місцевих бюджетів	всього	у т.ч. кошти держ. бюджету	всього	у т.ч. кошти місцевих бюджетів	всього	у т.ч. кошти держ. бюджету	всього	у т.ч. кошти місцевих бюджетів
1.	Фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками	376278583,45	48570808,33	88057915,24	62616412,27	333253361,80	60366756,57	69405972,88	43366991,28	292417067,85	96761757,43	91485688,37	74999140,33
2.	Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	2011412,98	709139,87	580341,54	511510,85	1184220,42	608922,82	627415,67	510658,76	1681377,56	623651,51	542124,21	470314,24
3.	Усунуто фінансових порушень що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	283810,72	197428,42	327196,35	303943,18	470040,78	312724,71	316843,50	290061,38	619603,18	515062,25	314535,35	285213,78
4.	Проведення витрат з порушенням законодавства(всього)	918181,31	459387,99	375604,74	321010,05	761946,52	500079,89	407515,33	317909,66	922493,25	470545,77	346983,72	317585,15
5.	Зменшено бюджетних призначень/асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	9089,65	9089,65	21177,63	21177,63	1154,75	1154,75	18618,69	18618,69	-	-	-	-
6.	Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів	230561,29	172754,26	239178,62	222878,65	358812,84	262586,43	203021,41	183772,28	405768,19	350227,75	242383,43	223685,39
7.	Всього	379731639,4	50118608,52	89601414,12	63996932,63	336029537,11	62052225,17	70979387,48	44688012,05	296046310,03	98721244,71	92931715,08	76295938,89

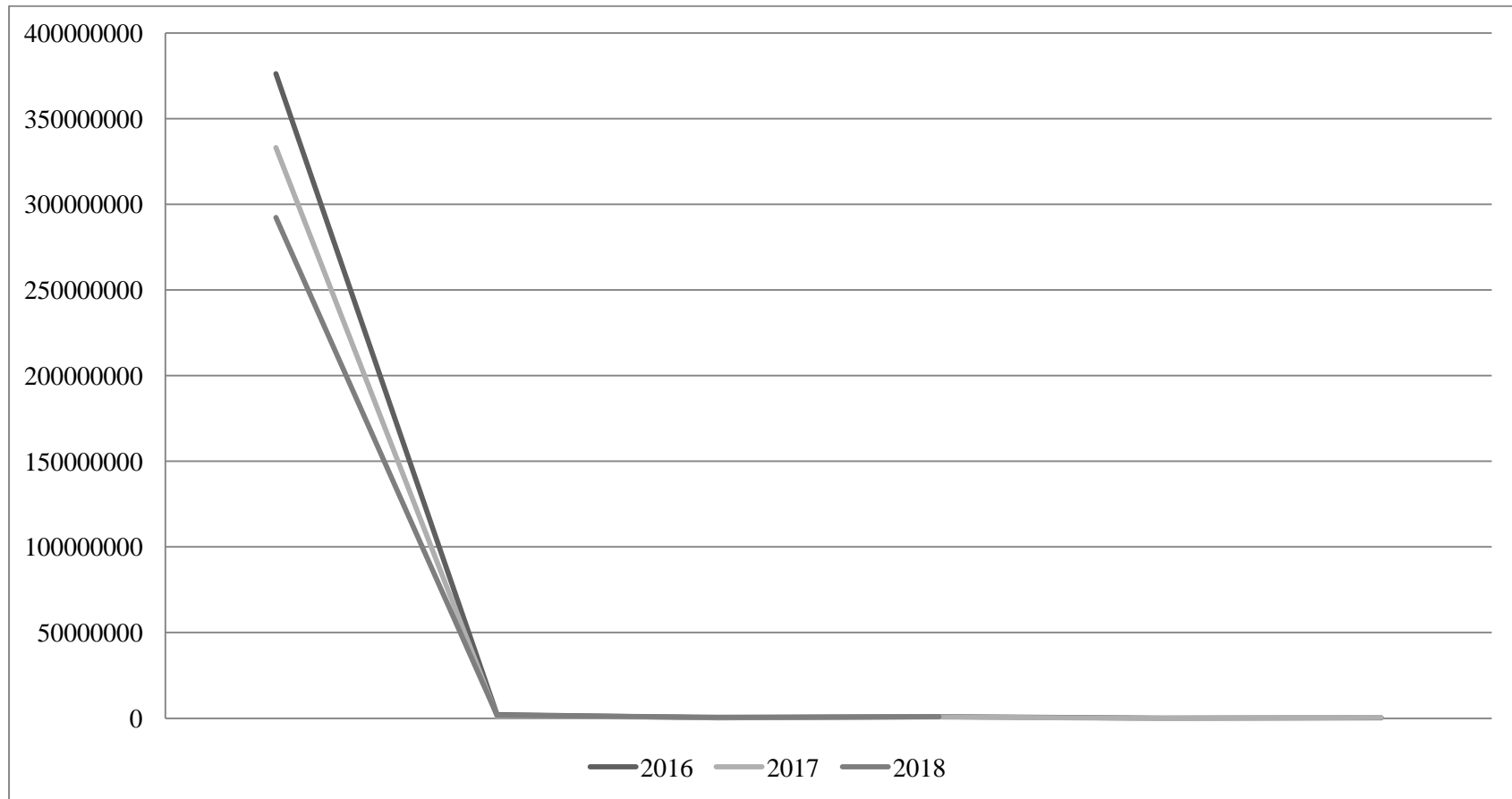


Рис. 2.4 – Динаміка загальнодержавних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016-2018 рр.(розраховано на основі [22; 23; 24])

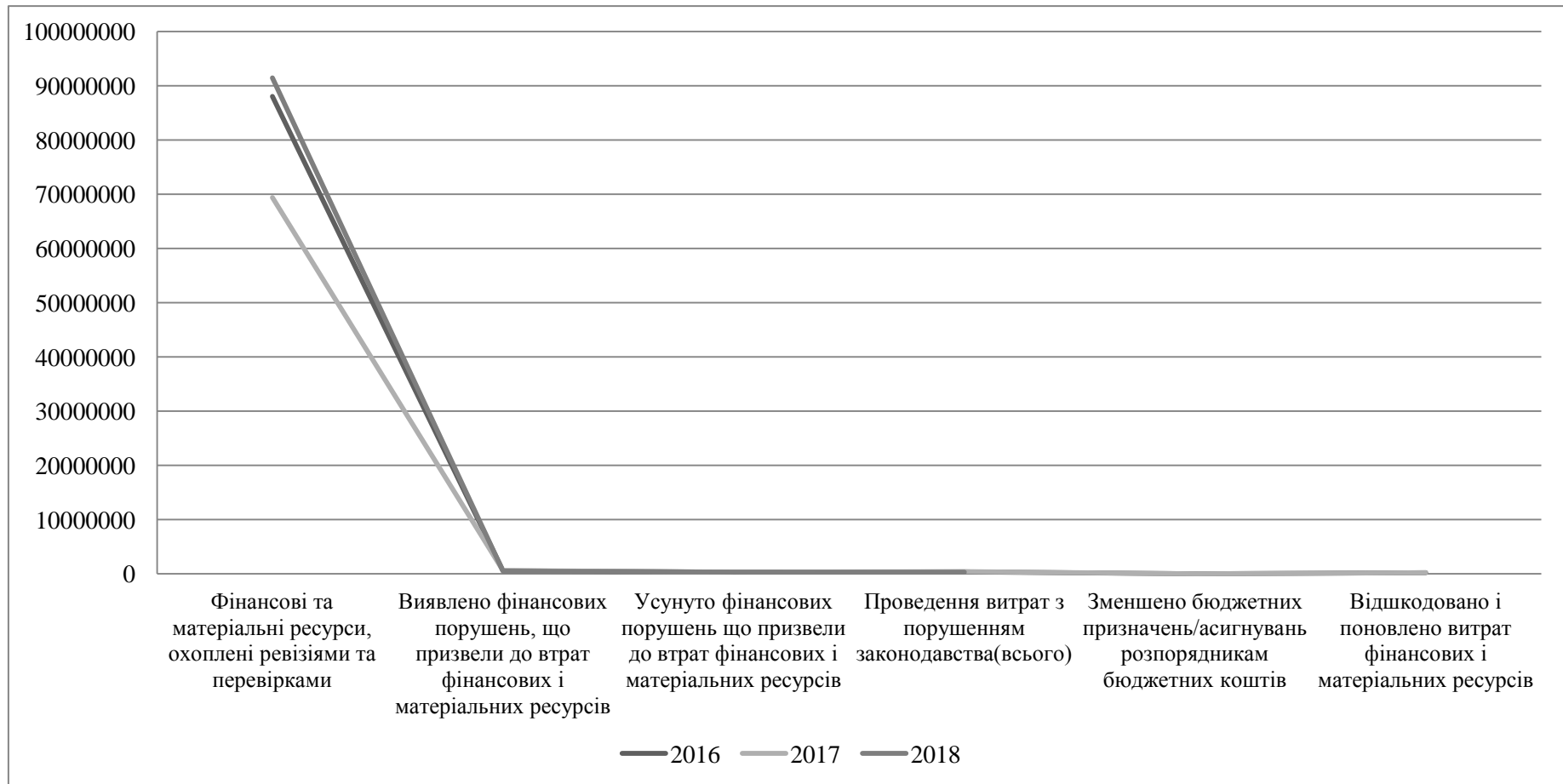


Рис. 2.5 – Динаміка комунальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016-2018 рр. (розраховано на основі [22; 23; 24])

За даними Державної аудиторської служби проведемо детальний аналіз загальнодержавних і комунальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016-2018 рр. (табл. 2.3. і табл. 2.4.).

Таблиця 2.3 – Аналіз загальнодержавних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016-2018 рр. *

№ з/п	Показники	2016		2017		2018	
		тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1	Фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками	376278583,45	99,1	333253361,80	99,17	292417067,85	98,77
2	Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	2011412,98	0,53	1184220,42	0,35	1681377,56	0,57
3	Усунуто фінансових порушень що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	283810,72	0,07	470040,78	0,14	619603,18	0,21
4	Проведення витрат з порушенням законодавства(всього)	918181,31	0,24	761946,52	0,23	922493,25	0,31
5	Зменшено бюджетних призначень/асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	9089,65	0,002	1154,75	0,0003	-	-
6	Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів	230561,29	0,06	358812,84	0,11	405768,19	0,14
7	Всього	379731639,4	100	336029537,11	100	296046310,03	100

*Джерело: розраховано на основі даних [22; 23; 24]

На підставі проведених розрахунків можна зробити наступні висновки, що найбільшу питому вагу у складі загальнодержавних ресурсів у 2016, 2017, 2018 роках складають фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками (99,1%, 99,1%, 98,77% відповідно), а найменшу питому вагу у 2016 і 2017 роках становили зменшені бюджетні призначення/асигнування розпорядникам бюджетних коштів (0,002%, 0,003% відповідно), а у 2018 році

– відшкодовані і поновлені витрати фінансових і матеріальних ресурсів (0,14%).

Таблиця 2.4 – Аналіз комунальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016-2018 рр.*

№ з/п	Показники	2016		2017		2018	
		тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1	Фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками	88057915,24	98,28	69405972,88	97,78	91485688,37	98,44
2	Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	580341,54	0,65	627415,67	0,88	542124,21	0,58
3	Усунуто фінансових порушень що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	327196,35	0,37	316843,50	0,45	314535,35	0,34
4	Проведення витрат з порушенням законодавства(всього)	375604,74	0,42	407515,33	0,57	346983,72	0,37
5	Зменшено бюджетних призначень/асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	21177,63	0,02	18618,69	0,03	-	-
6	Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів	239178,62	0,27	203021,41	0,29	242383,43	0,26
7	Всього	89601414,12	100	70979387,48	100	92931715,08	100

*Джерело: розраховано на основі даних [22; 23; 24]

На підставі проведених розрахунків можна зробити наступні висновки, що найбільшу питому вагу у складі комунальних ресурсів у 2016, 2017, 2018 роках складають фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками (98,28%, 97,78%, 98,44% відповідно), а найменшу питому вагу у 2016 і 2017 роках становили зменшені бюджетні призначення/асигнування розпорядникам бюджетних коштів (0,02%, 0,03% відповідно), а у 2018 році – відшкодовані і поновлені витрати фінансових і матеріальних ресурсів (0,26%).

Проаналізуємо за даними Державної аудиторської служби сучасний стан загальнодержавних і комунальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016-2018 рр. (табл. 2.5. і табл. 2.6.)

Таблиця 2.5 – Сучасний стан загальнодержавних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016-2018 рр.*

№ з/п	Показники	Відхилення				Питома вага		
		Абсолютне		Відносне		2016	2017	2018
		2017-2016	2018-2017	2017-2016	2018-2017			
1	Фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками	-43025221,65	-40836293,95	-11,43	-12,25	99,09	99,17	98,77
2	Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	-827192,56	497157,14	-41,12	41,98	0,53	0,35	0,57
3	Усунуто фінансових порушень що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	186230,06	149562,4	65,62	31,82	0,07	0,14	0,21
4	Проведення витрат з порушенням законодавства (всього)	-156234,79	160546,73	-17,02	21,07	0,24	0,23	0,31
5	Зменшено бюджетних призначень/асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	-7934,9	-1154,75	-87,30	-	0,002	0,0003	-
6	Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів	128251,55	46955,35	55,63	13,09	0,06	0,11	0,14

*Джерело: розраховано на основі даних [22; 23; 24]

На підставі проведених розрахунків можна зробити наступні висновки, що обсяг фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених ревізіями та перевітками в 2018 році, порівняно з 2017 роком, зменшився на 40836293,95 тис. грн. або на 12,25%.

У 2017 році порівняно з 2016 роком обсяг виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів зменшився на 827192,56 тис. грн. або на 41,12 %, а в 2018 році порівняно з 2017 роком, навпаки, збільшився на 497157,14 тис. грн. або на 41,98%, що свідчить про зменшення фінансових порушень.

В порівнянні з 2017 роком у 2018 році було усунуто фінансових порушень що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму 149562,4 тис. грн. або на 31,82 %, в той час, коли в 2017 році, порівняно з 2016 роком ця сума становила 186230,06 тис. грн. або 65,62%.

Проведення витрат з порушенням законодавства в 2017 році зменшилося на 156234,79 тис. грн., а в 2018 році, навпаки, збільшилося на 160546,73 тис. грн.

У 2017 році зменшено бюджетних призначень/асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму 7934,9 тис. грн., а в 2018 році на 1154,75 тис. грн.

Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2017 році, порівняно з 2016 роком, на суму 128251,55 тис. грн., а у 2018 році, в порівнянні з 2017 роком, ця сума становила 46955,35 тис. грн.

Вцілому спостерігається тенденція протягом 2016 -2018 рр. до зменшення показника «фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками» з 99.09 % у 2016 до 98,77 % у 2018 роках відповідно, що свідчить про недосконалість здійснення перевірок органами Державної аудиторської служби у 2018 році, порівняно з 2016 роком і потребує розробки і впровадження комплексу заходів для організації ефективної роботи органами контролю за використанням і формуванням бюджетних ресурсів.

Таблиця 2.6 – Сучасний стан комунальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016-2018 рр.*

№ з/п	Показники	Відхилення				Питома вага		
		Абсолютне		Відносне		2016	2017	2018
		2017-2016	2018-2017	2017-2016	2018-2017			
1	Фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками	-18651942,36	22079715,49	-21,18	31,81	98,28	97,78	98,44
2	Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	47074,13	-85291,46	8,11	-13,59	0,65	0,88	0,58
3	Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	-10352,85	-2308,15	-3,16	-0,73	0,37	0,45	0,34
4	Проведення витрат з порушенням законодавства (всього)	31910,59	-60531,61	8,50	-14,85	0,42	0,57	0,37
5	Зменшено бюджетних призначень/асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	-2558,94	-18618,69	-12,08	-	0,02	0,03	-
6	Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів	-36157,21	39362,02	-15,12	19,39	0,27	0,29	0,26

*Джерело: розраховано на основі даних [22; 23; 24]

На підставі проведених розрахунків можна зробити наступні висновки, що обсяг фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених ревізіями та перевітками в 2018 році, порівняно з 2017 роком, збільшився на 22079715,49 тис. грн або на 31,81%.

У 2017 році, порівняно з 2016 роком, обсяг виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів збільшився на 47074,13 тис. грн або на 8,11%, а в 2018 році, порівняно з 2017 роком, навпаки, зменшився на 85291,46 тис. грн або на 13,59%.

В порівнянні з 2017 роком у 2018 році було усунуто фінансових порушень що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму (-2308,15) тис. грн або (-0,73%), в той час, коли в 2017 році, порівняно з 2016 роком, ця сума становила (-10352,85) тис. грн або (-3,16%).

Проведення витрат з порушенням законодавства в 2017 році збільшилось на суму 31910,59 тис. грн або на 8,5%, а в 2018 році, навпаки, зменшилось на 60531,61 тис. грн або на (-14,85%). У 2017 році зменшено бюджетних призначень/асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму (-2558,94) тис. грн (-12,08%), а в 2018 році на (-18618,69) тис. грн. Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2017 році, порівняно з 2016 роком, на суму (-36157,21) тис. грн (-15,12%), а у 2018 році ця сума становила 39362,02 тис. грн.

Триває робота з реформування системи державного фінансового контролю у напрямі перетворення Державної аудиторської служби України на орган державного фінансового контролю європейського зразка.

Протягом 2018 року Державною аудиторською службою розроблено низку нормативно-правових актів щодо основних напрямів розвитку системи державного фінансового контролю, удосконалення механізму проведення діючих видів державного фінансового аудиту, унормування та впровадження нових його видів модернізації контролю у сфері публічних закупівель [24].

Отже, необхідно модернізувати систему фінансового контролю у сфері використання бюджетних ресурсів з метою зменшення зловживань.

2.3. Аналіз діяльності органів бюджетного контролю в Україні

Для того, щоб організація державного фінансового контролю була повноцінною, має бути ряд умов, а саме: наявність його повноважних суб'єктів, чітка регламентація та координація їхньої діяльності.

Система органів державного фінансового контролю наведена на рисунку 2.6.

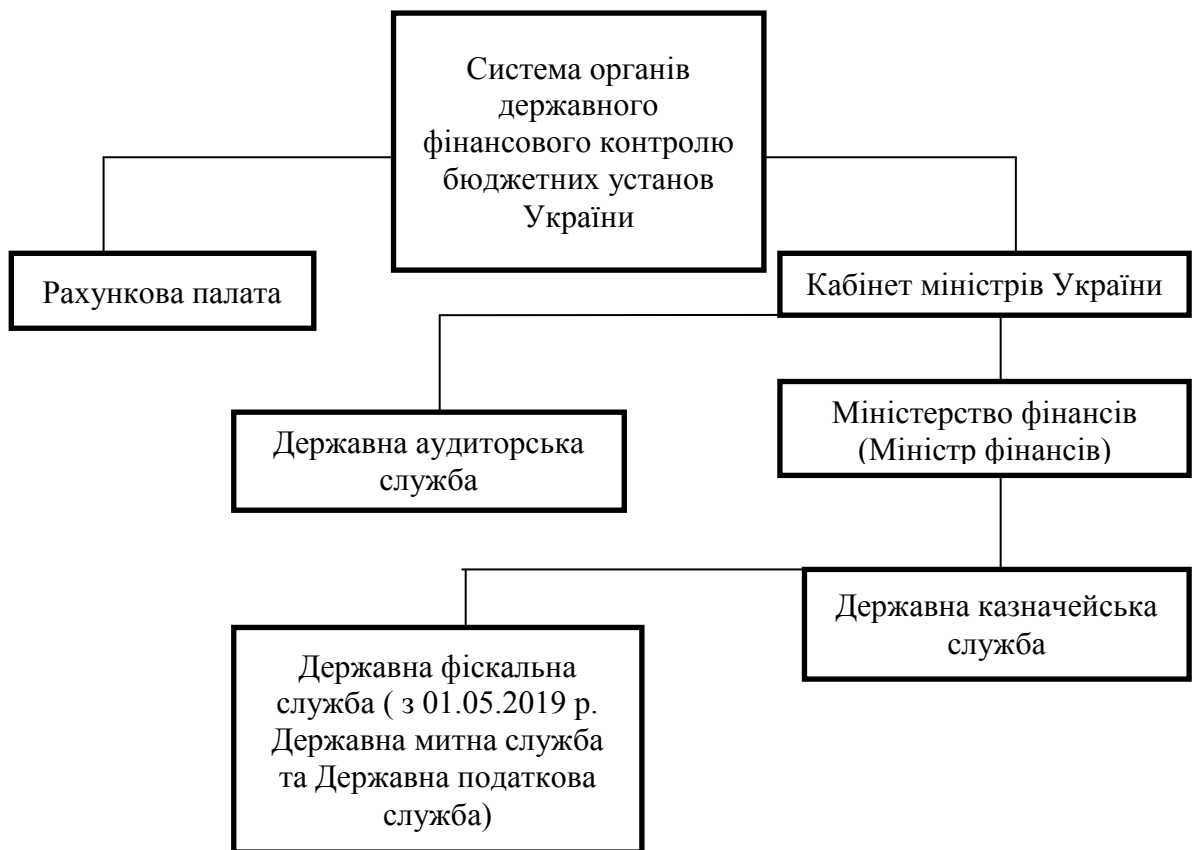


Рис. 2.6 – Система органів державного фінансового контролю України (власна розробка)

Відповідно до Бюджетного кодексу України, контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Діяльність

центральных органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України. [6].

Діяльність Рахункової палати здійснюється в умовах єдиного безперервного трирічного циклу контролю, що реалізується на таких послідовних стадіях як:

- попередній контроль проекту Державного бюджету майбутнього року;
- поточний контроль у процесі виконання Державного бюджету поточного року;
- наступний контроль при підготовці звітів про виконання Державного бюджету минулого року [13].

Вважаємо, що бюджетна дисципліна насамперед залежить від рівня попереднього та поточного контролю, який на практиці реалізується через функціонування системи внутрішнього контролю, що здійснюється органами Державної казначейської служби України. Метою казначейського контролю є зменшення кількості й обсягів порушень бюджетного законодавства та недопущення використання бюджетних коштів не за призначенням і взяття зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів понад обсяги виділених бюджетних асигнувань. Такий контроль здійснюється паралельно з веденням операцій протягом бюджетного року, і тому він повинен бути ефективнішим, ніж контроль за результатами. Водночас необхідно зазначити, що відповідно до законодавства України повноваження на здійснення наступного (послідуючого) бюджетного контролю покладені на органи Державної аудиторської служби [7].

Діяльність органів бюджетного контролю повинна сприяти впровадженню належного державного управління в Україні як основи сталого розвитку країни та забезпечення гідного життя громадян шляхом проведення незалежного зовнішнього аудиту публічних коштів та державного майна і надання за його результатами практичних рекомендацій для прийняття

ефективних управлінських рішень щодо їх використання органами державної влади та органами місцевого самоврядування, а також достовірної, об'єктивної інформації суспільству та зацікавленим сторонам.

Результати діяльності Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби та Рахункової палати України в частині виявлених порушень узагальнено в таблиці 2.7. та рисунку 2.7.

Таблиця 2.7 – Результати діяльності органів бюджетного контролю в Україні упродовж 2014-2018 років*

Роки	Обсяг попереджених порушень законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів органами Державної казначейської служби України, млн.грн.	Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів органами Державної аудиторської служби України	Обсяг виявлених фактів неналежного адміністрування доходів державного бюджету Рахунковою палатою України, млрд.грн.
2014	2 396,6	7 583 879,64	2 945,2
2015	3 679,5	3 870 585,34	10 111
2016	5 114,5	2 612 571,79	5 730
2017	8 703,1	2 281 199,74	10 339
2018	13 606,1	2 249 979,69	Дані відсутні

*Джерело: розраховано на основі даних [33; 34; 35]



Рис. 2.7 – Динаміка виявлених порушень контролюючими органами протягом 2014-2018 рр. (розраховано на основі [33; 34; 35])

Аналізуючи вищенаведені дані у таблиці і рисунку 2.7, можна побачити, що останніми роками є тенденція до збільшення обсягів порушень, які виявили контролюючі органи. Ці порушення є досить суттєвими і потребують безпосереднього контролю.

Аналізуючи дані проведених контрольних заходів Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України протягом 2014-2018 років було виявлено наявність проблем щодо цільового та законного використання фінансових та бюджетних ресурсів.

Державною казначейською службою у 2014 році було виявлено бюджетних правопорушень, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на суму 2396,6 млн. грн. У 2018 році – на суму 13606,1 млн. грн., тобто на 11209,5 млн. грн. більше ніж у 2014р., що є вкрай негативною тенденцією. Найбільше правопорушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, які виявила Державна аудиторська служба, було виявлено на суму 7583879,64 грн. У 2018 р. ця сума зменшилась до 2249979,69 грн., що показує що обсяг правопорушень значно зменшився.

Що стосується обсягу виявлених фактів неналежного адміністрування доходів державного бюджету, що виявила Рахункова палата України, то найменший обсяг правопорушень на суму 2945,2 млрд. грн. було у 2014 році, а найбільший, на суму 10339 млрд. грн. – у 2017 році, це означає, що упродовж 2014-2017 років обсяг правопорушень збільшувався.

Ці бюджетні правопорушення можна класифікувати за такими узагальненими видами:

- у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань;
- при прийнятті до виконання платіжних доручень;
- недоотримано фінансових ресурсів;
- нецільові витрати державних ресурсів; незаконні витрати;

— недостачі.

З метою удосконалення діяльності органів бюджетного контролю:

1) Державна аудиторська служба – розробила проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», який зареєстровано у Верховній Раді України 17 вересня 2018 р. за № 9086.

2) Урядом схвалено Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, якою визначено напрями і механізм розвитку системи державного фінансового контролю на державному, регіональному та місцевому рівні та посилення інституційної спроможності органів Державної аудиторської служби, а також План заходів з її реалізації.

Висновки за розділом 2

Дослідивши сучасний стан діяльності органів бюджетного контролю в Україні, дійшли наступних висновків.

1. На сучасному етапі здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні немає чіткої правової основи, тобто відсутній єдиний закон, який би детально визначав об'єкт, суб'єкти контролю та порядок їх взаємодії, механізм здійснення контролю та відповідальність в разі виявлення бюджетних правопорушень. У вітчизняній практиці контроль за використанням бюджетних коштів регулюється нормами Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, численними указами, постановами, розпорядженнями та наказами уповноважених органів державної влади, проте незгодженість правових положень окремих законодавчих актів ускладнює порядок проведення бюджетного контролю, знижує дієвість та результативність контрольних процедур, а також ефективність використання бюджетних коштів. Особливо ця проблема актуальна на місцевому рівні,

оскільки кількість формальних законодавчих актів зростає, розширюється система контролюючих органів, а забезпечити оптимальний контроль за рухом коштів місцевих бюджетів фактично неможливо.

2. Низька ефективність бюджетного контролю на місцевому рівні пов'язана також з суто формальним характером системи внутрішнього контролю. На базі місцевих органів влади необхідно створити спеціальні служби контролю і аудиту, які б проводили моніторинг руху коштів місцевого бюджету, визначали ефективність їх використання.

3. Суб'єктами бюджетного контролю у сфері використання бюджетних ресурсів є: Державна казначейська служба України, Державна фінансова інспекція України, Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України. Їхню діяльність на законодавчому рівні регулює: «Положення про Державну казначейську службу України», «Положення про Державну фінансову інспекцію України», Закон України «Про Рахункову палату», «Положення про Державну аудиторську службу України».

4. Одним із суб'єктів контролю у сфері використання бюджетних ресурсів є Державна аудиторська служба України. Тому за базу дослідження ми взяли аналіз стану фінансових і матеріальних ресурсів за 3 роки (2016-2018 рр.), який було проведено Державною аудиторською службою України. На підставі даних можна сказати, що обсяг виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів протягом цих років зменшувався, найбільшим він був у 2016 році і становив 2011412,98 тис.грн. Найбільший обсяг відшкодованих і поновлених витрат фінансових і матеріальних ресурсів був у 2018 році і становив 405768,19 тис. грн., а найменший обсяг у 2016 році – 230561,29 тис. грн.

5. Аналізуючи дані проведених контрольних заходів Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України протягом 2014-2018 років було виявлено наявність проблем щодо цільового та законного використання фінансових та бюджетних ресурсів. Державною казначейською службою у 2014 році було виявлено

бюджетних правопорушень, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на суму 2396,6 млн. грн. У 2018 році – на суму 13606,1 млн. грн., тобто на 11209,5 млн.грн більше ніж у 2014р., що є вкрай негативною тенденцією. Найбільше правопорушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, які виявила Державна аудиторська служба, було виявлено на суму 7583879,64 грн. У 2018 р. ця сума зменшилась до 2249979,69 грн., що показує що обсяг правопорушень значно зменшився. Що стосується обсягу виявлених фактів неналежного адміністрування доходів державного бюджету, що виявила Рахункова палата України, то найменший обсяг правопорушень на суму 2945,2 млрд. грн було у 2014 році, а найбільший, на суму 10339 млрд. грн – у 2017 році, це означає, що упродовж 2014-2017 років обсяг правопорушень збільшувався.

РОЗДІЛ 3.

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ

3.1. Бюджетний контроль як критерій ефективності бюджетної політики в забезпеченні економічної безпеки країни

Особливої актуальності питання економічної безпеки набули саме у період світової фінансової кризи, результати якої негативно відобразилися на основних макроекономічних показниках. Визначення рівня зниження цих показників залежно від загроз зовнішнього або внутрішнього середовища є актуальною проблемою не лише України, але й інших високорозвинених держав, оскільки стосується проблем бюджетних відносин.

Оскільки бюджетна безпека є ключовою складовою фінансової і економічної безпеки держави, її пріоритетна роль визначається об'єктивною необхідністю існування бюджету, його призначенням фінансово забезпечувати виконання державою власних функцій та реалізацію її економічної стратегії, перерозподіляти частину валового внутрішнього продукту, регулювати економічні та соціальні процеси в державі із збереженням її економічного суверенітету і стабільності.

Таким чином, нині перед нами постає надзвичайно важливе питання забезпечення бюджетної безпеки України, що є одним з головних національних пріоритетів і вимагає посиленої уваги представників владних структур, політичних партій, науковців, широкої громадськості. Забезпечення бюджетної безпеки є гарантією державної незалежності України, умовою її прогресивного економічного розвитку і зростання добробуту громадян [36].

Питання бюджетної безпеки і бюджетного контролю відображено в наукових працях таких вчених, як Барановський О.І., Гетманець О.П., Гупаловська М.Б., Луцик-Дубова Т., Медведкіна Є.О., Нагайчук В.В., Онищенко С.В., Педченко Н.С., Постоленко Ю.П., Проказюк О.В.,

Яцкін Р.О. Недостатнє опрацювання проблем щодо визначення вимог до бюджетного контролю в частині забезпечення економічної безпеки країни, потреба в удосконаленні критеріїв формування та використання державного і місцевих бюджетів через проведення бюджетних реформ обумовили актуальність дослідження.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень бюджетного контролю як інструменту підвищення ефективності бюджетної політики та розробка перспективних напрямів його удосконалення в забезпеченні економічної безпеки країни.

Сучасний бюджетний процес вимагає дотримання фінансово-бюджетної дисципліни усіма учасниками бюджетного процесу. Складні бюджетні процеси вимагають постійного чіткого контролю з боку держави та органів місцевого самоврядування. Широка сфера застосування бюджетного контролю дає змогу істотно вплинути на весь бюджетний процес, слідкувати за дотриманням бюджетної безпеки держави, досягненням фінансової самодостатності регіонів, збалансованістю державного і місцевого бюджетів, захищеністю соціально-економічних інтересів громадян і суспільства [37].

Бюджетний контроль - це самостійний різновид фінансового контролю, що здійснюється у регламентованою нормами права бюджетній сфері і спрямований на забезпечення законності, достовірності та раціональності діяльності суб'єктів бюджетних правовідносин. Бюджетний контроль реалізується в окремій сфері фінансових відносин – бюджетній, як функція бюджетного процесу [38].

Через бюджетний контроль забезпечується реалізація цілей державної фінансової політики, належне виконання функцій держави, покращання фінансово-економічних показників, зростання державних доходів і ефективне їх використання. Особлива специфіка цього виду управлінської діяльності дозволяє активно запобігати порушенням бюджетної дисципліни, нераціональному та нецільовому використанню бюджетних коштів. Таким чином, бюджетний контроль є важливою складовою бюджетного

менеджменту, одним із найнеобхідніших атрибутів держави, найважливішою умовою належного функціонування громадянського суспільства [39].

Необхідно констатувати незабезпеченість чинним законодавством України роботи системи органів державної влади з точки зору правового забезпечення діяльності незалежного бюджетного контролю, що сприяє зростанню порушень бюджетного законодавства в силу таких причин:

- не передбачені найбільш дієві заходи, що можуть використовуватися Рахунковою палатою України відносно порушників;
- не реалізується повною мірою контрольна функція органів Державної казначейської служби України [40].

Бюджетна система є основним елементом фінансової системи України і відповідно до Бюджетного кодексу України представляє сукупність державного і місцевих бюджетів. Вона сформована з урахуванням державного і адміністративно-територіального устроїв, економічних відносин, що склалися в країні, і врегульована правовими нормами.

Місцеві бюджети представляють базовий рівень бюджетної системи, де здійснюється значна частина соціально значущих витрат. Фактично 2/3 видатків місцевих бюджетів прямують на соціальну сферу, а тому проблеми формування стабільної фінансової бази місцевих бюджетів в контексті забезпечення фінансової безпеки регіонів є актуальними і визначають бюджетний потенціал регіону.

Під бюджетним потенціалом Педченко Н.С., Стрілець В.В. [41] розуміють властивість бюджету забезпечувати перспективний соціально-економічний розвиток регіону за допомогою наявних та невикористаних ресурсів, сприятливих можливостей та існуючих здатностей. Бюджетний потенціал характеризується сукупністю бюджетних ресурсів, отриманих як з наявних, так і невикористаних джерел. При цьому наявні джерела визначаються фактично отриманими доходами місцевого бюджету, а під невикористаними джерелами розуміють доходи, які не були мобілізовані в результаті недосконалості існуючого механізму стягнення та нездатності

інститутів скористатися позитивним впливом факторів навколишнього середовища [41].

Пріоритетна роль у загальній системі економічної безпеки держави відводиться фінансовій безпеці, основною складовою якої, в свою чергу, є бюджетна безпека. Ця роль визначається насамперед факторами, що характеризують об'єктивну необхідність існування бюджету. Від ефективності виконання бюджетом покладених на нього завдань і функціональної збалансованості бюджетної політики значною мірою залежить і результативність соціально-економічних реформ.

Відповідно до розділу II Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України під фінансовою безпекою потрібно розуміти такий стан фінансової системи країни, при якому створюються необхідні фінансові умови для стабільного соціально-економічного розвитку країни, забезпечується її стійкість і стабільність до фінансових шоків та дисбалансів, та в цілому забезпечуються умови для збереження цілісності та єдності фінансової системи країни [43]. У свою чергу під бюджетною безпекою слід розуміти такий стан забезпечення платоспроможності та фінансової стійкості державних фінансів, що надає можливість органам державної влади ефективно виконувати покладені на них функції та завдання [43].

Погоджуємося з Медведкіна Є.О., що бюджетна безпека – це спроможність бюджетної системи забезпечити фінансову незалежність держави та ефективне використання нею бюджетних ресурсів у процесі виконання функцій соціального захисту та соціального забезпечення; державного управління та міжнародної діяльності; фінансування освіти, науки, культури та охорони здоров'я; забезпечення національної безпеки та оборони, а також реалізації інвестиційної, економічної та екологічної політики [44].

Рівень економічної безпеки України в цілому, та бюджетної безпеки зокрема визначається відповідно Методичних рекомендацій, затверджених

Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі № 1277. Вони визначають основні індикатори бюджетної безпеки України та її граничні порогові значення [43].

Барановський О.І. визначає, що бюджетна безпека характеризується ступенем збалансованості бюджету, а отже – розміром його дефіциту або бездефіцитністю (профіцитом) [45]. Обернено пропорційним до величини бюджетного дефіциту є рівень бюджетної безпеки держави. При цьому дефіцит виступає одним із найважливіших чинників в системі загроз не лише бюджетній, а й економічній безпеці держави загалом.

З розвитком співпраці України з міжнародними організаціями дефіцит Державного бюджету України офіційно фіксується в такій формі, як це прийнято в більшості країн, і встановлюються джерела його фінансування. Разом з тим, рівень безпеки держави змінюється залежно від того, яким чином держава здійснює управління бюджетним дефіцитом і які методи обираються для збалансування бюджету.

З метою визначення бюджетного контролю як критерію ефективності бюджетної політики в забезпеченні економічної безпеки країни розрахуємо індикатори бюджетної безпеки України (див. рис. 3.1) протягом 2016-2018рр., використовуючи статистичну інформацію Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

Відношення дефіциту державного бюджету протягом 2016 року має від'ємне значення, тобто спостерігається дефіцит бюджету. Оптимальне значення дефіциту бюджетних та позабюджетних фондів сектору загальнодержавного управління дорівнює нулю, а критичне – перевищує позначку у -3%, так як показник дорівнює -0,58%, можемо сказати, що стан показника є задовільним. За 2016 рік рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет з позначкою у 32,84% є незадовільним.

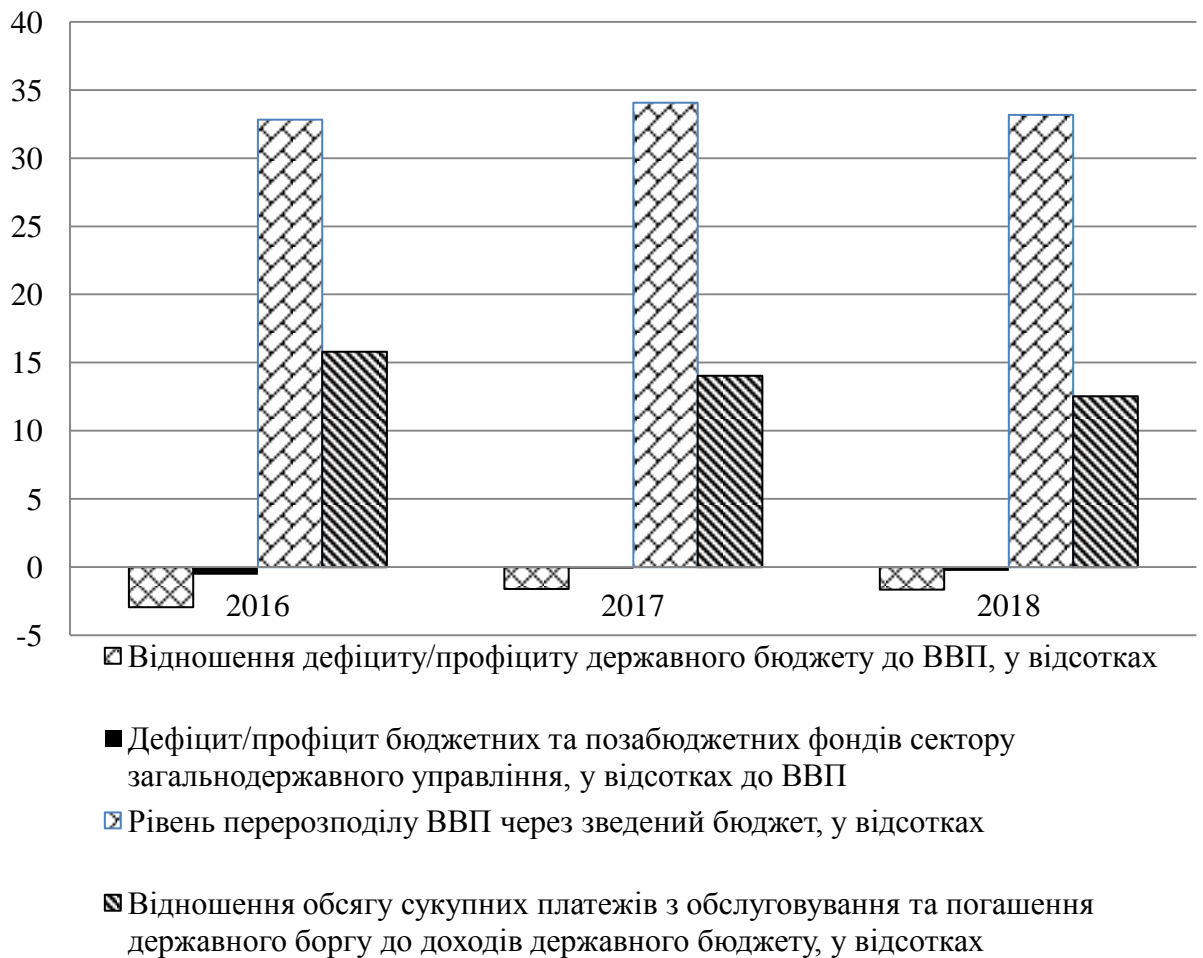


Рис. 3.1 – Динаміка індикаторів бюджетної безпеки протягом 2016-2018 рр.(розраховано за даними [46])

Відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування та погашення державного боргу до доходів державного бюджету є показником – дестимулятором і його значення у 15,8% наближається до критичного.

Відношення дефіциту державного бюджету у 2017 році складає -1,60%, що свідчить про оптимальне значення показника. Дефіцит бюджетних та позабюджетних фондів сектору загальнодержавного управління складає -0,13%, цей показник є наближеним до оптимального значення з позначкою, що дорівнює нулю. Рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет складає 34,09%, такий стан оцінюється як наближення до критичного (понад 37%). Відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування та погашення

державного боргу до доходів державного бюджету складає 14,05%, що свідчить про наближення його стану до критичного.

Відношення дефіциту державного бюджету у 2018 році складає -1,66%, що свідчить про оптимальне значення показника. Дефіцит бюджетних та позабюджетних фондів сектору загальнодержавного управління складає 0,28%, цей показник є наближеним до оптимального значення з позначкою, що дорівнює нулю. Рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет складає 33,28%, такий стан оцінюється як наближення до критичного (понад 37%). Відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування та погашення державного боргу до доходів державного бюджету складає 12,53%, що свідчить про наближення до критичного значення показника.

Стан бюджетної безпеки країни визначається її бюджетною системою як сукупністю державного і місцевих бюджетів, що перебувають між собою в тісному взаємозв'язку і взаємозалежності. Виходячи із цього, необхідно органічно поєднувати досягнення бюджетної безпеки держави у цілому і бюджетної безпеки окремих регіонів, усувати взаємну заборгованість між бюджетами різних рівнів. Важливим питанням сьогодні є забезпечення самостійності місцевих бюджетів, бюджетів, які обслуговують діяльність органів місцевого самоврядування, що, у свою чергу, потребує створення відповідної дохідної бази кожного рівня влади [45].

Бюджетна безпека залежить від бюджетної дисципліни. Дотримання ж останньої можливе при посиленні контролю над законністю та доцільністю використання бюджетних коштів, проведенні інвентаризацій бюджетоодержувачів, координації контрольно-ревізійних і контрольно-аналітичних заходів контролюючих органів законодавчої і виконавчої влади. Дуже важливим для забезпечення дійсної бюджетної безпеки є і сам механізм руху бюджетних коштів. У розвинених країнах він настільки чітко відпрацьований, що вищі органи державного фінансового контролю докладають набагато менше зусиль порівняно зі своїми українськими колегами [45].

Сучасний стан бюджетної безпеки в умовах прискорення глобалізації світового господарства доводить низьку ефективність класичних підходів до її гарантування та необхідність розроблення нового інструментарію її аналізу і напрямів забезпечення, оскільки бюджетна безпека є гарантом державної незалежності України, умовою її прогресивного економічного розвитку та зростання добробуту громадян. Для цього потрібно продовжувати роботу з реформування податкової системи, зменшивши податковий тягар для товаровиробників, що провокує несплату податків до бюджету та збільшує тіньовий сектор економіки. Унаслідок цього недоотримується значна частина коштів до бюджету, що збільшує його дефіцит та негативно відображається на розвитку економіки та рівні життя населення [47].

Показником стабільності фінансового стану держави та ефективності її боргової політики є величина державного боргу, його динаміка, структура та темпи зростання. Таким чином, визначення основних пріоритетних напрямів державної боргової політики, зокрема в частині порядку здійснення зовнішніх та внутрішніх запозичень, є актуальним і необхідним.

Викликає занепокоєння боргова залежність України, яка перевищує критичний рівень 60% від ВВП (рис. 3.2.).

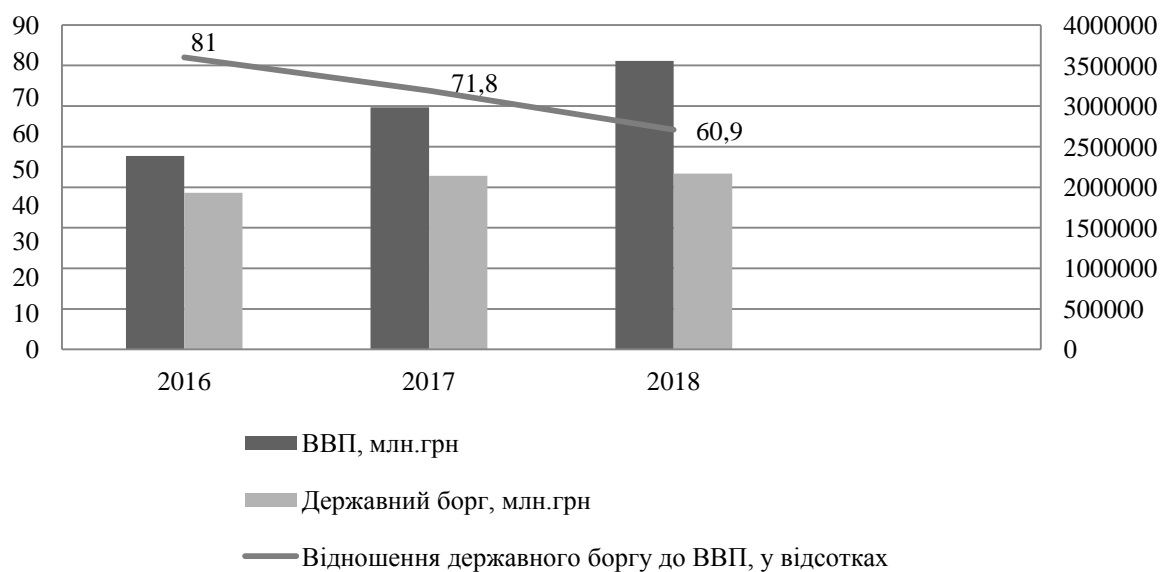


Рис. 3.2 – Динаміка державного боргу та його співвідношення до ВВП протягом 2016-2018 рр. (розраховано за даними [46])

У 2016 році Україна продовжила політику боргового фінансування дефіциту бюджету. Як наслідок, рівень державного боргу складає 81% від ВВП. Станом на 31 грудня 2018 року розмір державного та гарантованого державою боргу України становив 1929758,7 млн. грн, що у співвідношенні до ВВП складає 60,9% [46].

За наведеними даними можна зробити висновок, що збільшення державного боргу відбувається за рахунок як внутрішніх позик, так і зовнішніх позик. Взяті позики не забезпечують належного функціонування основного виробництва у країні та підтримання соціальної сфери. Аналізуючи вищезазначені показники, можна із впевненістю стверджувати, що прослідковується кореляційний зв'язок боргової залежності та бюджетної безпеки. Стрімке зростання загальної суми державного боргу у 2018 р. свідчить про виникнення системної загрози бюджетній безпеці України, що пояснюється процесами відсутності взаємоузгодження політичних та економічних інтересів, які не створюють необхідних передумов для запровадження ефективних та якісних змін у національній економіці, оздоровлення реального сектору економіки для забезпечення загальносуспільних цілей подальшого розвитку України.

Проведене дослідження показало, що можна виділити такі основні напрямки забезпечення бюджетної безпеки України в майбутньому [36; 37; 38; 44; 48; 49]:

1) доповнити Концепцію забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, в частині безпеки у бюджетній сфері індикаторами, які б враховували орієнтацію України на інтеграцію не тільки в європейські структури, а і орієнтувалися на специфіку національної фінансової системи;

2) прийняття Державного бюджету має проводитися вчасно і з суворим дотриманням ліміту дефіциту бюджету на рівні до 3%;

3) слід раціоналізувати структуру видатків у відповідності до бюджетної класифікації, переносючи їх частину в сферу недержавного фінансування;

4) вдосконалити систему бюджетного контролю контролю за використанням бюджетних коштів;

5) посилити платіжну дисципліну всіх суб'єктів господарської діяльності, що вимагає прийняття комплексних заходів у частині удосконалення діючої податкової системи, зокрема скоротити кількість податків і знизити їх ставки, що сприятиме наповненню бюджету та детінізації економіки;

6) доцільним є створення стабілізаційного фонду для компенсації впливу на Україну світових криз, неминучих у сучасному глобалізованому середовищі;

7) слід удосконалити діючі Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України в частині індикаторів оцінювання бюджетної безпеки, додавши до неї такі показники, як обсяги трансфертів до місцевих бюджетів у процентах до доходів відповідного місцевого бюджету, що має стати базою для оцінювання бюджетної безпеки регіональних бюджетів.

Таким чином, основними критеріями формування та виконання державного та місцевих бюджетів з урахуванням вимог економічної безпеки повинні бути:

— узгодженість податкової політики з національними, а не з політичними інтересами;

— забезпечення неподільності держави у процесі реалізації бюджетної політики;

— зміцнення економіки за рахунок пошуку альтернативних джерел надходжень фінансових ресурсів з метою фінансування внутрішньої та зовнішньої політики;

— реальність цілей бюджетної політики та створення сприятливого податкового клімату для їх реалізації;

— стабільності надходжень до державного бюджету, як засіб гарантування незалежності органів державної влади;

— розширення повноважень органів місцевого самоврядування в процесі бюджетної децентралізації;

— забезпечення цілісності та єдності державного і місцевого бюджетів, як фінансової основи та умови стабільного розвитку бюджетної системи зокрема, та країни вцілому;

— здатність бюджетної системи забезпечити єдність економіки, фінансового ринку, грошово-кредитної та валютної політики, а також банківської та податкової систем;

— узгодження річних та стратегічних цілей у бюджетному процесі, як інструмент економічного розвитку держави.

Також доцільно постійно здійснювати контроль та аналіз ключових показників, що визначають рівень бюджетної безпеки, включаючи чинники, загрози та індикатори, виходячи з прогнозу їх значень у перспективі та розробляти і впроваджувати конкретні заходи для підвищення рівня економічної безпеки країни вцілому. Підтримувати належний рівень національної безпеки та переглядати існуючу практику запобігання та протидії загрозам фінансовій безпеці в інших країнах.

Наявність надійної та ефективної системи управління державними фінансами має важливе значення для сталого економічного зростання та надання державних послуг, а також для створення підстав та стимулів для реформ в інших сферах. Необхідність консолідованої та узгодженої середньострокової програми реформ, а також ефективних механізмів їх впровадження є необхідною умовою макроекономічної стабільності [50].

Тому бюджетний контроль, як засіб фіскальної ефективності, що забезпечує економічну безпеку країни, повинен відповідати його Стратегії реформування, яка враховує створення системи сучасного та ефективного управління державними фінансами, здатну забезпечити надання високоякісних державних послуг, ефективно акумулювати та розподілити

бюджетні ресурси для задоволення середньо- та довгострокових пріоритетів уряду, зокрема:

- дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі;
- підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики;
- забезпечення ефективного виконання державного бюджету;
- підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами [50].

Отже, модернізація бюджетного контролю як критерію забезпечення економічної безпеки країни має забезпечуватися шляхом досягнення інституційної симетрії, додержання принципів фіскальної справедливості та відповідальності, що уможливить не лише збалансування бюджетних потоків, а й створить стимули для відновлення позитивної соціально-економічної динаміки розвитку держави. Перспективами подальших досліджень має стати формування дієвого та ефективного механізму бюджетного регулювання соціально-економічного розвитку, що є запорукою забезпечення економічного зростання та якості суспільних благ та послуг.

3.2. Ефективність місцевих фінансів у системі бюджетного менеджменту

Однією з ключових проблем бюджетного менеджменту на сучасному етапі є визначення рівня ефективності використання бюджетних коштів. Вирішення цієї проблеми, в свою чергу, неможливе без зростання ефективності бюджетного контролю, зокрема, в тому числі бюджетного контролю на рівні окремих адміністративно-територіальних одиниць.

Проблеми підвищення ефективності бюджетного контролю є актуальними на сучасному етапі в умовах підвищення глобальної конкурентоспроможності національної економіки та трансформації сфери публічних фінансів. Ефективність системи бюджетного контролю обумовлює відповідний рівень соціально-економічного розвитку країни в цілому, її окремих регіонів, а також суб'єктів господарювання.

Ефективність є важливим критерієм оцінки бюджетного контролю. В економічній літературі недостатньо розроблено питання теорії ефективності контролю і не було спроб дати узагальнену характеристику його якості. Давались окремі рекомендації, спрямовані на підвищення дієвості контролю, які є правильними, але носять локальний характер, обмежуються розглядом одного або декількох аспектів проблеми.

Формування критеріїв та показників, що характеризують ефективність бюджетного контролю та безпосередньо контрольних заходів були зроблені І.К. Дрозд, В.М. Федосовим, Л.Д. Буряком, Є.В. Шоріною, В.О. Шевчуком та іншими. Ґрунтовне дисертаційне дослідження питань оцінки ефективності контролю було здійснено Н.В. Шевченко.

Водночас проблема визначення ефективності бюджетного контролю до цього часу залишається дискусійною, що обумовлено такими факторами:

1) відсутня єдина методологічна основа для вибору критеріїв та показників системи бюджетного контролю;

2) немає єдності щодо предмету оцінки (підлягає аналізу контрольний процес, система контролю чи використання бюджетних коштів їх розпорядниками);

3) проблема поглиблюється відсутністю рекомендацій щодо ідентифікації ефективності контролю на місцевому рівні. Наявність дискусійності наукових підходів щодо методик визначення ефективності бюджетного контролю та необхідність їх вирішення обумовлює актуальність теми статті та визначає вектори подальших наукових досліджень.

Метою статті є оцінка та узагальнення підходів до ідентифікації ефективності бюджетного контролю на місцевому рівні.

В традиційному розумінні ефективність як критерій будь-якої суспільної діяльності розуміють як відповідність досягнутих в процесі її здійснення позитивних результатів заздалегідь сформованій меті з врахуванням здійснених при цьому витрат (часу, матеріальних та грошових коштів, трудових ресурсів тощо).

Ідентифікація ефективності проведеного бюджетного контролю на місцевому рівні має низку особливостей, обумовлених впливом екзогенних та ендогенних факторів. Зокрема, екзогенні чинники та їх вплив визначаються на загальнодержавному рівні, ендогенні чинники є результатом співпраці органів місцевого самоврядування та територіальної громади окремого регіону (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Чинники, що впливають на ефективність проведення контролю за функціонуванням місцевих бюджетів*

<i>Екзогенні чинники</i>	<i>Ендогенні чинники</i>
Відсутність у органів місцевого самоврядування самостійності щодо формування та реалізації власної бюджетної політики	Недостатність зусиль органів місцевого самоврядування щодо розвитку фінансового контролю й фінансової бази на місцях
Законодавчо обмежений перелік місцевих податків і зборів та відсутність об'єктів оподаткування по деяких із них на багатьох територіях	Необізнаність громадян щодо норм чинного законодавства
Необхідність дотримання жорстких, централізовано встановлених загальнодержавних норм у процесі здійснення видатків	Недостатня кваліфікація кадрів в органах місцевого самоврядування.
Висока залежність місцевих бюджетів від трансфертів, особливо дотацій вирівнювання	Низька прозорість діяльності місцевих органів влади
Нормативна неврегульованість питань залучення громадян до участі в бюджетному процесі	Пасивне ставлення громадян до місцевих справ та недовіра до місцевої влади

*Джерело: систематизовано автором на основі джерела[57].

Крім того, на місцевому рівні на ефективність бюджетного контролю додаткового впливають соціальні, правові, економічні та інші фактори. Оцінку ефективності бюджетного контролю потрібно здійснювати за

допомогою критеріїв економічності, результативності, дієвості та соціального ефекту (рис. 3.3).



Рис. 3.3 – Основні критерії, що визначають зміст бюджетного контролю на місцевому рівні (узагальнено авторами)

Критерій економічності є базовим при оцінці функціонування системи органів бюджетного контролю та передбачає розрахунок таких показників як:

- 1) обсяг коштів, витрачених на здійснення бюджетного контролю;
- 2) обсяг коштів, витрачених підконтрольним об'єктом на підготовку матеріалів для уповноважених на перевірку осіб;
- 3) рівень економічності (відношення отриманого економічного ефекту від запровадження висновків і рекомендацій контролюючих органів до витрат на їх утримання).

Критерій результативності бюджетного контролю відображається через наступні показники:

- 1) виявлений обсяг коштів, які використані з порушенням чинного законодавства;

- 2) виявлений обсяг неефективно використаних коштів;
- 3) кількість виявлених адміністративних правопорушень та оформлених протоколів за ними.

Від критерію результативності невід’ємний, але не зовсім співпадає з ним критерій дієвості контролю, який відображає той позитивний вплив, який контроль спричиняє на зміст діяльності контролюючого органу, вміння контролюючого виправляти положення: забезпечити своєчасне та повне виконання підконтрольним об’єктом порад, рекомендацій, вказівок та пропозицій, а за необхідності досягти їх виконання, використовуючи надані законодавством повноваження.

Критерій дієвості бюджетного контролю характеризують такі показники:

- 1) кількість виконаних приписів згідно з оформленими протоколами про адміністративні порушення;
- 2) обсяг коштів, повернутих до місцевих бюджетів та на бюджетні рахунки організацій;
- 3) кількість реалізованих пропозицій контролюючих органів;
- 4) збільшення доходної чи забезпечення економії видаткової частин місцевого бюджету;
- 5) кількість внесених до чинного законодавства правок до чинного законодавства в результаті контролю;
- 6) кількість порушених кримінальних справ за фактом порушення чинного бюджетного законодавства.

Обов’язково при визначенні ефективності бюджетного контролю повинен враховуватися соціальний ефект, який з часом повинен стати домінуючим показником, а також є безумовним орієнтиром стабільного соціально-економічного розвитку.

На противагу зазначеним показникам, В. Симоненко пропонує визначати ефективність контролю шляхом розрахунку наступних коефіцієнтів:

- 1) коефіцієнт інтенсивності роботи контролера;
- 2) коефіцієнт результативності контролю;

- 3) коефіцієнт дієвості контролю;
- 4) коефіцієнт окупності роботи контролера.

Рівень повноти виконання контролюючими органами покладених на них функцій пропонує розраховувати О.Шуліко [60], але в сучасних умовах розрахунок даного показника є проблематичним, оскільки чинним законодавством чітко не розмежовані повноваження окремого контролюючого органу, а подекуди вони просто дублюються.

Характеристика вищезазначених часткових показників ефективності бюджетного контролю місцевих фінансів наведена у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Показники ефективності здійснення бюджетного контролю*

№ з/п	Коефіцієнт	Формула	Розшифровка
1.	Коефіцієнт інтенсивності роботи контролера (<i>KIP</i>)	$KIP = K_n/K_\phi$	<i>K_n</i> – кількість контрольних заходів, проведених контролером; <i>K_φ</i> – кількість контрольних заходів, проведених контролюючими органами в цілому.
2.	Коефіцієнт результативності контролю (<i>KP</i>)	$KP = O_n/O_p$	<i>O_n</i> – обсяг нецільового використання бюджетних коштів, виявлений в результаті контролю; <i>O_p</i> – обсяг коштів, підданих перевірці.
3.	Коефіцієнт дієвості контролю (<i>KDK</i>)	$KDK = O_{сф}/O_n$	<i>O_{сф}</i> – обсяг коштів, повернутих до бюджету за результатами контролю; <i>O_n</i> – обсяг нецільового використання коштів, виявлений в результаті контролю
4.	Коефіцієнт окупності роботи контролера (<i>KOP</i>)	$KOP = O_{сф}/O_{кук}$	<i>O_{сф}</i> – обсяг коштів, повернутих до бюджету в результаті контролю, у розрахунку на одного контролера; <i>O_{кук}</i> – обсяг коштів, витрачених на утримання контролера
5.	Рівень повноти виконання контролюючим органом покладених на нього функцій (<i>P</i>)	$P = (Ф_{факт}/\Phi)*100\%$	<i>Ф_{факт}</i> – кількість фактично виконуваних функцій; <i>Φ</i> – кількість функцій належних до виконання контролюючим органом.
6.	Сукупний ризик здійснення неефективного контролю (<i>CP_{знк}</i>)	$CP_{знк} = P_{ніск}*P_{нвкд}*P_{нвок}$	<i>P_{ніск}</i> – ризик помилкової ідентифікації суб'єктів контролю; <i>P_{нвкд}</i> – ризик неякісного виконання контрольних дій; <i>P_{нвок}</i> – ризик неправильного вибору суб'єктів контролю.

*Джерело: узагальнено авторами

Розрахунок таких показників надасть можливість оцінити рівень ефективності здійснення бюджетного контролю, але при умові достовірності даних та порівняння зазначених показників в динаміці. Але, враховуючи той факт, що єдина система показників відсутня, постає проблема зіставлення отриманих розрахунків за різними підходами та визначення максимально точного результату. Також запропоновані показники повинні бути не лише досконаліми з позиції математичних розрахунків, але й відповідати вітчизняним особливостям здійснення бюджетного контролю.

Ефективність бюджетного контролю прямо залежить від результативності діяльності контролюючих органів. Досить часто результативність контролюючих органів визначають через порівняння фактичних результатів їх діяльності.

Наприклад, ефективність роботи Державної казначейської служби України визначається кількістю попереджених фінансових порушень. Зокрема, у 2016 році Казначейством попереджено понад 12,0 тис. фактів порушень бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 5,1 млрд. грн, тобто спостерігається тенденція до збільшення [33].

Для Державної аудиторської служби ефективність контролю визначається аналогічно. Зокрема, за результатами діяльності органів ДАС за 2017 рік: - проконтрольовано та досліджено 888,3 млрд. грн фінансових та матеріальних ресурсів держави, причому виявлено втрат фінансових та матеріальних ресурсів держави на суму 8,2 млрд. гривень, з яких відшкодовано 0,8 млрд. гривень; встановлено фактів неефективного витрачання коштів і майна на 5,3 млрд. гривень; визначено 2,8 млрд. грн резервів додаткових бюджетних надходжень; попереджено порушень та недоліків на 18,4 млрд. гривень; отримано економічний ефект від впровадження наданих за результатами аудитів пропозицій на 0,2 млрд. гривень. Внаслідок застосування дієвих заходів щодо відшкодування та повернення завданих державі втрат за підсумками 2017 року загальна ефективність роботи органів державного фінансового контролю в частині співвідношення обсягів відшкодованих втрат

бюджетних коштів порівняно з видатками на утримання визначена на рівні 145,2 % [34].

З наведеного переліку привертає увагу показник втрат бюджетних коштів та показник відшкодування бюджетних втрат. Коли ми говоримо про відшкодування втрат бюджетних коштів, то очевидно, що сума відшкодування перевищує розмір виявлених втрат, що пов'язано з притягненням винних осіб до відповідальності та стягненням адміністративних штрафів.

За результатами проведених державних фінансових аудитів органами Державної аудиторської служби надаються практичні пропозиції щодо вдосконалення бюджетних правовідносин та попередження фактів порушення бюджетного законодавства в майбутньому, але не всі надані практичні пропозиції втілюються в управлінські рішення.

Проте слід відмітити, що сьогодні є потреба у розрахунку інтегрального показника ефективності, який би об'єднував попередні часткові показники у єдину систему. Зокрема, на необхідності розрахунку сукупного рівня ризику здійснення неефективного контролю та сукупного інтегрального показника ефективності наголошують Дрозд І.К., Шевчук В.О. [52].

Виходячи з досліджених показників та критеріїв ефективності бюджетного контролю на місцевому рівні, вважаємо за доцільне уточнити такі напрями оцінки ефективності місцевих фінансів:

- 1) оцінка результативності витрачання коштів, тобто віддача від витрачання коштів;
- 2) оцінка можливості зниження рівня недоцільних бюджетних витрат;
- 3) оцінка доцільності фінансових витрат;
- 4) оцінка законності і цільового характеру фінансування;
- 5) контроль повноти і своєчасності бюджетних витрат (тобто їх адресність і терміновість);
- 6) оцінка обґрунтованості нормативів витрачання засобів (корисність, що доводиться на одиницю витрачених засобів);
- 7) оцінка прогресивності методів фінансово-господарської діяльності.

З метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів на місцевому рівні поділяємо позицію І.В. Грицюка щодо доцільності застосування структурно-логічної моделі взаємодії у системі фінансового контролю й бюджетної карти контролю за формуванням та використанням коштів місцевих бюджетів [59].

Застосування бюджетної карти контролю сприяє підвищенню точності та оперативності здійснення бюджетного контролю, дозволяє виявити резерви більш ефективного використання коштів місцевих бюджетів. Метою бюджетної карти контролю є узагальнення фінансового потенціалу області, підвищення результативності, ефективності та прозорості використання бюджетних ресурсів коштів фондів, аналіз джерел фінансового забезпечення та координація фінансових потоків регіону. Запропоновану бюджетну карту контролю доцільно складати за такими розділами: обсяг фінансових ресурсів; фінансове забезпечення бюджетних програм; джерела надходжень.

Підвищення рівня ефективності фінансового контролю за коштами місцевих бюджетів також потребує концептуальної зміни підходів до механізмів контрольної діяльності. Шляхом здійснення таких змін є розбудова системи бюджетного контролю шляхом переорієнтації з функціонально-структурного підходу контрольної діяльності до контролю за процесами.

Визначено, що посилення ефективності контрольної діяльності сприятиме зміцненню державної влади, місцевого самоврядування, стабільності фінансової системи, становленню ефективної системи державного фінансового контролю в цілому та зростанню ролі держави в регулюванні соціально-економічного розвитку України.

Водночас ідентифікація ефективності проведеного бюджетного контролю на місцевому рівні має низку особливостей, обумовлених впливом екзогенних та ендогенних факторів. Зазначено, що оцінку ефективності бюджетного контролю місцевих фінансів потрібно здійснювати за допомогою критеріїв економічності, результативності, дієвості та одержаного соціального ефекту. Водночас існуючі методики оцінки ефективності контролю місцевих

фінансів містять різнохарактерні показники, які відбивають той чи інший бік контрольної діяльності. Вказаний недолік не дозволяє провести повний аналіз ефективності контролю. Саме тому вважаємо, що для вирішення цієї проблеми необхідно розробити загальну схему та загальний метод визначення ефективності контролю.

3.3. Громадський контроль як спосіб підвищення ефективності використання бюджетних коштів на місцевому рівні

В умовах обмеженості бюджетних ресурсів досить актуальною є проблема їх цільового та ефективного використання, вирішення якої вимагає постійного суспільного контролю. Населення регіону є кінцевим споживачем послуг, які фінансуються з місцевого бюджету, а тому контроль лише з боку органів державної влади не є достатньо результативним.

Як бюджетний, так і громадський контроль є одним із видів фінансового контролю. Особливості кожного виду контролю наведено в Додатку Л.

Таким чином, як бюджетний так і громадський контроль має своє визначення, об'єкт, суб'єкт, завдання, принципи, цілі, форми, мету, особливості та проблеми здійснення.

Що стосується бюджетного контролю, то він буде ефективним і дієвим лише тоді, коли він буде своєчасним, постійним, гласним і економічним, з чітко розмежованими повноваженнями між спеціалізованими органами, а порушники бюджетного законодавства сповна відповідатимуть за вчинені дії.

Для того, аби покращити ситуацію у сфері громадського контролю його суб'єкти мають не тільки чітко знати й виконувати свої обов'язки, але й вміти реалізовувати свої права та брати активну участь у вирішенні питань суспільного та місцевого значення, оскільки саме активна громадянська позиція є вагомим важелем у протидії корупції та незаконним діям з боку

органів публічної влади. Рівень життя населення тепер залежить від активності кожного громадянина своєї територіальної громади.

На сучасному етапі громадський контроль за виконанням місцевих бюджетів у вітчизняній практиці фактично відсутній, оскільки законодавчо не визначено механізм та порядок його проведення, а також відсутня організована громадська ініціатива.

В науковій літературі громадський контроль за виконанням місцевого бюджету розглядається в контексті фінансового й висвітлюється лише окремими вченими, зокрема, такими як Н.П. Лубкей, О. Домбровський, Б. Малиняк, І. Марков, О.Голинська. Здебільшого увага приділяється проблемам законодавчої регламентації здійснення громадського контролю та формам участі громадян у бюджетному процесі на регіональному рівні

Громадяни – це суб'єкти, які через систему податкових та інших обов'язкових платежів наповнюють Державний та місцеві бюджети надходженнями, що фінансують виконання державою покладених на неї функцій. В основі функціонування інституту держави лежить єдина мета – забезпечення добробуту всіх членів суспільства, а тому громадяни повинні завжди вигравати від перерозподілу бюджетних коштів, а також мають право контролювати рух бюджетних потоків. Залучення громадян до участі в бюджетному процесі є проявом демократії стосовно прийняття управлінських рішень на місцях. Найчастіше громадський бюджетний контроль здійснюється під час фінансування програм соціального захисту населення.

На сучасному етапі чинним законодавством чітко не визначено механізм участі громадян в управлінні бюджетним процесом. На практиці зустрічаються лише поодинокі випадки, коли територіальні громади виступають ініціатором створення невеликих підрозділів самоуправління на рівні кварталів, районів чи вулиць, яким місцеві органи влади можуть передавати свої повноваження та доручати управління фінансами і комунальною власністю. Проте слід зауважити, що така практика не набула поширення в нашій країні, та й органи місцевої влади не є її прихильниками.

Громадський контроль за функціонуванням місцевих бюджетів має ряд переваг як для органів влади, так і для громадян. Насамперед, громадський контроль є інструментом вдосконалення бюджетної політики на місцях, пошуку найбільш оптимальних шляхів використання дефіцитних ресурсів, але найголовнішим є те, що громадський контроль є передумовою становлення активної громадської позиції, яка в свою чергу, сприяє соціально-економічному розвитку регіонів.

Залучення громадськості до прийняття рішень щодо функціонування місцевого бюджету дозволяє місцевій владі заручитись підтримкою у населення. Такий тандем сприяє формуванню нової суспільної свідомості, яка в майбутньому створює підґрунтя для ефективного вирішення стратегічних завдань регіону й попередить виникнення соціально-політичних конфліктів.

Вибір форми залучення громадян до участі в бюджетному процесі залежить від цілей здійснення громадського контролю. Здебільшого за рахунок громадської ініціативи прагнуть досягнути наступних цілей:

- 1) інформування територіальної громади щодо напрямів бюджетної політики органів місцевої влади на найближчу перспективу;
- 2) залучення громадян до процесу планування місцевого бюджету з метою визначення пріоритетних бюджетних програм, що забезпечить ефективне використання бюджетних коштів;
- 3) налагодження взаємозв'язку з місцевим населенням з метою забезпечення результативного виконання місцевих програм.

У таблиці 3.4 наведено основні форми участі громадян у бюджетному процесі. Так ми бачимо, що громадяни можуть долучатись до управління бюджетним процесом як в індивідуальному порядку з конкретними пропозиціями, так і організовуватись в групи з метою вирішення проблемних питань стосовно соціально-економічного розвитку регіону.

Таблиця 3.4 – Форми участі громадян у бюджетному процесі регіону*

<i>Форма участі</i>	<i>Порядок прийняття рішень</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Участь окремих осіб	Особиста участь громадян у вирішенні конкретних питань.
Участь організованих груп громадян	Організована робоча група громадян, що має завдання розглянути конкретну ситуацію та надати відповідні висновки і рекомендації.
Розподілена відповідальність	Громадські об'єднання та комітети, які збирають факти і доводять інформацію до відома владних структур.
Експертна оцінка	Громадяни, які мають власний досвід та відповідні знання у певній сфері проводять роз'яснення проблемних питань посадовим особам.
Інформація від споживачів щодо якості наданих послуг	Громадяни оцінюють якість наданих бюджетних послуг, що в підсумку може вплинути на розподіл бюджетних ресурсів у наступному році.

Джерело: узагальнено автором на основі джерела [64].

Громадський контроль має місце на всіх стадіях бюджетного процесу, але механізм його здійснення буде дещо відмінним на кожній з таких стадій (рис. 3.4.).



Рис. 3.4 – Громадський контроль за виконанням місцевого бюджету (запропоновано автором)

На стадії формування бюджету особливу увагу потрібно звернути на те, щоб доходи та видатки бюджету відповідали стратегічним напрямам розвитку регіону та пріоритетам політики місцевих органів влади.

Стадія підготовки проекту бюджету є найбільш активною з позиції участі в ній громадськості. Проведення конструктивних дискусій за круглим столом за участі представників місцевого населення сприяє в подальшому створенню робочих груп, які зосереджуються на вирішенні конкретних завдань.

Така тенденція є прийнятною, оскільки у вітчизняній практиці передбачено програмно-цільовий метод бюджетного планування, який починаючи з 2014 року застосовується до всіх місцевих бюджетів нашої країни. Даний метод дає змогу перерозподілити бюджетні кошти відповідно до пріоритетних напрямів бюджетної політики, а також забезпечує високу результативність виконання бюджетних програм.

Отже, логічним є формування відповідних робочих груп для конкретних бюджетних програм.

На стадії затвердження проекту підбиваються підсумки, проведених раніше дискусій за круглим столом і рішення про місцевий бюджет набуває чинності.

На стадії виконання бюджету провідна роль належить наглядовим комітетам, які здійснюють моніторинг виконання бюджетних програм. Ступінь впливу таких комітетів на реальний стан справ у бюджетній сфері буде визначатись тим, на скільки чітко окреслені їх повноваження чинним законодавством та рівнем доступу до необхідної інформації. Дані комітети в певній мірі виступають своєрідними посередниками між владою і громадськістю з бюджетних питань.

Під час затвердження звіту про виконання бюджету відбувається аналіз фактичних показників виконання бюджету за доходами та видатками, а також

оцінюється ефективність профінансованих бюджетних програм. Ефективність виконання бюджетних програм визначається на підставі розрахунку системи результативних показників.

В результаті проведення аналізу основних показників виконання місцевого бюджету проводяться публічні слухання затвердженого звіту, обговорюються виявлені відхилення та порушення, визначаються недоліки та прорахунки в бюджетних програмах з метою їх усунення на майбутні періоди.

Отже, здійснення громадського бюджетного контролю – це структурований процес реалізації сукупності взаємопов'язаних заходів (табл.3.5). Тобто, це свого роду план послідовних дій для досягнення поставлених цілей.

Таблиця 3.5 – Порядок проведення громадського контролю за виконанням місцевого бюджету*

<i>Дія</i>	<i>Коротка характеристика</i>
Соціальна ініціатива	Організоване об'єднання зацікавлених громадян з метою досягнення спільної мети.
Визначення напрямів контролю	Формування громадської думки щодо рівня задоволеності наданими послугами, визначення проблемних питань.
Встановлення цілей	Передбачає чітке розуміння того, що саме хотілось би змінити чи на що потрібно вплинути, яким чином використати результати контролю.
Інформаційне забезпечення	Між об'єднаннями громадян і місцевими органами влади встановлено партнерські відносини, наявний вільний доступ до офіційних джерел інформації.
Моніторинг	Проведення аналізу зібраної інформації, формування висновків та пропозицій.

*Джерело: власна розробка.

Все розпочинається з ініціативи, оскільки ніяка влада не змусить громадян боротись за власні інтереси. Якщо серед населення укорінилась стійка пасивність стосовно участі в житті регіону та немає інтересу щодо реалізації, визначених Конституцією України прав, то чинне законодавство тут просто безсиле.

Також потрібно звернути увагу і на інформаційне забезпечення здійснення контролю за виконанням місцевих бюджетів з боку територіальної

громади, тому що не володіючи відповідними даними, такий контроль здійснити практично неможливо.

Систематичний громадський моніторинг діяльності органів місцевого самоврядування та виконавчої влади в регіонах є передумовою забезпечення відкритості, прозорості та ефективності бюджетного процесу.

Важливою передумовою здійснення громадського бюджетного контролю за використанням коштів місцевих бюджетів є вільний доступ контролюючих суб'єктів до інформації про виконання місцевого бюджету в необхідному обсязі.

Сьогодні в Україні діє низка нормативно-правових актів, що передбачають оприлюднення інформації про місцеві бюджети та порядок надання такої інформації громадянам. Зокрема, положення Конституції України вказують на право громадян у письмовій чи усній формі подавати індивідуальні або групові звернення до органів місцевого самоврядування, посадових осіб, які зобов'язані розглянути такі звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом термін. У Законі України «Про звернення громадян» детально вказано види і порядок подання таких звернень та одержання відповідей. Згідно із Законом України «Про інформацію» громадяни можуть звертатись до державних органів, органів місцевого самоврядування із інформаційним запитом щодо надання їм доступу до офіційних документів, письмової або усної інформації. Упродовж десяти днів такий запит підлягає вивченню та має бути задоволений, у випадку позитивного рішення, протягом місяця. Варто зазначити, що державними органами не надається лише інформація з обмеженим доступом, яка є конфіденційною або таємною.

У Бюджетному кодексі України зазначено обов'язок місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування публікувати інформацію про місцеві бюджети, в тому числі рішення про місцеві бюджети та періодичні звіти про їх виконання.

Однією із умов дієвого громадського бюджетного контролю є наявність доступу до достовірної інформації, стосовно формування та виконання місцевого бюджету. Згідно норм чинного законодавства, які регламентують доступ громадян до інформації про виконання місцевого бюджету визначено такі її джерела в Україні:

- 1) веб-сайти обласних, районних державних адміністрацій та інших органів влади, які оприлюднюють результати своєї діяльності в мережі Інтернет;
- 2) засоби масової інформації (насамперед, місцеві друковані видання);
- 3) відповіді на подані громадянами або групами громадян запити;
- 4) зведені звіти органів статистики;
- 5) аналітична інформація неурядових організацій.

До інформації про місцевий бюджет, яка надається громадськості висуваються такі вимоги:

1. Комплексність – надання громадськості можливості ознайомитися із стратегічною та поточною бюджетною інформацією. Оприлюднення інформації про напрямки бюджетної політики та порядок фінансування пріоритетних бюджетних програм. Публікація розгорнутих звітів про виконання місцевих бюджетів.

2. Зрозумілість – формування звітів для громадськості у простій та доступній для розуміння формі, оприлюднення суттєвої та достовірної інформації.

3. Порівнянність – зіставність інформаційних даних з метою аналізу динаміки виконання місцевого бюджету протягом кількох бюджетних періодів.

4. Періодичність – постійне оновлення інформації.

На сучасному етапі оприлюднена інформація про виконання місцевих бюджетів не завжди відповідає поставленим до неї вимогам, а в більшості випадків просто не відображає дійсний стан справ.

Таким чином, бачимо, що перелік інформаційних джерел для проведення громадського контролю за виконанням місцевого бюджету не є великим, але поряд із тим немає і гарантій щодо достовірності даних, наведених у цих джерелах. Слід зауважити той факт, що фактичні дані, які оприлюднюються органами влади на офіційних сайтах та дані, які висвітлюються громадськими організаціями, здебільшого є невідповідними і мають суттєві відмінності. Аналітичні звіти про виконання бюджету формуються і розміщуються на сайтах з певною часовою невідповідністю, що обмежує можливість проведення поточного контролю. Також спостерігається ситуація, коли розміщується інформація не за послідовні періоди і виникають так звані «інформаційні прогалини», що не дає змоги прослідкувати тенденцію виконання бюджету в динаміці за декілька бюджетних років.

Отже, на сучасному етапі відсутні достатні передумови для проведення громадського бюджетного контролю, що обумовлено рядом об'єктивних причин. У вітчизняній практиці громадський контроль як форма фінансового контролю є швидше абстрактним відображенням участі громадян у вирішенні стратегічних питань розвитку регіону, а ніж реальною дійсністю. Для того, щоб змінити ситуацію, яка склалась необхідно:

1. Розвинути рівень суспільної культури, яка сприятиме громадській ініціативі щодо захисту своїх прав й інтересів стосовно питань формування і виконання місцевого бюджету. Громадяни повинні не тільки чітко знати й виконувати свої обов'язки, але й розуміти свої права та приймати активну участь у вирішенні місцевих питань. Оскільки саме активна громадська позиція є вагомим важелем протидії корупції та свавілля з боку органів влади.

2. На законодавчому рівні чітко визначити форми та порядок участі громадян у бюджетному процесі. На сьогодні склалась ситуація, коли не має єдиного нормативно-правового акту, який би регулював відносини взаємодії органів влади та територіальної громади з приводу формування та виконання місцевих бюджетів. Дане питання регулюється цілою низкою законів,

постанов, указів тощо, які фактично не надають громадянам жодних реальних прав на участь у бюджетному процесі.

3. Забезпечити громадськості доступ до достовірних джерел інформації.

Висновки за розділом 3

Під час дослідження можливих напрямів удосконалення системи бюджетного контролю на місцевому рівні, дійшли наступних висновків:

1. Пріоритетна роль у загальній системі економічної безпеки держави відводиться фінансовій безпеці, основною складовою якої, в свою чергу, є бюджетна безпека. Бюджетна безпека – це спроможність бюджетної системи забезпечити фінансову самостійність держави та ефективне використання бюджетних коштів в процесі виконання покладених на неї функцій.

2. В Методичних рекомендаціях щодо розрахунку рівня економічної безпеки України визначено чіткий перелік індикаторів бюджетної безпеки держави, а також вказуються їх порогові значення, що дозволяє провести комплексну оцінку стану бюджетної безпеки на сучасному етапі. Особлива увага приділяється дефіциту бюджету, величина якого є обернено пропорційною до рівня бюджетної безпеки держави, тобто чим більшим є дефіцит бюджету, тим нижчим є рівень бюджетної безпеки держави.

3. Показником стабільності фінансового стану держави та ефективності її боргової політики є величина державного боргу, його динаміка, структура та темпи зростання.

4. У 2016 році Україна продовжила політику боргового фінансування дефіциту бюджету. Як наслідок, рівень державного боргу складає 81% від ВВП. Станом на 31 грудня 2018 року розмір державного та гарантованого державою боргу України становив 1929758,7 млн. грн, що у співвідношенні до ВВП складає 60,9%.

5. Бюджетний контроль, як засіб фіскальної ефективності, що забезпечує економічну безпеку країни, повинен відповідати його Стратегії реформування, яка враховує створення системи сучасного та ефективного управління державними фінансами, здатну забезпечити надання високоякісних державних послуг, ефективно акумулювати та розподілити бюджетні ресурси для задоволення перспективних пріоритетів уряду.

6. Ефективність бюджетного контролю розглядається та визначається через систему таких критеріїв, як економічність, результативність, дієвість та соціальний ефект. Ефективність використання бюджетних коштів визначається в розрізі конкретних бюджетних програм на основі затверджених результативних показників.

7. Як бюджетний так і громадський контроль має своє визначення, об'єкт, суб'єкт, завдання, принципи, цілі, форми, мету, особливості та проблеми здійснення. Що стосується бюджетного контролю, то він буде ефективним і дієвим лише тоді, коли він буде своєчасним, постійним, гласним і економічним, з чітко розмежованими повноваженнями між спеціалізованими органами, а порушники бюджетного законодавства сповна відповідатимуть за вчинені дії.

8. На сучасному етапі громадський контроль за виконанням місцевих бюджетів у вітчизняній практиці фактично відсутній, оскільки законодавчо не визначено механізм та порядок його проведення, а також відсутня організована громадська ініціатива. Участь громадян у бюджетному процесі є передумовою політичної, економічної та соціальної стабільності в регіонах. Для здійснення громадського контролю за виконанням місцевих бюджетів на законодавчому рівні повинні бути чітко визначені форми участі громадян у бюджетному процесі, а також повинен бути доступ до відповідної звітної інформації.

9. Для того, аби покращити ситуацію у сфері громадського контролю його суб'єкти мають не тільки чітко знати й виконувати свої обов'язки, але й вміти реалізовувати свої права та брати активну участь у вирішенні питань

суспільного та місцевого значення, оскільки саме активна громадянська позиція є вагомим важелем у протидії корупції та незаконним діям з боку органів публічної влади. Рівень життя населення тепер залежить від активності кожного громадянина своєї територіальної громади.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі на основі проведеного дослідження отримано наукові результати, які полягають у обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бюджетного контролю на місцевому рівні. Основні висновки і результати полягають у наступному.

1. Протиріччя у визначенні понятійного апарату зумовили необхідність уточнення змісту поняття «бюджетний контроль», виходячи з його функціонального призначення. Бюджетний контроль є одним із головних видів фінансового контролю, проте повністю ототожнювати та використовувати термін «фінансовий контроль» замість «бюджетний контроль», як інколи це можна побачити в науковій літературі, не варто. Об'єкт, суб'єкти, завдання та методи бюджетного контролю є значно вужчими, ніж аналогічні елементи фінансового контролю, тому термін «бюджетний контроль» має повне право на самостійне існування та використання при характеристиці механізму функціонування бюджетної системи. Окрім того, що зазначені елементи бюджетного контролю є значно вужчими, потрібно враховувати також і характерні особливості бюджету як об'єкту контролю, які будуть впливати на вибір методів контролю. Також необхідно враховувати, що порядок формування та використання коштів місцевих бюджетів має свої характерні особливості. Таким чином, визначено сутність бюджетного контролю й виокремлено його з підсистеми фінансового.

Дослідження підходів різних вчених щодо розуміння сутності таких вихідних понять як «фінанси», «контроль» та «бюджет», дозволили визначити економічну сутність бюджетного контролю. В результаті проведених досліджень бюджетний контроль визначено як сукупність засобів, спрямованих на перевірку дотримання учасниками бюджетного процесу норм чинного бюджетного законодавства. В свою чергу, під бюджетним контролем на місцевому рівні пропонуємо розуміти складну систему бюджетних

правовідносин між учасниками бюджетного процесу з приводу розгляду, затвердження та виконання місцевих бюджетів відповідно до встановлених чинним бюджетним законодавством правових норм.

2. Під час дослідження форм бюджетного контролю за основу було взято критерій часу, тобто розглядались попередня, поточна та наступна форми бюджетного контролю. Кожна з перелічених форм бюджетного контролю є характерною відповідній стадії місцевого бюджету. Отже, визначено три форми здійснення бюджетного контролю, які тісно взаємопов'язані, витікають одна з одної та забезпечують оперативне реагування на прояви порушення бюджетної дисципліни під час виконання бюджетів усіх рівнів.

3. Існують різні підходи до визначення видів бюджетного контролю, залежно від обраних критеріїв класифікації та її мети. Вважаємо, що особливу увагу слід приділяти класифікації бюджетного контролю за стадіями бюджетного процесу та за суб'єктами здійснення контролю. Класифікація бюджетного контролю за суб'єктами є важливою з позиції чіткого визначення переліку контролюючих органів, уповноважених на здійснення перевірки виконання бюджетів усіх рівнів, узгодження їх функцій та порядку взаємодії.

4. Методи здійснення бюджетного контролю загалом відповідають методам фінансового контролю, але враховують особливості формування і використання коштів державного й місцевого бюджетів. На сучасному етапі найбільш поширеними методами контролю за виконанням місцевих бюджетів є ревізії та державні фінансові аудити, які проводяться органами Державної фінансової інспекції. Особливу увагу при дослідженні методів бюджетного контролю приділено такому методу як аудит ефективності, так як у вітчизняній практиці він набуває все більшого застосування. Використання даного методу контролю дає змогу, насамперед, оцінити ефективність використання бюджетних коштів та надати певні рекомендації щодо удосконалення напрямів перерозподілу коштів державного та місцевих бюджетів.

5. Здійснення бюджетного контролю спрямоване на попередження, виявлення та усунення порушень чинного бюджетного законодавства під час розробки затвердження та виконання державного та місцевих бюджетів. Таким чином, під час дослідження було проаналізовано сутність бюджетних правопорушень, їх основні види, які визначено законодавством та розглянуто основні види відповідальності учасників бюджетного процесу. Під бюджетним правопорушенням розуміємо порушення порядку розробки, затвердження та виконання державного й місцевих бюджетів, який визначено чинним бюджетним законодавством. Найактуальнішою сьогодні є проблема нецільового використання бюджетних коштів. Головною небезпекою нецільового використання бюджетних коштів є їх відволікання від задоволення першочергових суспільних потреб. В ході дослідження виявлено законодавчі, організаційні та методологічні проблеми здійснення бюджетного контролю, зокрема, на місцевому рівні, вирішення яких є одним із напрямів проведення подальших досліджень.

6. На сучасному етапі здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні немає чіткої правової основи, тобто відсутній єдиний закон, який би детально визначав об'єкт, суб'єкти контролю та порядок їх взаємодії, механізм здійснення контролю та відповідальність в разі виявлення бюджетних правопорушень. У вітчизняній практиці контроль за використанням бюджетних коштів регулюється нормами Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, численними указами, постановами, розпорядженнями та наказами уповноважених органів державної влади, проте неузгодженість правових положень окремих законодавчих актів ускладнює порядок проведення бюджетного контролю, знижує дієвість та результативність контрольних процедур, а також ефективність використання бюджетних коштів. Особливо ця проблема актуальна на місцевому рівні, оскільки кількість формальних законодавчих актів зростає, розширюється система контролюючих органів, а забезпечити оптимальний контроль за рухом коштів місцевих бюджетів фактично неможливо. Отже, з метою

удосконалення бюджетного контролю необхідно затвердити окремий законодавчий акт про бюджетний контроль, який би дозволив систематизувати та уніфікувати регулювання механізму бюджетного контролю, особливо на місцевому рівні.

7. Державною аудиторською службою було проведено аналіз стану фінансових і матеріальних ресурсів. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що аналіз стану фінансових і матеріальних ресурсів у процесі здійснення бюджетного контролю ДАС протягом 2016-2018рр. є неоднозначним. Кожен з показників кожного року змінювався в залежності від тих чи інших факторів впливу.

8. Дивлячись на дані проведених контрольних заходів Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України протягом 2014 – 2018 років можна побачити, що останніми роками є тенденція до збільшення обсягів порушень. Ці порушення є дуже суттєвими і потребують безпосереднього контролю.

9. В ході дослідження бюджетний контроль було проаналізовано в контексті економічної безпеки держави. Пріоритетна роль у загальній системі економічної безпеки держави відводиться фінансовій безпеці, основною складовою якої, в свою чергу, є бюджетна безпека. Бюджетна безпека – це спроможність бюджетної системи забезпечити фінансову самостійність держави та ефективне використання бюджетних коштів в процесі виконання покладених на неї функцій.

10. В Методичних рекомендаціях щодо розрахунку рівня економічної безпеки України визначено чіткий перелік індикаторів бюджетної безпеки держави, а також вказуються їх порогові значення, що дозволяє провести комплексну оцінку стану бюджетної безпеки на сучасному етапі. Особлива увага приділяється дефіциту бюджету, величина якого є обернено пропорційною до рівня бюджетної безпеки держави, тобто чим більшим є дефіцит бюджету, тим нижчим є рівень бюджетної безпеки держави.

11. Модернізація бюджетного контролю як критерію забезпечення економічної безпеки країни має забезпечуватися шляхом досягнення інституційної симетрії, додержання принципів фіскальної справедливості та відповідальності, що уможливить не лише збалансування бюджетних потоків, а й створить стимули для відновлення позитивної соціально-економічної динаміки розвитку держави.

12. Ефективність бюджетного контролю пропонуємо розглядати через систему таких критеріїв, як економічність, результативність, дієвість та соціальний ефект. Ефективність використання бюджетних коштів визначається в розрізі конкретних бюджетних програм на основі затверджених результативних показників.

13. На сучасному етапі громадський контроль за виконанням місцевих бюджетів у вітчизняній практиці фактично відсутній, оскільки законодавчо не визначено механізм та порядок його проведення, а також відсутня організована громадська ініціатива. Але застосування даного виду бюджетного контролю дозволить попередити цілу низку порушень бюджетного процесу, зокрема зменшити рівень нецільового використання бюджетних коштів. Також участь громадян у бюджетному процесі є передумовою політичної економічної та соціальної стабільності в регіонах. Для здійснення громадського контролю за виконанням місцевих бюджетів на законодавчому рівні повинні бути чітко визначені форми участі громадян у бюджетному процесі, а також повинен бути доступ до відповідної звітної інформації.

Для того, аби покращити ситуацію у сфері громадського контролю його суб'єкти мають не тільки чітко знати й виконувати свої обов'язки, але й вміти реалізовувати свої права та брати активну участь у вирішенні питань суспільного та місцевого значення, оскільки саме активна громадянська позиція є вагомим важелем у протидії корупції та незаконним діям з боку органів публічної влади. Рівень життя населення тепер залежить від активності кожного громадянина своєї територіальної громади.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Нечай А.А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дис. ... докт. юр. наук: 12.00.07 / А.А. Нечай, Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка, - Київ, 2005.
2. Корягін М.В. Бюджет як економічна категорія та його значення у ринковій економіці /М.В. Корягін// Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.1. – С. 226-231.
3. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології /С.В. Івахненко. – К.: Знання, 2005. – 286 с.
4. Гетманець О. Актуальні проблеми правового регулювання бюджетного контролю в Україні. /О. Гетьманець // Підприємництво, господарство і право. – 2008. – №6. – С. 91–94.
5. Удачина І.М. “Фінансовий контроль за виконанням місцевих бюджетів : теоретичні аспекти. /І.М. Удачина// Вісник ЖДТУ. – 2011. - №1.
6. Бюджетний кодекс України № 2456- VI від 8 липня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
7. Чернадчук В.Д. Бюджетні кошти як об'єкт правовідносин виконання бюджету. / В.Д. Чернадчук // Правовий вісник Української академії банківської справи. – 2011. - № 1 (4).
8. Лопушняк Г. Бюджетний контроль в Україні: теоретико-проблемні аспекти [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vldau/APK/2009/files/091gsapa.pdf
9. Алборова О.К. Совершенствование системы государственного бюджетного контроля: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.10 /О.К. Алборова. – Краснодар, 2004.
10. Фінансове право України: Підручник / Г.В. Бех, О.О. Дмитрук, І.Є. Криницький; За ред. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 320 с.

11. Капаєва Л.М., Лях М.С. Фінансове право: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 248 с.
12. Римарська Н.І. Суть та значення поняття бюджет як економічної категорії у ринковій економіці” /Н.І.Римарська, М.В.Корягін// Ученые записки Таврического национального университета имени В.И. Вернадского. Серия «Экономика и управление». - Том 24 (63). - 2011г. - № 2. - С.155–160.
13. Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: поняття, класифікація та особливості структури : монографія. – Суми: «Університетська книга», 2011. – 172 с.
14. Шашкевич О.Л. Етимологія, сутність та призначення державного фінансового контролю /О.Л. Шашкевич. – 2009.
15. Литвинчук І.В. Економічна сутність бюджетного контролю / І.В. Литвинчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – ЖДТУ. – 2013. – Вип. 3 (27). – С. 195-210.
16. Чернадчук В.Д. До питання видів та форм бюджетного контролю /В.Д. Чернадчук//Фінансове право. – 2011. - № 3 (17). – С. 23-26.
17. Гетманець О. П. Методи державного контролю бюджетного процесу / О. П. Гетманець // Науковий потенціал світу – 2005 : матеріали II міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпропетровськ: Наука і освіта. – 2005. – Т. 14. Право. – С. 16–19.
18. Енциклопедія Бізнесмена. Економіста. Менеджера. Під редакцією Романа Дяківа. – Київ: Міжнародна економічна фундація. «Книгодрук». 2002. – 703с.
19. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» [Електронний ресурс] від 24.05.2005 року. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0>
20. Наказ Державної фінансової інспекції «Про затвердження методичних рекомендацій з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» [Електронний ресурс]. - № 50 від

13.03.2007 року. – Режим доступу:
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/39838>

21. Перепічка П. «Нецільове використання бюджетних коштів: економічний зміст, проблемні питання та шляхи їх розв'язання // Фінансовий контроль. – 2010. – №3. – С.18-23

22. Публічний Звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2016 рік [Електронний ресурс] – Режим доступу:
<http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=131386>

23. Публічний Звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2017 рік [Електронний ресурс] – Режим доступу:
<http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=137772>

24. Публічний Звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік [Електронний ресурс] – Режим доступу:
<http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>

25. Гетманець О.П. Бюджетний контроль як напрямок удосконалення фінансової діяльності Української держави [Електронний ресурс] /О.П. Гетманець. – 2011. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/.../36.pdf

26. Указ Президента України «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері» від 25.12.2001 №1251/2001 [Електронний ресурс] – Режим доступу:
<https://docs.dtkr.ua/ru/doc/1251/2001>

27. Гетманець О.П. «Напрямки удосконалення законодавства щодо бюджетного контролю» /О.П. Гетманець// Юридична наука. – 2011. – №2.

28. Грицюк І.В. Фінансовий контроль формування та використання коштів місцевих бюджетів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 /І.В. Грицюк. – 2010.

29. Закон України «Про Рахункову палату» Режим доступу:URL://
www.ligazakon.ua/ru/

30. Положення про Державну аудиторську службу України Режим доступу:URL:// www.ligazakon.ua/ru/

31. Положення про Державну казначейську службу України Режим доступу: [URL://www.ligazakon.ua/ru/](http://www.ligazakon.ua/ru/)
32. Положення про Державну фінансову інспекцію України Режим доступу: [URL:// www.ligazakon.ua/ru/](http://www.ligazakon.ua/ru/)
33. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua/ua>
34. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>
35. Офіційний сайт Рахункової палати України. Режим доступу: <https://rp.gov.ua/home/>
36. Постоленко Ю.П. Бюджетна безпека як ключова складова фінансової та економічної безпеки / Ю.П. Постоленко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2011. – Випуск 3 (43). – С.121-126.
37. Гупаловська М.Б Бюджетний контроль: реалії сьогодення та шляхи вдосконалення. / М.Б. Гупаловська // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». – Серія: Економіка. – 2012. – Вип 19. – С. 18-21.
38. Гетманець О. П. Бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю / О. П. Гетманець // Право і Безпека. – 2005. – № 4. – С. 55-58.
39. Нагайчук В.В. Роль та значення бюджетного контролю у бюджетному менеджменті / В.В. Нагайчук // Міжнародний науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки». – 2014. – №1(23). – С.241-246.
40. Яцкін Р.О. Бюджетний контроль як засіб виявлення і захід попередження порушень бюджетного законодавства України / Р.О. Яцкін // Держава та регіони. Серія: Право – 2013. – № 4 (42). – С. 56-61.
41. Педченко Н. С. Бюджетний потенціал регіону: оцінка та перспективи розвитку: монографія / Н. С. Педченко, В. Ю. Стрілець. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – 220 с.

42. Педченко Н.С. Узагальнення наукових підходів до розуміння сутності «бюджетний потенціал регіону» / Н.С. Педченко, С.І. Заворотній // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: зб. наук. Праць Кіровоградського національного технічного університету. Серія: Економічні науки. – Кіровоград: КНТУ, 2015. – Вип. 27. – С.21-27.

43. Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України [Електронний ресурс]: затв. наказом від 29 жовтня 2013 р. № 1277 / Україна. М-во економічного розвитку і торгівлі. – Режим доступу <http://consultant.parus.ua/?doc=08U1H409F0&abz=F2GDT>.

44. Медведкіна Є.О. Теоретико-методологічні засади забезпечення фінансової безпеки національних економік /Є.О. Медведкіна. // Проблемы развития внешнеэкономических связей и привлечения иностранных инвестиций: региональный аспект. – 2011. – С.249-254.

45. Барановський О.І. Сутність і чинники бюджетної безпеки. / О. І. Барановський // Економіка і регіон. – 2016 – № 2 (57). – С. 20-29.

46. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk>

47. Онищенко С.В. Сучасні тенденції бюджетної безпеки України. / С.В. Онищенко, Я.С.Голян // Економіка і регіон. – 2015. – №3 (52). – С. 96-102.

48. Луцик-Дубова Т. Управління бюджетною безпекою України / Т. Луцик-Дубова // Галицький економічний вісник. – 2013. – №3(42). – С.17-23.

49. Проказюк О.В. Бюджетна безпека держави: сутність та основні загрози / О.В. Проказюк // Міжнародний науково-практичний журнал «Фінансовий простір». – 2016. – № 3 (23). – С. 39-45.

50. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [Електронний ресурс]: затв. розпорядженням від 8 лютого 2017 р. № 142-р. / Україна. Кабінет міністрів України – Режим доступу: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p>.

51. Педченко Н.С., Литвинчук І.В. Бюджетний контроль як критерій ефективності бюджетної політики в забезпеченні економічної безпеки країни / Н.С. Педченко, І.В. Литвинчук // Науковий Вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. - Серія «Економічні науки». - 2019. - № 3.

52. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. К.: ТОВ «Імекс-ЛТД». 2007. 304 с.

53. Государственные финансы: учеб.пособие.К.: Лыбидь. 1991. 276 с.

54. Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука. 1981.304 с.

55. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: дисертація д-ра ек. наук, спец.: 08.00.09. К. 1999. 528 с.

56. Шевченко Н.В.. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: дисертація . канд. ек. наук, спец.: 08.00. Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ». 2011. 260 с.

57. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю: підруч. для студ. вищ. навч. закл. Режим доступу: <http://subject.com.ua/pdf/11.pdf>

58. Шулико Е.В. Муниципальный бюджетный контроль в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. эк. наук: 08.00.10, Москва, 2004.

59. Грицюк І.В. Фінансовий контроль за формуванням та використанням коштів місцевих бюджетів у процесі підвищення їх фінансової самостійності / І.В.Грицюк, Б.А.Карпінський // Вісник Львівської державної фінансової академії. - Економічні науки. – 2010. - С.181-192

60. Шевченко Н. Оцінка ефективності державного фінансового контролю в системі фінансових відносин /Н. Шевченко/Науковий вісник. – 2011. – Вип.7.

61. Виговська Н.Г., Литвинчук І.В. Ефективність контролю місцевих фінансів у системі бюджетного менеджменту [Електронний ресурс] / Н.Г.

Виговська, І.В. Литвинчук // Економіка та суспільство. - 2018. - №15. - Режим доступу: <http://economyandsociety.in.ua>

62. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.

63. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

64. Крилова О. Участь громадськості у формуванні бюджетів в Україні: поточна практика та рекомендації щодо її розширення. // Аналітичний звіт. - № 3. – Київ. – 2006. - 72 с.

65. Лубкей Н.П. Проблеми здійснення громадського контролю за використанням коштів місцевих бюджетів /Н.П. Лубкей // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2010. – Випуск 15. – С. 32-36.

66. Модель громадського контролю за витратами в сфері охорони здоров'я [Електронний ресурс]. Міжнародний центр перспективних досліджень. – Київ. – 2006, 94 с. – Режим доступу: http://www.icps.com.ua/files/articles/42/65/Budget_watch_healthcare_ukr.pdf

67. Фролов С.М. Дослідження проблем організації і реалізації бюджетного процесу в Україні [Електронний ресурс] /С.М. Фролов. – Режим доступу: <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/8043/3/a.r.9.pdf>

68. Литвинчук І.В., Прохорчук Н.О. Роль органів місцевого самоврядування в організації місцевого господарства. Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2016. - № 2 (76). – С. 130-135.

69. Литвинчук І.В. Громадський контроль за виконанням місцевих бюджетів. Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2014. - № 4 (70). – С. 155-158.

70. Полтораков О.Ю. Громадський контроль над «силовими» структурами в Україні: проблеми та перспективи [Електронний ресурс] / О. Полтораков // Національний інститут проблем міжнародної безпеки. Публікації. — Режим доступу: <http://www.niisp.org.ua/defau~38.php>

71. Проект закону України №4697 от 14.04.2014, «Про громадський контроль». – Режим доступу: search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/JG3MH00A.html

72. Мех Ю. В. Контроль органів виконавчої влади за дотриманням бюджетного законодавства України : автореф. дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю. В. Мех; Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». – Харків, 2011. – 20 с

73. Макух О. В. Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. В. Макух; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2009. – 20 с.

74. Латковський П. П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / П. П. Латковський; Національний університет «Одеська юридична академія». – Одеса, 2017. – 24 с.

75. Крупник А.С. Громадський контроль: сутність та механізми здійснення [Електронний ресурс] / А.С. Крупник // Теоретичні та прикладні питання державотворення. - 2007. - № 1. - Режим доступу: www.library.oridu.odessa.ua

ДОДАТКИ

ПЕРЕЛІК ДОДАТКІВ

Додаток А. Узагальнення підходів до трактування поняття «бюджетний контроль».

Додаток Б. Елементи системи бюджетного контролю.

Додаток В. Форми бюджетного контролю.

Додаток Г. Етапи проведення аудиту ефективності виконання бюджету.

Додаток Д. Порядок визначення напрямів цільового використання бюджетних коштів.

Додаток Ж. Система управління коштами місцевих бюджетів.

Додаток К. Учасники бюджетного процесу на місцевому рівні.

Додаток Л. Порівняльна характеристика бюджетного і громадського контролю.