

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ВАЦЛАВСЬКИЙ ОЛЕГ ІВАНОВИЧ

УДК 336.148:352 (477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ
МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ УКРАЇНИ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси та кредит

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 О. І. Вацлавський

Науковий керівник:
Кириленко Ольга Павлівна,
доктор економічних наук, професор

*Згодом згідно з іменем
привіряє до дисертації, що буде
поради до
Взявши с*



Кириленко О.П.

* Тернопіль – 2018

АНОТАЦІЯ

Вацлавський О. І. Бюджетний контроль в умовах реформування місцевого самоврядування України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

Дисертація присвячена вивченню теоретичних, методичних і практичних аспектів функціонування бюджетного контролю в умовах реформування місцевого самоврядування України.

При визначенні сутності бюджетного контролю з'ясовано як у економічній та фінансовій науці тлумачать більш загальні поняття «контроль», «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль». У цьому контексті визначено, що бюджетний контроль є одним із видів державного фінансового контролю, що присутній на усіх стадіях бюджетного процесу і забезпечує належне їх проходження згідно з чинним бюджетним законодавством, спрямований на повноцінне наповнення бюджету та ефективне використання бюджетних ресурсів з метою підвищення рівня соціально-економічного розвитку держави і окремих її територій. Таке обґрунтування, на відміну від існуючих, акцентує увагу на призначенні бюджетного контролю для виявлення порушень бюджетного законодавства, а також забезпеченні зростання економіки та країни.

Розкрито сутність бюджетного контролю з позиції трьох основних підходів. Перший підхід представлений у роботах науковців, які досліджують бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю. Тому, бюджетний контроль згідно з даним підходом, можна визначити як діяльність контролюючих органів з приводу належного формування надходжень до бюджетів та ефективного їх використання. Згідно з другим підходом, бюджетний контроль ототожнюється із вираженням контрольної функції бюджету. Це дещо звужує сферу діяльності бюджетного

контролю, оскільки він проявляється також і в розподільчій та регулюючій функції бюджету. Третій підхід відображений у працях науковців, які досліджують бюджетний контроль як систему заходів органів державної влади та місцевого самоврядування з приводу дотримання бюджетної дисципліни в процесі формування, розподілу та використання грошових коштів держави. Бюджетний контроль згідно з даним підходом трактується як комплекс заходів контролюючих органів, спрямованих на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу.

Охарактеризовано основні функції бюджетного контролю, а саме: нормативну, управлінську, аналітичну, координаційну, профілактичну, інформаційну, мобілізуючу, прогнозуючу та обґрунтовано, що вищезазначені функції не достатньо повно висвітлюють сутність бюджетного контролю і для повного її розкриття, слід виділити ще дві: фіскальну функцію та роз'яснювально-виховну функцію.

Удосконалено методичний інструментарій організації бюджетного контролю виокремивши такі основні його види: 1) за характером відносин, прав та завдань, які виконують контролюючі органи – загальнодержавний, муніципальний і регіональний, спеціалізований, внутрішньоадміністративний, аудиторський, громадський; 2) за цільовою спрямованістю – стратегічний, тактичний та оперативний, що, на відміну від існуючих, дають можливість позиціонувати його як багатокритеріальне і багаторівневе явище.

Дослідивши і систематизувавши погляди вітчизняних науковців щодо визначення методів бюджетного контролю, запропоновано виділяти чотири основні методи контролю (інспектування, моніторинг, експертизу та аудит), за допомогою яких можна найбільш точно оцінити стан об'єктів, що підлягають бюджетному контролю.

У контексті дослідження організації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування з'ясовано, що він являє собою контроль органів місцевої влади, котрий застосовується до усіх учасників бюджетного процесу,

і спрямований на забезпечення виконання бюджетного законодавства та врахування інтересів держави в сфері місцевих фінансів. Також, було виокремлено важливу роль громадського контролю на рівні місцевого самоврядування, оскільки саме він характеризує реальний стан та оцінку дій усіх часників бюджетного процесу та органів бюджетного контролю. Запропоновано систематизацію суб'єктів бюджетного контролю на кожній стадії бюджетного процесу, дотримання якої сприятиме зростанню рівня ефективності формування та використання бюджетних ресурсів на рівні місцевого самоврядування.

Запропоновано критерії та показники оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, а саме: критерій охоплення (показник охоплення), критерій продуктивності (показник незаконних, нецільових витрат та недостач; показник відшкодування виявлених бюджетних порушень), критерій дієвості (показник недоотримання бюджетних ресурсів; показник взаємодії з правоохоронними органами). Завдяки цим показникам математично розраховано рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, який показав, що ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування знаходиться на низькому рівні.

На основі аналізу функціонування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, встановлено, що сьогодення організація бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування незадовільна, що викликано негативним впливом значних суб'єктивних і об'єктивних чинників, а саме: значна роль в діяльності контролюючих органів наступного контролю, що негативно позначається на мобільності бюджетного контролю, своєчасному реагуванні на його результати; неповне виконання органами бюджетного контролю правоохоронної, аналітичної і антикорупційної функції, що передбачає недостатній рівень його відкритості; відсутність монолітної методологічної бази і технології здійснення бюджетного контролю, а також чіткої схеми відшкодування бюджетних

коштів і власності, у результаті яких допущенні бюджетні правопорушення; сконцентрованість уваги інспекторів на виявленні фактів порушення, а не причини їх виникнення.

Окреслено пріоритетні напрямки імплементації світового досвіду реалізації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Запропоновано найбільш прийнятну для нашої країни модель організації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, з виокремленням його інституціональної структури, створення уніфікованої системи класифікації видів, форм та методів здійснення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Аргументовано вдосконалити процес планування бюджетних коштів на рівні місцевого самоврядування, шляхом: 1) запровадження єдиного механізму розрахунків при плануванні доходів та видатків місцевих бюджетів; 2) розширенням повноважень органів місцевого самоврядування під час здійснення бюджетного контролю в бюджетному процесі; 3) забезпеченням фінансової незалежності місцевих бюджетів шляхом передачі більших бюджетних повноважень на місця. Обґрунтовано необхідність обов'язкової присутності громадськості під час бюджетних слухань.

З метою підвищення рівня ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, запропоновано більш активно застосовувати громадський контроль в процесі формування та виконання місцевих бюджетів. Оскільки, саме активне громадське суспільство повинно контролювати бюджетний процес на рівні місцевого самоврядування.

Напрацьовано методичні рекомендації стосовно підвищення рівня якості контрольних дій органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, які полягають у поступовому запровадженні сучасних інформаційних технологій в систему управління бюджетних структур новітньої бази даних Блокчейн, котра дозволить унеможливити застосування корупційних схем під час використання коштів місцевих бюджетів, адже специфіка її роботи полягає в реєстрації усіх угод та договорів під час

виконання місцевих бюджетів в електронному режимі доступ до яких буде відкритий усім бажаючим, а зламати дану систему не можливо.

Запропоновано обґрунтувати шляхи підвищення рівня ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування за допомогою застосування спеціальних мультиплікаторів показників росту ефективності бюджетного контролю в розрізі кожного окремого показника оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Практичне значення отриманих результатів. Викладені у дисертації основні положення апробовані та доведені до рівня практичних рекомендацій щодо вдосконалення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування на основі аналізу вітчизняної практики та світового досвіду; реформування вітчизняної системи бюджетного контролю з метою підвищення ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування; підвищення рівня бюджетної культури всіх учасників бюджетного процесу з метою забезпечення ефективного формування та використання бюджетних ресурсів на рівні місцевого самоврядування.

Основні теоретико-методологічні положення, обґрунтовані у дисертаційній роботі, використано у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні навчальних дисциплін «Державний фінансовий контроль», «Місцеві фінанси», «Бюджетна система».

Ключові слова: державний фінансовий контроль, бюджетний контроль, органи бюджетного контролю, місцеві бюджети, органи місцевого самоврядування, система бюджетного контролю, громадський контроль.

Список публікацій здобувача

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Вацлавський О. І. Теоретичний підхід визначення змісту бюджетного контролю. Ефективна економіка. 2016. №3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?n=3&y=2016>.

2. Вацлавський О. І. Питання вдосконалення державного фінансового аудиту в Україні. Наука молода. 2016. №24. С. 41–47.
3. Вацлавський О. І. Роль громадського фінансового контролю в процесі формування та виконання місцевих бюджетів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. Вип. 10. С. 77–81.
4. Vatslavskiy O. I. Question of improvement budget control at the local level. Baltic Journal of Economic Studies. 2016. Vol. 2. No. 5. November. Riga: Izdevnieciba «Baltiga Publishing», 2016. P. 35–40.
5. Вацлавський О. І. Аналіз функціонування бюджетного контролю на місцевому рівні. Вісник Одеського національного університету. 2017. Вип. 4 (57). С. 101–106.
6. Вацлавський О. І. Оцінка ефективності бюджетного контролю в Україні. Світ фінансів. 2017. №2. С. 42–53.
7. Вацлавський О. І. Перспективи запровадження зарубіжного досвіду бюджетного контролю в контексті євроінтеграції України. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2017. Вип. 24. С. 62–64.
8. Vatslavskiy O. I. Budget control during drafting local budgets. Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: collection of scientific articles. 2017. No. 1. P. 134–135.
9. Вацлавський О. І. Особливості здійснення аудиторського та громадського контролю на місцевому рівні. Формування фінансового механізму сталого розвитку України : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. О. П. Кириленко та д-ра екон. наук, доц. О. І. Тулай. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С. 148–157.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

10. Вацлавський О. І. Концептуальні основи державного фінансового аудиту в Україні. Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці: зб. тез наук. доп. за матеріалами XI

Всеукр. наук. конф. студ. та молодих вчен. (м. Донецьк, 13 квітня 2011 р.).
Донецьк: ДонНУ, 2011. С. 153–155.

11. Вацлавський О. І. Основні напрямки реформування податкової системи України. Розвиток України в ХХІ столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми: зб. тез наук. доп. за матеріалами Х Ювілейної наук.-прак. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 10 червня 2011 р.). 2011. С. 90–92.

12. Вацлавський О. І. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні. Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки: матеріали IV Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Тернопіль, 11–12 травня 2011 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2011. С. 203–204.

13. Вацлавський О. І. Основні напрямки реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємство, стале економічне зростання: зб. тез наук. доп. за матеріалами XII Міжнар. наук.-прак. конф. студ. та молодих вчен. (м. Донецьк, 6–7 березня 2011 р.). Донецьк: ДонНУ, 2011. С. 122–123.

14. Вацлавський О. І. Питання вдосконалення діяльності державної фінансової інспекції України. Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України: матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Ірпінь, 22 травня 2015 р.). Ірпінь: КУДПСУ, 2015. С. 68–71.

15. Вацлавський О. І. Шляхи удосконалення бюджетного контролю в Україні. Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання: зб. тез наук. доп. за матеріалами III Всеукр. наук.-прак. конф. (м. Кременчук, 23 листопада 2015 р.). Кременчук. 2015. С. 20–21.

16. Вацлавський О. І. Ефективність бюджетного контролю на місцевому рівні. Другі наукові читання пам'яті С. І. Юрія: зб. тез наук. доп. (м. Тернопіль, 28 листопада 2016 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 15–19.

17. Вацлавський О. І. Імплементация зарубіжного досвіду бюджетного контролю у контексті євроінтеграції України. Актуальні напрями

забезпечення ефективності економіки країни: зб. тез наук. доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 8–9 квітня 2016 р.). Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2016. Ч. 2. С. 9–11.

18. Вацлавський О. І. Особливості громадського фінансового контролю на місцевому рівні. Актуальні питання, проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку країни: зб. тез наук. доп. за матеріалами Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 25–26 листопада 2016 р.). Одеса: ЦЕДР, 2016. Ч. II. С. 60–63.

19. Вацлавський О. І. Питання вдосконалення контролю господарської діяльності бюджетних установ. Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: зб. тез наук. доп. за матеріалами XIII Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. (м. Тернопіль, 24–25 березня 2016 р.). Тернопіль: Вектор, 2016. С. 105–106.

20. Вацлавський О. І. Проблеми та напрямки розвитку державного фінансового аудиту в Україні. Економічні проблеми сучасності та стратегії інноваційного розвитку економіки: матеріали доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 18–19 березня 2016 р.). Львів: ЛЕФ, 2016. Ч. 2. С. 52–54.

21. Вацлавський О. І. Теоретичні основи трактування сутності бюджетного контролю. Глобалізаційні процеси в розвитку національних економік: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 31 березня 2016 р.). Тернопіль: Крок, 2016. С. 218–221.

22. Вацлавський О. І. Аналіз функціонування бюджетного контролю при складанні проектів місцевих бюджетів. Глобальний економічний простір: детермінанти розвитку: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Миколаїв, 27 квітня 2017 р.). Миколаїв: МНУ ім. В. О. Сухомлинського, 2017. С. 87–90.

ANNOTATION

Vatslavskiy O. I. Budget control in the context of reforming the local self-government of Ukraine. – Qualifying scientific work on the rights of manuscripts.

Thesis for a Candidate Degree in Economics, specialty 08.00.08 – money,

finance and credit. – Ternopil National Economic University. – Ternopil, 2018.

The dissertation is devoted to the study of theoretical, methodological and practical aspects of the functioning of budgetary control in the conditions of reforming the local self - government of Ukraine.

In determining the essence of budgetary control it is clarified how the more general concepts of "control", "financial control" and "state financial control" are interpreted in the economic and financial science. In this context, budgetary control is defined as one of the types of state financial control that is present at all stages of the budget process and ensures their proper passage in accordance with the current budget legislation, aimed at fullest budget revenues and effective use of budget resources to increase the level of socio-economic development of the state and its separate regions. Such a justification, in contrast to the existing ones, focuses on the appointment of budgetary control to detect violations of budget legislation, as well as to ensure the growth of the economy and the country.

The essence of budgetary control from the standpoint of three main approaches is presented. The first approach is presented in the works of scientists who study fiscal control as a kind of public financial control. Therefore, budgetary control in accordance with this approach can be defined as the activity of controlling bodies regarding the proper formation of budget revenues and their effective use. According to the second approach, budgetary control is identified with the expression of a control function of the budget. It somewhat reduces the scope of budgetary control, as it also manifests itself in the distributive and regulatory functions of the budget. The third approach is reflected in the writings of scholars who study budgetary control as a system of measures by state authorities and local self-government on compliance with budgetary discipline in the process of formation, distribution and use of state funds. Budgetary control in accordance with this approach is interpreted as a complex of measures of the controlling bodies aimed at ensuring the legality of the actions of the participants in the budget process.

In our research we characterize main functions of budget control, which are:

normative, managerial, analytical, coordinating, preventive, informational, mobilizing and predictive, and substantiate that the above-mentioned functions do not adequately cover the essence of budgetary control, and for its full disclosure two more functions should be distinguished: the fiscal function and the explanatory and educational function.

The methodical tools of budget control organization have been improved by outlining the following main types: 1) according to the nature of relations, rights and tasks performed by the supervisory bodies: national, municipal and regional, specialized, internal administrative, auditor, public; 2) according to the target orientation: strategic, tactical and operational, which, unlike the existing ones, make it possible to position it as a multi-criteria and multi-level phenomenon.

Having examined and systematized the views of domestic scientists on the definition of budgetary control methods, it was proposed to distinguish four basic methods of control (inspection, monitoring, examination and audit), by which one can most accurately assess the state of objects subject to budget control.

In the context of the study of the organization of budgetary control at the level of local self-government, it was found that it is the control of the local authorities, which applies to all the participants of the budget process, and is aimed at ensuring the implementation of budget legislation and taking into account the interests of the state in the field of local finance. Also, the important role of public control at the level of local self-government was singled out, because it is it that characterizes the actual state and evaluation of the actions of all the participants of the budget process and the bodies of budgetary control. The systematization of budget control subjects at each stage of the budget process is proposed, observance of which will help to increase the level of effectiveness of the formation and use of budget resources at the level of local self-government.

The criteria and indicators for assessing the effectiveness of budget control at the level of local self-government are proposed, namely: coverage criterion (coverage rate), performance criterion (the indicator of illegal, non-targeted expenditures and shortages, the indicator of compensation for detected budget

violations), efficiency criterion (indicator of lack of budget resources, indicator of interaction with law enforcement agencies). Thanks to these indicators, the level of effectiveness of fiscal control at the level of local self-government was calculated mathematically, which showed that the effectiveness of fiscal control at the level of local self-government is low.

Based on the analysis of the functioning of budgetary control at the level of local self-government, it was established that today's organization of budgetary control at the level of local self-government is unsatisfactory, due to the negative influence of significant subjective and objective factors, namely: significant role in the activity of the controlling bodies of consecutive control, which negatively affects the mobility of budget control and timely response to its results; incomplete implementation by the budgetary control bodies of their law-enforcement, analytical and anti-corruption functions, which provides for an inadequate level of its openness; the lack of a monolithic methodological base and technology for implementing budget control, as well as a clear scheme of reimbursement of budget funds and property, resulting in budget violations; inspectors' concentration on revealing the violation facts, and not the reasons for their occurrence.

The priority directions of implementation of world experience in realizing budget control at the level of local self-government are outlined. The most acceptable model for organization of budgetary control at the level of local self-government is proposed, with the identification of its institutional structure, the creation of a unified system of classifications of types, forms and methods of budget control at the level of local self-government.

The work gives reasons on how to improve the process of planning of budget funds at the level of local self-government, by: 1) introducing a single mechanism for calculations when planning income and expenditure of local budgets; 2) extension of powers of local self-government bodies when carrying out budget control in the budget process; 3) ensuring the financial independence of local budgets through the delegation of larger budget powers to the regions. The necessity of obligatory public presence during budgetary hearings is substantiated.

In order to increase the effectiveness of budgetary control at the level of local self-government, it is proposed to more actively apply public control in the process of formation and implementation of local budgets. It is active civil society that should control the budget process at the level of local self-government.

The methodical recommendations for improving the quality of control activities of the bodies of budgetary control at the level of local self-government are worked out, which consist in the gradual introduction of modern information technologies into the system of budget structures management of the new Blockchain database, which, being impossible to crack, will eliminate the possibility of applying corruption schemes while using funds from local budgets, as it registers all agreements and contracts while executing local budgets in electronic mode, with access granted to all comers.

It is proposed to substantiate ways to increase the level of efficiency of budget control at the level of local self-government by applying special multipliers of growth indicators of the effectiveness of budget control in the context of each individual indicator of the assessment of the effectiveness of budgetary control at the level of local self-government.

The practical value of the results. The main provisions of the dissertation have been tested and brought to the level of practical recommendations for improving budgetary control at the level of local self-government on the basis of analysis of domestic practice and world experience; reform of the domestic system of budgetary control in order to increase the effectiveness of budgetary control at the level of local self-government; raising the level of budget culture of all participants in the budget process in order to ensure the effective formation and use of budget resources at the level of local self-government.

The basic theoretical and methodological positions, which are grounded in the dissertation, were used in the educational process of the Ternopil National Economic University in the teaching of academic disciplines "State Financial Control", "Local Finances", "Budget System".

Key words: state financial control, budget control, bodies of budget control,

local budgets, local government bodies, budget control system, public control.

References by the theme of dissertation

Research papers, that contain basic results of dissertation:

1. Vatslavskiyi O. I. Theoretical approach to defining the content of budget control. // Effective economy: electron. sciences professional view. 2016. Number 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=3&y=2016>.
2. Vatslavskiyi O. I. The issue of improving the state financial audit in Ukraine. Science is young. 2016. No. 24. P. 41–47.
3. Vatslavskiyi O. I. The role of public financial control in the process of formation and implementation of local budgets. Scientific herald of Uzhgorod National University. 2016. No. 10. P. 77–81.
4. Vatslavskiyi O. I. Question of improvement budget control at the local level. Baltic Journal of Economic Studies. Vol.2 (2016) No.5 November. Riga: Izdevnieciba «Baltiga Publishing», 2016. P. 35–40.
5. Vatslavskiyi O. I. Analysis of the functioning of budgetary control at the local level. Scientific Herald of the Odessa National Economic University. Odessa, 2017. No. 4. P. 101–106.
6. Vatslavskiyi O. I. Estimation of Budget Control Effectiveness in Ukraine. The world of finance. 2017. No. 2. P. 42–53.
7. Vatslavskiyi O. I. Prospects for introduction of foreign experience in fiscal control in the context of Ukraine's European integration. Scientific herald of Kherson State University. 2017. No. 24. P. 62–64.
8. Vatslavskiyi O. I. Budget control during drafting local budgets. Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: collection of scientific articles. 2017. No. 1. P. 134–135.
9. Vatslavskiyi O. I. Features of the implementation of audit and public control at the local level. Formation of financial mechanism of sustainable development of Ukraine: monogr. / ed. dr. econ. sciences, prof. O. P. Kirilenko and dr. econ. sciences, associate professor O. I. Tulay. Ternopil: TNEU, 2017. P. 148–157.

Research papers that prove approbation materials:

10. Vatslavskiy O. I. Conceptual Basis of Public Financial Audit in Ukraine. Problems of the development of socio-economic systems in the national and global economy: materials of the XI Allukr. science conf. students and young scientists (Donetsk, April 13, 2011). Donetsk, 2011. P. 153–155.

11. Vatslavskiy O. I. The main directions of reforming the tax system of Ukraine. Ukraine's Development in the XXI Century: economic, social, ecological, humanitarian and legal issues: materials of the X Jubilee science-practice internet conf. (June 10, 2011, Web site: www.iconf.org.ua). 2011. P. 90–92.

12. Vatslavskiy O. I. Ways of improving public financial control in Ukraine. Formation of a single scientific space in Europe and the tasks of economic science: materials of the Intern. science-practice conf. (Ternopil, May 11–12, 2011). Ternopil, 2011. P. 203–204.

13. Vatslavskiy O. I. The main directions of reforming the system of state financial control in Ukraine. Management of the development of socio-economic systems: globalization, enterprise, sustainable economic growth: materials of the XII Intern. science-practice conf. students and Young Scientists (Donetsk, March 6–7, 2011). Donetsk, 2011. P. 122–123.

14. Vatslavskiy O. I. The issue of improving the activities of the state financial inspection of Ukraine. Budget and tax policy and regional development of Ukraine: materials Intern. science-practice conf. (Irpin, May 22, 2015). Irpin, 2015. P. 68–71.

15. Vatslavskiy O. I. Ways of improving budget control in Ukraine. Financial support of business entities: a collection of materials of the III Allukr. science-practice conf. (Kremenchuk, November 23, 2015). Kremenchug, 2015. P. 20–21.

16. Vatslavskiy O. I. The effectiveness of fiscal control at the local level. Second scientific readings in memory S. I. Yurii: collection of science works (Ternopil, November 28, 2016). Ternopil, 2016. P. 15–19.

17. Vatslavskiy O. I. Implementation of foreign experience in fiscal control in the context of Ukraine's European integration. Topical areas of ensuring the efficiency of the country's economy: materials Intern. science-practice conf. (Zaporizhzhia, April 8–9, 2016). Zaporizhzhia, 2016. No 2. P. 9–11.

18. Vatslavskiy O. I. Features of public financial control at the local level. Topical issues, problems and perspectives of social and economic development of the country: a collection of materials of the Allukr. science-practice conf. (Odessa, November 25–26, 2016). Odessa, 2016. P. 60–63.

19. Vatslavskiy O. I. Issues of improving the control of economic activity of budgetary institutions. Economic and Social Development of Ukraine in the XXI Century: A National Vision and Challenges of Globalization: Materials of the XIII Intern. science-practice conf. Young Scientists (Ternopil, March 24-25, 2016). Ternopil, 2016. P. 105–106.

20. Vatslavskiy O. I. Problems and directions of development of the state financial audit in Ukraine. Economic problems of modernity and strategies of innovative development of the economy: materials Intern. science-practice conf. (Lviv, March 18–19, 2016). Lviv, 2016. P. 52–54.

21. Vatslavskiy O. I. Theoretical basis for the interpretation of the essence of budgetary control. Globalization processes in the development of national economies: materials Intern. science-practice conf. (Lviv, March 31, 2016). Ternopil, 2016. P. 218–221.

22. Vatslavskiy O. I. Analysis of the functioning of budget control when drafting local budgets. global economic space: development determinants: materials of the III Intern. science-practice conf. (Mykolayiv, April 27, 2017). Mykolayiv, 2017. P. 87–90.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ.....	12
1.1. Сутність та функціональне призначення бюджетного контролю.....	12
1.2. Система бюджетного контролю та методологічні засади його організації.....	35
1.3. Особливості та специфіка організації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.....	54
Висновки до розділу 1.....	74
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ НА РІВНІ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ УКРАЇНИ.....	77
2.1. Практика здійснення бюджетного контролю при складанні, розгляді та прийнятті рішень про місцеві бюджети	77
2.2. Аналіз функціонування бюджетного контролю у процесі виконання та звітування про виконання місцевих бюджетів	94
2.3. Моніторинг ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.....	110
Висновки до розділу 2.....	130
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ.....	132
3.1 Перспективи імплементації зарубіжного досвіду бюджетного контролю в контексті фінансової децентралізації та євроінтеграції України.....	132
3.2 Орієнтири оптимізації функціонування системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.....	151
Висновки до розділу 3.....	171
ВИСНОВКИ.....	173
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	177
ДОДАТКИ.....	200

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БКУ – Бюджетний кодекс України;

ВОБК – вищий орган бюджетного контролю;

ВРУ – Верховна Рада України;

ДАСУ – Державна аудиторська служба України;

ДБ – державний бюджет;

ДКСУ – Державна казначейська служба України;

ДФІ – Державна фінансова інспекція;

ДФСУ – Державна фіскальна служба України ;

ЄС – Європейський Союз ;

ЗМІ – засоби масової інформації;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

МБ – місцеві бюджети;

МВС – Міністерство внутрішніх справ;

МФУ – Міністерство фінансів України;

РПУ – Рахункова палата України;

СБУ – Служба безпеки України;

EUROSAI (European Organization of Supreme Audit Institutions) – Міжнародна організація вищих органів державного фінансового контролю, яка об'єднує вищі контролюючі органи країн Європи;

INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) – Міжнародна організація вищих органів державного фінансового контролю.

ВСТУП

Актуальність теми. Бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування є одним із засобів реалізації права місцевої влади захищати законодавчим шляхом інтереси територіальних громад з метою забезпечення соціально-економічного розвитку регіонів. Необхідність посилення й удосконалення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування пов'язана з тим, що мають місце випадки незаконного і нецільового використання бюджетних коштів, виникають проблеми контролю за повнотою і своєчасністю надходжень до бюджетів; продовжується практика надання фінансової підтримки регіонів, яка не повною мірою відповідає цілям реформування місцевого самоврядування та не сприяє зміцненню власної дохідної бази місцевих бюджетів, що призводить до збільшення рівня незаконного та нецільового використання бюджетних ресурсів. Відповідно необхідно сформувати нові підходи до організації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, які забезпечуватимуть здійснення не лише контролю за законністю та цільовим використанням коштів, а й за ефективністю дій щодо складання, розгляду та прийняття рішень про місцеві бюджети в умовах збільшення бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування.

Теоретичні та практичні аспекти організації й методології бюджетного контролю досліджуються в працях зарубіжних та українських науковців: А. Аренса, І. Басанцова, Ш. Бланкарта, М. Білухи, Ф. Бутинця, В. Бурцева, О. Гетьманець, М. Гупаловської, Л. Гуцаленка, В. Дем'янишина, Ф. Дефліза, Л. Дікань, В. Жукова, Р. Зоді, Д. Ірвіна, О. Кириленко, А. Крисоватого, Л. Лисяк, Є. Мниха, І. Микитюка, А. Нечая, В. Опаріна, В. Піхоцького, Б. Райзберга, Н. Рубан, В. Рудницького, П. Самуельсона, М. Сивульського, С. Стефанюка, Дж. Стігліца, М. Столярова, В. Федосова, Д. Хана, М. Хірша, А. Хомутенко, В. Чернадчука, Н. Шевченко, О. Шевчука, С. Шохіна, М. Шутова, С. Юрія та ін.

Високо оцінюючи науковий доробок зазначених учених, слід вказати на невирішеність багатьох теоретичних та практичних питань бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. У нормативних актах поняття бюджетного

контролю відсутнє; механізм організації діяльності контролюючих органів розроблений лише частково; недостатньо дослідженими є питання результативності та ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Це визначає актуальність окресленої проблеми і теоретичну та практично значущість її розробки.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Наукові дослідження за темою дисертації є складовою науково-дослідних тем: «Формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів» (державний реєстраційний номер 0116U002498) кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету, «Формування та реалізація фінансової політики сталого розвитку України» (державний реєстраційний номер 0116U002629) кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Тернопільського національного економічного університету, у межах яких автором обґрунтовано концептуальні засади теорії та практики бюджетного контролю, виявлено основні проблеми здійснення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування та запропоновано напрями їх вирішення з метою підвищення ефективності бюджетного контролю.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-концептуальних засад бюджетного контролю та розроблення практичних рекомендацій щодо перспектив його реалізації в умовах реформування місцевого самоврядування.

Для досягнення означеної мети в роботі окреслено та виконано комплекс завдань:

- поглибити трактування сутності бюджетного контролю для визначення його місця і ролі в загальній системі державного фінансового контролю;
- узагальнити теоретичні засади сутності та організації системи бюджетного контролю з метою підвищення ефективності її функціонування;
- обґрунтувати теоретико-правові та інституційно-організаційні засади бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування для формування ефективного механізму його реалізації у сучасних умовах;

- провести моніторинг реалізації бюджетного контролю при складанні, розгляді та прийнятті рішень про місцеві бюджети з метою визначення основних проблем, що перешкоджають ефективному його здійсненню;
- проаналізувати практику бюджетного контролю в процесі виконання та звітування місцевих бюджетів з метою окреслення напрямів його удосконалення у сучасних умовах;
- здійснити теоретико-методичні підходи щодо оцінювання рівня ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування в умовах реформування місцевого самоврядування України;
- систематизувати зарубіжний досвід здійснення бюджетного контролю для вироблення наукових підходів щодо напрямів імплементації цього досвіду в Україні;
- окреслити основні напрямки реформування бюджетного контролю з метою підвищення його ефективності на рівні місцевого самоврядування.

Об'єктом дослідження є бюджетний контроль як вид державного фінансового контролю.

Предмет дослідження – теоретико-методичні та прикладні аспекти реалізації бюджетного контролю в умовах реформування місцевого самоврядування.

Методи дослідження. При виконанні дисертаційної роботи застосовано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, а саме: історичний підхід та логічний метод – при розкритті сутності понять і систематизації наукових поглядів у контексті досліджуваної проблематики; метод групування, вибірки, порівняльного аналізу та синтезу з метою виокремлення видів, форм і функцій бюджетного контролю; статистично-економічний та графічний – для відображення динаміки структури та частки виявлених бюджетних порушень при використанні коштів місцевих бюджетів і розрахунках ефективності результатів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування; економіко-математичного моделювання при розрахунку ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування; структурно-функціональний підхід – для

аналізу взаємодії різних контролюючих органів у процесі формування та використання бюджетних ресурсів; прийоми абстрактно-логічного методу – для здійснення теоретичних узагальнень і формулювання пропозицій щодо подальшого розвитку бюджетного контролю в умовах реформування місцевого самоврядування. Отримані результати дослідження проілюстровано за допомогою методу моделювання, графічного й табличного методів представлення згенерованої інформації.

Інформаційну основу дослідження становлять законодавчі та нормативно-правові акти з питань бюджетного контролю, статистичні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Міжнародних організацій вищих органів фінансового контролю (INTOSAI, EUROSAI), монографічні дослідження та наукові праці вітчизняних і зарубіжних авторів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в систематизації та узагальненні теоретико-методичних засад бюджетного контролю і розробленні науково-практичних рекомендацій щодо перспектив його здійснення в умовах реформування місцевого самоврядування України. Основні результати, що містять наукову новизну та виносяться на захист, є такими:

вперше:

– обґрунтовано критерії та розроблено показники оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, встановлено причинно-наслідкові зв'язки між ефективністю бюджетного контролю та чинниками, які впливають на неї. Побудовано економетричні моделі для кожного із запропонованих показників ефективності та розраховано ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування за цими показниками;

удосконалено:

– трактування бюджетного контролю як виду державного фінансового контролю, що присутній на усіх стадіях бюджетного процесу і гарантує належне їх проходження згідно з чинним бюджетним законодавством, забезпечує

повноцінне наповнення бюджету та ефективне використання бюджетних ресурсів з метою підвищення рівня соціально-економічного розвитку держави та окремих регіонів. Такий підхід, на відміну від існуючих, акцентує увагу на призначенні бюджетного контролю для виявлення порушень бюджетного законодавства;

– класифікацію основних видів бюджетного контролю за такими ознаками: за характером відносин, прав та завдань, які виконують контролюючі органи (загальнодержавний, муніципальний і регіональний, спеціалізований, внутрішньоадміністративний, аудиторський, громадський); за цільовою спрямованістю (стратегічний, тактичний та оперативний), що, на відміну від існуючих класифікацій, дає можливість позиціонувати бюджетний контроль як багатокритеріальне і багаторівневе явище;

– науково-методичний інструментарій організації бюджетного контролю в частині виокремлення фіскальної функції (забезпечення наповнення державного та місцевих бюджетів) та роз'яснювально-виховної функції (формування відповідального ставлення суб'єктів бюджетних правовідносин до утворення, розподілу й використання бюджетних ресурсів держави і органів місцевого самоврядування), що, на відміну від існуючих, більш повно розкриває сутність бюджетного контролю та виокремлює його місце в загальній системі державного фінансового контролю;

– науково-методичні підходи щодо організації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування в частині систематизації суб'єктів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування відповідно до стадій бюджетного процесу, що, на відміну від існуючих, сприятимуть координації діяльності суб'єктів бюджетного контролю та покращать ефективність формування та використання бюджетних коштів;

набули подальшого розвитку:

– обґрунтування напрямків розвитку бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування в контексті реформи місцевого самоврядування, а саме: запропоновано законодавчо закріпити за розпорядниками бюджетних коштів здійснення внутрішнього бюджетного контролю в процесі формування та

виконання місцевих бюджетів, встановити кримінальну відповідальність за неналежне здійснення розпорядниками бюджетних коштів контролю на усіх стадіях бюджетного процесу, що відповідно дасть змогу підвищити рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування;

– науково-методичні підходи щодо запровадження сучасних інформаційних технологій у систему управління бюджетними коштами новітньої бази даних «Блокчейн», яка забезпечить функціонування єдиної бази даних за всіма кореспондентськими рахунками учасників бюджетного процесу. Запропонована база даних буде відкрита у вільному доступі всім користувачам та знизить до мінімуму використання корупційних схем під час виконання місцевих бюджетів, полегшить роботу контролюючих органів і сприятиме підвищенню ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробленні науково-методичних пропозиції та практичних рекомендацій в діяльності контролюючих органів при здійсненні бюджетного контролю в умовах реформування місцевого самоврядування України.

Матеріали дослідження мають теоретичне та практичне значення. Окремі рекомендації та науково-практичні висновки щодо реалізації бюджетного контролю в умовах реформування місцевого самоврядування України знайшли своє застосування в Управлінні Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області у контексті вдосконалення взаємодії роботи Держаудитслужби із правоохоронними органами (довідка №13-19-00-13/3809 від 25.07.2017 р.). Висновки та пропозиції щодо удосконалення контролю за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів за цими зобов'язаннями використано в діяльності Головного управління Державної казначейської служби України в Хмельницькій області (довідка №13-19/315-6284 від 14.09.2017 р.). Рекомендації щодо формування Стратегії соціально-економічного розвитку регіону на 2016–2018 рр. стосовно залучення громадян до обговорення місцевих бюджетів і громадського контролю на кожній стадії бюджетного процесу використані

Тернопільською обласною державною адміністрацією (довідка №01-3526/32-26 від 28.07.2017 р.). Науково-теоретичні положення дисертації використовуються в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні навчальних дисциплін «Державний фінансовий контроль», «Місцеві фінанси», «Бюджетна система» (довідка №126-31/1716 від 04.09.2017 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною науковою роботою, у якій автором розроблено теоретико-концептуальні й науково-методичні засади бюджетного контролю та окреслено перспективи його здійснення в умовах реформування місцевого самоврядування України. Наукові узагальнення, результати, висновки і пропозиції, які виносяться на захист, отримані автором особисто та викладені в опублікованих працях.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертаційної роботи доповідалися й обговорювалися на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємство, стале економічне зростання» (м. Донецьк, 2010 р., 2011 р.); «Розвиток України в ХХІ столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми» (м. Тернопіль, 2011 р.); «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці» (м. Донецьк, 2011 р.); «Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки» (м. Тернопіль, 2011 р.); «Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України» (м. Ірпінь, 2015 р.); «Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання» (м. Кременчук, 2015 р.); «Економічні проблеми сучасності та стратегії інноваційного розвитку економіки» (м. Львів, 2016 р.); «Актуальні напрями забезпечення ефективності економіки країни» (м. Запоріжжя, 2016 р.); «Актуальні питання, проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку країни» (м. Одеса, 2016 р.); «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 2016 р.); «Глобалізаційні процеси в розвитку національних економік» (м. Львів, 2016 р.); «Глобальний економічний простір: детермінанти розвитку» (м. Миколаїв, 2017 р.).

Наукові публікації. Основні наукові положення, висновки та результати дисертаційної роботи опубліковано у 22 наукових працях загальним обсягом 7,08 друк. арк. (з яких автору належить 6,90 друк. арк.), у тому числі: 6 публікацій – у наукових фахових виданнях (з яких 4 публікації – у виданнях, внесених до реєстру міжнародних наукометричних баз, 1 стаття – в електронному фаховому виданні), 1 публікація – у періодичному науковому виданні іншої держави (Литва), 1 розділ у колективній монографії, 1 публікація – в іншому виданні, 13 тез доповідей за матеріалами міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Обсяг і структура роботи. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації становить 215 сторінок. Основний текст роботи викладений на 176 сторінках. Дисертація містить 22 таблиці, 17 рисунків та 10 додатків на 16 сторінках. Список використаних джерел налічує 239 найменувань на 23 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Сутність та функціональне призначення бюджетного контролю

Підвищення ефективності управління бюджетними ресурсами, котре має визначальне значення для відновлення зростання економіки України, суспільного добробуту та євроінтеграційного вектору нашої країни, вимагає постійного удосконалення теоретико-методичних і методологічних засад організації та здійснення бюджетного контролю за використанням і збереженням бюджетних ресурсів, необоротних та інших активів, достовірністю ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами господарювання державного і комунального сектору економіки. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває формування єдиної понятійно-категоріальної бази бюджетного контролю відповідно до європейських вимог та потреб сьогодення.

Перед тим, як розкрити економічну сутність та зміст поняття «бюджетний контроль», з'ясуємо як у економічній та фінансовій науці тлумачать більш загальні поняття «контроль», «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль». Взаємозв'язок цих понять відображено на рис. 1.1.

У термінологічному словнику контроль трактується як складова частина управління економічними чи соціальними об'єктами і процесами з метою перевірки відповідності поточного стану об'єкта бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами тощо [180].

Група авторів, серед яких Л. Дікань, О. Кожушко, Ю. Лядова та ін. розглядають поняття «контроль» у двох аспектах: як функцію управління та як економічну категорію. Контроль, як функція управління, відображає більш прикладний аспект тоді, коли контроль, як економічна категорія, має виключно теоретичне значення [84, с. 11].

Я. Гончарук та В. Рудницький розглядають контроль як функцію управління через систему спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень у процесі виконання цих рішень [65, с. 14].

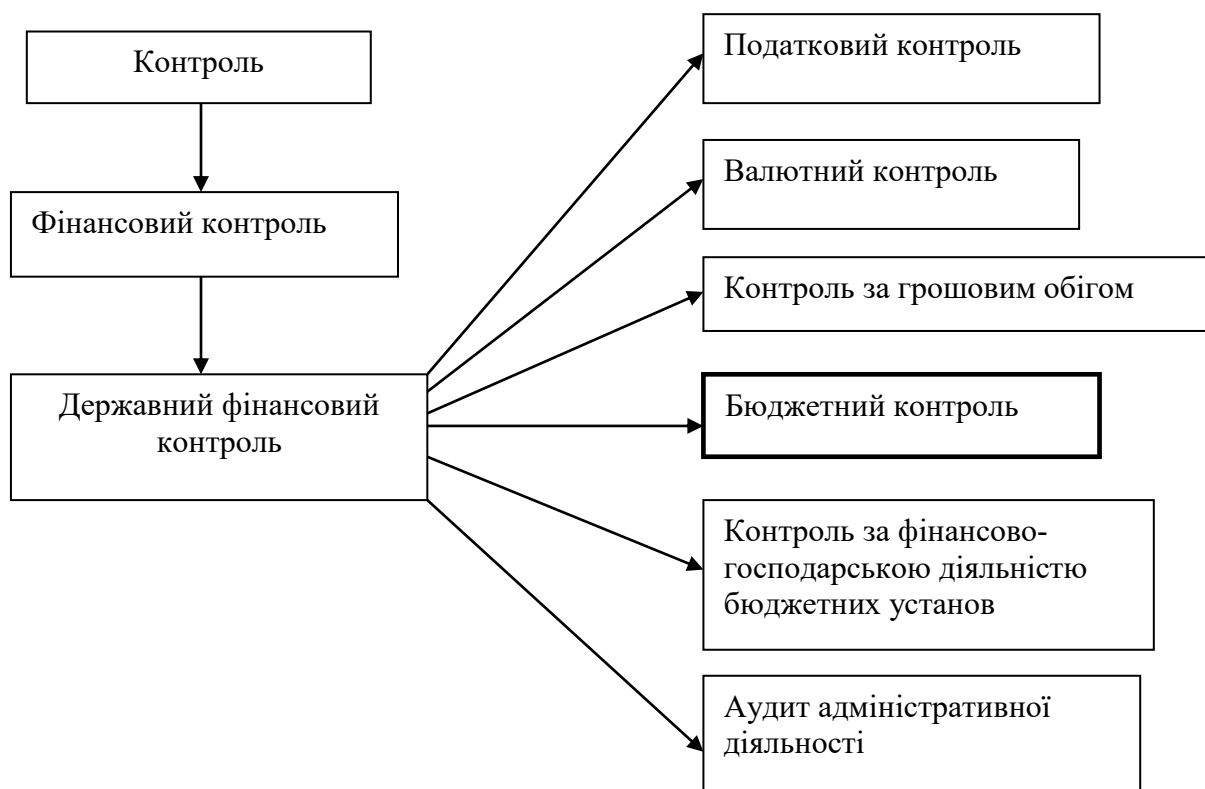


Рис. 1.1. Місце бюджетного контролю у загальній системі контролю*

* Складено автором.

Контроль, як економічна категорія, є ефективним засобом попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни; складову частину господарського управління, його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні та негативні явища на ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети [66, с. 78].

Л. Лисяк, розглядаючи категоріальну сутність контролю, зазначає, що «у широкому розумінні він представляє собою встановлення певного «порядку», тобто оцінку поточного стану явища за критерієм відповідності до вимог, а також виявлення відхилень і порушень вимог та застосування заходів їх запобігання чи усунення» [123, с. 201]. Однак, дане визначення контролю, на нашу думку, характеризує лише один з його видів – поточний контроль. Варто зазначити, що окрім поточного контролю існують ще попередній та заключний. За формою здійснення всі три види контролю схожі, адже мають однакову мету – сприяти тому, щоб отримані фактичні результати відповідали цільовим програмам або нормативним вимогам. Відрізняються вони тільки часом здійснення: попередній контроль здійснюється до початку проведення певних робіт, поточний – під час проведення робіт, а заключний – після завершення виконання усіх видів робіт.

Варто виділити ще один підхід до розкриття сутності поняття контролю, за яким контроль розглядають як зворотний зв'язок. Так Т. Литвинчук вказує, що «контроль – це форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керуюча система одержує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та використання управлінських рішень» [124, с. 31]. У системі управління контроль виступає скоріше не формою, а засобом зворотного зв'язку між керуючою та керованою підсистемами управління. Для нормального виконання своїх функцій керуючій підсистемі постійно необхідна достовірна інформація про фактичний стан керованої підсистеми. Таку інформацію керуючій підсистемі надає контроль, і в цьому випадку він дійсно виступає засобом зворотного зв'язку.

Л. Дікань розглядає контроль як систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта, деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів [83, с. 34]. Ми погоджуємося із думкою науковця щодо визначення сутності категорії, але варто зауважити, що контроль потрібно розглядати не тільки як процес спостереження та перевірки, а і як процес оцінки роботи об'єкту контролю.

Із вищенаведеного випливає, що контроль є сукупністю форм, методів, важелів та різноманітних процедур, за сприянням яких суб'єкт контролю отримує інформацію про фактичний стан підконтрольного об'єкта, встановлює існуючі відхилення від відповідних програм, нормативів, стандартів й планів, виокремлює причини даних відхилень і застосовує заходи, спрямовані на їх відшкодування та недопущення в майбутні періоди.

Додержуючись логіки дослідження, розглянемо, як у науковій літературі трактуються поняття «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль». Слід зазначити, що теоретико-концептуальні основи фінансового контролю є предметом досліджень багатьох представників економічної та фінансової науки. Проте до сьогоднішнього дня серед науковців тривають дискусії щодо трактування сутності фінансового контролю. Аналіз існуючих підходів дав можливість виділити три основні вектори трактування сутності фінансового контролю:

- як функцію управління фінансовими відносинами;
- як контрольну функцію фінансів;
- як систему нагляду різних контролюючих органів.

До першого напрямку трактування сутності фінансового контролю варто віднести таких науковців як: О. Василик, О. Грачова, В. Журко, Р. Заріпов, О. Кириленко, Л. Крамаровський, В. Радіонова, В. Светлова та інші.

Вітчизняний економіст О. Василик зазначає, що «фінансовий контроль за своєю економічною суттю – це функція управління, яка включає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання» [30, с. 342]. У цьому визначенні вчений виокремлює методи, за допомогою котрих реалізується процес управління, проте не зазначено новітні – моніторинг, аналіз, експертизу та інші. Крім того, автор розкриває суть фінансового контролю як управлінської функції і пов'язує його із фінансами.

О. Кириленко вказує на те, що управління стосується саме фінансів, зазначає, що «фінансовий контроль – це один з елементів управління фінансами;

особлива діяльність по перевірці правильності вартісного розподілу валового національного продукту, утворення і витрачання фондів грошових коштів» [108, с. 69].

На нашу думку, найбільш повним є визначення поняття фінансового контролю в підручнику «Казначейська система» за редакцією С. Юрія, де зазначено, що «фінансовий контроль є важливим елементом системи управління фінансами; він включає контроль за дотриманням фінансово-економічного законодавства у процесі формування і використання грошових фондів, оцінку ефективності фінансово-господарських операцій і доцільність здійснених видатків» [223, с. 382]. Для подання більш вичерпного переліку напрямків контролю слід ще врахувати контроль за активами установ та організацій.

До вчених, які розглядають фінансовий контроль як контрольну функцію фінансів відноситься Є. Калюга, котра у своїй монографії «Фінансово-господарський контроль у системі управління» пише, що «фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає як один із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні», при цьому, як і Т. Башкатова, вказує, що «фінансовий контроль являє собою діяльність державних і громадських органів, спрямованих на перевірку обґрунтованості процесів формування та раціонального використання коштів з метою установлення вірогідності, законності й доцільності операцій» [105, с. 6].

Н. Фадейкіна під фінансовим контролем розуміє особливу функцію фінансів, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів законності та ефективності управління фінансовими ресурсами [194, с. 11]. Проте автор не дає чіткого тлумачення «особливої функції фінансів».

До третього напрямку розкриття сутності фінансового контролю як системи нагляду різних контролюючих органів можна віднести трактування Л. Воронової, котра пропонує таке визначення: «фінансовий контроль – це діяльність державних органів і недержавних організацій по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і зв'язаних з цим матеріальних цінностей» [60, с. 235]. Ми погоджуємося із

даним визначенням, однак автором не взято до уваги діяльність контролюючих органів щодо попередження виникнення порушень у майбутніх періодах.

Л. Гуцаленко розглядає фінансовий контроль як комплексну і цілеспрямовану фінансово-правову діяльність органів фінансового контролю або їхніх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства [76, с. 302]. Ми вважаємо, що в даному визначенні автором не зазначено об'єкт, стосовно якого мають проводити фінансово-правову діяльність органи контролю.

Від вищезазначених упуцень відходить І. Стефанюк, який вважає, що фінансовий контроль являє собою систему нагляду органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян України за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ, організацій з метою оцінки економічної ефективності цієї діяльності [186, с. 3]. Саме такої ж думки дотримувався російський економіст С. Шохін, який підкреслив, що фінансовий контроль – це багатоаспектна міжгалузева система нагляду наділених контрольними функціями державних та громадських органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ та організацій [216, с. 6].

О. Шевчук розглядає фінансовий контроль як регламентовану чинним законодавством і установчими документами діяльність державних, регіональних, галузевих органів, громадськості, саморегульованих організацій, суб'єктів господарювання за правильністю фінансового планування, обґрунтованістю, повнотою і своєчасністю надходжень грошових коштів, а також законністю і ефективністю їх використання [214, с. 236]. Ми погоджуємося з даним визначенням, проте автору до вищезгаданих суб'єктів фінансового контролю варто також віднести і фізичних осіб, які також можуть здійснювати фінансовий контроль згідно з чинним законодавством.

Більш точно визначення фінансового контролю, на нашу думку, дала А. Хомутенко, яка стверджує, що він являє собою комплексну систему дій органів державної і місцевої влади, окремих суб'єктів господарювання і фізичних осіб, котра направлена на попередження та усунення фінансових правопорушень,

неефективного управління фінансовими ресурсами і активами з боку підприємств, організацій, установ у процесі їх фінансово-господарської діяльності [203, с. 9].

Особливе місце в системі фінансового контролю посідає державний фінансовий контроль, тобто контроль за фінансовою діяльністю господарюючого суб'єкта з боку державних органів.

Державний фінансовий контроль є однією з найбільш важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері розподільчих відносин [123, с. 203]. Його можна розглядати у вигляді функції управління економічним розвитком і як функцію контролю за фінансовими ресурсами держави. Використовуючи різноманітні фінансові інструменти, даний контроль повинен якісно впливати на соціально-економічні процеси та виконувати регулюючу функцію держави з метою підвищення рівня зростання соціального та економічного розвитку регіонів та країни загалом.

Розглянемо різноманітні погляди на сутність державного фінансового контролю, подані у економічній та фінансовій літературі (табл. 1.1).

Так, на думку Ю. Слободяник, державний фінансовий контроль – це одна з найбільш важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері розподільчих відносин [179, с. 42]. Поряд з цим автором не взято до уваги, що державний фінансовий контроль як функція державного управління також забезпечує можливість оцінки роботи відповідного об'єкта контролю.

Л. Гуцаленко вважає, що сутність державного фінансового контролю полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, що спрямовано на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що залишаються у

суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за відповідними платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України [76, с. 301].

Таблиця 1.1

Основні підходи до визначення сутності державного фінансового контролю*

Автор	Визначення сутності
Л. Гуцаленко [77, с. 25]	«різновид фінансового контролю, котрий здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю».
Л. Дікань [84, с. 62]	«система безупинних контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління органами державного фінансового контролю з метою формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом».
Т. Жадан [87, с.166]	«сукупність форм, методів та інструментів контролю, за допомогою яких контролюючі органи одержують інформацію про фактичний стан справ щодо процесів формування, розподілу і використання державних фінансових ресурсів».
Є. Калюга [105, с. 81]	«контроль, який здійснюється для забезпечення реалізації фінансової політики держави через систему законодавчих, організаційних, адміністративних, правоохоронних та інших заходів».
В. Піхоцький [150, с. 253]	«багатоаспектна система спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності та ефективності процесів формування і використання фінансових ресурсів на будь-якому рівні управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного прогресу».
О. Репетько [172, с. 144]	«функція регулювання, яка включає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийнятих рішень, окремих результатів їх виконання».
І. Стефанюк [185, с. 139]	«система економічних відносин, спрямованих на забезпечення законності, ефективності, економічної доцільності формування, розподілу і використання фінансових ресурсів держави і суб'єктів місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни та окремих регіонів».
І. Філон [200, с. 38]	«інститут суспільного (державного) сектора, що забезпечує контроль за процесом формування і використання державних (включаючи муніципальних) фінансових і матеріальних засобів, здійснює аналіз ефективності використання державних ресурсів всіх видів, здатний законними шляхами захищати фінансові інтереси держави і її громадян, стимулювати ефективніше використання державних і муніципальних коштів».
С. Шохін [216, с. 301]	«багатоаспектна міжгалузєва система нагляду наділених контрольними функціями державних та суспільних органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій з метою об'єктивної оцінки законності й доцільності господарських і фінансових операцій та виявлення резервів доходів державного бюджету і позабюджетних фондів».

*Складено автором.

На думку О. Репетько державний фінансовий контроль – це функція державного регулювання економіки в процесі запровадження органами влади системи заходів, зорієнтованих на перевірку виконання господарських і фінансових операцій з точки зору їх законності, ефективності, раціональності, економічної доцільності, досягнення позитивного кінцевого результату роботи з бюджетними та іншими ресурсами держави. Зорієнтованість державного фінансового контролю на перевірку відповідних операцій передбачає, що в цьому разі оцінюється саме отримана органами влади інформація про стан діяльності суб'єктів господарювання. При цьому з'являються можливості виявлення резервів системи, проаналізувати ефективність управлінських рішень і в разі необхідності внести корективи або в діяльність суб'єкта управління, або в способи впливу на нього [172, с.143 – 144].

Є. Калюга вважає, що державний фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає одним із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні [105, с. 81]. Проте в даному визначенні на нашу думку, не враховано те, що державний фінансовий контроль є не лише проявом контрольної функції фінансів, а виконує і регулюючу функцію фінансів.

Т. Жадан розглядає державний фінансовий контроль як сукупність форм, методів та інструментів контролю, за допомогою яких органи державного фінансового контролю одержують інформацію про фактичний стан справ щодо процесів формування, розподілу і використання державних фінансових ресурсів на всіх рівнях державного сектору економіки, порівнюють отримані дані з цільовими або нормативними вимогами, визначають розміри і причини виявлених відхилень, вживають заходи, спрямовані на їх усунення, недопущення та попередження у майбутньому, з метою підвищення ефективності підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень у сфері управління державними фінансовими ресурсами [87, с. 166].

Інша група авторів, серед яких В. Піхоцький [150, с. 162], розкриваючи суть державного фінансового контролю, велику увагу приділяють фінансовому, а не

державницькому аспекту. Варто зауважити, що фінансовий контроль залежно від суб'єктів його здійснення поділяється на державний, громадський, внутрішньогосподарський та аудиторський, а в державному фінансовому контролі слід виокремлювати наступні його підвиди: бюджетний, податковий, митний, банківський, кредитний, валютний, страховий тощо. Виходячи з логіки даного твердження, можна зробити висновок, що бюджетний контроль є окремим видом державного фінансового контролю.

Бюджетний контроль варто розглядати як один із видів державного фінансового контролю, що здійснюється при проходженні всіх стадій бюджетного процесу – при складанні, розгляді, затвердженні, виконанні та звітуванні про виконання бюджетів усіх рівнів. На державному рівні бюджетний контроль виконують законодавчі та виконавчі органи влади, а на місцевому рівні – органи місцевого самоврядування та їх виконавчі органи. Бюджетний контроль спрямований на встановлення фактів порушення чинного законодавства у визначені доходів та видатків бюджетів [90, с. 236] (табл. 1.2).

На думку Л. Сафонові, бюджетний контроль є складовою державного 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 [178, с. 98]. Ми погоджуємося з даним визначенням, проте автор робить акцент на контрольній функції фінансів, не враховуючи того, що бюджетний контроль є також і проявом стимулюючої функції фінансів.

Л. Воронова трактує бюджетний контроль як інститут бюджетного права, вид фінансового контролю, який розглядається як цілеспрямована діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, що спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів бюджетних правовідносин

[60, с. 81 – 82]. Дане визначення на нашу думку, не повністю розкриває сутність бюджетного контролю, позаяк автор наголошує на виявленні порушень контролюючими органами, не говорячи про те, що бюджетний контроль виконує і превентивну функцію контролю.

Таблиця 1.2

Визначення поняття «бюджетний контроль»*

Автори	Визначення сутності
В. Дем'янишин [20, с. 314]	«вид державного фінансового контролю, спрямований на забезпечення доцільності, законності, достовірності та раціональності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, виконання, внесення змін та звітування про виконання бюджетів усіх рівнів».
О. Гетьманець [61, с. 39].	«комплексна та цілеспрямована система економіко-правових заходів уповноважених контролюючих суб'єктів, спрямованою на забезпечення законності та ефективності дій учасників бюджетного процесу під час укладення, розгляду, затвердження бюджетів, виконання та внесення змін, звітування про виконання бюджетів, що становлять бюджетну систему України».
М. Гупаловська [71, с. 24]	«вид управлінської діяльності, спрямований на виявлення відхилень у процесі формування доходів і використання грошових коштів державного і місцевих бюджетів, а також своєчасне прийняття коригувальних та превентивних заходів».
Ю. Костенко [114, с. 20]	«форма реалізації контрольної функції бюджету, що відображає й уточнює всі стадії кругообігу суспільного продукту, забезпечує раціональне співвідношення між потребами у фінансах і наявністю грошових ресурсів».
О. Кузьменко [118, с. 46]	«урегульована нормами бюджетного права система ревізійно-правових заходів, спрямованих на перевірку законності та доцільності здійснюваної бюджетної діяльності».
М. Кульчицькій, О. Остафіль [120, с. 114]	«контроль держави на макрорівні, який проводять державні органи влади й управління під час складання, розгляду, затвердження бюджетів, їхнього виконання і контролю за цим, а також при затвердженні звітів про виконання бюджетів, що входять до бюджетної системи України».
С. Михайленко [135, с. 223]	«система дій та контрольних заходів органів державної влади, державного управління і окремих суб'єктів господарювання при формуванні та використанні бюджетних коштів, яка спрямована на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу на кожній його стадії з використанням специфічних організаційних форм і методів».
В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова [22, с. 438]	«система 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».

*Складено автором.

Отже, незважаючи на такий тісний зв'язок, бюджетний контроль не можна асоціювати з усім державним фінансовим контролем, оскільки об'єкт, суб'єкти, предмет, методи бюджетного контролю є значно вужчими, ніж аналогічні складові державного фінансового контролю. Так, якщо державний фінансовий контроль охоплює всі розподільчі процеси, що стосуються формування, розподілу та використання доходів, нагромаджень, фондів грошових коштів суб'єктів господарювання та держави, то бюджетний контроль охоплює тільки ті розподільчі процеси, які стосуються формування і використання грошових коштів державного та місцевих бюджетів. Тому термін бюджетний контроль має право на самостійне існування і може використовуватися при характеристиці механізму функціонування бюджетної системи і бюджетного процесу. Зважаючи на це, В. Дем'янишин характеризує бюджетний контроль як об'єктивно зумовлену складову процесу економічної діяльності, та як одну із функцій управління бюджетною системою [80, с. 46].

С. Юрій вважає, що «бюджетний контроль є системою 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» [224, с. 4]. Ми підтримуємо такий підхід, проте зауважимо, що автор не зазначає інші суб'єкти бюджетного контролю, такі як: розпорядники бюджетних коштів та громадські організації.

Такий підхід розвиває Л. Савченко стверджуючи, що бюджетний контроль – це діяльність державних органів і недержавних організацій, самих господарюючих суб'єктів чи їх структурних підрозділів, фізичних осіб, наділених відповідними повноваженнями чи правами, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави [177, с. 21]. Проте автором не наголошено на здійсненні бюджетного контролю на початковій стадії бюджетного процесу, а саме складанні проекту бюджету.

У підручнику «Фінансове право України» за редакцією Ю. Костенка зазначено, що бюджетний контроль є матеріальним вираженням контрольної функції бюджету, яка проявляється у забезпеченні раціонального співвідношення між потребами у грошових коштах і наявністю бюджетних ресурсів [114, с. 17]. Дане визначення, на нашу думку, дещо звужує роль бюджетного контролю, адже він проявляється не тільки у раціональному співвідношенні потреб та фінансових можливостей держави, а і в ефективному використанні бюджетних ресурсів.

На основі вищенаведених визначень можна виділити три підходи до розкриття сутності бюджетного контролю.

Перший підхід представлений у роботах науковців, які досліджують бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю. Тому, бюджетний контроль згідно з даним підходом, можна визначити як діяльність контролюючих органів з приводу належного формування надходжень до бюджетів та ефективного їх використання.

Згідно з другим підходом, бюджетний контроль ототожнюється із вираженням контрольної функції бюджету. Це дещо звужує сферу діяльності бюджетного контролю, оскільки він проявляється також і в розподільчій та регулюючій функції бюджету.

Третій підхід відображений у працях науковців, які досліджують бюджетний контроль як систему заходів органів державної влади та місцевого самоврядування з приводу дотримання бюджетної дисципліни в процесі формування, розподілу та використання грошових коштів держави. Бюджетний контроль згідно з даним підходом трактується як комплекс заходів контролюючих органів, спрямованих на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу.

Отже, бюджетний контроль повинен використовуватись там, 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.

Виходячи із вищенаведеного, у фінансовій науці існують різні погляди щодо трактування сутності бюджетного контролю. По-перше, має місце його розуміння як виду державного фінансового контролю, який здійснюється в процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджету. Так, В. Чернадчук визначає бюджетний контроль видом спеціалізованого державного фінансового контролю, вважає його діяльністю, уповноважених бюджетним законодавством органів та їх посадових осіб з перевірки виконання вимог бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, що реалізують бюджетні обов'язки або забезпечують цю реалізацію [206, с. 76]. Проте, в даному визначенні не зазначається превентивний характер контролю. Ми вважаємо, що бюджетний контроль повинен сприяти більш раціональному використанню бюджетних коштів та попереджувати бюджетні правопорушення в майбутньому.

По-друге, це розуміння бюджетного контролю як врегульованої нормами бюджетного права системи дій та контрольних заходів органів державної влади, державного управління і окремих суб'єктів господарювання при формуванні та використанні бюджетних коштів, заходів, спрямованих на забезпечення законності та порядку у бюджетному процесі. Тому, О. Кузьменко вважає бюджетний контроль урегульованою нормами бюджетного права системою ревізійно-правових заходів, спрямованих на перевірку законності та доцільності здійснюваної бюджетної діяльності [118, с. 46]. Дане визначення, на нашу думку, зазначає призначення бюджетного контролю не тільки в проведенні контрольних ревізійних заходів, а й контролі щодо розподілу та перерозподілу грошових коштів.

По-третє, під бюджетним контролем розуміється систематизована бюджетним законодавством діяльність уповноважених органів державної влади,

що 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 [21]. Такої точки зору притримуються В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова, які бюджетний контроль розглядають як 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 [198, с. 438].

Відомий український вчений В. Федосов акцентує увагу на тому, що бюджетний контроль є пріоритетною і дуже важливою складовою бюджетного менеджменту [198, с. 785]. Як свідчить це трактування автор досліджує контроль з управлінських позицій, що є обґрунтованим і правильним.

В колективному підручнику «Контроль і ревізія» зазначається, що бюджетний контроль є об'єктивно зумовленою складовою процесу управління економічною діяльністю держави та однією із функцій управління бюджетною системою [17, с. 364]. Тому, контроль варто розглядати як функцію бюджету, котра відображає на скільки вчасно і в повному обсязі фінансові ресурси надходять до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Німецький вчений Ш. Бланкарт, характеризуючи організацію контролю в країні, зазначає, що основним завданням бюджетного контролю є перевірка ефективності та законності виконання бюджету урядом та іншими адміністративними органами влади. Бюджетний контроль відіграє вагомую роль у бюджетному процесі, оскільки з його допомогою реалізується воля парламенту, виражена в бюджеті [11, с. 456]. Він здійснюється на трьох рівнях:

1) відомчий контроль – проводиться в ході виконання бюджету і здійснюється вищестоящими розпорядниками бюджетних коштів;

2) контроль Федеральної рахункової палати. Його завдання полягає в перевірці правильності, законності, раціональності та доцільності використання

бюджетних коштів у цілому і в розрізі окремих статей та розпорядників бюджетних коштів;

3) політичний контроль у парламенті та в його комісіях [11, с. 456].

Ще однією характерною особливістю бюджетного контролю є те, що він базується на категорії контролю як функції системи управління суспільними процесами. Будучи однією із функцій управління, контроль є об'єктивно необхідним. За його допомогою процес державного управління спрямовується до встановленої ідеальної моделі, коригуючи поведінку підконтрольного об'єкта.

Бюджетний контроль виступає заключним етапом управлінської діяльності держави у сфері бюджету, що дозволяє проаналізувати досягнуті результати із запланованими та зробити відповідні висновки.

Бюджетний контроль є об'єктивно зумовленою складовою процесу економічної діяльності та однією з функцій управління бюджетною системою. Він дає можливість встановити, наскільки ефективно, раціонально, законно використовувалися бюджетні кошти, чи були задіяні всі резерви стосовно наповнення дохідної частини бюджетів. Будучи заключною підсистемою бюджетного механізму, бюджетний контроль обслуговує всі етапи бюджетного процесу, що надає йому універсального характеру управлінської діяльності [19, с. 51 – 52].

Таким чином, в економічній та фінансовій науці зустрічаються різноманітні трактування бюджетного контролю як управлінської функції держави, що пояснюється складністю, багатоаспектністю та взаємозумовленістю його складових та видів.

Ми підтримуємо точку зору науковців, які вважають бюджетний контроль окремою управлінською підсистемою. На рівні місцевого самоврядування бюджетний контроль загалом регламентується державною владою, застосовується в місцевому самоврядуванні з метою встановлення законності дій учасників бюджетного процесу при складанні, розгляді, затвердженні, виконанні та підготовці розгляду звіту про виконання бюджетів з метою раціонального формування, цільового та ефективного використання бюджетних ресурсів.

Підсумовуючи вищезазначене, можна запропонувати такі основні напрями виявлення сутності бюджетного контролю: функціональний, результативний, управлінський та адміністративний (рис. 1.2). Кожний із виокремлених нами напрямів по-своєму розкриває багатогранну сутність бюджетного контролю, а сукупність даних напрямків повністю характеризує його суть та властивості.



Рис. 1.2. Основні напрями з'ясування сутності бюджетного контролю*

* Складено автором.

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

Тому на нашу думку, 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 заходи з метою їх усунення. Надалі під бюджетними правовідносинами ми будемо розуміти бюджетні правовідносини саме з позиції контролю. Слід зазначити, що у сучасних умовах дослідження бюджетних правовідносин та їх видів набуває великого як теоретичного, так і практичного значення.

Отже, визначаючи бюджетний контроль як певну систему бюджетних правовідносин, необхідно розглянути специфічні ознаки, які йому притаманні, а саме:

1. Бюджетні правовідносини мають функціональне призначення, тобто існують унаслідок і з приводу регулювання бюджетної системи держави, в процесі формування, розподілу, перерозподілу і використання бюджетних коштів, виконання встановлених законодавством показників бюджетів, а також є способом забезпечення дотримання приписів бюджетного законодавства [21].

2. За правовим статусом суб'єкти бюджетних правовідносин поділяються на дві групи: 1) суб'єкти, що уповноважені чинним законодавством на здійснення контролю за дотриманням норм законодавства (повноваження на здійснення бюджетного контролю, надання рекомендацій щодо усунення виявлених порушень бюджетного законодавства і подолання негативних наслідків, застосування адміністративних та дисциплінарних заходів у випадках порушення бюджетного законодавства, розробка рекомендацій превентивного характеру); 2) суб'єкти, які зобов'язані здійснювати бюджетну діяльність відповідно до чинного

бюджетного законодавства (головні розпорядники, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів) [21].

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 невиконанням чи неналежним виконанням суб'єктами бюджетних правовідносин своїх обов'язків [2, с. 25].

4. Об'єктом бюджетних правовідносин виступають 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 [2, с. 25].

Зміст бюджетного контролю як функціональної управлінської діяльності зводиться до перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості прийняття рішень і результатів їх виконання, а саме: вивчення змісту фінансово-господарських операцій, перевірка правильності здійснюваних операцій та їх відображення в обліку, а також вжиття заходів для усунення порушень і попередження їх у подальшому.

Проведений аналіз та узагальнення наукових поглядів і підходів дає можливість сформулювати власне визначення бюджетного контролю. Отже, бюджетний контроль є одним із видів державного фінансового контролю, що присутній на усіх стадіях бюджетного процесу і забезпечує належне їх проходження згідно з чинним бюджетним законодавством, спрямований на повноцінне наповнення бюджету та ефективне використання бюджетних ресурсів з метою підвищення рівня соціально-економічного розвитку держави і окремих її територій.

Такий підхід, на відміну від існуючих, акцентує увагу на призначенні бюджетного контролю для виявлення порушень бюджетного законодавства, а також забезпеченні зростання економіки та країни. Функціонування бюджетного контролю передбачає здійснення комплексу ціленаправлених заходів державних органів щодо виявлення порушень бюджетного законодавства, з'ясування причин та попередження порушень у майбутньому.

Значимість бюджетного контролю в економічній системі держави обумовлена його місцем, роллю та функціями, які він виконує на усіх стадіях бюджетного процесу: 1) складанні проектів бюджетів; 2) розгляді проекту та прийнятті закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); 3) виконанні бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); 4) підготовці та розгляд звіту про виконання бюджету і прийнятті рішення щодо нього [21].

Бюджетний контроль виступає, з одного боку, засобом зв'язку між бюджетним плануванням та бюджетним обліком, а з другого – є передумовою реалізації функцій бюджетного аналізу та регулювання. Сутність та функціональне призначення бюджетного контролю полягає у наступному:

- 1) оцінці ефективності управління бюджетними коштами;
- 2) перевірці правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;
- 3) досягненні економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття раціональних та обґрунтованих управлінських рішень;
- 4) запобіганні порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної форми власності;
- 5) виявленні умов та причин, що сприяють порушенням норм чинного бюджетного законодавства;
- 6) проведенні заходів щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні вимог законодавства та бюджетної дисципліни [225, с. 320].

Із вищенаведеного випливає, що метою бюджетного контролю є реалізація бюджетної політики держави, забезпечення процесу формування і ефективного використання бюджетних ресурсів в усіх ланках бюджетної системи. Бюджетний контроль повинен забезпечувати інтереси: суб'єктів управління бюджетною системою (Президент України, Верховна Рада України, Верховна Рада АР Крим, Кабінет Міністрів України, Рада Міністрів АР Крим, місцеві держані адміністрації, органи місцевого самоврядування); органів оперативного управління бюджетними коштами (Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України, Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Фонд державного майна України); органів грошового-кредитного регулювання (Національний банк України, банківські установи, суб'єкти фінансового ринку); платників податків, зборів та обов'язкових платежів (головні розпорядники бюджетних коштів, розпорядники бюджетних коштів, одержувачі бюджетних коштів) [21].

Виходячи із визначеної мети бюджетного контролю, основними завданнями його є:

- контроль за надходженням бюджетних ресурсів до державного та місцевих бюджетів;
- контроль за роботою органів державної влади й місцевого самоврядування у бюджетному процесі відповідно до покладених на них завдань.
- контроль за ефективним використанням грошових коштів державного та місцевих бюджетів відповідно до вимог бюджетного законодавства;
- контроль за дотриманням правил ведення фінансово-господарських операцій і розрахунків;
- попередження виявлених порушень бюджетного законодавства та забезпечення відшкодування заподіяних збитків.

Бюджетний контроль здійснюється на загальнодержавному рівні і на рівні місцевого самоврядування. Бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування – це контроль фактичного стану справ щодо законного формування та ефективного використання коштів місцевих бюджетів, фінансових

ресурсів комунальних підприємств та інших активів органів місцевого самоврядування, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності з метою забезпечення бюджетної дисципліни на усіх стадіях бюджетного процесу.

Сутність бюджетного контролю, як явища та особливої управлінської діяльності, відображають функції, що він виконує. Однозначного підходу щодо виокремлення функцій бюджетного контролю в науковій літературі не сформовано. Так, С. Михайленко виділяє такі основні функції бюджетного контролю: нормативну, управлінську, аналітичну, координаційну, профілактичну, інформаційну, мобілізуючу та прогнозуючу [135, с. 226].

Нормативна функція бюджетного контролю полягає у визначенні правового забезпечення його реалізації та внесення необхідних змін з метою підвищення ефективності бюджетного контролю. Управлінська функція визначає організацію управління системи бюджетного контролю. Суть аналітичної функції бюджетного контролю полягає у проведенні аналізу фінансового-господарської діяльності і управлінських рішень та розробка пропозицій по усуненню виявлених недоліків. Координаційна функція забезпечує єдність дій органів бюджетного контролю. Профілактична функція бюджетного контролю являє собою виявлення фактів порушень законодавства та сприяння ліквідації явищ, які породжують безгосподарність з боку підприємств та установ і випадки недотримання ними вимог чинних нормативних документів у майбутньому. Інформаційна функція полягає в тому, що одержана під час проведення контролю інформація є підставою для прийняття адекватних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки чому забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється [135, с. 226].

При проведенні контрольного заходу виявляють не тільки недоліки, а й позитивні явища в діяльності підконтрольних об'єктів. Останні як передовий досвід можуть використовуватися і на інших бюджетних підприємствах та установах, завдяки чому реалізується мобілізуюча функція бюджетного

контролю. Прогнозуюча функція бюджетного контролю забезпечує формування прогнозів (планів) та порівняння з реальними бюджетними показниками.

На нашу думку, вище зазначені функції не достатньо повно висвітлюють сутність бюджетного контролю і для повного її розкриття, крім вищезазначених, слід виділити ще дві: фіскальну та роз'яснювально-виховну функції.

Фіскальна функція, на наш погляд, є основною, адже головним призначенням бюджетного контролю є забезпечення законності, доцільності і ефективності утворення, розподілу і використання грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування, а також поверненні нецільових і незаконно використаних бюджетних коштів із обов'язковою сплатою накладених штрафів за скоєне бюджетне правопорушення у державний або місцеві бюджети.

Фіскальна функція доповнює профілактичну, адже після виявлення порушень бюджетного законодавства посадова особа, яка вчинила відповідне порушення зобов'язана відшкодувати усі завдані бюджету збитки, а також підпадає під адміністративне стягнення (штраф), котре сплачується безпосередньо у відповідний бюджет. Тобто суть фіскальної функції полягає у наповненні державного та місцевих бюджетів у результаті здійснення бюджетного контролю.

Зміст роз'яснювально-виховної функції пов'язаний із тим, що за допомогою бюджетного контролю формується відповідальне ставлення суб'єктів бюджетних правовідносин до формування, розподілу й використання бюджетних ресурсів держави відповідно чинного законодавства. Тобто, бюджетний контроль за допомогою своїх методів та прийомів спонукає суб'єктів бюджетного процесу підвищувати рівень відповідальності виконання покладених на них завдань.

Роз'яснювально-виховна функція дозволяє донести певні знання та інформацію учасникам бюджетного процесу, оскільки за результатами здійснення бюджетного контролю до порушників бюджетного законодавства застосовується дисциплінарна, адміністративна та кримінальна відповідальність, проте інколи обмежується лише усним попередженням з метою недопущення виникненню аналогічних порушень у майбутніх періодах.

За допомогою роз'яснювально-виховної функції бюджетний контроль підвищує рівень фінансової дисципліни усіх учасників бюджетного процесу. Важливим методом впливу на рівень бюджетної дисципліни є оприлюднення результатів проведених контрольних заходів в ЗМІ, що забезпечує відкритість та прозорість бюджетного процесу.

Підводячи підсумок, зазначимо, що бюджетний контроль є видом державного фінансового контролю, який присутній на усіх стадіях бюджетного процесу і гарантує належне їх проходження згідно з чинним бюджетним законодавством, забезпечує повноцінне наповнення бюджету та ефективне використання фінансових ресурсів з метою підвищення рівня соціально-економічного розвитку держави та окремих її територій. Завдяки бюджетному контролю у державі здійснюється безперервний нагляд і перевірка діяльності на об'єктах контролю, виявляються причини виникнення порушень бюджетного законодавства, надаються відповідні рекомендації щодо управління процесом розподілу й споживання суспільного продукту і використання фінансових ресурсів.

1.2. Система бюджетного контролю та методологічні засади її організації

Значення бюджетного контролю в процесі побудови сильної європейської країни постійно зростає, оскільки він забезпечує успішну реалізацію бюджетної політики держави, процес формування і ефективного використання бюджетних ресурсів в усіх ланках бюджетної системи. Відсутність чіткої організації системи бюджетного контролю тягне за собою неналежне виконання бюджетного законодавства і породжує його численні порушення.

Бюджетний контроль сприяє зміцненню державної бюджетної дисципліни. При цьому більшість науковців загострюють увагу на тому, що бюджетний контроль проводиться державними органами з метою встановлення відповідності вимогам чинного законодавства на підконтрольних об'єктах. Тому для

характеристики системи бюджетного контролю необхідно визначити склад об'єктів і суб'єктів бюджетного контролю, які і є елементами даної системи.

У філософській науці під об'єктом розуміється те, що вивчає конкретна наука, на що саме направлене наукове пізнання. У економічній науці під об'єктом контролю розуміється те «що» або «хто» контролюється. Об'єктом бюджетного контролю, з позиції фінансової науки, є рух бюджетних коштів в процесі акумуляції, розподілу і використання публічних грошових фондів [63, с. 685].

Ми підтримуємо думку науковців, які вважають, що об'єкти бюджетного контролю також слід розглядати через площину бюджетного процесу, оскільки одним із основних завдань бюджетного контролю є перевірка формування, розподілу, цільового, ефективного і раціонального використання бюджетних ресурсів держави і органів місцевого самоврядування, використання державної і комунальної власності відповідно до чинного законодавства з метою виявлення й попередження порушень бюджетного законодавства підконтрольними об'єктами [168].

До об'єктів бюджетного контролю, що знаходяться в площині бюджетного процесу відносять: доходи та видатки бюджетів, бюджетні трансферти, боргові зобов'язання держави та органів місцевого самоврядування, доходи та видатки державних і комунальних підприємств, бюджетні програми та державні закупівлі.

Наступним елементом системи бюджетного контролю є його суб'єкти. На думку С. Гусарева, на суб'єкти покладається функціональний обов'язок здійснення контролю за розвитком окремих процесів, подій, здійснення вчинків, що перебувають у сфері правового впливу та в межах компетенції суб'єктів [75, с. 89].

Суб'єкти бюджетного контролю здійснюють співставлення фактичного результату з нормативним (запланованим) шляхом використання способів та методичних прийомів (методів), що представляє собою контрольний захід.

Загальноприйнятими у фінансовій науці суб'єктами бюджетного контролю вважають: учасників бюджетного процесу (органи), що уповноважені на здійснення бюджетного контролю (контролюючі органи) та учасників

бюджетного процесу, за якими здійснюється бюджетний контроль (підконтрольні органи) [135, с. 224].

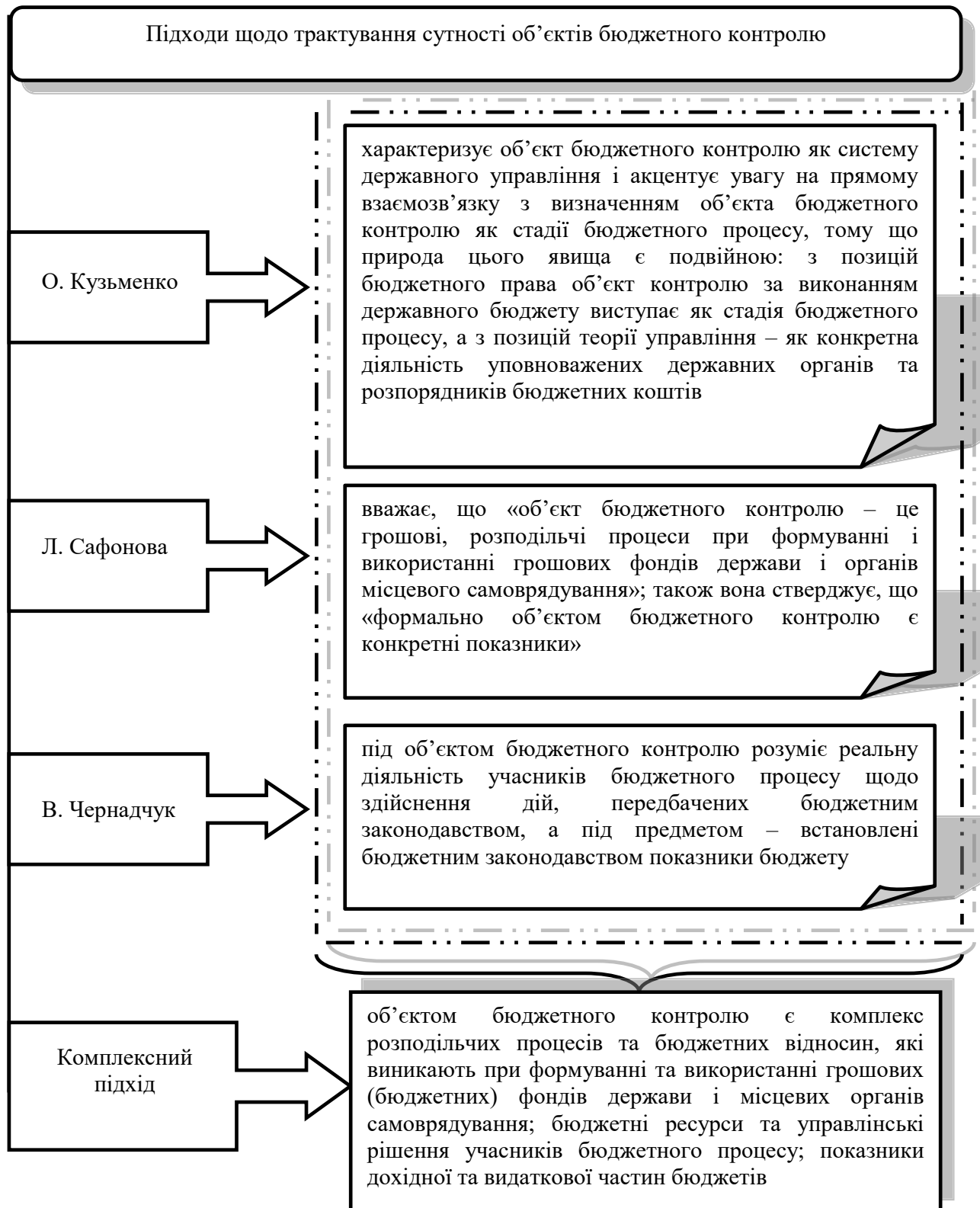


Рис. 1.3. Наукові підходи до трактування об'єктів бюджетного контролю*

* Складено на основі даних [118, с. 30; 178, с. 99; 206, с. 75].

Також науковці акцентують увагу, що суб'єктами бюджетного контролю є відповідні державні органи, які можна умовно розподілити на дві великі групи: органи, що здійснюють внутрішній бюджетний контроль і органи, що здійснюють зовнішній бюджетний контроль. На рис. 1.4 наведено перелік суб'єктів бюджетного контролю, які безпосередньо його здійснюють.

Слід зазначити, що у працях вітчизняних науковців, які досліджують бюджетний контроль, до суб'єктів даного контролю зараховуються лише органи, які уповноважені здійснювати бюджетний контроль. Таким чином, залишаються поза увагою головні розпорядники бюджетних коштів та органи місцевого самоврядування, які виступають ключовими суб'єктами здійснення бюджетного контролю.

Не можна не погодитись із думкою О. Гетьманець, яка звертає увагу на невизначеність складу контролюючих суб'єктів у вітчизняній науці з бюджетного права, чіткого окреслення їх повноважень у бюджетному процесі та на проблему розподілу контрольних повноважень між задіяними у бюджетному процесі державними органами влади [61, с. 147]. Це пояснюється відсутністю у бюджетному законодавстві дефініції «бюджетний контроль» та законодавчо регламентованих відповідних суб'єктів, що повинні його здійснювати.

Важливим елементом системи бюджетного контролю, є принципи його здійснення. Слово – «принцип» походить від латинського «*principium*», що розуміється як початок або основа, базове положення, яке визначає всі наступні твердження, які випливають з нього. Принципи контролю – це науково вивірені й підтвержені практикою політичні, організаційні й правові основи його організації, які забезпечують його ефективність, оскільки дають органам контролю методологічну основу для здійснення заходів на всіх рівнях управління економікою [57, с. 51].

Д. Лук'янець справедливо зазначає, що виокремлення принципів необхідно для більш повного усвідомлення сутності будь-якого явища, саме в них відображаються глибинні, усталені, закономірні зв'язки, завдяки яким вони і існують. Їх пізнання дає змогу правильно застосовувати норми, якими

врегулюються відповідні відносини та забезпечується ефективність такого явища [127, с. 49].



Рис. 1.4. Суб'єкти бюджетного контролю в Україні *

* Складено автором.

Бюджетний контроль, як вірно пише О. Орлюк, ґрунтується на базових принципах, що впливають із самої суті публічної фінансової діяльності: законність, об'єктивність, поєднання державних і приватних інтересів тощо [142, с. 145 – 47]. А оскільки базовим документом у цій сфері є Лімська Декларація керівних принципів контролю, то основними принципами бюджетного контролю, що визначені даним основоположним документом, є: незалежність, об'єктивність, законність, компетентність, оперативність, гласність, публічність, дотримання професійної етики [125].

На думку О. Бандурки, здійснення бюджетного контролю відбувається на основі таких принципів: законність; об'єктивність; поєднання публічних та приватних інтересів; розмежування контрольних повноважень; повнота охоплення об'єкта контролю; достовірність інформації; безперервність та систематичність; превентивність контрольних дій; обґрунтованість; плановість та строковість; дієвість, ефективність та результативність; оперативність; цілеспрямованість; безпосередність; гласність контрольних дій; відповідальність за наслідки контрольних дій [3, с. 67 – 68].

Зазначені принципи формують комплексне уявлення щодо функціонального призначення бюджетного контролю, проте дані принципи не у кожному випадку здійснення бюджетного контролю враховують його особливості. На нашу думку, бюджетний контроль функціонує на загальних принципах, які притаманні державному фінансовому контролю (табл. 1.3).

Опираючись на вищенаведені принципи, бюджетний контроль покликаний забезпечити виконання наступних завдань: досягнення збалансованості потреб у бюджетних ресурсах розмірам доходів бюджету на стадії складання проектів державного та місцевих бюджетів; забезпечення своєчасності і повноти виконання фінансових зобов'язань перед державним і місцевими бюджетами; виявлення резервів зростання бюджетних ресурсів; сприяння раціональному витрачання бюджетних ресурсів; виявлення недоліків у виконанні бюджетних програм; запобігання ухваленню управлінських рішень, які призводять до

бюджетних правопорушень; виявлення бюджетних правопорушень та вжиття заходів щодо їх припинення та усунення [72, с. 69].

Таблиця 1.3

Принципи бюджетного контролю*

Принципи	Характеристика
Легітимність	дотримання законодавства та врахування основних вимог міжнародних принципів організації бюджетного контролю
Неупередженість	вибір підконтрольних об'єктів та підходи до здійснення контролю за їх станом і діяльністю повинні бути єдиними, об'єктивними та неупередженими
Комплексність	утворення цілісної системи, що включає горизонтальні та вертикальні взаємозв'язки між об'єктами і суб'єктами державного фінансового контролю
Систематичність	здійснення і вибір методів бюджетного контролю повинні носити систематичний та періодичний характер, що передбачає складання певних планів впровадження контрольних заходів
Продуктивність	ефект від впровадження тих чи інших заходів повинен перевищувати затрати на таке впровадження
Мобільність	постійне відстеження стану підконтрольних об'єктів та своєчасне втручання в разі виникнення непередбачуваних обставин
Публічність	дані, одержані контролерами, якщо вони не пов'язані з комерційною таємницею, повинні через засоби масової інформації бути доведені до відома громадян
Конфіденційність	недопущення розповсюдження інформації, що є комерційною та державною таємницею, яка охороняється законом
Відповідальність	уповноважені на здійснення бюджетного контролю органи і посадові особи несуть відповідальність за свої дії або бездіяльність під час здійснення бюджетного контролю
Порівняльність	передбачає порівняння (співставлення) бюджетних показників, які мають нормативне та фактичне значення
Превентивність	завчасне здійснення контролю з метою запобігання виникненню у бюджетному процесі суттєвих відхилень від встановлених законодавством норм
Скординованість	контролюючі органи координують свою діяльність з метою запобігання дублюванню контрольних заходів та зменшення тиску на підконтрольні об'єкти
Самодостатність	наявність такого складу елементів контролюючої системи, який забезпечує ефективність її функціонування й розвитку

*Складено на основі даних [12, с. 45; 16, с. 28; 125; 72, с. 68; 150, с.172].

Дотримання визначених принципів бюджетного контролю є необхідною умовою його ефективної організації та здійснення. Врахування вищезазначених принципів дає змогу розглядати бюджетний контроль як цілісну систему, яка забезпечує законність дій учасників бюджетного процесу.

Розгляд концептуальних засад бюджетного контролю, сформульованих вченими, дає можливість зауважити відсутність єдиних підходів щодо його структуризації та класифікації. У науковій літературі бюджетний контроль класифікують за видами, формами та методами його здійснення, однак єдиного підходу до такої класифікації немає. Про це неодноразово у своїх публікаціях висловлювались О. Гетьманець, І. Стефанюк, С. Юрій, та ін.

Успішне та ефективне здійснення бюджетного контролю залежить від раціональної класифікації видів його проведення. Так, В. Дем'янишин під видами бюджетного контролю пропонує розуміти таку його складову частину, яка, з одного боку, відображає зміст контролю загалом, а з іншого – відрізняється від окремих його складових конкретними носіями контрольних функцій, об'єктами контролю та методами здійснення контрольних дій [20, с. 318].

В. Нагайчук залежно від характеру взаємовідносин об'єкта та суб'єкта контролю поділяє бюджетний контроль на зовнішній і внутрішній. Внутрішнім називається такий контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли об'єкт та предмет контролю належать до сфери управління контролюючого органу, а зовнішнім – проводиться на всіх стадіях бюджетного процесу, коли об'єкт та предмет контролю не належать до сфери управління контролюючого органу [140, с. 243].

На нашу думку, внутрішній і зовнішній бюджетний контроль є взаємообумовленими і взаємозалежними, які перебувають у тісному зв'язку.

Група авторів під керівництвом І. Стефанюка пропонують виділяти види бюджетного контролю такі ж, як і види державного фінансового контролю [183, с. 44 – 49], а саме:

1. За методикою здійснення контрольних дій розрізняють документальний і фактичний бюджетний контроль. Під час проведення документального контролю джерелами інформації виступають первинні документи, облікові реєстри, фінансова звітність, статистична інформація, нормативна документація тощо. В основу фактичного контролю покладено встановлення реального стану аналізованого об'єкту шляхом вимірювання, зважування і т. д. [183, с. 44]. Варто

зауважити, що окрім встановлення реального стану об'єкта, повинна також здійснюватися реальна оцінка виконаних завдань, які були покладені на відповідний підконтрольний об'єкт.

2. За відношенням до учасника бюджетного процесу бюджетний контроль поділяють на:

– внутрішньовідомчий бюджетний контроль, що проводиться міністерствами, відомствами, органами державного управління стосовно діяльності підвідомчих їм підприємств, установ і організацій у формі тематичних перевірок та ревізій;

– внутрішньогосподарський бюджетний контроль, що здійснюється керівниками, апаратом управління державних підприємницьких структур і бюджетних установ відповідно до діючого законодавства стосовно діяльності цехів, бригад, дільниць, інших підрозділів державних підприємств та бюджетних установ [183, с. 44 – 45].

3. За місцем здійснення контрольних дій виділяють виїзний, камеральний та дистанційний бюджетний контроль. Суть виїзного контролю полягає в тому, що контролюючі суб'єкти здійснюють відповідні заходи контролю безпосередньо на підконтрольному об'єкті. Камеральний контроль характеризується проведенням фінансових перевірок за даними контрольного органу документами, що представлені підконтрольним об'єктом з метою виявлення правильності їх заповнення, а також відповідності вказаної в них наявної оперативної інформації про результати фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю. Дистанційний контроль здійснюється без фактичної присутності на об'єкті контролю на основі відповідної інформації, наданої від підконтрольного об'єкта [183, с. 44].

Дослідження практики здійснення камерального і дистанційного бюджетного контролю дає підстави для обґрунтування висновку щодо доцільності та можливості їх об'єднання в один вид контролю – невиїзний, оскільки, як показує практика, немає відмінностей у порядку проведення камерального та дистанційного бюджетного контролю.

Інший підхід щодо класифікації бюджетного контролю пропонують В. Хомутенко та А. Хомутенко, які виділяють наступні види бюджетного контролю:

1. За цільовою спрямованістю:

– стратегічний контроль, за допомогою якого вирішуються питання стратегії розвитку держави, адміністративно-територіальних утворень, окремої галузі господарства, підприємств, організацій, установ у майбутньому (1 – 3 роки – довгостроковий контроль);

– тактичний фінансовий контроль, що має на меті вирішення поточних питань фінансової діяльності різноманітних суб'єктів фінансових відносин (до 1 року – середньостроковий контроль) [204, с. 364].

Проте на нашу думку, до запропонованих видів бюджетного контролю за цільовою спрямованістю варто додати ще один вид – оперативний бюджетний контроль, який здійснюється за тими елементами фінансово-господарських операцій державних підприємств та бюджетних установ, які є або незавершеними процесами локальної дії, або завершеними, але теж локальними. Основною метою даного виду контролю є виявлення відхилень та оперативного регулювання бюджетними процесами на кожній його стадії (щоденний контроль).

2. За періодичністю та характером контрольних заходів виділяють такі види бюджетного контролю як плановий та позаплановий. Плановий контроль передбачає проведення перевірки фінансово-господарської діяльності державного підприємства чи бюджетної установи, яка передбачена в плані роботи контролюючого органу і проводиться за місцезнаходженням такого суб'єкта або за місцем розташування об'єкта власності, щодо якого проводиться така планова виїзна перевірка. Позаплановий контроль проводиться перевіркою, яка не передбачена в планах роботи контролюючого органу і проводиться в суворо обумовлених законом випадках [204, с. 363].

3. Залежно від ступеня охоплення підконтрольного об'єкта виокремлюють такі види бюджетного контролю:

- повний, що характеризується загальним глибоким вивченням фінансового боку діяльності організації, максимально можливим застосуванням різних методів контролю;
- суцільний, що передбачає вивчення всіх первинних документів і записів у формах аналітичного та синтетичного обліку;
- вибірковий, що передбачає перевірку або всіх документів певних періодів протягом року, або частини документів за весь звітний період [204, с. 363].

До вищенаведеного переліку видів бюджетного контролю науковцями, на нашу думку, не взято до уваги ще один вид контролю, який доповнює їх перелік, це – тематичний бюджетний контроль, що передбачає перевірку конкретного (одного) питання, стосовно якого до органів бюджетного контролю поступила відповідна інформація щодо порушення у ньому бюджетного законодавства. Він може застосовуватися у вигляді виїзного та невиїзного контролю (якщо надаються відповідні фінансові документи, а потреби виїзду на сам об'єкт немає).

М. Гупаловська відповідно до структури бюджетного процесу виділяє такі види бюджетного контролю як:

- контроль за складанням проектів бюджетів;
- контроль за процесом розгляду проектів бюджетів;
- контроль за затвердженням бюджетів;
- контроль за виконанням бюджетів [72, с. 70].

Проте, слід доповнити зазначену систематизацію ще й контролем за процесом підготовки звіту про виконання бюджету і його розглядом та затвердженням. Такий вид контролю здійснюється на заключній стадії бюджетного процесу і має, як підтверджує вітчизняна бюджетна практика, надзвичайно важливе значення.

На основі систематизації вищезгаданих видів бюджетного контролю, ми пропонуємо доповнити його класифікацію ще й за ознакою характеру відносин,

прав та завдань, які виконують контролюючі органи. Така класифікація, на нашу думку, дозволяє більш повно розкрити його сутність (рис. 1.5).

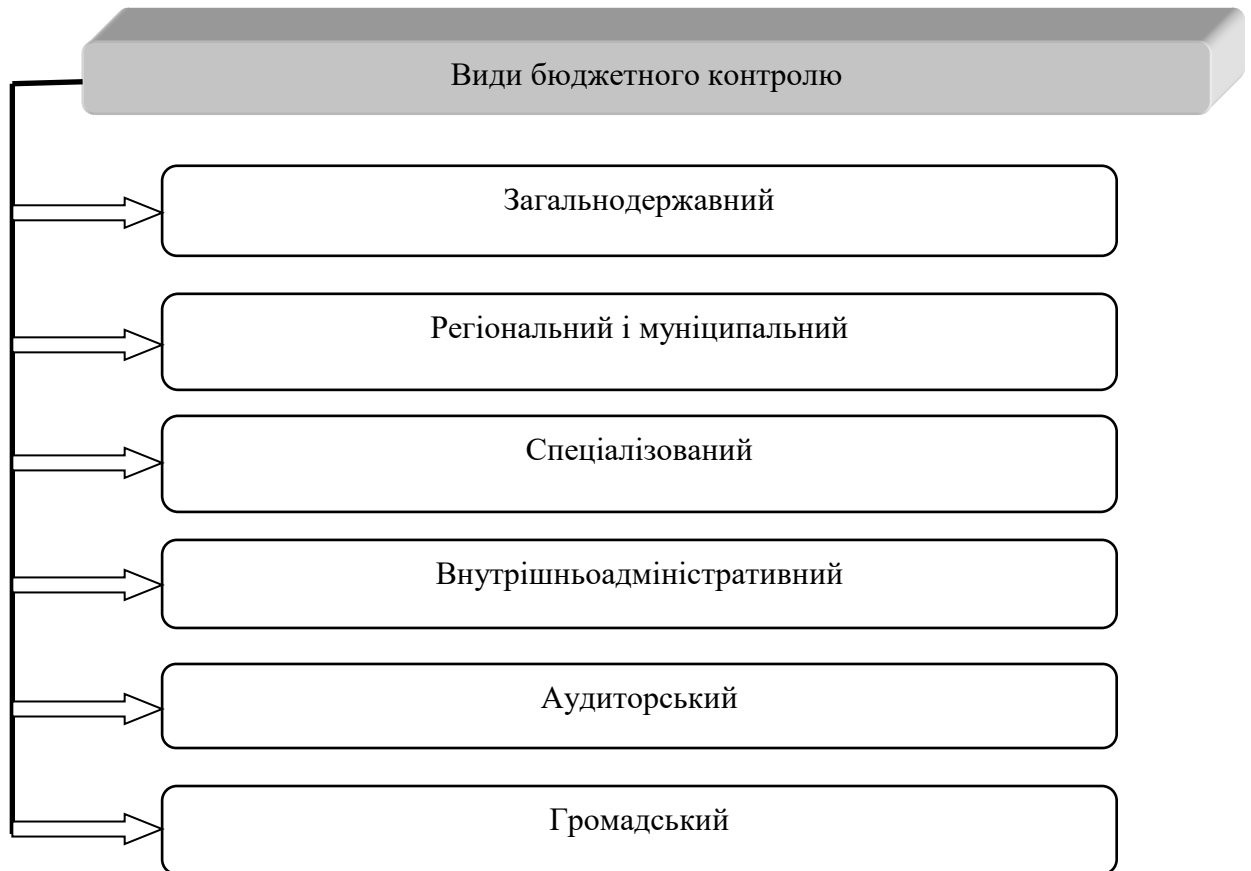


Рис. 1.5. Класифікація видів бюджетного контролю за характером відносин, прав та завдань, які виконують контролюючі органи

* Складено автором.

Загальнодержавний бюджетний контроль реалізується державними органами законодавчої і виконавчої влади. До них відносяться Верховна Рада України, відповідні її комітети та структурні підрозділи, Рахункова палата України, Кабінет Міністрів України, міністерства, відомства та органи, які входять до них. Ключова особливість загальнодержавного бюджетного контролю полягає в тому, що він є позавідомчим та виконується по відношенню до будь-якого об'єкту незалежно від його відомчої приналежності і підпорядкування.

Регіональний і муніципальний бюджетний контроль – це контроль, який проводиться органами місцевого самоврядування, а саме: обласними та районними державними адміністраціями, місцевими радами, об'єднаними

територіальним громадами та депутатами місцевих рад. Об'єктом регіонального і муніципального бюджетного контролю виступають місцеві бюджети, позабюджетні фонди та господарсько-фінансова діяльність організацій і підприємств комунальної форми власності.

Спеціалізований бюджетний контроль виконується особливими органами та службами, які функціонують у системі бюджетного контролю. До суб'єктів спеціалізованого бюджетного контролю відносять: Державну аудиторську службу України, Державну фіскальну службу України, Державну казначейську службу України та відповідні фінансово-контрольні відділи та управління правоохоронних органів. Спеціалізований бюджетний контроль виконується на таких підконтрольних об'єктах: комунальні та державні підприємства, бюджетні установи та організації, приватні підприємства і організації, які отримували та використовували кошти державного та місцевих бюджетів, фізичні та юридичні особи, які є платниками податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів та держфондів.

Внутрішньоадміністративний бюджетний контроль здійснюється безпосередньо суб'єктами господарювання, які є платниками податків і наповнюють бюджет або використовують бюджетні кошти, це – розпорядники бюджетних коштів в особі керівників підприємств, організацій і установ, їх заступників, головних бухгалтерів або спеціально сформованих відділів чи призначених посадових осіб, метою діяльності яких є дотримання бюджетної дисципліни в процесі формування та використання бюджетних ресурсів.

Окремим видом бюджетного контролю, залежно від суб'єктів його здійснення, є аудиторський контроль, який є незалежним контролем і реалізується висококваліфікованими фахівцями в галузі фінансового аналізу та контролю. За допомогою аудиторського бюджетного контролю вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу з метою досягнення певних цілей. Завданням даного виду бюджетного контролю є оцінка рівня віддачі від вкладених бюджетних коштів і аналіз причин недосягнення поставлених цілей. При цьому аудитор ставлять під сумнів не

тільки законність і достовірність використання ресурсів за призначенням (як при ревізії), а й доцільність і необхідність того чи іншого управлінського рішення про використання бюджетних коштів взагалі. За результатами аудиторського контролю формується відповідний звіт, у якому відображаються усі порушення та рекомендації щодо найшвидшого їх вирішення та попередження типових помилок у майбутніх періодах [22, с. 447 – 448].

Громадський бюджетний контроль здійснюється громадськими організаціями та окремими громадянами. Він може проводитися групами депутатів, які формуються при парламентських комітетах і комісіях місцевих рад, а також безпосередньо на підприємствах і установах, за місцем проживання, тощо на основі добровільності. Наявність розвинутої системи зв'язку влади з громадськістю дозволяє врахувати зауваження і пропозиції у процесі формування і виконання бюджету. Основною запорукою дієвості та ефективності громадського бюджетного контролю є відкритість і гласність бюджетного процесу, забезпечення доступу до інформації про бюджет кожному громадянину.

Наявність розвинутої системи зв'язку з громадськістю дає змогу врахувати зауваження і пропозиції спеціалістів у процесі складання і виконання бюджету [3, с. 240].

До цього часу громадський контроль в Україні не сформований у тому вигляді, як це є в розвинутих країнах Заходу. В умовах формування громадянського суспільства роль і значення громадського контролю суттєво зростають. По суті справи це має бути основний вид контролю, адже з фінансової точки зору контролювати має насамперед той суб'єкт бюджетного процесу, який наповнює бюджет. Бюджет формується за рахунок податків, зборів і обов'язкових платежів, кінцевими платниками яких є громадяни країни. З цього слідує, що одним з центральних видів бюджетного контролю має бути громадський бюджетний контроль. Кожний громадянин має отримати вичерпну інформацію про бюджет. Існує збалансована система рівноваги і протиріч: громадяни контролюють державу, держава – громадян, що і виступає основою оптимізації

бюджету [3, с. 241]. Громадський бюджетний контроль повинен бути присутній на усіх стадіях бюджетного процесу та об'єктах бюджетного контролю.

Наступним елементом системи бюджетного контролю ми вважаємо форму його здійснення. Форма контролю – це зовнішній вираз здійснюваних дій, які становлять сутність бюджетного контролю. У філософському розумінні змістом є сукупність тих елементів і процесів, що становлять основу об'єктів і зумовлюють існування, розвиток і зміну їх форм. Категорія форми виражає внутрішній зв'язок і спосіб організації та взаємодії елементів і процесів явища як між собою, так і зовнішніми умовами [173, с. 482]. Саме таке філософське бачення вплинуло й на визначення поняття форми бюджетного контролю, під якою розуміють прояв змісту контролю, його сутності залежно від часу проведення контрольних дій [56, с. 68].

На думку Г. Тосунян під формою бюджетного контролю слід розуміти способи конкретного виразу в організаційних контрольних діях, основуєчись при цьому на часі здійснення контролю [192, с. 119].

Виходячи з наведеного, ми підтримуємо таку точку зору, що формами бюджетного контролю виступають такі сторони виявлення змісту цього контролю, які пов'язані з часом здійснення контрольних дій. Тому варто виокремлювати три форми бюджетного контролю: попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) контроль.

Попередній (превентивний) бюджетний контроль проводиться на стадіях складання і розгляду проекту бюджету та кошторисів бюджетних установ. Прийняття управлінських рішень щодо бюджету має базуватись на глибокому аналізі та варіантних прорахунках очікуваних макроекономічних показників і фінансових результатів суб'єктів господарювання. Експертна оцінка фінансової ефективності управлінських рішень дає можливість вибрати найоптимальніший варіант використання бюджетних ресурсів, виявити резерви їх зростання, не допускати надмірностей і зловживань у витрачанні бюджетних коштів. Попередній контроль має надзвичайно важливе значення у бюджетному процесі. Адже, як це вже неодноразово підкреслювалось, виконується затверджений

бюджет. Якість бюджетного процесу визначається якістю затвердженого бюджету. Саме налагоджений попередній контроль дає можливість уникнути помилок і прорахунків і забезпечує належний якісний рівень прийнятого бюджету [22, с. 444 – 445].

Поточний бюджетний контроль полягає у контролі за відповідними операціями в процесі виконання бюджету. Мета цього контролю – по-перше, сприяти виконанню прийнятого бюджету, тобто забезпеченню відповідності між надходженням доходів і фінансуванням видатків у бюджетному розписі. По-друге, поточний контроль повинен перевіряти обґрунтованість виконання бюджету. Фінансування з бюджету здійснюється за планом, але в міру досягнення реальних результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів. Таким чином, поточний контроль має забезпечити цільове і раціональне використання бюджетних коштів [22, с. 445].

Наступний бюджетний контроль проводиться після здійснення фінансових операцій. У бюджетному процесі він виявляється в перевірці виконання бюджету, кошторисів бюджетних установ та фактичного використання бюджетних асигнувань. Мета наступного контролю – виявити невикористанні резерви у формуванні та використанні коштів бюджету, порушення законодавчих і нормативно-правових актів, перекручення у звітності, вжити заходів щодо виправлення і попередження порушень, підвищення ефективності організації бюджетної роботи [22, с. 445].

Основою контрольної діяльності виступають методи, які використовуються при проведенні контрольних заходів. Жодна система контролю, в тому числі і система бюджетного контролю, не може існувати без відповідних методів здійснення контрольних заходів. Метод – це систематизована сукупність кроків, які потрібно здійснити, щоб виконати певну задачу чи досягти певної мети [180].

В науковій літературі з питань фінансового і бюджетного контролю немає єдиного підходу до визначення сутності та переліку методів бюджетного контролю. В. Рудницький під методом контролю розуміє сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають вивченню [174, с. 19].

На думку Ф. Бутинця під методами бюджетного контролю розуміється сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання [17, с. 29]. До переліку методів контролю автор відносить інвентаризацію, аналіз господарської діяльності, перевірку, обстеження, ревізію та аудит [17, с. 30 – 34]. Ми погоджуємося із думкою науковця, проте до перелічених ним методів бюджетного контролю варто додати ще один – «експертизу». Так, в даний час бюджетна експертиза являє собою систему 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.

О. Петрик серед методів бюджетного контролю виділяє лише один – аудиторські процедури [149, с. 141]. Така думка автора є, на наш погляд, не зовсім точною, адже в практиці контрольної діяльності застосовується комплекс різних прийомів і методів і не може один метод контролю застосовуватися у різні видах бюджетного контролю.

У Бюджетному кодексі України серед способів проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства згадуються, крім вищеназваних, ще оцінка та розслідування [21]. У практичній діяльності термін «розслідування» більше застосовується вже правоохоронними органами. Тому, на нашу думку, до методів бюджетного контролю його відносити не слід.

Враховуючи те, що в Україні з 2002 року використовується програмно-цільовий метод формування бюджету, а його основою є бюджетна програма, то оцінка виконання бюджетної програми є необхідною для виявлення проблем та підвищення ефективності управління бюджетними коштами [163]. Однак відносити оцінку до методів бюджетного контролю, на нашу думку, не доцільно через те, що оцінка ефективності виконання бюджетної програми є основним завданням державного фінансового аудиту.

Дослідивши і систематизувавши погляди вітчизняних науковців, щодо визначення методів бюджетного контролю, нами було запропоновано виділяти чотири основні методи контролю, за допомогою яких можна найбільш точно оцінити стан об'єктів, що підлягають бюджетному контролю, а саме: інспектування, моніторинг, експертиза та фінансовий аудит.

Розглянемо кожен метод бюджетного контролю. Основним методом бюджетного контролю в Україні є інспектування. Інспектування – це система контрольних дій, спрямованих на всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу. Метою інспектування є контроль за дотриманням бюджетного законодавства усіма учасниками бюджетного процесу при формуванні та використанні фінансових ресурсів держави. Інспектування як метод бюджетного контролю здійснюється шляхом проведення ревізій та перевірок державних закупівель. Ревізія – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку й звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт. Перевірка державних закупівель полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання замовником законодавства про закупівлі. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті перевірки державних закупівель [22, с. 447]. Метод інспектування здійснюють такі органи бюджетного контролю: Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України.

Фінансовий аудит – це метод бюджетного контролю, за допомогою якого визначають ефективність використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, котрі цьому перешкоджають. Він проводиться органами бюджетного контролю з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм та

здійснення асигнувань [169]. Фінансовий аудит застосовує Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України.

Моніторинг – це постійне спостереження за бюджетним процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату чи попереднім припущенням [138, с. 368].

Доповнюючи таке визначення слід зазначити, що під моніторингом слід розуміти систематичне спостереження та аналіз бюджетного процесу з метою вивчення реального стану відповідних бюджетів на основі даних обліку та фінансової звітності для виявлення резервів поповнення бюджетів й недопущення неефективного використання бюджетних ресурсів.

На відміну від інспектування чи фінансового аудиту моніторинг не є разовим контрольним заходом, який здійснюється у певний проміжок часу. Про проведення моніторингу підконтрольний об'єкт не повідомляється, за його результатами не складається акт, довідка чи будь-який інший документ. Моніторинг застосовується Міністерством фінансів України, місцевими фінансовими органами та органами місцевого самоврядування.

Експертиза – це дослідження якого-небудь питання з метою виявити правильний висновок, дати правильну оцінку відповідному явищу. Вона являє собою комплекс заходів, що проводяться, наприклад, Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету щодо аналізу кожного законопроекту, внесеного на розгляд до Верховної Ради України та оцінки його впливу на формування та виконання бюджету [22, с. 448]. Також бюджетна експертиза може здійснюватися безпосередньо в самому бюджетному процесі у вигляді залучення незалежних експертів з метою дослідження проблемного питання. Експертизу здійснюють громадські організації.

Отже, усі вищезгадані елементи системи бюджетного контролю перебувають у тісній взаємодії та доповнюють один одного, саме це дозволяє зробити систему більш дієвою, яка б відповідала сучасним реаліям здійснення бюджетного контролю.

1.3. Особливості та специфіка бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування

Сьогодні зміцнення фінансової самостійності органів місцевого самоврядування та розширення сфери відповідальності територіальних громад за надання суспільних послуг на рівні місцевого самоврядування є основною метою проведення ефективних бюджетних реформ в Україні. Це у свою чергу зумовлює необхідність поглиблення розуміння сутності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, обґрунтування його завдань та принципів здійснення.

Бюджетний контроль виступає ключовим елементом управління місцевими фінансами та дієвим інструментом, що дає змогу на належному рівні забезпечувати бюджетну дисципліну. Діяльність суб'єктів контролю на рівні місцевого самоврядування спрямована на попередження та своєчасне виявлення фактів незаконних дій у сфері місцевих фінансів. Усе це робить дослідження особливостей функціонування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування актуальним науковим завданням.

Питання сутності інституту місцевого самоврядування вивчаються економічною і фінансовою наукою вже близько двохсот років. Теорія місцевого самоврядування концентрувалася навколо формування відносин територіальних громад і держави. Наука про самоврядування починається зі спроби розв'язати проблему, чи має громада окрему, відмінну від держави владу, чи вона є незалежною від держави публічною правовою корпорацією, міцно включеною в державний організм і виконує тільки функції органу держави [141, с. 17].

Термін «самоврядування» має англійське походження (selfgovernment). В англійському конституційному праві він використовується, починаючи з кінця XVIII ст., для позначення специфіки організації англійського суспільного ладу, тобто такої моделі, коли народ самоорганізується через обрані ним парламент і представницькі органи місцевого самоврядування, діяльність яких позбавлена будь-якої зовнішньої адміністративної опіки [13, с. 9].

Розкриваючи сутність місцевого самоврядування, М. Корнієнко зазначає, що за сучасних умов воно не може бути нічим іншим, як однією із форм децентралізації державної влади на рівні територіальних колективів громадян та тих органів, які вони обирають, формою здійснення державних функцій згаданими громадськими суб'єктами [113, с. 72]. Це означає, що правоздатність територіальних колективів на незалежне та самостійне вирішення питань місцевого значення є не природною, а встановленою законом та гарантованою державою нормою.

У сучасних умовах провідною є тенденція підвищення ролі місцевого самоврядування у вирішенні справ суспільства. А. Круглашов звертає увагу на те, що свого часу М. Драгоманов вважав, що громадам, повітам і губерніям надавалося право «увійти в обговорення про утворення поміж ними більш широких союзів для спільного впорядкування обласних справ у краях однорідних за інтересами та складом населення» [129, с. 38]. У цій тезі М. Драгоманова простежується думка про те, що місцеве самоврядування має великі стабілізаційні можливості суспільного життя, які йдуть знизу.

Підсумовуючи вищезазначене, можна стверджувати, що місцеве самоврядування являє собою форму організації місцевої влади, за якою громадяни – жителі відповідної території (територіальної громади) – безпосередньо або через уповноважені ними органи, незалежно, під власну відповідальність, в межах конституції, законів країни і власних матеріальних та фінансових можливостей вирішують проблеми місцевого значення.

Одним із основних засобів реалізації права держави захищати законодавчим шляхом інтереси місцевого самоврядування є функціонування ефективного бюджетного контролю. Бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування може бути охарактеризований як сфера управління, що є системою моніторингу і контролю функціонування керованого об'єкта, з метою оцінки й обґрунтованості прийнятих управлінських рішень, виявлення ступеня їх виконання, наявності відхилень та несприятливих ситуацій.

Удосконалення системи бюджетного контролю за рухом коштів органів місцевого самоврядування і пошук резервів їх збільшення є надзвичайно важливими проблемами у сучасних умовах спрямованості на реформування місцевого самоврядування.

У 2014 році було ухвалено закон України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин», завдяки якому було розпочато реформу місцевого самоврядування, яка стала головним фінансовим стимулом для децентралізації та кардинально змінила підходи до бюджетного вирівнювання. Завдяки цим змінам було здійснено перехід від системи вирівнювання місцевих бюджетів «за видатками» до системи вирівнювання «за доходами» [21].

Ця система надає територіальним громадам міст обласного значення та об'єднаним територіальним громадам виняткову можливість для стимулювання власного економічного розвитку. Якщо раніше у територіальних громадах, які мали значні економічні можливості та у яких формувалось досить багато податкових надходжень, залишався лише той мінімум, який потрібен на забезпечення їх видатків, а тим, у кого було дуже мало власних надходжень держава надавала кошти, то тепер ситуація зовсім інша. Вирівнювання між територіальними громадами здійснюється не по видатках, а по доходах і то лише по одній складовій – надходжень від податку на доходи фізичних осіб в розрахунку на одну особу наявного населення. Якщо в об'єднаних територіальних громадах рівень такого доходу значно вищий від середнього показника в країні, то вилучається лише 50% від сум, що перевищують 110% середнього показника. Проте, коли надходження менші, то держава надає 80% коштів, яких не вистачає до 90% від середнього показника в країні [190].

Це стимулює і водночас створює ризики. Якщо громада не займатиметься власним розвитком, не буде стимулювати місцевий бізнес та економіку, її бюджетні можливості будуть зменшуватись у порівнянні з іншими більш успішними громадами [190].

Із фінансовою децентралізацією пов'язані надії українського суспільства на підвищення рівня та якості життя населення, збільшення обсягу та покращення якості суспільних послуг, максимальне наближення їх до споживача. Фінансова децентралізація створює умови для соціально-економічного розвитку територій, а бюджетний контроль повинен здійснювати контроль за належним виконанням цих умов. Державна фінансова підтримка об'єднаних територіальних громад сприяє формуванню соціальної інфраструктури та створенню нових робочих місць.

Основною метою децентралізації є підвищення якості надання суспільних послуг. Ухвалення рішення щодо передачі повноважень на нижчий рівень передбачає, що є суб'єкт, який у разі передання цих повноважень забезпечить їхнє більш якісне виконання, ніж на державному рівні. Невеликі малочисельні громади не спроможні забезпечити високий рівень надання суспільних послуг. Передача багатьох функцій з обласного рівня на рівень окремої громади економічно неефективна, оскільки вимагатиме створення відповідної соціальної інфраструктури, збільшення штату державних службовців для забезпечення надання адміністративних та соціальних послуг тощо [189, с. 11]. Ми вважаємо, що роздібнена адміністративно-територіальна одиниця є надто дорогою системою управління фінансовими ресурсами на рівні місцевого самоврядування, так само і дорого буде вартувати здійснення бюджетного контролю у кожній із цих територіальних одиниць.

Беручи до уваги досвід децентралізації європейських країн, більшість з них спочатку стимулювали укрупнення невеликих громад, а потім здійснювали їхнє примусове об'єднання. Наприклад, у Латвії у разі добровільного об'єднання волостей держава надавала разову дотацію на розвиток інфраструктури та дотацію у розмірі 5% до загального бюджету об'єднаних волостей до певного строку, після якого об'єднання самоуправлінь здійснювалось без дотацій примусово [191, с. 34]. У Данії, якщо муніципалітети не погоджувались на об'єднання, втручався Міністр внутрішніх справ. У свою чергу, у Франції

примусове укрупнення взагалі не здійснювалося, і нині в країні гостро стоїть проблема фінансової спроможності дрібних громад [196, с. 82].

В Україні з метою створення спроможних громад ухвалено Закон України «Про співробітництво територіальних громад» і видана Постанова КМУ «Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад». Під спроможними територіальними громадами розуміються територіальні громади сіл (селищ, міст), які в результаті добровільного об'єднання здатні самостійно або через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити належний рівень надання послуг, зокрема у сфері освіти, культури, охорони здоров'я, соціального захисту, житлово-комунального господарства, з урахуванням кадрових ресурсів, фінансового забезпечення та розвитку інфраструктури відповідної адміністративно-територіальної одиниці [161].

З приводу цього держава здійснює фінансову підтримку добровільного об'єднання територіальних громад сіл, селищ, міст шляхом надання об'єднаній територіальній громаді коштів у вигляді субвенцій на формування відповідної інфраструктури згідно з планом соціально-економічного розвитку такої територіальної громади у разі, якщо її межі повністю відповідають межах, визначеним перспективним планом формування територій громад Автономної Республіки Крим, області [159]. Проекти даних планів розробляються відповідними обласними державними адміністраціями та передаються до обласних рад на затвердження. Проте, держава паралельно здійснюючи фінансову підтримку, повинна і здійснювати належний бюджетний контроль за використанням цих коштів.

У 2016 році на регіональний розвиток та на підтримку розвитку територій об'єднаних громад держава виділила більше 6 млрд грн, в т. ч. 3 млрд грн з Державного фонду регіонального розвитку, 1 млрд грн – субвенція на розвиток інфраструктури об'єднаних громад, додатково передбачено 1,94 млрд грн субвенції місцевим бюджетам на соціально-економічний розвиток окремих територій та 0,95 млрд грн коштів для капітальних видатків за програмою «Підтримка державних та регіональних інвестиційних проектів». Уже сьогодні ні

район, ні область, ні центральні органи влади не вирішують, куди громаді спрямувати кошти, як це було раніше. Громада краще знає, які нагальні питання необхідно вирішити і самотужки розпоряджається своїм бюджетом» [98, с. 33].

В напрямку фінансової децентралізації та економічного зростання наша країна здійснює лише перші кроки, проте не вдається повною мірою реалізувати заплановані строки виконання цих заходів. Розподіл повноважень між державними органами та органами місцевого самоврядування, між рівнями самоврядування і територіальними органами виконавчої влади стає складним через повільний процес формування територіальних громад та зміну адміністративно-територіального устрою в Україні. Сучасний стан обізнаності та довіри населення говорить про наявність ряду проблем в інформаційному забезпеченні реформи місцевого самоврядування. Попри це, перші зрушення у напрямку фінансової децентралізації є значними, мають свою територіальну специфіку, перші успішні та не дуже успішні приклади місцевого самоуправління.

Переконливими фактами, що свідчать про ефективність реалізації реформи місцевого самоврядування, стали результати виконання самодостатності місцевих бюджетів. Так, за даними експертів Асоціації міст України, у 2014 – 2016 рр. кількість наданих казначейських позик місцевим бюджетам зменшилася у 58 разів, що демонструє посилення фінансової автономності місцевих бюджетів. У 2017 р. кількість дотаційних місцевих бюджетів знизилася на 24%, кількість бюджетів-донорів зросла на 12,5%; у 2,2 разу збільшилася державна фінансова підтримка розвитку громад. Слід зазначити, що до 2014 р. відсоток дотаційних місцевих бюджетів становив 96,3%, а донорами було лише 3,7% місцевих бюджетів України [136].

Реформа місцевого самоврядування досягла значних результатів, проте потрібно виділити проблеми, які створюють небезпеку щодо її подальшого розвитку. До основних проблем, які можуть перешкоджати ефективній реалізації реформи місцевого самоврядування варто віднести:

1. Утворення об'єднаних територіальних громад у районах веде до ослаблення економічних та управлінських можливостей району, а відтак до

конфліктів між районним рівнем управління та головами об'єднаних територіальних громад. Тому необхідно проводити перетворення районного поділу в державі. Теперішні райони мають бути значно більшими, оскільки повноваження районного рівня суттєво обмежені.

2. Відсутність юрисдикції органів місцевого самоврядування на території поза межами населених пунктів, зокрема у сфері планування території, благоустрою та збереження довкілля веде до розбазарювання та забруднення цих територій.

3. Бюджетне вирівнювання по доходам може привести до швидшого зростання асиметрії розвитку між різними громадами, що є не прийнятним для єдності держави. Тому потрібно впорядкувати планування та фінансування регіонального розвитку, виокремити найбільш проблемні з точки зору розвитку території та визначити інструменти для підтримки їх розвитку.

4. Органи місцевого самоврядування отримали достатні повноваження, необхідні ресурси, але досі не запроваджено систему контролю за рішеннями органів місцевого самоврядування та їх відповідністю Конституції та законам України. Це створює ризики появи незаконних рішень та формування автономних територій [190].

Саме тому бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування повинен забезпечити прийняття законних рішень органами місцевого самоврядування, які не будуть суперечити Конституції чи законам України в процесі формування та використання бюджетних ресурсів.

Бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування можна визначити як цілеспрямовану діяльність органів державної та місцевої влади, що спрямована на забезпечення законності, бюджетної дисципліни та раціональності в процесі формування, розподілу, використання бюджетних ресурсів з метою підвищення соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів бюджетних відносин на рівні місцевого самоврядування.

Бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування в умовах фінансової децентралізації полягає не тільки в комплексній оцінці бюджетного

процесу, роботи територіальних органів виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо їх спроможності забезпечити регіон бюджетними ресурсами, а й у виявленні додаткових резервів наповнення місцевих бюджетів за рахунок прийняття ефективних управлінських рішень в процесі формування та використання коштів місцевих бюджетів.

Об'єктом бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є місцеві бюджети, цільові фонди органів місцевого самоврядування, місцеві запозичення, комунальне майно та земля, а також фінансова діяльність учасників підприємств комунальної власності.

Контрольними повноваженнями в сфері місцевих фінансів наділені різні державні та громадські інститути. Особливістю бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є участь значної кількості контролюючих суб'єктів.

Як зазначалося раніше, суб'єктами бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування виступають органи державного управління, органи місцевого самоврядування, спеціалізовані структурні підрозділи галузевих міністерств, відомств і державних комітетів, фінансові і бухгалтерські служби установ, підприємств і організацій комунальної форми власності, а також народні депутати, громадяни та громадські об'єднання. Проте, дослідивши та проаналізувавши основні повноваження, котрими вони наділені (додаток А) можна, таким чином, систематизувати суб'єкти бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування (див. рис. 1. б).

Важливе значення для забезпечення ефективного функціонування системи бюджетного контролю має раціональний розподіл контрольних повноважень між вищезазначеними суб'єктами контролю на рівні місцевого самоврядування. Позаяк, надмірна концентрація всіх повноважень в одних органах призводить до корупційних порушень та різноманітних зловживань у цій сфері.

І. Лопушинський стверджує, що на сьогоднішній день існує велика необхідність невідкладного впорядкування прав і відповідальності органів, уповноважених державою на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на рівні місцевого самоврядування [126, с. 43]. Без цього

впорядкування, на думку вченого, не може ефективно реалізовуватись бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування.



Рис. 1.6. Суб'єкти бюджетного контролю рівні місцевого самоврядування*

*Складено автором.

Цієї ж думки дотримується В. Куйбіда, який разом із тим зазначає про відсутність ще і системи оцінювання ефективності й результативності формування та використання бюджетних ресурсів взагалі. Зокрема, він наголошує на тому, що в поєднанні з фактичною неможливістю фінансування всіх зобов'язань держави і органів місцевого самоврядування, та за відсутності механізмів впливу громади на місцеву владу – це призводить до волонтаристських методів фінансування видатків за рахунок місцевих бюджетів. Фінансування всіх бюджетних видатків, крім захищених (тобто заробітної плати працівників бюджетних закладів та установ), залежить насамперед від волі

представників самої місцевої влади. Також фактична відсутність системи бюджетного контролю, зокрема громадського контролю за використанням коштів місцевих бюджетів стає причиною неефективного використання й без того обмежених бюджетних ресурсів місцевих громад [119, с. 16]. Таким чином, автор стверджує про необхідність формування системи бюджетного контролю за формуванням і використанням коштів місцевих бюджетів.

Тому, організація системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування повинна враховувати усю специфіку функціонування місцевих фінансів. У більшості країн світу органи центральної влади наділені великими контрольними повноваженнями у сфері місцевих фінансів. Це пояснюється насамперед тим, що держава відіграє значну роль у фінансуванні органів місцевого самоврядування, зокрема для забезпечення виконання делегованих нею повноважень [152, с. 351]. З приводу цього виникає потреба контролювати використання бюджетних коштів, котрі скеровуються на зазначені цілі, а також обсяг і якість наданих суспільних послуг.

Таким чином, контроль держави за дотриманням органами місцевого самоврядування бюджетного законодавства – це об'єктивна необхідність; він спрямований на недопущення порушень у цій сфері і виникнення ситуацій, за яких наслідки діяльності даних органів можуть перетворитися на надважкі і для місцевих громад, і для суспільства загалом.

На відміну від загальнодержавного рівня, де контрольні повноваження чітко розмежовані між органами влади цього (вищого) рівня, на місцях контрольними повноваженнями наділені владні інституції різних рівнів (додаток А). Це створює додаткові передумови для забезпечення ефективного контролю у сфері місцевих фінансів. Крім того, на рівні місцевого самоврядування відбувається розширення об'єкту контролю, порівняно з центральним. Якщо на державному рівні об'єктом бюджетного контролю в основному виступає діяльність виконавчої гілки влади, то на рівні місцевого самоврядування контролю підлягають як дії виконавчої, так і представницької влади [152, с. 351]. Це зумовлено насамперед існуванням в

країні єдиної законодавчої основи, якій повинні відповідати рішення, ухвалені органами місцевого самоврядування.

Розглянемо організацію бюджетного контролю органів державного управління на рівні місцевого самоврядування. Даний контроль являє собою діяльність органів центральної влади, яка може бути застосована щодо будь-якого об'єкту контролю, і спрямована на забезпечення виконання законодавства та врахування інтересів держави в сфері місцевих фінансів. Позаяк, переважна більшість бюджетних ресурсів місцевого самоврядування направляється на виконання делегованих повноважень, то в сучасних умовах визначальна роль у забезпеченні бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування відводиться органам державного управління. Провідне місце у системі органів державного управління на рівні місцевого самоврядування належить спеціалізованому органу бюджетного контролю – Державній аудиторській службі України, яка здійснює бюджетний контроль в процесі формування та використання бюджетних ресурсів місцевого самоврядування.

Державна аудиторська служба України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства [156].

Державна аудиторська служба України реалізує бюджетний контроль через здійснення: державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування (ревізії). До основних завдань, котрі виконує Державна аудиторська служба України на рівні місцевого самоврядування відноситься:

- контроль за законним, цільовим і ефективним використанням коштів місцевих бюджетів, інших фінансових і матеріальних ресурсів органів місцевого самоврядування;
- контроль за цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під місцеві гарантії;
- контроль за збереженням та використанням комунального майна;

- контроль стану та достовірності бухгалтерського обліку і звітності в органах місцевого самоврядування, бюджетних установах, а також на підприємствах і організаціях, які отримують кошти з місцевих бюджетів;
- виявлення можливих резервів збільшення ресурсної бази місцевого самоврядування;
- забезпечення економного та ефективного використання матеріальних ресурсів відповідно до рішень, ухвалених представницькими органами місцевого самоврядування;
- забезпечення достовірності інформації про фінансову діяльність органів місцевого самоврядування;
- проведення системного аналізу обставин і причин, які сприяють вчиненню фінансових порушень та заходів для їх запобігання;
- розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень [156].

Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Органи Державної аудиторської служби України у своїй діяльності не залежать від будь-яких прийнятих рішень місцевою владою [156].

Проте, на сьогоднішній день бюджетний контроль, який здійснює Державна аудиторська служба України на рівні місцевого самоврядування характеризується каральною спрямованістю. Адже основною метою роботи вищезазначеного органу являється виявлення порушень законодавства у бюджетному процесі на рівні місцевого самоврядування.

Однак, варто зазначити, що держава вдосконалює роботу Державної аудиторської служби України на рівні місцевого самоврядування поступовою зміною методів реалізації контролю, а саме збільшуючи частку проведення державних фінансових аудитів, а не ревізій як було раніше. Застосування державних фінансових аудитів дасть змогу перейти від суто каральної спрямованості бюджетного контролю до превентивної. Тобто, проводячи

державні фінансові аудити аудиторська служба повинна виявляти не тільки порушення бюджетного законодавства, а і досліджувати причини їх виникнення з метою попередження даних порушень у майбутніх періодах.

Із впровадженням казначейського обслуговування місцевих бюджетів посилюється роль бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування зі сторони територіальних органів Державної казначейської служби України. Контрольну діяльність даний орган здійснює на етапі розрахунково-касового виконання місцевих бюджетів та складанні звітності про їх виконання, здебільшого у вигляді поточного контролю.

Органи казначейства в процесі виконання дохідної частини місцевих бюджетів контролюють правильність зарахування надходжень та застосування законодавчо встановлених нормативів розмежування доходів. Казначейська служба перевіряє розрахунок базової та реверсної дотації місцевим бюджетам щодо відповідності запланованим обсягам. Тобто, основне завдання даного органу в процесі виконання дохідної частини місцевих бюджетів полягає у перевірці правильного визначення базової та реверсної дотації головними розпорядниками бюджетних коштів на рівні місцевого самоврядування, оскільки дохідна частина місцевих бюджетів формується за фінансової допомоги держави у вигляді дотацій та ціленаправлених субвенцій.

Державна казначейська служба України, на відміну від інших органів бюджетного контролю здійснює контроль за видатковою частиною місцевих бюджетів, а саме: забезпечує відповідність видатків умовам зареєстрованих бюджетних зобов'язань і дотримання умов цільового призначення коштів, за рахунок яких вони здійснюються.

До повноважень органів Державної казначейської служби України на рівні місцевого самоврядування входить здійснення перевірки фінансової звітності розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів, при цьому перевіряється відповідність даних звітності показникам бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів, який виконують органи казначейства; а також

наявність логічного взаємозв'язку між окремими елементами фінансової звітності клієнтів казначейства [157].

Наступним органом державного управління, який наділений контрольними повноваженнями щодо ефективного надходження бюджетних ресурсів на рівні місцевого самоврядування є Державна фіскальна служба України. Основним завданням даного контролюючого органу на рівні місцевого самоврядування є забезпечення належного виконання дохідної частини місцевих бюджетів. Об'єктами фіскального контролю виступають платники податків – фізичні та юридичні особи (в т.ч. бюджетні установи).

Перед вищезгаданим органом бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування поставлені такі основні завдання: здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів, а також неподаткових доходів, установлених законодавством; стягнення до місцевих бюджетів донараховані за результатами перевірок суми податків та зборів; забезпечення застосування та своєчасне стягнення до місцевих бюджетів сум фінансових санкцій передбачених чинним законодавством за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів; проводить перевірки фактів приховування і заниження сум податків та інших обов'язкових платежів до місцевих бюджетів; внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства [158].

Проте, у вище перелічених завданнях, які здійснюють органи фіскальної служби відсутній контроль за діями виконавчих комітетів сільських та селищних рад, які мають забезпечувати дотримання порядку прийняття і обліку податків, інших платежів, отриманих від платників податків готівкою, своєчасності та повноти їх перерахування до місцевих бюджетів.

Отже, в процесі реформування місцевого самоврядування Державна фіскальна служба України повинна стати для органів місцевого самоврядування консультативною службою з питань правильного та ефективного адміністрування податків і зборів до відповідних місцевих бюджетів.

Ще одним органом державного управління, котрий здійснює бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування є Міністерство фінансів України. Основною метою даного органу бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є забезпечення проведення єдиної ефективної бюджетної політики держави стосовно підвищення рівня соціально-економічного розвитку кожного регіону і країни загалом.

Міністерство фінансів України здійснює бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування у вигляді регулюючої фінансової функції, оскільки як зазначалося раніше дане міністерство формує та забезпечує виконання стратегічних та тактичних планів держави, за допомогою яких повинно відбуватися збільшення рівня ефективності формування та використання коштів місцевих бюджетів. Варто зазначити, що діяльність вищезгаданих органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, а саме: Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України та Державної фіскальної служби України спрямовується та координується через Міністерство фінансів України, чим і підвищує роль даного органу в системі бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Важлива роль у реалізації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування відводиться місцевим державним адміністраціям, які наділені повноваженнями здійснювати наступний контроль щодо відповідності бюджетному законодавству показників місцевих бюджетів. Місцеві державні адміністрації забезпечують формування, виконання та складання звітності про виконання місцевих бюджетів відповідного рівня. Це надає їм право здійснювати контроль на усіх етапах бюджетного процесу. Зокрема вони контролюють затвержені радами рішення про місцеві бюджети [167].

Крім вищезазначених повноважень, місцеві державні адміністрації також ще здійснюють бюджетний контроль у комунальному секторі. Об'єктами даного контролю є комунальне майно об'єктів комунальної інфраструктури, використання земель та ін. ресурсів.

Місцеві державні адміністрації здійснюють «наглядовий» бюджетний контроль від імені президента України, забезпечуючи при цьому місцеве самоврядування усіма потрібними фінансовими засобами та інструментами з метою покращення рівня життя населення за відповідною програмою розвитку регіону, але при цьому місцеві державні адміністрації повинні контролювати дотримання бюджетної дисципліни при реалізації вищезгаданої мети.

Провідним органом державного управління, що здійснює бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування є місцеві фінансові органи, які здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу. На місцеві фінансові органи покладено організацію складання та контролю проектів місцевих бюджетів. Контрольна діяльність цих органів реалізується у здійсненні перевірки поданих головними розпорядниками коштів бюджетних запитів, за результатами якої вони формують висновки про доцільність включення бюджетних запитів до проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідної місцевої державної адміністрації [21].

Також місцеві фінансові органи проводять попередній та поточний контроль в ході розподілу коштів місцевого бюджету між головними розпорядниками бюджетних коштів. Ціллю такого контролю є забезпечення відповідності виділених коштів затвердженому розпису бюджету [21]. Окрім того, місцеві фінансові органи з'ясовують питання легітимності та раціональності бюджетних видатків. Місцеві фінансові органи можуть залучатися до проведення ревізій установ, підприємств, організацій, які отримують кошти з відповідних місцевих бюджетів.

Характеризуючи рівень організації бюджетного контролю органів державного управління, можна зробити висновок, що незважаючи на значну кількість суб'єктів контролю не вдається забезпечити належну бюджетну дисципліну на рівні місцевого самоврядування. Це зумовлено, в першу чергу, тим, що чинна система бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування спрямована, в основному, на виявлення та фіксацію бюджетних порушень, а не на їх попередження та профілактику.

Також варто зазначити, що до органів державного управління, які здійснюють бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування не відноситься Рахункова палата України. Позаяк, згідно чинного законодавства, цей орган здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, а відповідно кошти місцевих бюджетів згідно чинного законодавства залишаються поза увагу даного органу контролю [170].

Для успішного функціонування системи управління місцевими фінансами велике значення має бюджетний контроль з боку органів місцевого самоврядування, що забезпечує дотримання інтересів територіальних громад у фінансовій сфері. Основними цілями бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є попередження та виявлення фактів відхилення від діючих правил, встановлених, зокрема, й місцевою владою у сфері управління місцевими фінансами.

Контрольні повноваження органів місцевого самоврядування у бюджетній сфері визначаються Конституцією України, Бюджетним кодексом України, Податковим кодексом України, Законом України «Про місцеве самоврядування України», іншими нормативно-правовими актами. Такі повноваження органи місцевого самоврядування мають на усіх стадіях бюджетного процесу (додаток Б).

Поточний контроль за виконанням бюджетів місцевого самоврядування проводять фінансові управління відповідних рад, котрі: забезпечують ефективне витрачання бюджетних коштів; контролюють виконання актів законодавства з бюджетних питань; забезпечують фінансування заходів, що ним передбачені; ведуть облік виконання бюджету; розглядають звіти про виконання бюджетів, тощо [166].

Особливими контрольними повноваженнями наділені сільські, селищні, міські голови, котрі є керівниками вищезгаданих рад. Дані повноваження розповсюджуються на кожній стадії бюджетного процесу, і полягають у наступному: голова відповідної ради забезпечує підготовку до розгляду радою відповідного бюджету та звіту про його виконання; підписує рішення ради та її

виконавчого комітету, що мають значення для фінансової діяльності органів місцевого самоврядування, в тому числі, рішення про місцевий бюджет; оприлюднює затверджені радою програми, бюджети та звіти про їх виконання [166].

Із впровадженням реформи місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні відбулася передача органам місцевого самоврядування додаткових бюджетних повноважень і закріплення стабільних джерел доходів для їх реалізації. Пріоритетами запроваджених змін визначено розширення прав органів місцевого самоврядування у частині прийнятті рішень та надання їм повної бюджетної самостійності щодо наповнення місцевих бюджетів та здійснення видаткових повноважень. Проте не було здійснено відповідного делегування повноважень відносно контролю та відповідальності за неефективне формування та використання бюджетних ресурсів новостворених громад.

Тобто, у результаті запровадження реформи місцевого самоврядування збільшилися відповідно бюджети органів місцевого самоврядування, проте бюджетний контроль за їх формуванням та використанням залишився без змін та рекомендацій його реалізації в умовах реформування місцевого самоврядування.

Тому, на нашу думку, разом зі збільшенням бюджетних повноважень в частини формування та використання коштів місцевих бюджетів потрібно на законодавчому рівні і збільшити рівень контролю та відповідальності голів новостворених громад, оскільки згідно чинного законодавства саме вони є розпорядниками бюджетних коштів. Тут доречним би було, надати голові територіальної громади повноважень щодо здійснення ним внутрішнього контролю за дотриманням бюджетної дисципліни при формуванні та використанні бюджетних ресурсів громади.

Також, потрібно посилити відповідальність і виконавчих органів новостворених громад, а саме: прийняти відповідний нормативно-правовий акт, в якому чітко було б прописано, що відповідальність за неефективне управління місцевими бюджетними ресурсами несе відповідна посадова особа, а не колегіальний орган.

В умовах реформування місцевого самоврядування, важливим суб'єктом бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування стає громадський контроль. Наявність ефективного контролю дозволяє максимально врахувати інтереси громадськості в чіткій відповідності чинному законодавству. Функціонування місцевих фінансів в умовах зміцнення фінансової самостійності органів місцевого самоврядування передбачає необхідність постійного всебічного контролю як безпосередньо населенням, так і через інститути громадянського суспільства за процесами формування, розподілу та використання фінансових ресурсів на рівні місцевого самоврядування. Громадський контроль сприяє ефективній діяльності органів місцевого самоврядування, запобіганню незаконним і неправомірним діям, а також визначає рівень взаємодії владних структур із громадськістю.

За допомогою даного контролю проводиться реальна оцінка діяльності органів влади різних рівнів, державних установ і організацій з надання адміністративних і соціальних послуг громадянам. Саме тому розвиток громадського контролю забезпечує виконання основної місії бюджету – задоволення суспільних потреб територіальної громади. Жодні владні інститути неспроможні реалізувати інтереси суспільства так, як це роблять самі громадяни. Всі інші суб'єкти бюджетного контролю тією чи іншою мірою залежні від владних структур та органів, контрольні заходи яких спрямовуються на дослідження діяльності інших суб'єктів державного управління. Особливо така система характерна на рівні місцевого самоврядування, де спостерігається тісна залежність між особами, що представляють суб'єкт та об'єкт бюджетного контролю [139, с. 331 – 32].

Узагальнення специфіки функціонування суб'єктів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, дає можливість запропонувати систематизацію суб'єктів бюджетного контролю на стадіях бюджетного процесу (рис. 1.7).

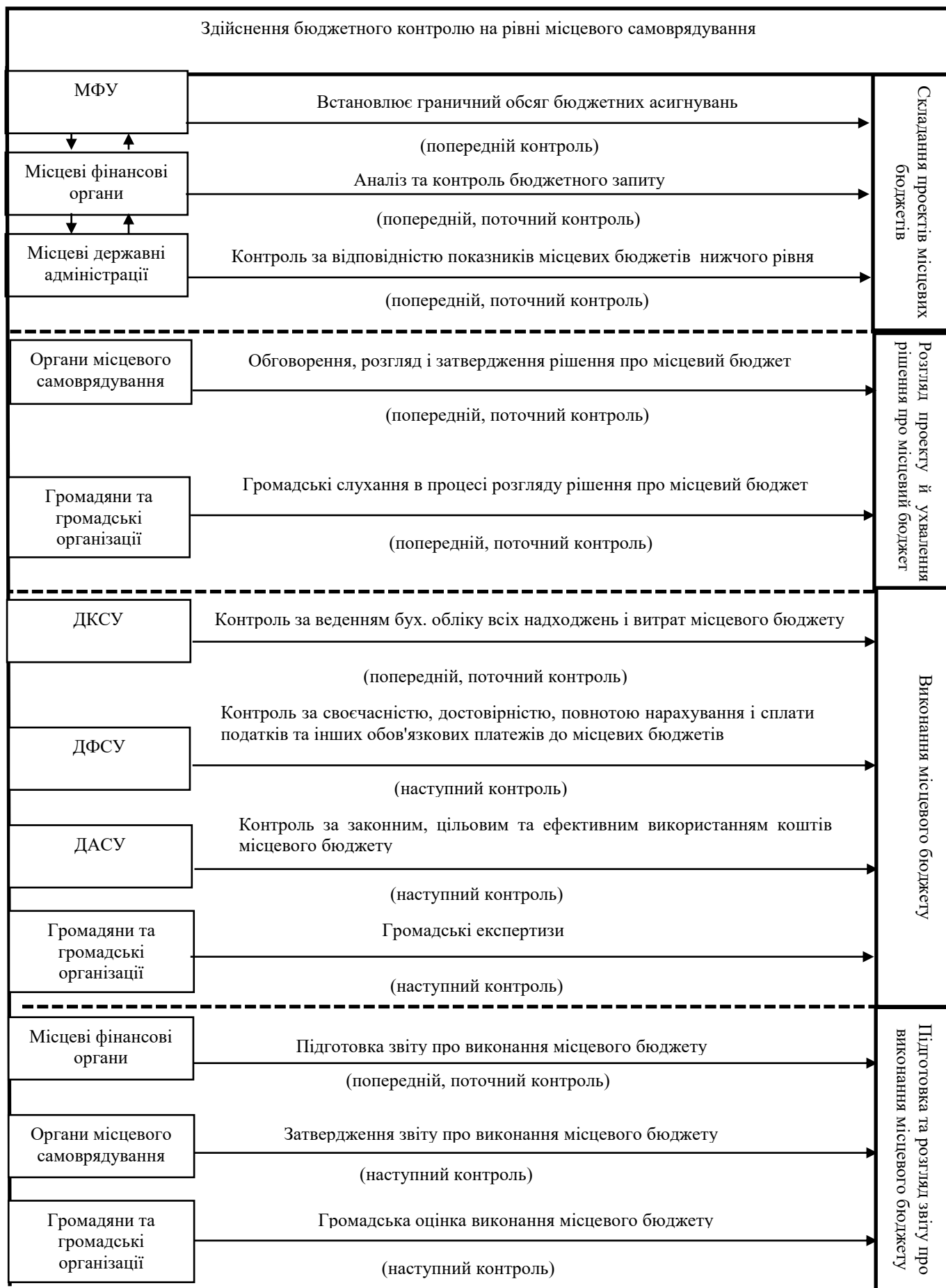


Рис. 1.7. Систематизація суб'єктів бюджетного контролю на стадіях бюджетного процесу

* Складено автором.

Оскільки, бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування здійснюється на кожній стадії бюджетного процесу, було розглянуто діяльність та взаємодію кожного суб'єкта даного контролю по відношенню до стадій бюджетного процесу.

Із рисунка 1.7 видно, що на органи місцевого самоврядування покладається важлива роль щодо здійснення бюджетного контролю, оскільки саме ці органи беруть безпосередню участь на усіх етапах його здійснення.

Також відображена тісна взаємодія та координованість центральних органів виконавчої влади, а саме аудиторської, фіскальної, казначейської служби та міністерства фінансів на стадії виконання бюджету. У складі даної систематизації відображено громадський контроль за формуванням і використанням ресурсів органів місцевого самоврядування.

Оскільки громадський контроль повинен бути присутній не тільки на усіх стадіях бюджетного процесу, а й здійснюватися стосовно кожного суб'єкта бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. На нашу думку, в умовах реформування місцевого самоврядування саме громадський контроль може забезпечити ефективність функціонування усієї системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Отже, в ході дослідження було встановлено, що бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування потребує вдосконалення координації дій контролюючих органів, оскільки у процесі реформи місцевого самоврядування відбулася передача значних бюджетних повноважень в напрямку наповненості та витрачання коштів місцевих бюджетів (зросли обсяги місцевих бюджетів). Проте ця реформа не забезпечує відповідну передачу контрольних повноважень органам бюджетного контролю, що підвищує ризики неефективного наповнення та витрачання бюджетних коштів на рівні місцевого самоврядування

Висновки до розділу 1

Результати проведеного дослідження теоретико-концептуальних основ бюджетного контролю дали змогу сформулювати такі основні висновки:

1. У процесі дослідження існуючих підходів щодо трактування сутності бюджетного контролю узагальнено і уточнено визначення бюджетного контролю як комплексу заходів органів державної влади та органів місцевого самоврядування, цілеспрямованих на забезпечення законності дій усіх учасників бюджетного процесу при складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів, а також звітування про їх виконання з використанням особливих форм і методів їх організації; та бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування як перевірки фактичного стану справ щодо законного формування та ефективного використання коштів місцевих бюджетів, коштів комунальних підприємств та інших активів органів місцевого самоврядування, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності з метою забезпечення бюджетної дисципліни на усіх стадіях бюджетного процесу на рівні місцевого самоврядування.

2. На сучасному етапі розвитку бюджетного контролю особливе місце належить системному впорядкуванню методичного інструментарію організації бюджетного контролю. У цьому контексті запропоновано такі основні види бюджетного контролю як: за характером відносин, прав та завдань, які виконують контролюючі органи – загальнодержавний, муніципальний і регіональний, спеціалізований, внутрішньоадміністративний, аудиторський, громадський; за цільовою спрямованістю – стратегічний, тактичний та оперативний, що, на відміну від існуючих, дають можливість позиціонувати його як багатокритеріальне і багаторівневе явище. Удосконалено систематизацію функцій бюджетного контролю шляхом виокремлення фіскальної та роз'яснювально-виховної функції, що дозволить більш повно розкрити зміст поняття бюджетного контролю.

3. У процесі дослідження організації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування з'ясовано, що він являє собою контроль органів місцевої влади, котрий застосовується до усіх учасників бюджетного процесу, і спрямований на забезпечення виконання бюджетного законодавства та врахування інтересів держави в сфері місцевих фінансів. Також, було

виокремлено важливу роль громадського контролю на рівні місцевого самоврядування, оскільки саме він характеризує реальний стан та оцінку дій усіх учасників бюджетного процесу та органів бюджетного контролю. Запропоновано систематизацію суб'єктів бюджетного контролю на кожній стадії бюджетного процесу, дотримання якої сприятиме зростанню рівня ефективності формування та використання бюджетних ресурсів на рівні місцевого самоврядування.

Основні результати дослідження опубліковано у працях [33; 37; 39; 47; 48; 49].

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ НА РІВНІ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

2.1. Практика здійснення бюджетного контролю при складанні, розгляді та прийнятті рішень про місцеві бюджети

Бюджетний контроль в процесі формування місцевих бюджетів має досить важливе значення у забезпеченні функціонування органів місцевого самоврядування. Справа в тому, що більшість місцевих бюджетів є дотаційними, існує чимало недоліків під час планування дохідної та видаткової частини бюджетів, достатньо високий рівень порушень при розгляді і прийнятті рішень про місцеві бюджети, через що відповідним чином не здійснюються ряд соціально-економічних функцій органів місцевого самоврядування. Тому, ключову роль у зменшенні усіх вищезазначених негативних явищ, які на сьогоднішній день присутні в процесі формування місцевих бюджетів, відводиться бюджетному контролю.

Як було визначено у першому розділі, бюджетний контроль спрямований на забезпечення доцільності, законності, достовірності, раціональності та ефективності дій учасників бюджетного процесу та присутній на усіх його стадіях.

Бюджетний кодекс України визначає чотири стадії бюджетного процесу, стосовно місцевих бюджетів, це: складання проектів місцевих бюджетів; розгляд та прийняття рішень про місцеві бюджети; виконання місцевих бюджетів; підготовка та розгляд звіту про виконання місцевих бюджетів.

Тепер, більш детально розглянемо здійснення бюджетного контролю на першій стадії бюджетного процесу. Бюджетний контроль на даній стадії покликаний забезпечувати правильну оцінку реальної ситуації у відповідному місцевому бюджеті (підсумки його виконання за попередні роки) і тим самим створювати підґрунтя для складання обґрунтованого проекту місцевого бюджету.

При цьому бюджетний контроль стає одним із основних інструментів для розробки ефективної бюджетної політики та прийняття рішень, котрі забезпечують результативне функціонування усіх учасників бюджетного процесу на рівні місцевого самоврядування.

Провідним органом виконавчої влади, з якого починається бюджетний контроль при складанні проектів місцевих бюджетів є Міністерство фінансів України, яке встановлює граничний обсяг бюджетних асигнувань для місцевих рад. Місцеві фінансові органи в процесі складання проектів місцевих бюджетів повинні надавати Міністерству фінансів України необхідну інформацію для ефективного проведення розрахунків обсягів міжбюджетних трансфертів та інших бюджетних показників [21].

Місцеві фінансові органи працюють у тісній взаємодії з міністерством фінансів в процесі складання проектів місцевих бюджетів. Також варто зазначити, що Міністерство фінансів України виконує функцію державного контролю на даній стадії бюджетного процесу, встановлюючи граничні обсяги бюджетних асигнувань та перевіряючи надану йому відповідну інформацію від місцевих фінансових органів.

Місцеві фінансові органи у свою чергу при складанні проектів місцевих бюджетів здійснюють аналіз та контроль бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, щодо його відповідності меті та встановлених пріоритетів, а також вимогам раціонального й ефективного використання бюджетних коштів.

Виходячи із завдань і повноважень місцевих фінансових органів, вони займають центральне місце у процесі бюджетного контролю на першій стадії бюджетного процесу на рівні місцевих бюджетів, головним завданням яких є забезпечення бюджетної дисципліни при складанні проектів місцевих бюджетів, а також додержання вимог щодо прозорості та гласності дій учасників бюджетного процесу, а також формування стратегічних цілей бюджетної політики та пріоритетних напрямів економічного розвитку територій на багаторічну перспективу при плануванні видаткової частини місцевих бюджетів.

Варто звернути увагу на розрахунок прогнозних показників доходів місцевих бюджетів, які доводяться міністерством фінансів та аналогічний розрахунок даних показників, який проводять місцеві фінансові органи. У табл. 2.1 наведено розрахункові показники місцевих бюджетів щодо надходжень до місцевих бюджетів за 2010 – 2016 рр.

Таблиця 2.1

Динаміка доходів місцевих бюджетів України (без урахування міжбюджетних трансфертів) за 2010 – 2016 рр. (млн. грн.)*

Роки	Розрахункові показники МФУ	Затверджено місцевими радами	Фактичні дані звітного року	Виконання розрахункових показників МФУ, %	Виконання планів, затверджених місцевими радами, %
2010	74431,7	83525,4	80515,8	108,2	96,4
2011	81043,7	85422,6	86456,6	106,7	101,2
2012	92566,3	97405,8	100813,8	108,9	103,5
2013	103141,4	112483,5	105171,1	102,0	93,5
2014	109284,8	111224,9	101087,6	92,5	90,9
2015	108458,3	98434,7	120461,7	111,1	122,4
2016	140334,4	146138,5	170645,4	121,6	126,8

*Розраховано на основі даних [23, с. 23-28; 24, с. 24-25; 25, с. 26-27; 26, с. 25-26; 27, с. 24; 221, с. 22].

Згідно з наведеними даними, у період з 2010 року по 2013 рік доходи місцевих бюджетів зросли на 24655,3 млн. грн., і у 2013 році становили 105171,1 млн. грн. Проте, вже у 2014 скоротилися на 4083,5 млн. грн. Завдяки розпочатій реформі місцевого самоврядування у 2015 році фактичні надходження до місцевих бюджетів почали збільшуватися і на кінець року становили 120461,7 млн. грн. Позитивних результатів було досягнуто у 2016 році, адже доходи місцевих бюджетів зросли на 50183,7 млн. грн. відносно попереднього року і становили 170645,4 млн. грн. Отже обсяги доходів місцевих бюджетів із року в рік зростають, що є позитивною тенденцією, за виключенням 2014 року.

Прослідкуємо, яким чином здійснюється бюджетний контроль при формуванні доходів місцевих бюджетів. Проведемо аналіз розрахункових показників доходів місцевих бюджетів обчислених МФУ та місцевими фінансовими органами (табл. 2.1). Так, у 2010 році за розрахунком МФУ надходження до місцевих бюджетів повинні були становити 74431,7 млн. грн., а за розрахунками місцевих фінансових органів даний показник становив 83525,4 млн. грн., розбіжність між даними показниками становила – 9093,7 млн. грн. Аналогічна розбіжність також проявлялася і в 2011 – 2013 роках і становила – 4378,9 млн. грн., 4839,5 млн. грн. та 9342,1 млн. грн. Найменша сума відхилень між даними розрахунковими показниками була у 2014 році, а саме в розмірі 1940,1 млн. грн. Проте, негативна тенденція щодо розбіжності вищезгаданих показників надходжень місцевих бюджетів продовжилася і у 2015 – 2016 роках, в 2016 році вона становила – 5804,1 млн. грн.

Отже, бюджетний контроль на першій стадії бюджетного процесу при плануванні надходжень до місцевих бюджетів здійснюється на низькому рівні впродовж досліджуваного періоду. Така ситуація обумовлюється зафіксованою негативною тенденцією розбіжностей між наданими розрахунковими показниками надходжень місцевих бюджетів МФУ та місцевими фінансовими органами. Основною причиною таких розбіжностей є відсутність єдиної бази даних по збору інформації щодо надходжень до місцевих бюджетів, недосконалий механізм їх обчислення та відсутність чіткої взаємодії між міністерством фінансів і місцевими фінансовими органами в частині формування проектів місцевих бюджетів. Ще однією причиною розбіжностей у розрахунках, які здійснюються даними органами, є відсутність належної відповідальності за внесення невірних та непідтверджених даних кожним учасником бюджетного процесу. Варто зазначити, що сукупність усіх вищезазначених факторів унеможливило побудову єдиної системи розрахунків прогнозних показників доходів місцевих бюджетів та знижує ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Проаналізуємо планові та фактичні показники надходжень до Тернопільського обласного бюджету за період 2011 – 2016 рр. (табл. 2.2). Так, у

2011 році місцевими фінансовими органами було заплановано надходжень до Тернопільського обласного бюджету на загальну суму 1831,6 млн. грн., а фактично надійшло на 31,3 млн. грн. менше від запланованої суми. Проте у 2012 році відбулося перевиконання плану надходжень до Тернопільського обласного бюджету на 8,8 млн. грн. У 2013 – 2014 роках до Тернопільського обласного бюджету не надійшло надходжень в межах 7 млн. грн. відносно запланованих показників місцевими фінансовими органами. Це свідчить, про недосконалість механізму розрахунку планових показників та неефективність бюджетного контролю при плануванні та виконанні надходжень до обласного бюджету. Варто зазначити, що починаючи з 2015 року відбувалося перевиконання надходжень до обласного бюджету на 2,1 млн. грн., а у 2016 році – на 65,4 млн. грн., що стало позитивною тенденцією. Таке перевиконання надходжень пояснюється розпочатою реформою місцевого самоврядування, суть якої полягає в передачі значних бюджетних повноважень органам місцевого самоврядування в частині наповнення бюджетних ресурсів.

Таблиця 2.2

Доходи Тернопільського обласного бюджету (з урахуванням міжбюджетних трансфертів) за 2011 – 2016 рр.

Роки	Показники, млн. грн.		Виконання планів, %
	План	Факт	
2011	1831,6	1800,3	98,3
2012	2222,5	2231,3	100,4
2013	2439,3	2434,7	99,8
2014	2708,1	2698,7	99,7
2015	3537,5	3539,6	100,1
2016	4805,5	4870,9	101,4

* Розраховано на основі даних [91; 92; 93; 94; 95; 96].

Аналіз процесу планування і виконання доходів місцевих бюджетів Тернопільської області за період з 2012 по 2016 рік дає можливість відзначити наступне:

– велика відмінність між затвердженим показниками доходів місцевих бюджетів та фактичним їх виконанням, що певною мірою зумовлено неефективним бюджетним контролем в процесі формування проектів місцевих бюджетів, адже без раціонального планування та прогнозування не можливо забезпечити їх точне виконання;

– відсутня єдина база даних по збору інформації щодо надходжень до місцевих бюджетів;

– існують відхилення між прогнозними показниками надходжень місцевих бюджетів міністерства фінансів та місцевих фінансових органів.

Проаналізуємо динаміку видатків місцевих бюджетів України (табл. 2.3). Так, у 2010 році видатки місцевих бюджетів становили 80515,5 млн. грн., а вже у 2011 році вони зросли майже вдвічі і на кінець року їх обсяг досяг 178070,5 млн. грн. За 2012 – 2014 рр. видатки збільшились лише на 2263,9 млн. грн., проте за 2015 – 2016 рік відбулося значне зростання видатків з 276925,2 млн. грн. до 346241,6 млн. грн. Дане зростання видатків відбулося внаслідок розпочатої реформи місцевого самоврядування.

Таблиця 2.3

Динаміка видатків місцевих бюджетів України (без урахування коштів, що передаються до державного бюджету) за 2010 – 2016 рр. (млн. грн.)*

Роки	Розрахункові показники МФУ	Затверджено місцевими радами	Фактичні дані звітного року	Виконання розрахункових показників МФУ, %	Виконання планів затверджених місцевими радами, %
2010	74431,7	83525,4	80515,5	108,2	96,4
2011	163532,8	186613,2	178070,5	108,9	95,4
2012	193702,7	234508,9	221232,8	114,2	94,3
2013	198376,6	231420,3	218236,1	109,1	94,0
2014	234905,9	264853,4	223496,7	95,1	84,4
2015	269277,0	294447,4	276925,2	106,4	94,0
2016	341689,2	371 710,3	346241,6	101,3	93,1

* Розраховано на основі даних [23, с. 23-28; 24, с. 24-25; 25, с. 26-27; 26, с. 25-26; 27, с. 24; 221, с. 22].

Як і по доходах, спостерігаються розбіжності у обсягах видатків місцевих бюджетів за розрахунковими показниками, обчисленими МФУ та місцевими фінансовими органами. Так у 2010 році за розрахунком МФУ видатки місцевих бюджетів повинні були становити 74431,7 млн. грн., а за розрахунками місцевих фінансових органів даний показник становив 83525,4 млн. грн., розбіжність – 9092,7 млн. грн. Аналогічна ситуація спостерігається і в 2011 – 2013 роках і відповідно розбіжності становили 23080,4 млн. грн., 40806,2 млн. грн. та 33043,7 млн. грн. У 2014 році розбіжність показників видатків місцевих бюджетів між МФУ та місцевими органами становила – 29947,5 млн. грн. Також були присутні аналогічні розбіжності і у 2015 – 2016 році відповідно у обсягах – 25170,4 млн. грн. та 30021,1 млн. грн.

За допомогою рис. 2.1 проаналізуємо розбіжність між затвердженими показниками та фактичними видатками місцевих бюджетів.

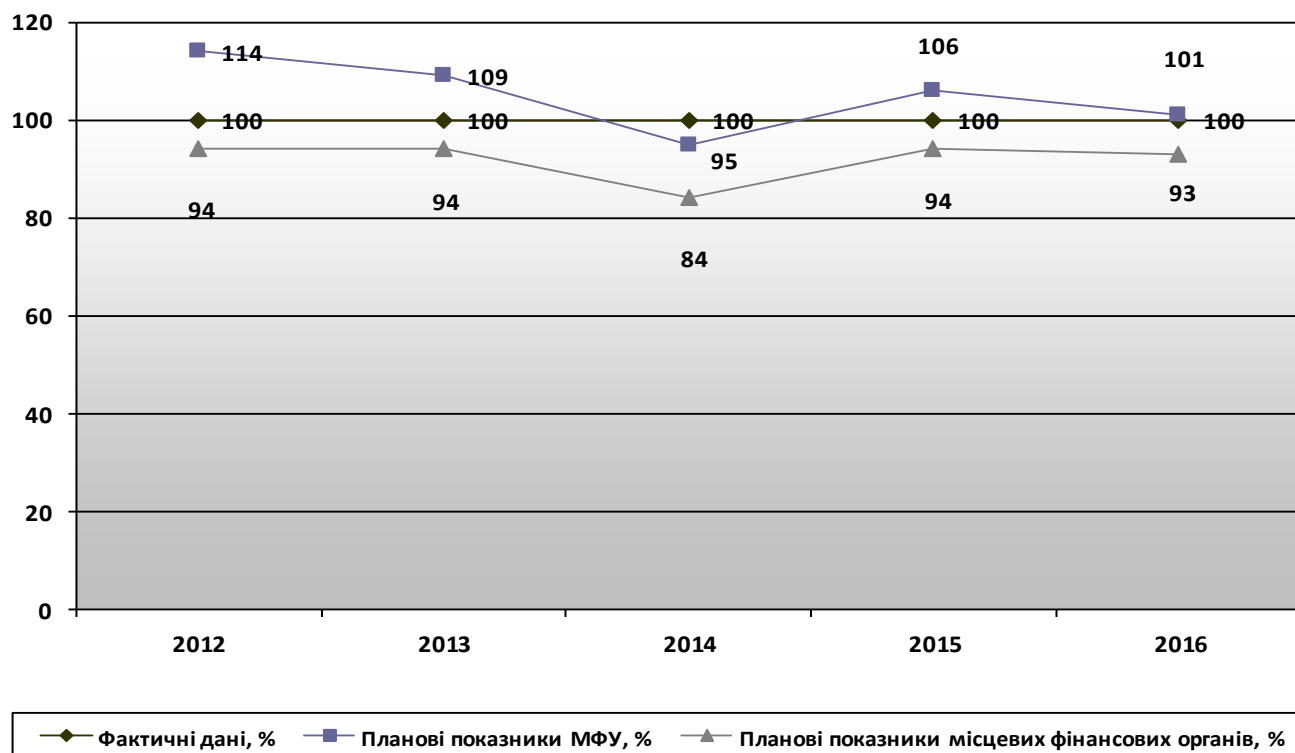


Рис. 2.1. Динаміка прогнозних та затверджених показників видатків місцевих бюджетів України за 2012 – 2016 рр.*

* Розраховано на основі даних Міністерства фінансів України.

Так у 2012 році МФУ було розраховано показник видатків місцевих бюджетів в сумі 193702,7 млн. грн., а фактично виконано – 221232,8 млн. грн., тобто відбулося перевиконання розрахункових показників МФУ на 14%, проте беручи до уваги видатки затвердженні місцевими радами, то відповідний план було недовиконано лише на 6%. У 2013 році розрахункові показники МФУ було перевиконано на 9%, а відносно даних місцевих рад мало місце недовиконання на 6%. Дещо інша ситуація відбулася у 2014 році, беручи до уваги дані МФУ було недовиконано плану видатків місцевих бюджетів на 5%, а за даними місцевих рад також було невиконання, але у 16%. Протилежна ситуація відбувалася в 2015 – 2016 рр., згідно розрахункових показників МФУ було перевиконано видатки місцевих бюджетів відповідно на 6% та 1%, а за даними місцевих рад відбувалося недовиконання видатків на 6% та 7%.

Аналіз даних засвідчує, що бюджетний контроль на першій стадії бюджетного процесу при плануванні видатків місцевих бюджетів здійснюється не на належному рівні впродовж досліджуваного періоду. Оскільки розрахункові показники видатків місцевих бюджетів, обчислені МФУ та місцевими фінансовими органами, відображають значні розбіжності в своїх обсягах. Це пояснюється відсутністю відкритого та прозорого механізму їх розрахунку і належного контролю за обробкою та зарахуванням відповідних даних до їх розрахунку. Тобто, із вищенаведеного випливає, що Міністерство фінансів України застосовує іншу методику розрахунку показників видатків місцевих бюджетів, ніж місцеві фінансові органи, що у свою чергу перешкоджає здійсненню бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

На основі проведеного аналізу можна виділили такі основні проблеми планування видатків місцевих бюджетів:

- значні відхилення у розрахункових показниках видатків місцевих бюджетів, визначених міністерством фінансів та місцевими фінансовими органами;
- відсутність відкритості і прозорості в процесі складання проектів місцевих бюджетів;

– внесення учасниками бюджетного процесу не підтверджених даних, які стосуються видатків місцевих бюджетів.

Другою стадією бюджетного процесу на місцевому рівні є: розгляд проекту й затвердження рішення про місцевий бюджет. На даній стадії здійснюється бюджетний контроль за дотриманням законодавства, який ґрунтується на правових засадах та має забезпечити дотримання бюджетної дисципліни.

Порядок затвердження місцевих бюджетів регламентується статтею 77 Бюджетного кодексу України. Місцеві бюджети затверджуються рішенням відповідної місцевої ради до 25 грудня. Якщо ж до 1 грудня Верховною Радою України не прийнято закон про державний бюджет України, місцеві ради при затвердженні місцевих бюджетів враховують обсяги міжбюджетних трансфертів (освітня і медична субвенції, субвенції на підготовку робітничих кадрів, забезпечення медичних заходів окремих державних програм, базова та реверсна дотації) визначені у законі про Державний бюджет України на попередній бюджетний період [21].

Не дивлячись на проголошений курс на децентралізацію, органи місцевого самоврядування все ще залишаються залежними від обсягів міжбюджетних трансфертів. Це пов'язано з чинним порядком делегуванням державних повноважень та їх фінансового забезпечення. Тому при затвердженні місцевих бюджетів місцеві ради повинні враховувати обсяги наданих трансфертів й інші положення, необхідні для їх формування, що затвердженні Верховною Радою України при прийнятті проекту закону про Державний бюджет України у другому читанні. Також, у двотижневий строк з дня офіційного опублікування закону місцеві ради приводять обсяги міжбюджетних трансфертів у відповідність із законом.

Із вищенаведеного випливає, що на стадії розгляду та затвердження рішень місцевих бюджетів органи місцевого самоврядування повинні забезпечити точне формування обсягів міжбюджетних трансфертів. Тому, на даній стадії бюджетного процесу на місцеві ради покладено завдання здійснювати бюджетний контроль щодо правильності обчислення міжбюджетних трансфертів.

Проаналізуємо формування та використання міжбюджетних трансфертів, наданих місцевим бюджетам України з державного бюджету за 2010 – 2016 рр. (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам України за 2010-2016 рр.*

Роки	Планові показники, млн. грн.	Фактичні показники млн. грн.	Виконання плану, %	Частка трансфертів у доходах місцевих бюджетів, %
2010	81324,9	77766,2	95,6	49,1
2011	96516,3	94875,0	98,3	52,3
2012	128425,3	124459,6	96,9	55,2
2013	121965,6	115848,3	95,0	52,4
2014	137588,4	130600,7	94,9	56,4
2015	176403,8	173980,0	98,6	59,1
2016	196 743,3	195 395,3	99,3	53,2

* Розраховано на основі даних [23, с. 23-28; 24, с. 24-25; 25, с. 26-27; 26, с. 25-26; 27, с. 24; 221, с. 22].

З таблиці видно, що у 2010 році фактичний обсяг міжбюджетних трансфертів становив 77766,2 млн. грн., а у 2011 р. він зріс ще на 17180,8 млн. грн. За період 2012 – 2014 рр. обсяги міжбюджетних трансфертів продовжували зростати і на кінець 2014 року досягли 130600,7 млн. грн. Значне зростання міжбюджетних трансфертів відбулося у 2015 році – на 43379,3 млн. грн. і відповідно становили 173980,0 млн. грн. Не зважаючи на розпочату реформу місцевого самоврядування, завданням якої визначено зміцнення фінансової бази місцевих бюджетів, обсяги міжбюджетних трансфертів продовжували зростати і у 2016 р. становили 195395,3 грн. Порівнюючи заплановані та фактичні показники міжбюджетних трансфертів, варто зазначити, що жодного року не було повною мірою виконано планові показники. Так, з 2010 по 2014 рік недовиконання коливалося від 1,7% до 5,1%, у 2015 році недовиконання плану склало 1,4%. Проте, у 2016 році відбулося майже повне виконання плану надання міжбюджетних трансфертів, недовиконання становило всього лише 0,7%. Дане

виконання міжбюджетних трансфертів у 2016 році пояснюється запровадженою в практику, починаючи з 2015 році нової моделі міжбюджетних відносин, згідно змін до Бюджетного кодексу України, внесеними законом від 28 грудня 2014 р. №79-VIII.

Основною відмінністю запровадженої системи вирівнювання було відміна дотацій вирівнювання (вилучення) і запровадження базової (реверсної) дотації, а також низки цільових субвенцій – освітньої, на підготовку робітничих кадрів, медичної, на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру. Цими змінами впроваджено механізм, за якого держава шляхом надання цільових субвенцій повністю бере на себе відповідальність щодо фінансового забезпечення поточних видатків установ медичної та освітньої сфери, що належать до повноважень місцевих бюджетів і складають значний обсяг у їх видатках.

З урахуванням зазначених змін частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів у 2016 році зменшилась на 5,9% і становила 53,2%. При цьому фактично усі міжбюджетні трансферти, що надійшли з державного бюджету, спрямовувалися лише на соціально-культурну сферу.

З огляду на вищезазначене у 2016 році міжбюджетні трансферти перераховані 793 місцевим бюджетам, що на 124 більше у порівнянні з 2015 р. (рис. 2.2). Також було надано трансферти 159 бюджетам об'єднаних територіальних громад. У 2016 р. із державного до місцевих бюджетів було передано трансфертів у загальній сумі 195,4 млрд. грн., що на 21,5 млрд. грн. більше, ніж у 2015 р.

Із місцевих бюджетів до державного бюджету було перераховано реверсної дотації та субвенції на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів у сумі 4,2 млрд. грн., що на 1,1 млрд. грн. більше, ніж у 2015 році. У 2016 році 582 місцевих бюджети одержали базову дотацію в обсязі 4,7 млрд. грн., 792 місцевих бюджети одержали освітню субвенцію в обсязі 44,5 млрд. грн., 791 місцевий бюджет одержав медичну субвенцію в обсязі 44,4 млрд. грн.

Основним органом, який здійснює бюджетних контроль на рівні місцевого самоврядування стосовно достовірності та правильності визначення потреб в бюджетних коштах та їх ефективним використанням, є Державна аудиторська служба України. У процесі реалізації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування ДАСУ встановлює факти завищення потреб в бюджетних ресурсах, проведення фінансування без затверджених кошторисів, проведення за рахунок бюджетних коштів видатків, які Бюджетним кодексом та Законом про Державний бюджет віднесено до бюджетів іншого рівня тощо.

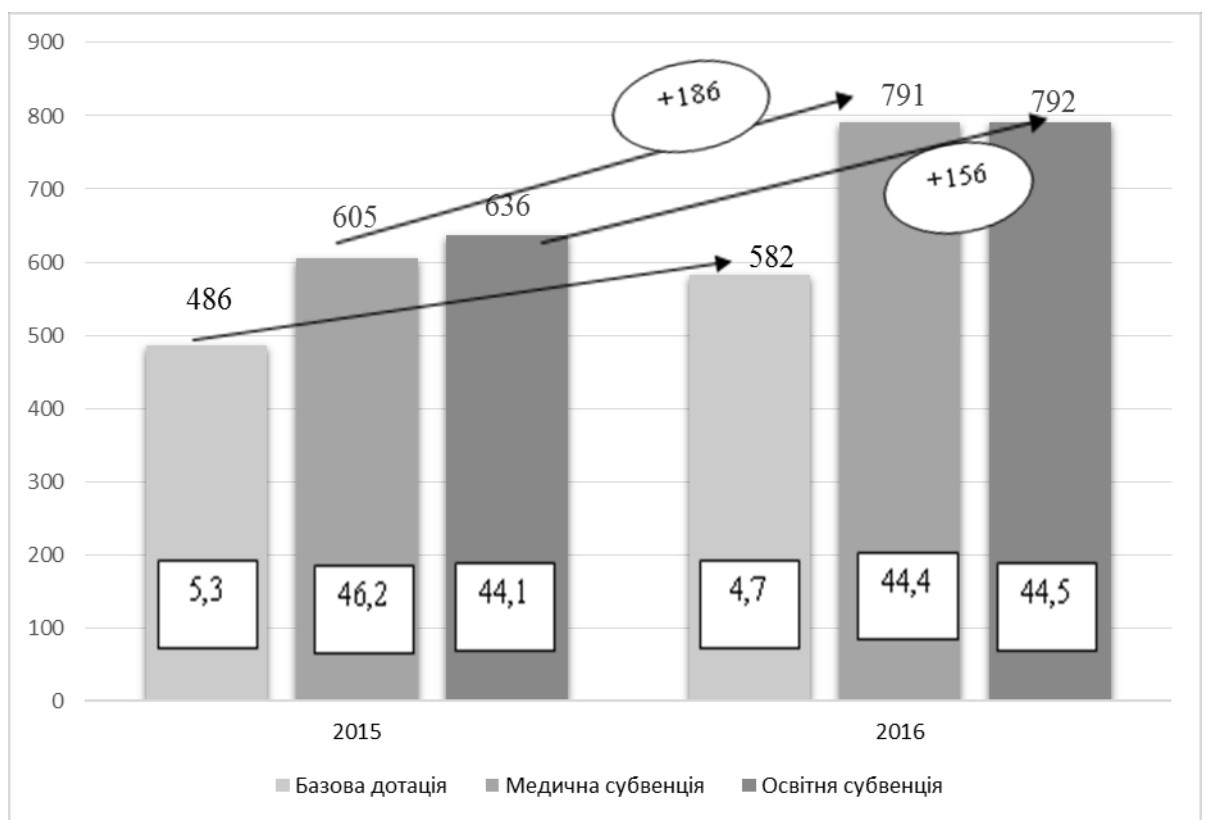


Рис. 2.2. Динаміка кількості місцевих бюджетів, які отримали основні трансфери та обсяг таких трансфертів у 2015 – 2016 рр.

* Складено на основі даних [222].

Протягом 2015 – 2016 рр. ДАСУ під час проведення контрольних заходів було встановлено факти порушення законодавства з проведенням операцій по виділенню бюджетних коштів на суму понад 176,9 млн. грн. у 2015 році, з якої

порушення з коштами державного бюджету становили 133,3 млн. грн., з коштами місцевих бюджетів – понад 43,6 млн. грн. (рис. 2.3).

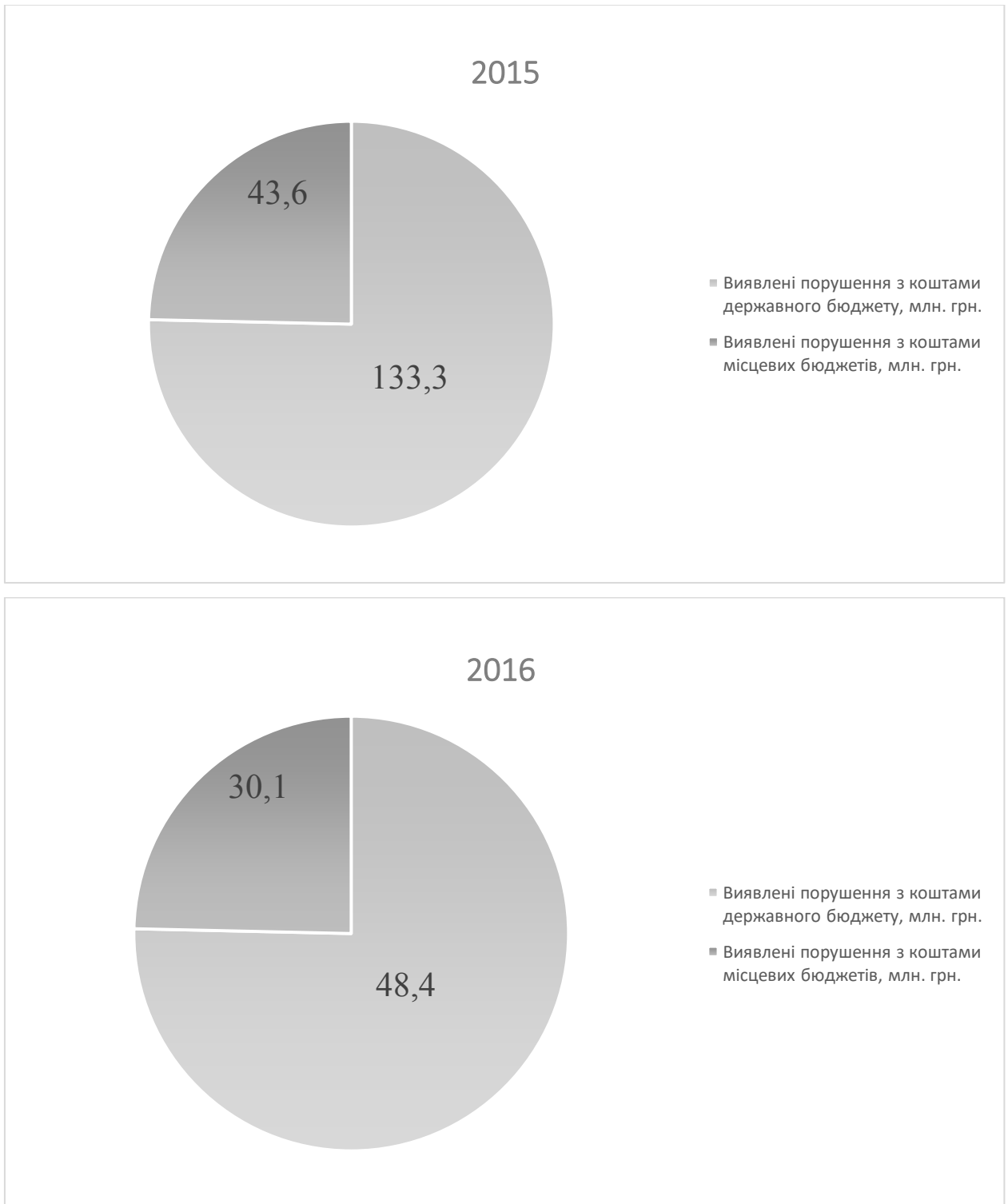


Рис. 2.3. Динаміка виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів у 2015 – 2016 рр.

* Складено на основі даних Державної аудиторської служби України.

У 2016 році під час інспектування встановлено факти проведення з порушенням законодавства операцій по виділенню бюджетних коштів на загальну суму 70,5 млн. грн., що на 106,4 млн. грн. менше, ніж у попередньому році, в т.ч. порушення з коштами державного бюджету – 48,4 млн. грн., з коштами місцевих бюджетів – понад 30,1 млн. грн. Виявлені порушення законодавства з проведенням операцій по виділенню бюджетних коштів місцевим бюджетам свідчать про зайве виділення дотацій з бюджетів через завищення їх розрахунків.

Узагальнюючи практику бюджетного контролю при формуванні місцевих бюджетів, варто виділити низку проблем, наявність яких гальмує розпочатий процес реформування місцевого самоврядування:

- 1) недосконалий розрахунковий механізм планування та прогнозування доходів та видатків місцевих бюджетів;
- 2) внесення непідтвердженої інформації в процесі формування місцевих бюджетів та відсутність належної відповідальності за такі дії;
- 3) зайве виділення дотацій з бюджетів через завищенні розрахунки у місцевих бюджетах.

Також, розглядаючи бюджетний контроль при складанні, розгляді та прийнятті рішень про місцеві бюджети, ми дійшли висновку, що на даних стадіях бюджетного процесу на рівні місцевого самоврядування, практично не діє такий вид бюджетного контролю як громадський контроль, який повинен здійснюватися громадськістю, депутатами рад, представниками незалежних засобів масової інформації, профспілками, громадськими організаціями, політичними партіями і рухами з метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень в сфері формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування. Саме цей різновид бюджетного контролю потребує нагального розвитку підчас проведення реформ в Україні.

Як відомо, громадський контроль є однією з найбільш важливих форм реалізації демократії, способом залучення населення до управління суспільними справами на рівні місцевого самоврядування. Громадський контроль може

здійснюватися у таких формах: громадські слухання, звернення громадян, громадські ради та громадські експертизи [165; 166].

Громадські слухання – це форма співпраці органів місцевого самоврядування та мешканців відповідної громади. Предметом громадських слухань можуть бути будь-які питання місцевого або загальногромадського значення, що належать до компетенції органів місцевого самоврядування. Одним з видів громадських слухань, є бюджетні слухання.

Громадське звернення являє собою звернення громадян, викладене в письмовій або усній формі – пропозиції (зауваження), заяви (клопотання) чи скарги, за допомогою котрих громадяни в режимі зворотного зв'язку повідомляють органи державної влади та органи місцевого самоврядування про виконання, невиконання або неналежне виконання останніми або підвідомчими їм органами чи установами соціальних функцій та вимагають вжиття відповідних заходів.

Наступною формою громадського контролю в Україні є громадські ради. Їх, без сумніву, вважають одним із дієвих механізмів громадської участі, зокрема механізмом громадського контролю, у розвинених країнах світу. Громадські ради являють собою реальну силу, яка є виразником думки громадськості та забезпечує прозорість роботи органів державної влади та місцевого самоврядування. Дані ради здійснюють бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування від імені суспільства. Завдяки їх діяльності процес формування доходів місцевих бюджетів повинен проходити більш відкрито та прозоро, щоб кожний учасник бюджетного процесу та громада в цілому могли контролювати процес складання, розгляду та прийняття рішень органів місцевого самоврядування.

Ефективною формою громадського контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування в процесі формування місцевих бюджетів є громадські експертизи нормативно-правових актів, ухвалених органами самоврядування. «Громадська експертиза є механізмом громадської експертної діяльності з аналізу й оцінки впливу нормативних та інших управлінських рішень влади всіх рівнів на умови життя і реалізацію прав та законних інтересів широких верств громадян і

конкретних соціальних груп» [165]. Тому, на нашу думку, саме громадська експертиза дозволяє громадськості і владі ефективно взаємодіяти, переходячи від взаємних звинувачень до конструктивного діалогу.

Наведемо приклад проведення аналізу дотримання демократичних процедур у бюджетному процесі Тернопільської обласною радою. Протягом 2013 – 2016 рр. в процесі формування Тернопільського обласного бюджету не відбувалося жодного публічного його обговорення. У 2013 – 2014 рр. формування обласного бюджету здійснювалося без проведення громадських слухань перед поданням до місцевої ради проекту бюджету та без публічного звітування про використання коштів бюджету. Проте, починаючи з 2014 року, розпочався публічний розгляд проекту обласного бюджету відповідними постійними комісіями місцевої ради. Натомість проведення громадських слухань відбулося лише щодо проекту бюджету у 2015 році. Водночас немає інформації про проведення публічних обговорень процесу формування та використання бюджетних коштів за досліджуваний період. Починаючи з 2015 року було запроваджено практику публічного звітування про результати використання коштів бюджету (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Стан проведення публічних слухань
в Тернопільській обласній раді у 2013-2016 рр. ***

Роки	Публічне обговорення процесу формування та використання бюджетних коштів	Публічний розгляд проекту бюджету відповідними постійними комісіями місцевої ради	Проведення громадських слухань перед поданням до місцевої ради проекту бюджету	Публічне звітування про результати використання коштів бюджету
2013	не відбувалося	не відбувалося	не відбувалося	не відбувалося
2014	не відбувалося	відбулося	не відбувалося	не відбувалося
2015	не відбувалося	відбулося	відбулося	відбулося
2016	не відбувалося	відбулося	не відбувалося	відбувалося

* Складено на основі даних Тернопільської обласної ради.

Отже, громадський контроль в Тернопільській області здійснюється не на належному рівні, оскільки бюджетний процес стосовно обласного бюджету є лише частково відкритим і прозорим для громадськості.

У результаті аналізу громадського контролю на етапі формування місцевих бюджетів було виділено проблеми, які перешкоджають його ефективному здійсненню, а саме:

- відсутність усвідомлення у громадян, добровільних громадських об'єднаннях своєї відповідальності за стан справ на власній території, що має спонукати найбільш активних та небайдужих членів співтовариства добровільно брати участь у здійсненні громадського контролю в процесі формування та використання місцевих бюджетів;

- відсутність розвиненої законодавчої бази, що передбачала б обов'язковість для органів місцевого влади залучати представників громадськості до процесу підготовки та ухвалення рішень про місцеві бюджети;

- відсутність повної відкритості та прозорості при складанні, розгляді та прийнятті рішень про місцеві бюджети.

Вирішення саме цих проблем дасть змогу підвищити рівень ефективності не тільки громадського контролю при складанні, розгляді та прийнятті рішень про місцеві бюджети, а і бюджетного контролю загалом.

Отже, проведене дослідження здійснення бюджетного контролю при складанні, розгляді та прийнятті рішень про місцеві бюджети вказує на існуванні ряду проблем, які перешкоджають його ефективному здійсненню на рівні місцевого самоврядування. До проблем, котрі потребують нагального вирішення, слід віднести: відсутність єдиного механізму розрахунків планових та прогнозних показників при формуванні грошових коштів місцевих бюджетів. Тому, варто скоординувати взаємодію усіх учасників бюджетного процесу при складанні, розгляді та прийнятті рішень про місцеві бюджети, що в подальшому сприятиме зростанню соціально-економічного розвитку регіонів.

2.2. Бюджетний контроль у процесі виконання та звітування про виконання місцевих бюджетів

Третя стадія бюджетного процесу – це виконання місцевих бюджетів. До центральних органів виконавчої влади, які здійснюють бюджетний контроль на даній стадії належать: Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України, а до місцевих: органи місцевого самоврядування та місцеві фінансові органи.

Важливим органом бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є Державна казначейська служба України. У своїй діяльності ДКСУ в процесі виконання місцевих бюджетів, здійснює бюджетний контроль за: бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням, тощо [157].

Контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень місцевих бюджетів реалізується в процесі обслуговування дохідної частини бюджетів органами казначейства на стадіях зарахування, повернення помилково й надмірно зарахованих платежів, розмежування надходжень між рівнями бюджетів, при наданні дотації вирівнювання місцевим бюджетам та перерахуванні міжбюджетних трансфертів.

Щодо здійснюваного органами казначейської служби контролю в процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками (відповідності кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми; платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням) варто

підкреслити, що він базується на великій кількості тісно пов'язаних між собою контрольних процедур.

Виконуючи функцію обслуговування державного й місцевих бюджетів, казначейська служба здійснює попередній і поточний контроль, який, по суті, є запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих зловживань та порушень при використанні ними бюджетних ресурсів. Саме завдяки ефективному здійсненню даного контролю кількість випадків нецільового використання коштів розпорядниками бюджетних коштів повинна зменшуватися або взагалі бути відсутньою.

Так, у 2011 році органи казначейства виявили порушення при взятті та реєстрації фінансових зобов'язань на суму 1201,9 млн. грн.; сума на одне виявлене порушення в середньому становила 0,1 млн. грн. У 2012 році дані порушення зменшилися на 231,4 млн. грн., а сума на одне виявлене порушення становила 0,2 млн. грн. З 2013 по 2014 рік спочатку відбулося зростання порушень при взятті та реєстрації фінансових зобов'язань до 1419,2 млн. грн., а на кінець 2014 року сума даних порушень скоротилася до 1181,7 млн. грн., сума на одне виявлене порушення в середньому коливалася в 0,1 млн. грн. Починаючи з 2015 року відбулось суттєве зростання порушень, а в кінці 2016 року загальна сума становила 3330,7 млн. грн., аналогічно і зросли дані порушення у розрахунку на одне порушення до 0,4 млн. грн. (табл. 2.6).

Дане зростання порушень при взятті та реєстрації фінансових зобов'язань пояснюється недостатньою кваліфікацією головних бухгалтерів бюджетних установ, котрі реєструють фінансові зобов'язання.

Наступним видом порушення, яке виявляє казначейська служба при виконанні місцевих бюджетів, є порушення при прийнятті та виконанні платіжних доручень. Так у 2011 р. сума таких порушень складала 47,0 млн. грн., у розрахунку на одне порушення – 0,02 млн. грн.; у 2012 р. такі порушення збільшились на 6,7 млн. грн., в розрахунку на одне порушення сума зросла вдвічі і становила 0,04 млн. грн. У 2013 – 2014 роках сума порушень становила в середньому 23,5 млн. грн., в розрахунку на одне порушення – 0,03 млн. грн.

Проте, вже у 2015 році суми порушень при прийнятті та виконанні платіжних доручень збільшилися на 4,1 млн. грн. відносно попереднього року, сума в розрахунку на одне порушення також зросла на 0,02 млн. грн. Значна сума даних порушень була виявлена у 2016 році – 63,7 млн. грн., також і відповідна сума зросла в розрахунку на одне порушення до 0,1 млн. грн.

Таблиця 2.6

Динаміка порушень бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів за 2011 – 2016 рр.*

Роки	Порушення при взятті та реєстрації фінансових зобов'язань, к-ть.	Сума порушень, млн. грн.	У розрахунку на одне порушення, млн. грн.	Порушення при прийнятті до виконання платіжних доручень, к-сть.	Сума порушень, млн. грн.	У розрахунку на одне порушення млн. грн.
2011	9331	1201,9	0,1	2344	47,0	0,02
2012	6170	970,5	0,2	1301	53,7	0,04
2013	8927	1419,2	0,2	909	22,5	0,02
2014	7940	1181,7	0,1	803	24,5	0,03
2015	8084	1552,4	0,2	604	28,6	0,05
2016	9022	3330,7	0,4	662	63,7	0,1

* Розраховано на основі даних Державної казначейської служби України.

Зростання даних порушень пояснюється низьким рівнем бюджетної дисципліни розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в процесі виконання місцевих бюджетів. Проаналізуємо відшкодування бюджетних коштів, допущених внаслідок порушення бюджетного законодавства при взятті та реєстрації фінансових зобов'язань за 2011 – 2016 рр. (рис. 2.4).

Так, у 2011 році обсяг відшкодування бюджетних коштів за даним видом порушення був в розмірі 1189,7 млн. грн., у відсотковому еквіваленті відносно виявлених порушеннях було відшкодовано 99%. У 2012 році відшкодування бюджетних коштів за допущенні порушення при взятті та реєстрації бюджетних зобов'язань зменшилось на 4%. Проте, у 2013 році зросло на 3% і на кінець року було відшкодовано 98% усіх допущених порушень. В 2014 році показник відшкодування порушень знову зменшився на 3%. Але в період з 2015 по 2016 рік

він зріс на 2% і на кінець аналізованого періоду становив 97%, тобто майже усі виявлені порушення бюджетного законодавства при взятті та реєстрації фінансових зобов'язань були відшкодовані.



Рис. 2.4. Відшкодування коштів, допущених внаслідок порушення бюджетного законодавства при взятті та реєстрації фінансових зобов'язань за 2011 – 2016 рр.*

* Складено на основі даних Державної казначейської служби України.

Основною причиною не повного відшкодування бюджетних коштів за вчиненні порушення є відсутність особистої відповідальності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в процесі виконання місцевих бюджетів.

Проаналізуємо рівень відшкодування бюджетних коштів допущених внаслідок порушення бюджетного законодавства при прийнятті до виконання платіжних доручень за 2011 – 2016 рр. (рис. 2.5).

У 2011 р. обсяг відшкодування бюджетних коштів за порушення, допущені при прийнятті платіжних доручень, складав 42,4 млн. грн., або 90% від виявлених

бюджетних порушень. В 2012 р. усунення даних порушень збільшилося на 5 %, проте в 2013 році знову скоротилося до 91%. У 2014 – 2015 рр. усунення порушення бюджетного законодавства при прийнятті до виконання платіжних доручень було на одному рівні – 93%. Проте, вже у 2016 р. збільшилося до 98%, що свідчить про фактично повне відшкодування бюджетних коштів за вчинені порушення при прийнятті до виконання платіжних доручень. Причиною не повного відшкодування порушень здійснених при прийнятті до виконання платіжних доручень є несвоєчасність подання бухгалтерської звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

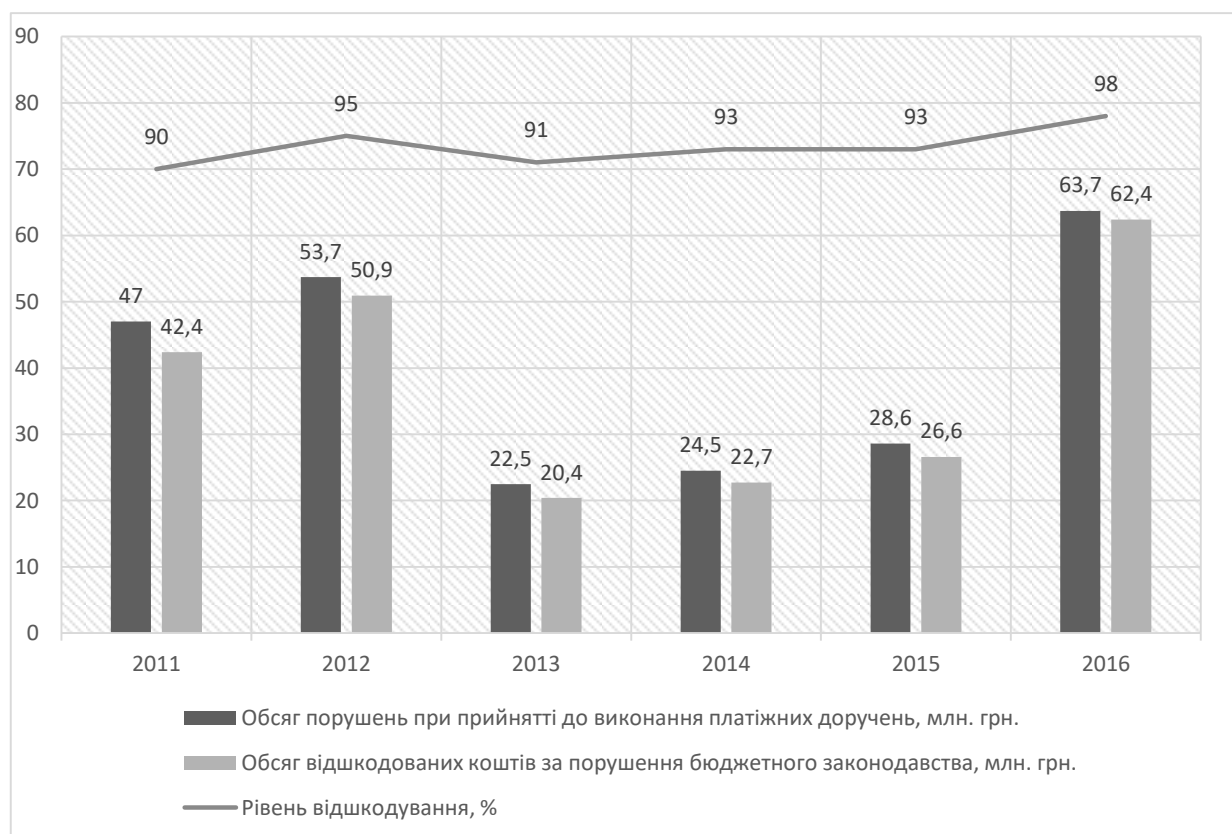


Рис. 2.5. Відшкодування коштів, допущених внаслідок порушення бюджетного законодавства при прийнятті до виконання платіжних доручень за 2011 – 2016 рр.*

* Розраховано на основі даних Державної казначейської служби України.

На основі викладеного можна зробити висновок про необхідність подальшого вдосконалення контрольних повноважень органів Державної казначейської служби України, оскільки на неї покладено завдання щодо здійснення бюджетного контролю при виконанні місцевих бюджетів.

Ще одним органом, до функцій якого належить здійснення бюджетного контролю на стадії виконання місцевих бюджетів, є Державна фіскальна служба України. Вона об'єднала повноваження податкової та митної служб і, відповідно до покладених на неї завдань, контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів; здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства [158].

Із вищенаведеного випливає, що фіскальна служба є органом, котрий здійснює контроль за надходженням бюджетних ресурсів до місцевих бюджетів. Даний орган більшою мірою характеризується як каральний, адже, основним його завданням є виявлення порушень податкового законодавства. Бюджетний контроль здійснюється у вигляді виїзних та камеральних перевірок. Проте, більший акцент робиться на виїзні перевірки, однак це не зовсім ефективно, позаяк потрібно аналізувати не сам факт перевірки, а розвивати доперевірочний процес, що сповна дозволить виявляти податкові правопорушення на рівні місцевого самоврядування на більш ранній стадії контролю і, таким чином, оперативно та з найменшими витратами відреагувати на них. Ми вважаємо, що ефективність податкового контролю істотно зросте, якщо більша частина потенційних порушень буде визначена вже в ході доперевірочного аналізу.

Провідним органом, що здійснює контроль за використанням коштів місцевих бюджетів, є Державна аудиторська служба України, діяльність якої спрямована на забезпечення належного рівня бюджетної дисципліни в регіонах і держави в цілому. Основні методи контролю, які використовує у своїй роботі

ДАСУ є: інспектування (ревізії та перевірки державних закупівель), бюджетний моніторинг, бюджетна експертиза, державний фінансовий аудит.

Проаналізуємо здійснення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування цим державним органом (табл. 2.7). Відтак, сума виявлених органами ДАСУ фінансових порушень у використанні коштів місцевих бюджетів в 2011 р. становила 1228,8 млн. грн., але у 2012 р. вони зменшилися більше ніж два рази. Проте, у 2013 р. сума виявлених фінансових порушень у використанні коштів місцевих бюджетів зросла на 412,1 млн. грн. і становила 936,8 млн. грн. У період з 2014 по 2015 рік загальна сума порушень у використанні коштів місцевих бюджетів, виявлених органами аудиторської служби зменшилась на 206,1 млн. грн. по відношенню до 2014 року і на кінець 2015 року становила 730,8 млн. грн. Проте у 2016 році зменшилася на 218,1 млн. грн. по відношенню до попереднього року та становила 512,7 млн. грн. Виявлені фінансові порушення, у використанні коштів місцевих бюджетів по відношенню до фактичних видатків місцевих бюджетів за аналізований період становили менше 1%, найбільша питома вага було у 2011 році – 0,7%, а найменша у 2016 році – 0,1%.

Таблиця 2.7

**Динаміка частки фінансових порушень використання коштів
місцевих бюджетів України за 2011 – 2016 рр.***

Показник	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Видатки місцевих бюджетів, млн. грн.	178070,5	221232,8	218236,1	223496,7	276925,2	350413,2
Фінансові порушення, що призвели до втрат бюджетних ресурсів, млн. грн.	1228,8	524,7	936,8	567,4	730,8	512,7
Виявлені фінансові порушення у % до фактичних видатків місцевих бюджетів	0,7	0,2	0,4	0,2	0,3	0,1

* Розраховано на основі даних Державної аудиторської служби України.

Для більш детального аналізу виявлених фінансових порушень у використанні коштів місцевих бюджетів ДАСУ розглянемо ці порушення в розрізі

окремих їх видів, а саме: недоотриманні фінансові ресурси, незаконні, нецільові витрати та недостачі (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Динаміка структури виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів України за 2011 – 2016 рр.*

Роки	Недоотриманні фін. ресурси		Незаконні витрати		Нецільові витрати		Недостачі		Всього	
	млн. грн.	частка, %	млн. грн.	частка, %	млн. грн.	частка, %	млн. грн.	частка, %	млн. грн.	%
2011	625,66	50,9	460,66	37,5	142,01	11,5	0,458	0,1	1228,79	100
2012	167,95	32,0	293,28	55,8	63,34	12,1	0,145	0,1	524,72	100
2013	363,84	38,8	466,69	49,8	106,21	11,3	0,099	0,1	936,84	100
2014	190,16	33,5	315,17	55,5	62,11	10,9	0,037	0,1	567,39	100
2015	404,8	55,4	277,02	37,9	47,66	6,5	1,32	0,2	730,80	100
2016	190,50	37,2	274,46	53,5	46,42	9,1	1,28	0,2	512,66	100

* Розраховано на основі даних Державної аудиторської служби України.

Порівнюючи структуру загальної суми виявлених порушень органами ДАСУ, щодо втрат фінансових ресурсів з порушеннями у використанні коштів місцевих бюджетів, можна відзначити, що загалом у структурі виявлених порушень переважають порушення з недоотримання фінансових ресурсів та незаконні витрати фінансових ресурсів:

– найбільша частка недоотриманих фінансових ресурсів місцевих бюджетів була у 2015 році (55,4%), що на 18,2% більше, ніж у 2016 році і на 35,4% більше, ніж у загальній сумі виявлених порушень; на величину частки недоотриманих фінансових ресурсів місцевих бюджетів значний вплив мали незаконні їх витрати, у 2015 та 2016 роках, частка яких складала 37,9% і 53,5% відповідно;

– незаконні витрати фінансових ресурсів у 2011 р. мали частку в 37,5% по відношенню до загальних порушень, проте за період з 2012 по 2014 рік їх частка зросла і в середньому становила 53,7%, але у 2015 р. знову знизилася до 37,9%. У 2016 р. частка незаконних витрат фінансових ресурсів зросла і становила 53,5%;

– нецільові витрати фінансових ресурсів: їхня частка від загального рівня порушень на рівні місцевого самоврядування протягом досліджуваного періоду у 2011 – 2016 рр. коливалася від 11,5% до 9,1%, тобто їх динаміка залишається стабільною;

– недостачі фінансових ресурсів на рівні місцевих бюджетів протягом досліджуваного періоду були незначними і складали в середньому 0,1 – 0,2%.

Проаналізувавши структуру виявлених порушень варто зазначити, що найбільш поширеними порушеннями в процесі використання коштів місцевих бюджетів є:

– порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затверджені;

– асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість тощо;

– зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;

– незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;

– порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання місцевих бюджетів;

– здійснення видатків на утримання бюджетної установи з різних бюджетів всупереч бюджетному законодавству [143].

Наявність таких порушень свідчить про низьку ефективність системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів.

На нашу думку, головним недоліком в роботі Державної аудиторської служби України є відсутність превентивної функції контролю, оскільки основним показником її роботи є сума виявлених порушень, а не їх вчасне попередження і недопущення, що у свою чергу тягне за собою відсутність мотивації у фінансових

інспекторів щодо з'ясування причини виникнення бюджетних порушень, оскільки основна увага зосереджена на виявленні та покаранні осіб, які вчинили дані порушення.

Також у своїй діяльності Державна аудиторська служба України здійснює бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування у вигляді перевірки державних закупівель. Перевірка державних закупівель – це документальний та фактичний аналіз дотримання підконтрольними об'єктами законодавства про державні закупівлі.

Проаналізуємо виявлені порушення при здійсненні державних закупівель органами місцевого самоврядування у 2015 – 2016 рр. (рис. 2.6).

У 2015 році ДАСУ під час проведення перевірок було попереджено порушення у сфері державних закупівель на загальну суму 2,7 млрд. грн., з них: відмінено конкурсних торгів на суму 1,6 млрд. грн., розірвано укладені договори на – 1,1 млрд. грн. У 2016 році загальна сума попереджених порушень у сфері державних закупівель зросла на 2 млрд. грн. відносно попереднього року та становила 4,7 млрд. грн. З цієї суми порушень було відмінено конкурсних торгів на суму 3,8 млрд. грн. та розірвано укладені договори на – 0,9 млрд. грн.

Такі значні суми порушень свідчать про низький рівень кваліфікації членів комітетів з конкурсних торгів, адже саме вони призначені відповідальними за організацію та проведення процедур закупівлі згідно чинного законодавства. Також до основних проблем при здійсненні державних закупівель варто віднести високий рівень корупції, що є негативним явищем для соціально-економічного розвитку суспільства.

До основних порушень, які виникали в процесі здійснення державних закупівель за аналізований період відносять:

- проведення процедур закупівель з порушенням норм чинного законодавства;
- неправильна або складена з порушеннями звітність за результатами проведення конкурсних торгів;

- порушення термінів проведення оцінки, інформування учасників про результати процедури закупівлі;
- невідповідність конкурсних пропозицій умовам конкурсної документації [143].

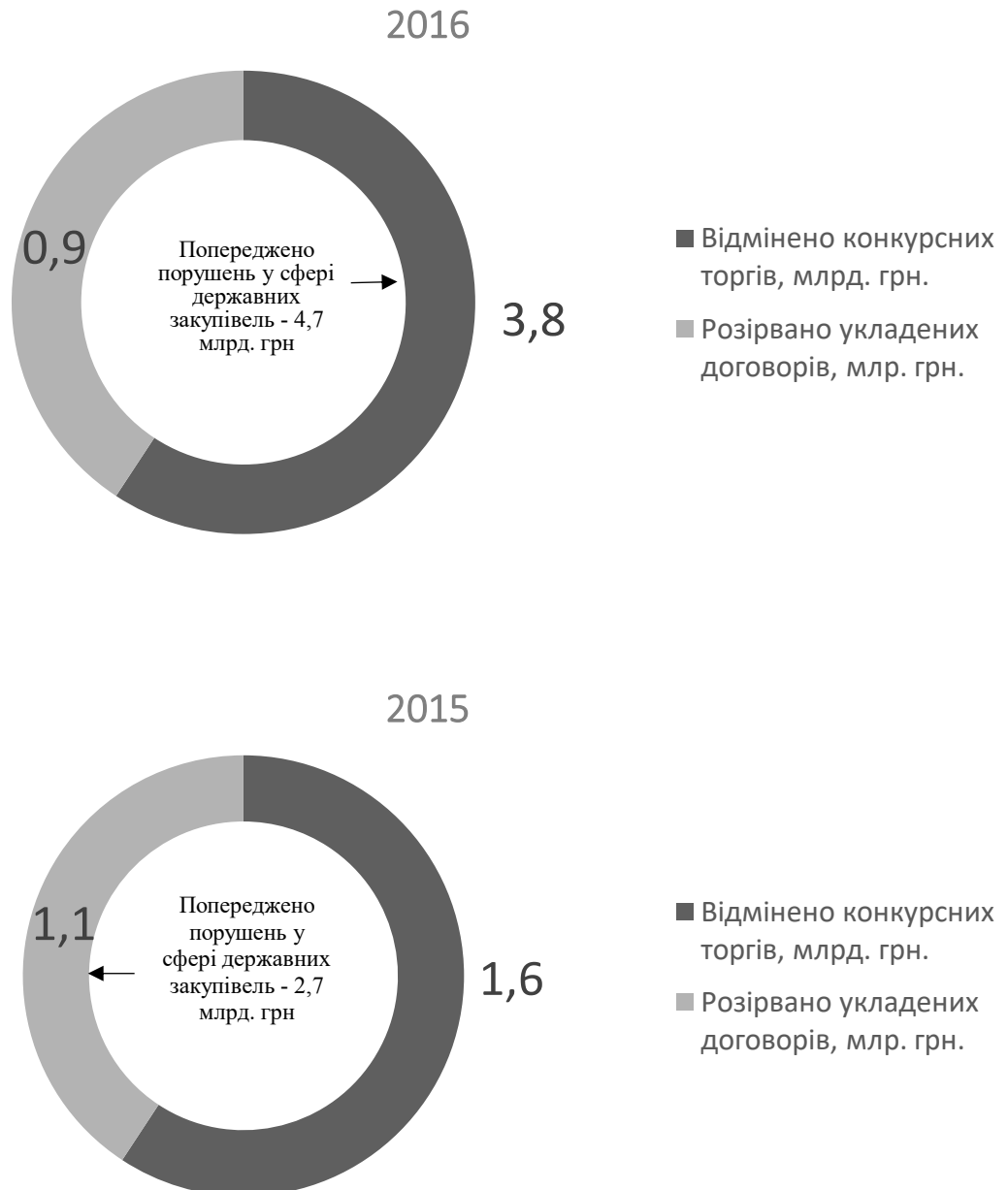


Рис. 2.6. Динаміка виявлених порушень при здійсненні державних закупівель органами місцевого самоврядування за 2015 – 2016 рр.*

*Складено на основі даних Державної аудиторської служби України.

З метою покращення управління бюджетними коштами на рівні місцевого самоврядування органами Державної аудиторської служби України проводився державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів.

Так, у 2011 – 2016 рр. проводилися як ревізії виконання місцевих бюджетів, так і аудити виконання місцевих бюджетів, в результаті яких було виявлено наявність низки проблем та недоліків при використанні бюджетних ресурсів, встановлено численні випадки незаконного та неефективного витрачання бюджетних коштів, а також існування істотних резервів для наповнення дохідної бази місцевих бюджетів (табл. 2.9).

У 2013 році надано 2397 пропозицій за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів, 1849 пропозицій враховано і лише 732 управлінських рішень прийнято. Слід позитивно оцінити те, що вже у 2014 – 2015 роках контролюючі органи почали розраховувати економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів, який склав 47433,64 тис. грн. у 2014 році та 49935,1 тис. грн. у 2015 році. Зростання економічного ефекту за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів говорить про підвищення результативності бюджетного контролю місцевих бюджетів. Але, на жаль, уже в 2016 році економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів у ДАСУ припинили розраховувати.

Отже, згідно аналізу результатів проведених аудитів виконання місцевих бюджетів слід зауважити, що з кожним роком зменшується кількість проведених аудитів, але при цьому сума фінансових порушень має тенденцію до нарощування.

Потрібно звернути увагу на те, що за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів щорічно надавалися відповідні пропозиції щодо зменшення, попередження та недопущення виникнення порушень та зловживань у подальшому, але враховувались недостатньо. Причому прийняття управлінських рішень за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів були ще меншими.

**Результати ревізій та аудиту виконання місцевих бюджетів
проведених ДАСУ у 2011 – 2016 рр.***

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ревізії виконання місцевих бюджетів (к-сть)	100	81	80	56	38	22
Аудит виконання місцевих бюджетів (к-сть)	141	83	119	71	42	36
Фінансові порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів місцевих бюджетів, тис. грн.	1228780,9	524724,1	936838,7	567682,9	730796,6	511510,9
Усунення фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів місцевих бюджетів, тис. грн.	568866,7	360623,7	528510,4	373820,6	305369,6	303943,2
Надання пропозицій за результатами аудиту місцевих бюджетів (к-сть)	3068	1372	2397	–	1487	1245
Врахування пропозицій за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів (к-сть)	3195	1491	1849	–	1177	1161
Прийняття управлінських рішень за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів (к-сть)	1280	677	732	–	343	272
Економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів, тис. грн.	–	–	–	47433,6	49935,1	–

*Складено на основі даних Державної аудиторської служби України.

Також, варто зазначити, що головною особливістю аудиту виконання місцевих бюджетів є те, що він носить виключно рекомендаційний характер, його результати дозволяють керівництву підконтрольного об'єкта проаналізувати

власні помилки та виявити недоліки у системі внутрішнього контролю. Проте, беручи до уваги «традиції вітчизняного господарювання, фаховий рівень керівників та фінансову «культуру» не виключено, що значна частина рекомендацій за результатами аудитів може просто ігноруватись» [128, с. 442]. Тому, ми вважаємо, що результати аудиту виконання місцевих бюджетів по кожному конкретному підконтрольному суб'єкту необхідно оприлюднювати на публічних слуханнях та у ЗМІ.

У результаті аналізу державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів було виділено проблеми, які перешкоджають його ефективному функціонуванню на рівні місцевого самоврядування, а саме:

- не вирішене питання інформаційного та програмного забезпечення аудиторського процесу;
- не визначені користувачі інформації, яка буде отримана у результаті державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів;
- не визначено місце державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів у загальній системі бюджетного контролю;
- ігнорування керівниками підконтрольних об'єктів пропозицій та рекомендацій фахівців щодо уникнення бюджетних порушень у майбутніх періодах за результатами проведених державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів.

Потрібно зазначити, що під час здійснення бюджетного контролю Державна аудиторська служба України застосовує до порушників бюджетного законодавства адміністративні та фінансові санкції (рис. 2.7).

Так, у 2016 р. за порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності (за статтями 164-2, 166-6, 164-12 та 164-14 КУпАП) загалом притягнуто понад 5,4 тис. посадових осіб, якими сплачено адміністративних штрафів на загальну суму понад 1,2 млн грн; до дисциплінарної відповідальності – 1081 посадову особу, з яких 134 – звільнено із займаних посад; до матеріальної – 771 особу.

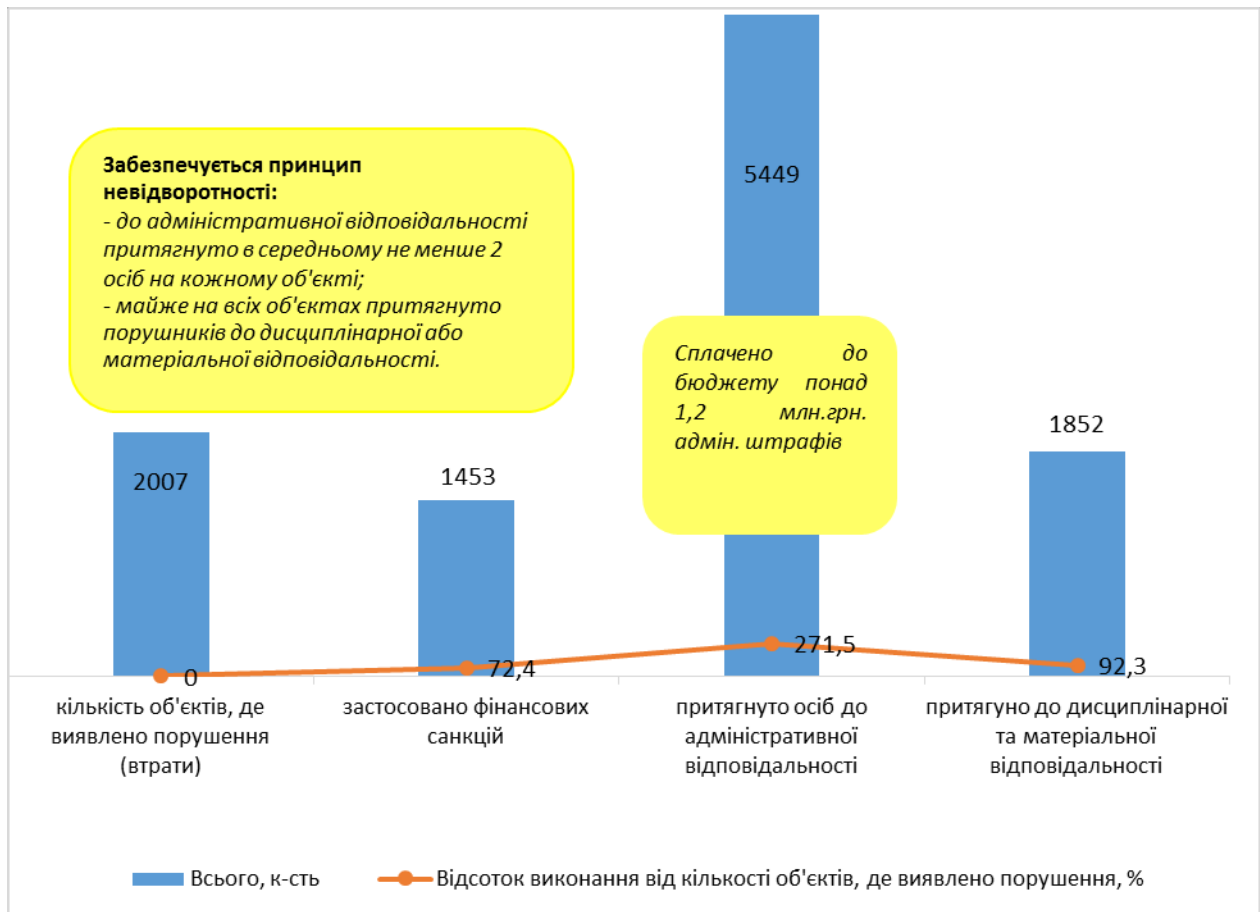


Рис. 2.7. Застосування адміністративних та фінансових санкцій органами ДАСУ в 2016 р.*

*Складено на основі даних Державної аудиторської служби України.

Працівниками ДАСУ подано майже 1,7 тис. висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій, з яких у 139 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 1194 – зупинено операції з бюджетними коштами та 114 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на суму майже 30,3 млн. грн.

Також, було пред'явлено до суду в інтересах держави 143 позови на суму понад 62,2 млн грн та ініційовано 376 цивільних позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом. Органам управління об'єктів контролю направлено понад 2,6 тис. інформацій про результати контрольних заходів, за результатами розгляду яких прийнято майже 2,2 тис. управлінських рішень.

Практика застосування адміністративних та фінансових санкцій, на нашу думку, дозволяє підвищити рівень бюджетної дисципліни в процесі виконання та звітування місцевих бюджетів.

Заключною стадією бюджетного процесу на рівні місцевого самоврядування є підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього. Результатом такого звіту є висновок про використання коштів місцевих бюджетів. У його змісті зазвичай вказується, чи створилося економічне зростання у поточному році, які передумови для уточнення планових параметрів відповідних місцевих бюджетів; чи збільшується або зменшується річний обсяг ресурсів та витрат місцевих бюджетів; який загальний обсяг бюджетних ресурсів місцевих бюджетів, тощо. Після цього звіти з висновками передаються до відповідних місцевих рад, які їх розглядають і ухвалюють певні рішення.

Аналіз практики бюджетного контролю в процесі виконання та підготовки звіту про місцевих бюджетів варто зазначити, що сучасна організація бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є неефективною, що зумовлено негативним впливом численних об'єктивних і суб'єктивних чинників, а саме:

- недостатня кваліфікація співробітників бухгалтерських відділів бюджетних установ, які реєструють фінансові зобов'язання;
- присутність значної кількості порушення вимог бюджетного законодавства в частині незаконного, нецільового використання коштів місцевих бюджетів та взяття до сплати зобов'язань понад затвержені асигнування;
- низький рівень бюджетної дисципліни розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в процесі виконання місцевих бюджетів.
- здійснення процедур державних закупівель зі значними порушеннями норм чинного законодавства;
- відсутність інформаційного та програмного забезпечення при здійсненні державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів;

– відсутність превентивних заходів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, оскільки основним показником діяльності контролюючих органів є сума виявлених порушень, а не їх вчасне попередження та недопущення.

2.3. Моніторинг ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування

Підвищення ефективності управління коштами місцевих бюджетів можливе за наявності сукупності факторів, основним з яких є створення повноцінної системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Негативні тенденції у розвитку економіки нашої країни (високий рівень корупції, криза бюджетної та податкової системи, нецільове використання бюджетних коштів) переконливо продемонстрували, що економічній системі об'єктивно необхідний ефективний бюджетний контроль з боку держави. Водночас, набувають актуальності питання оцінки ефективності бюджетного контролю. Діапазон завдань, які покладаються на органи бюджетного контролю, зумовлює використання широкого спектру критеріїв і показників при оцінці їхньої ефективності. Тому потрібна комплексна науково-практична методика оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, результати якої сприятимуть забезпеченню об'єктивною інформацією усіх учасників бюджетного процесу.

Ефективність фінансового контролю є доволі складним поняттям, що характеризується певними критеріями, оцінюється низкою показників, на формування яких впливають різноманітні економічні, правові, соціальні та інші фактори.

На думку С. Шохіна ефективність фінансового контролю визначається співставленням його результатів до витрат на його проведення [217, с. 23]. Проте ефективність фінансового контролю охоплює не тільки ефективність системи

загальнодержавного контролю, але й ефективність діяльності контролюючого органу.

І. Басанцов, В. Жуков, С. Опеньшев, К. Павлюк, О. Репетько та М. Шутов ефективність роботи органу державного фінансового контролю визначали як відношення суми грошових виразів соціального, організаційного та економічного ефектів до витрат на утримання органу контролю. Крім того, ефективність роботи органу державного фінансового контролю залежить, в першу чергу, від роботи його структурних підрозділів та інспекторів [220, с. 43]. Математично це розраховується за такою формулою:

$$E_{\text{еф}} = \frac{E_c + E_o + E_e}{З}, \quad (1)$$

де: E_c – грошовий вираз соціального ефекту;

E_o – грошовий вираз організаційного ефекту;

E_e – грошовий вираз економічного ефекту;

$З$ – витрати на утримання органу бюджетного контролю [220, с. 43].

Проте, на сьогоднішній день звітність органів державного фінансового контролю України не містить усіх необхідних показників для розрахунку ефективності відповідної діяльності, насамперед у частині вартісного вираження соціального та організаційного ефекту. І не всі показники не завжди можна оцінити кількісно і в грошовій формі, тому на практиці потрібно використовувати спрощений розрахунок – так звану поточну ефективність. Відповідний показник розраховується за такою формулою:

$$E_{\text{еф}} = \frac{E_б}{З}, \quad (2)$$

де: $E_б$ – обсяг відшкодованих і поновлених контролюючими органами порушень, що призвели втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави;

$З$ – витрати на утримання органу контролю [220, с. 43].

Оцінка ефективності державного фінансового контролю здійснюється за певними критеріями шляхом дослідження різноманітних взаємопов'язаних показників. Причому критерій (від грецького слова «kriterion», що означає засіб для судження, мірило порівняння, оцінки) у даному випадку є засобом оцінки і

порівняння різних варіантів функціонування контрольної системи, виступає як узагальнюючий результат взаємодії її елементів.

Критерії ефективності фінансового контролю мають більшу жорсткість і стійкість, ніж показники. Оскільки показники набагато численніші і різноманітніші, визначають різницю завдань конкретних перевірок, специфіку діяльності органів управління різними галузями економіки. Таким чином, якщо критерії ефективності фінансового контролю характеризуються єдністю, загальним характером, то для показників ефективності притаманні множинність, конкретність і розмаїтість [8, с. 150].

Н. Шевченко визначає критерій оцінки ефективності державного фінансового контролю як забезпечення максимізації відношення отриманого результату від здійснення контрольних заходів до понесених витрат (часу, матеріальних і трудових ресурсів, грошових коштів) при одночасній максимізації кількості виявлених правопорушень та мінімізації різниці між виявленим та фактично відшкодованим державі обсягом збитків за результатами перевірок. Такий підхід дозволяє надати комплексну трьохкомпонентну оцінку ефективності державного фінансового контролю шляхом узгодження оцінок: економічної доцільності заходів державного фінансового контролю, їх результативності (за обсягом виявлених правопорушень), а також дієвості (за відповідністю досягнутого результату потенційно можливому) [210, с. 7 – 8].

Проте, крім вищезазначеного підходу щодо оцінки ефективності державного фінансового контролю у сучасній літературі існують й інші критерії розрахунку його ефективності (табл. 2.10).

Загальноприйнятими критеріями, які найповніше визначають ефективність державного фінансового контролю є: результативність, дієвість та економічність.

Критерій результативності характеризує результати діяльності контролюючого органу. Оцінку критерію дієвості можна здійснювати за такими показниками: кількість виконаних приписів, обсяг коштів, повернутих у бюджет, обсяг збільшення дохідної частини бюджету або економії його видаткової

частини тощо. Критерій економічності безпосередньо пов'язаний з обсягами кошторисного фінансування контролюючого органу.

Таблиця 2.10

Підходи щодо критеріїв ефективності державного фінансового контролю

Автори	Критерії оцінки ефективності ДФК
І. Басанцов [8, с. 150–151]	результативність, дієвість, економічність, інтенсивність динамічність,
В. Виговська [55, с. 120–121]	результативність, дієвість, економічність
М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоурі [130, с. 276–277]	економічність, стратегічна спрямованість, орієнтація на результати, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота
Т. Федченко [199, с. 12]	раціональність, економічність, економність, результативність
В. Шевчук [211, с. 13–14]	емержментність, атрибутивність, адресність, оптимальність, цільова спрямованість, внутрішня спрямованість, збалансованість

*Складено автором.

Ми пропонуємо застосовувати наступні критерії та показники оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, а саме: критерій охоплення (показник охоплення), критерій продуктивності (показник незаконних, нецільових витрат та недостач; показник відшкодування виявлених бюджетних порушень), критерій дієвості (показник недоотримання бюджетних ресурсів; показник взаємодії з правоохоронними органами).

Кожен із вищенаведених нами критеріїв може бути визначений кількісно. Але система показників за складом залежно від об'єкту контролю може бути різною, враховуючи специфіку як окремого контролюючого органу, так і його підрозділів. Таким чином, розглянемо критерії та показники ефективності бюджетного контролю на прикладі Державної аудиторської служби України, яка здійснює незалежний контроль за використанням бюджетних коштів від імені виконавчої влади та є основним органом бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

При розрахунку ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування згідно запропонованих нами критеріїв та показників за основу

взято різноманітні дані, що характеризують роботу ДАСУ, і, зокрема, витрати на утримання даного органу.

Першим критерієм оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування виступає критерій охоплення. Даний критерій дає змогу оцінити обсяг охоплення бюджетним контролем видатків місцевих бюджетів. Критерій охоплення допоможе визначити оптимальний обсяг видатків місцевих бюджетів, до яких повинен здійснюватися бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування. Включає в себе такі показники як: обсяг охоплення контролем бюджетних ресурсів; обсяг охоплення бюджетних ресурсів на одному перевіреному об'єкті; загальний обсяг бюджетних ресурсів.

У 2011 році органи ДАСУ охопили своїм контролем кошти місцевих бюджетів на загальну суму 84,4 млн. грн. В 2012 році показник охоплення коштів місцевих бюджетів знизився на 22,1 млн. грн. і становив 62,3 млн. грн. Значний обсяг охоплення контролем коштів місцевих бюджетів був у 2013 році – 93,3 млн. грн. Проте, починаючи з 2014 року обсяг охоплення контролем коштів місцевих бюджетів знову знизився до 64,2 млн. грн. Протягом 2015 – 2016 рр. охопленість контролем коштів місцевих бюджетів залишилася на тому ж рівні, порівнюючи з 2014 роком і на кінець 2016 року обсяг охоплення становив 62,6 млн. грн. У розрахунках на 1 перевірених об'єкт в 2011 році даний показник становив 16,9 тис. грн., у 2012 році він знизився до 11,8 тис. грн. За рахунок збільшення у 2013 році обсягу охоплених коштів і збільшився даний показник на 1 перевірених об'єкт до 21,6 тис. грн. Проте в період з 2014 по 2016 рік відбулося незначне скорочення і даний показник за цей період в середньому становив 11,9 тис. грн. (рис. 2.8).

Для встановлення причинно-наслідкових зв'язків між ефективністю бюджетного контролю та рядом чинників, які впливають на неї побудуємо та проаналізуємо економетричні моделі для кожного із запропонованих нами показників.

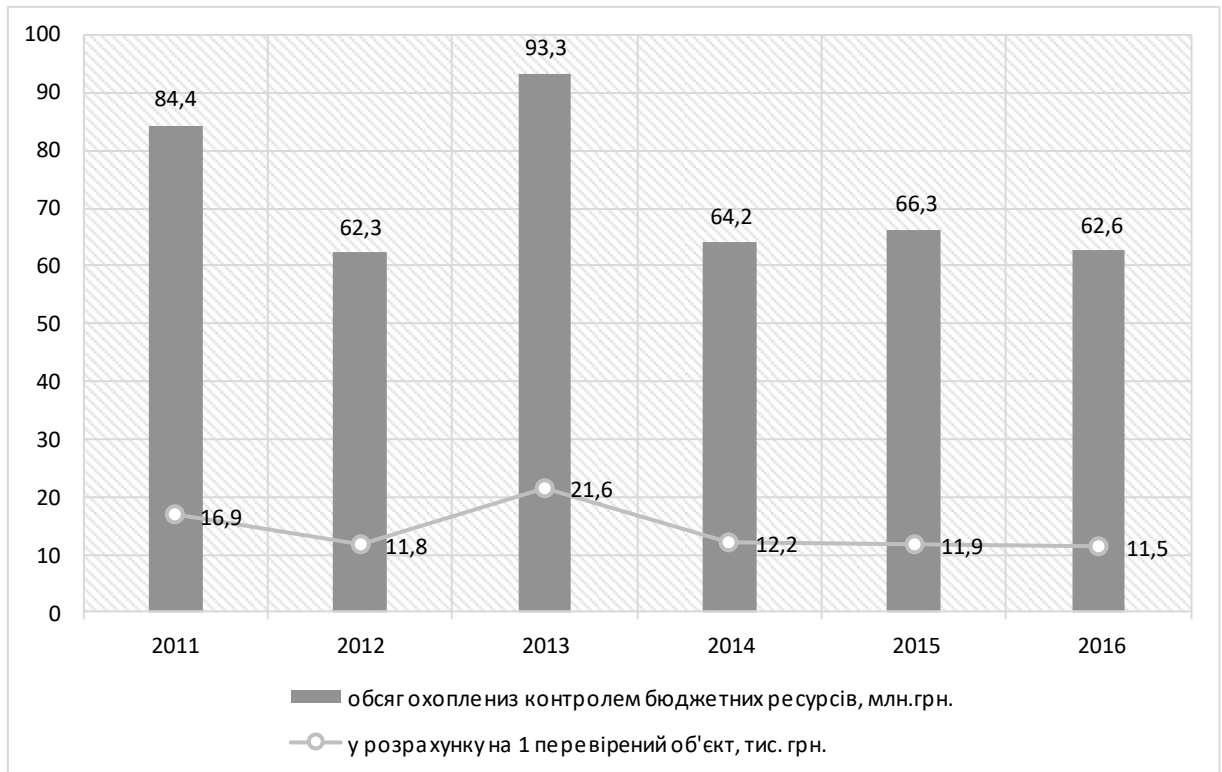


Рис. 2.8. Охоплення державним фінансовим контролем бюджетних ресурсів на місцевому рівні у 2011 – 2016 рр.*

*Складено на основі даних Державної аудиторської служби України.

Проведемо кількісний аналіз показника охоплення за 2011 – 2016 рр. Вхідні дані моделі задано у табл. 2.11. Показник охоплення описується економетричним рівнянням:

$$Y_{\text{охоплення}} = 0,000007x - 0,2245 \quad R^2 = 0,78 \quad (3)$$

де x – обсяг охоплених контролем бюджетних ресурсів, млн. грн.

У цій моделі коефіцієнт детермінації становить $R^2=0,78$, що свідчить про достовірність представленої моделі. Результати розрахунків параметрів моделі за допомогою Excel та її статистичні оцінки подано у додатку Д. За рівнянням (3) можна здійснити прогноз значень показника охоплення при певних значеннях бюджетних ресурсів, які будуть охоплені бюджетним контролем. Таким чином, з цього економетричного рівняння можемо зробити висновок, що при збільшенні

обсягів охоплених контролем коштів місцевих бюджетів на 10000 млн. грн. показник охоплення збільшиться на 7%.

Таблиця 2.11

Розрахункові значення показника охоплення з 2011 по 2016 р.

Роки	Значення показника охоплення, Y	Обсяг охоплених контролем бюджетних ресурсів, млн. грн., X	Видатки місцевих бюджетів, млн. грн.
2011	0,474	84400	178071
2012	0,282	62300	221233
2013	0,428	93300	218236
2014	0,287	64200	223497
2015	0,239	66300	276925
2016	0,181	62600	346242

*Розраховано автором.

Отже, як видно із нашого розрахунку, ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування згідно з показником охоплення є досить низька (додаток Д). Оскільки, значення показника охоплення (Y) (табл. 2.11) за аналізований період наближається до нуля, а не до одиниці. Основним і значущим фактором впливу на таку низьку ефективність є сам обсяг охоплених бюджетних коштів та загальна сума видатків місцевих бюджетів, адже, як видно з табл. 2.11, видатки місцевих бюджетів з кожним роком зростають, а обсяг охоплення контролем то зростає у 2013 році до 93,3 млн., то зменшується у 2016 році на 30,7 млн. грн. відносно з 2013 роком. На ефективність контролю за даним показником негативно вплинула постійна реорганізація Державної аудиторської служби України протягом останніх років, що відзначилося на загальному обсязі охоплення контролем бюджетних ресурсів, а також ефективності управлінської діяльності контролюючих органів. Ще одним чинником впливу на ефективність бюджетного контролю, згідно з показником охоплення, є накладений у 2014 році Кабінетом Міністрів України мораторій на здійснення ревізій та перевірок державних закупівель.

Наступним запропонованим нами критерієм оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є критерій продуктивності. За даним критерієм можна оцінити реальний результат діяльності контролюючого органу. Критерій продуктивності включає в себе такі показники як: показник незаконних, нецільових витрат та недостач; показник відшкодування виявлених бюджетних порушень.

Показник незаконних, нецільових витрат та недостач дає змогу оцінити рівень законності використання коштів місцевих бюджетів. Показник застосовується з метою визначення рівня результативності діяльності контролюючого органу. Він обраховується як співвідношення виявлених бюджетних порушень (загальний обсяг незаконних витрат, нецільового використання бюджетних коштів та недостачі) до витрат на утримання органу контролю. Показник незаконних, нецільових витрат та недостач визначається на основі таких даних: обсяг порушень незаконних витрат бюджетних ресурсів; обсяг порушень нецільового використання бюджетних ресурсів; обсяг порушень пов'язаних з недостачами бюджетних ресурсів; загальний обсяг порушень; видатки на утримання контролюючого органу.

Так, згідно даних ДАСУ протягом 2011 – 2014 рр. спостерігається стійка тенденція до зменшення обсягів правопорушень незаконних витрат бюджетних ресурсів. У 2014 році порівняно з 2011 роком сума виявлених порушень незаконних витрат бюджетних ресурсів зменшилась на 145,49 млн. грн. Протягом 2015 – 2016 рр. сума даних порушень ще зменшилась і в 2016 році становила 274,46 млн. грн. За аналізований період також спостерігається незначне зменшення обсягів правопорушень, пов'язаних з недостачами та нецільовими витратами бюджетних ресурсів. Так, протягом 2011 – 2016 рр. сума недостач збільшилась на 0,82 млн. грн., у 2016 році цей показник становив 1,28 млн. грн., що на 78% більше, ніж в 2011 році. Що стосується правопорушень, пов'язаних з нецільовим використання бюджетних коштів, то їх сума з 2011 року по 2016 рік зменшилась на 95,59 млн. грн., у 2016 році цей показник склав 46,42 грн. грн., що майже на 67 % менше, ніж в 2011 році (табл. 2.12).

Динаміка виявлених бюджетних порушень органами ДАСУ *

Роки	Незаконні витрати, млн. грн.	Нецільові витрати, млн. грн.	Недостачі, млн. грн.	Недоотримані бюджетні ресурси, млн. грн.	Всього, млн. грн.
2011	460,66	142,01	0,458	625,66	1228,79
2012	293,28	63,34	0,145	167,95	524,72
2013	466,69	106,21	0,099	363,84	936,84
2014	315,17	62,11	0,037	190,16	567,39
2015	277,02	47,66	1,32	404,8	730,80
2016	274,46	46,42	1,28	190,50	512,66

*Складено на основі даних Державної аудиторської служби України.

Проведемо аналіз ефективності бюджетного контролю за показником незаконних, нецільових витрат та недостач за 2011 – 2016 рр. Для цього вхідні дані моделі задамо у табл. 2.13. На основі вищенаведених даних ефективність бюджетного контролю за запропонованим нами показником незаконних, нецільових витрат та недостач можна описати економетричним рівнянням:

$$Y_{\text{незак. неціл. вит. та недос.}} = 0,464 + 0,003x_1 - 0,003x_2 - 0,17x_3; R^2 = 0,72 \quad (4)$$

де x_1 – незаконні витрати, млн. грн.; x_2 – нецільові витрати, млн. грн.;

x_3 – недостачі, млн. грн.

Таблиця 2.13

Розрахункові значення показника незаконних, нецільових витрат та недостач у 2011 – 2016 рр.

Роки	Значення показника незаконних, нецільових витрат та недостач Y	Незаконні витрати, млн. грн., X_1	Нецільові витрати, млн. грн., X_2	Недостачі, млн. грн., X_3
2011	1,250836	460,66	142,01	0,458
2012	0,860089	293,28	63,34	0,145
2013	1,34129	466,69	106,21	0,099
2014	1,346214	315,17	62,11	0,037
2015	0,88013	277,02	47,66	1,32
2016	0,82079	274,46	46,42	1,28

*Розраховано автором.

У цій моделі коефіцієнт детермінації становить $R^2=0,72$, що свідчить про достовірність представленої моделі. Результати розрахунків параметрів моделі за допомогою Excel та її статистичні оцінки подано у додатку Е.

Отже, як видно із нашого розрахунку, рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, згідно запропонованого нами показника його оцінки, можна вважати ефективним, оскільки за період з 2011 – 2014 рр. розраховане значення показника незаконних, нецільових витрат та недостач (Y) наближене до одиниці або перевищує її, проте протягом 2015 – 2016 рр. розрахункове значення показника мало тенденцію до зменшення (табл. 2.13). Основними факторами впливу на рівень ефективності бюджетного контролю за даним показником є обсяги зростання виявлених порушень щодо: незаконного використання бюджетних коштів, нецільового використання бюджетних коштів та виявлення недостач. Можна вважати, що на обсяг вищезазначених виявлених порушень певною мірою впливає зростання обсягу місцевих бюджетів, проте це не становить прямої залежності. Також, чинником впливу на рівень даного показника є професіоналізм і кваліфікація усіх розпорядників бюджетних коштів. Адже через низький рівень їх обізнаності можуть виникати порушення бюджетного законодавства.

Ще одним запропонованим нами показником критерію продуктивності оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є показник відшкодування виявлених бюджетних порушень. За даним показником можна оцінити реальний результат діяльності контролюючого органу. Він розраховується як співвідношення відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушення бюджетного законодавства до виявлених бюджетних порушень (загальний обсяг). Також в результаті розрахунку даного показника можна зробити прогноз на майбутні періоди стосовно обсягу виявлених бюджетних порушень та рівня їх відшкодування. Він визначається на основі даних: виявлений обсяг бюджетних порушень, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів; фактичне відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок

порушення бюджетного законодавства; рівень відшкодування бюджетних порушень.

Так, у 2010 році в результаті проведення контрольних дій на рівні місцевого самоврядування органами ДАСУ було виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів на загальну суму 1001,62 млн. грн., а фактично відшкодовано було 341,12 млн. грн. У 2011 році загальна сума виявлених порушень зросла на 227,17 млн. грн., відшкодовано було всього лише 568,89 млн. грн. Проте вже в 2012 році загальна сума виявлених порушень скоротилася майже 2,5 рази відносно попереднього року і становила 524,72 млн. грн., а розмір відшкодування сягнув 360,62 млн. грн. У 2013 – 2014 рр. сума виявлених бюджетних порушень спочатку зросла до 936,84 млн. грн., а потім скоротилася до 567,39 млн. грн., з обсягом відшкодування 373,82 млн. грн. У 2015 році загальний обсяг виявлених порушень органами ДАСУ становив 730,8 млн. грн., а сума відшкодованих порушень – 305,37 млн. грн. Дещо знизився загальний обсяг порушень у 2016 році і становив 512,66 млн. грн., сума відшкодованих коштів була в розмірі 303,94 млн. грн. Аналізуючи рівень відшкодування виявлених порушень, слід зазначити, що в період з 2010 по 2012 рік він зростав з 34% до 69%. Проте, у 2013 році він скоротився до 56%; у 2015 – 2016 рр. рівень відшкодування дещо знизився по відношенню до 2014 року, і в 2016 р. становив 59% (рис. 2.9).

Проведемо кількісний аналіз показника відшкодування виявлених бюджетних порушень в період з 2011 по 2016 р. Для цього вхідні дані моделі задамо у табл. 2.14.

На основі вищенаведених даних розраховано економетричне рівняння ефективності бюджетного контролю за запропонованим нами показником відшкодування виявлених бюджетних порушень. Показник відшкодування виявлених бюджетних порушень описується економетричним рівнянням:

$$Y_{\text{відшк.}} = 0,374 - 0,0005x_1 + 0,0026x_2; \quad R_{\text{множ}}=0,75 \quad (5)$$

де x_1 – виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, млн. грн.;

x_2 – відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень бюджетного законодавства, млн. грн.

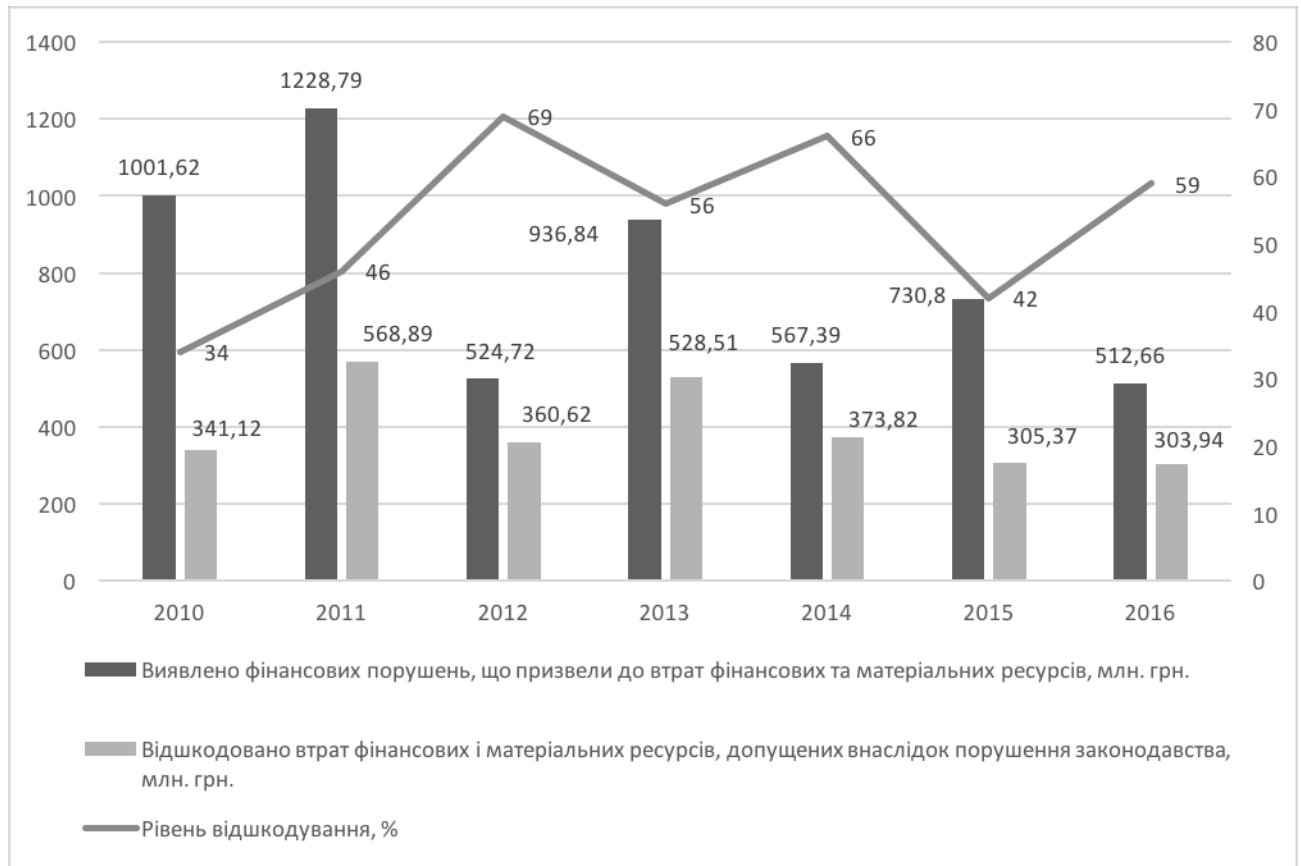


Рис. 2.9. Відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушення бюджетного законодавства*

*Складено на основі даних Державної аудиторської служби України.

У цій моделі коефіцієнт множинної кореляції становить $R_{\text{множ}}=0,75$, що свідчить про достовірність представленої моделі. Результати розрахунків параметрів моделі за допомогою Excel та її статистичні оцінки подано у додатку Ж. За рівнянням (5) можна здійснити прогноз значень показника відшкодування виявлених бюджетних порушень при певних значеннях виявлених фінансових порушень та відшкодованих втрат.

**Розрахункові значення показника відшкодування виявлених
бюджетних порушень з 2011 по 2016 р.**

Роки	Значення показника відшкодування виявлених бюджетних порушень, Y	Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат, млн. грн., X ₁	Відшкодовано, млн. грн., X ₂
2011	1,18	1228,79	568,89
2012	0,87	524,72	360,62
2013	1,24	936,84	528,51
2014	1,33	576,39	373,82
2015	0,82	730,8	305,37
2016	0,77	512,66	303,94

*Розраховано автором.

Отже, як видно із нашого розрахунку, рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, згідно запропонованого нами показника його оцінки, можна вважати ефективним, оскільки за період з 2011 – 2014 рр. розраховане значення показника відшкодування виявлених бюджетних порушень (Y) наближене до одиниці або перевищує її, проте протягом 2015 – 2016 рр. розрахункове значення показника мало тенденцію до зменшення (табл. 2.14). Основним фактором впливу на рівень оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування при розрахунку даного показника є обсяг виявлених порушень, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів та обсяг відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів допущених внаслідок бюджетного законодавства. Тобто зміна одного фактора тісно впливає на зміну іншого.

Важливий вплив на рівень ефективності здійснює претензійно-позовна робота, котра повинна активно здійснюватися, нагадуючи порушнику бюджетного законодавства щодо необхідності якнайшвидшого відшкодування вчинених ним порушень. Також, не слід забувати про якість виконаного

контрольного заходу, що стосується правильності оформлення акта ревізії чи перевірки, адже від цього залежить відшкодування зазначених у ньому порушень.

Останнім запропонованим критерієм оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є критерій дієвості. Врахування даного критерію дає змогу оцінити ефективність проведення контрольних заходів та взаємодію контролюючого органу з правоохоронними органами. Критерій дієвості включає в себе такі показники як: показник недоотримання бюджетних ресурсів; показник взаємодії з правоохоронними органами.

Одним з показників діяльності ДАСУ є обсяги виявлених порушень щодо недотримання бюджетних ресурсів. Нами було розроблено відповідний показник оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, а саме – показник недоотримання бюджетних ресурсів. Застосування даного показника дає змогу оцінити ефективність проведення контрольних заходів при виявленні порушень, котрі спричинили недоотримання бюджетних ресурсів місцевих бюджетів. Показник недотримання бюджетних ресурсів розраховується з метою встановлення якості проведення контрольних заходів та визначення рівня окупності контролюючого органу. Оцінка результативності контролю за даним показником проводиться на основі даних: загальний обсяг виявлених порушень; обсяг недоотриманих бюджетних ресурсів, загальний обсяг видатків на утримання контролюючого органу.

Так, у 2010 році сума виявлених порушень щодо недоотримання бюджетних ресурсів місцевих бюджетів становила 419,62 млн. грн. У 2011 році вона зросла на 206,04 млн. грн. і сягнула 625,66 млн. грн. Проте, вже у 2012 році сума даних порушень скоротилася майже 4 рази і становила 167,95 млн. грн. У 2013 р. сума недоотриманих бюджетних ресурсів зросла більше ніж два рази, а в 2014 р. зменшувалася і становила 190,16 млн. грн. У 2015 році сума порушень зросла на 214,64 млн. грн. відносно попереднього року, а вже у 2016 році знову скоротилася до 190,50 млн. грн. Так само змінювалася частка недоотриманих фінансових ресурсів по відношенню до загальної кількості порушень. У 2010 році вона становила 41,9%, у 2011 – 50,9%. А в період з 2012 по 2014 рік вона коливалася на

рівні 34 – 35%. Проте, у 2015 році знову зросла до 55,4%, а в 2016 році скоротилася на 18,2% в.п. до рівня 37,2% (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Динаміка виявлених порушень, які спричинили
недотримання коштів місцевими бюджетами України***

Роки	Загальна сума порушень, млн. грн.	Недоотриманні фін. ресурси, млн. грн.	Частка недоотриманих фінансових порушень, %	Видатки на утримання ДАСУ, млн. грн.
2010	1001,62	419,62	41,9	438,1
2011	1228,79	625,66	50,9	482,2
2012	524,72	167,95	32,0	414,8
2013	936,84	363,84	38,8	427,2
2014	567,39	190,16	33,5	280,3
2015	730,80	404,8	55,4	370,4
2016	512,66	190,50	37,2	392,5

*Розраховано на основі даних Державної аудиторської служби України.

Тепер, на основі вищенаведених даних розрахуємо ефективність бюджетного контролю за запропонованим нами показником недоотримання бюджетних ресурсів. Вхідні дані моделі подано у табл. 2.16. Показник недоотримання бюджетних ресурсів описується економетричним рівнянням:

$$Y_{\text{недоотр. бюдж. рес.}} = -0,0012x + 1,079 \quad R^2 = 0,83 \quad (6)$$

де x – недоотримані бюджетні ресурси, млн. грн.

У цій моделі коефіцієнт детермінації складає $R^2=0,837$, що свідчить про достовірність представленої моделі. Результати розрахунків параметрів моделі за допомогою Excel та її статистичні оцінки подано у додатку 3. За рівнянням (6) можна здійснити прогноз значень показника недотримання бюджетних коштів при певних значеннях показників. Також з цього економетричного рівняння можемо зробити висновок, що при збільшенні обсягів порушень недоотриманих бюджетних коштів на 10 млн. грн. показник недоотримання бюджетних ресурсів зменшиться на 1,2%, що в свою чергу призведе і до зменшення загальної ефективності бюджетного контролю.

**Розрахункові значення показника недоотримання бюджетних ресурсів у
2011 – 2016 рр.**

Роки	Значення показника недоотримання бюджетних ресурсів, Y	Недоотриманні фін. ресурси, млн. грн., X
2011	0,2600	625,66
2012	0,5600	167,95
2013	0,5300	363,84
2014	0,6900	190,16
2015	0,4500	404,80
2016	0,4820	190,50

*Розраховано автором.

Отже, як видно із нашого розрахунку, рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування згідно запропонованого нами показником є досить низьким. Оскільки, розрахункове значення показника недоотримання бюджетних ресурсів (Y) (табл. 2.16.) за аналізований період наближається до нуля, а не до одиниці. Одним із факторів впливу на рівень ефективності бюджетного контролю за запропонованим показником розрахунку є безсистемна зміна порушень недоотриманості бюджетних ресурсів. Головна проблема полягає в тому, що дані порушення виникають за неефективної управлінської діяльності керівництва підконтрольного об'єкта і фактично повне його відшкодування не здійснюється, через важкість доведення вини і обставин, за яких умов порушення було скоєне. Крім того, у вітчизняному законодавстві не встановлена чітка відповідальність за допущення вищезгаданого порушення. Тому для підвищення рівня ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, потрібно забезпечити належну відповідальність не тільки за використання бюджетних ресурсів, а і за наповнення відповідного місцевого бюджету.

Ще одним показником критерію дієвості є показник взаємодії з правоохоронними органами. Врахування даного показника дає змогу оцінити

взаємодію контролюючого органу з правоохоронними органами. Показник взаємодії з правоохоронними органами розраховується з метою визначення рівня якості проведених контрольних заходів, оскільки аналізуються передані матеріали проведених ревізій, перевірок та аудитів до правоохоронних органів та розпочаті досудові розслідування згідно цим даним. Він включає в себе такі дані як: кількість переданих справ до правоохоронних органів; кількість розпочатих досудових розслідувань; кількість кримінальних справ; кількість справ про адміністративні порушення тощо.

Так, для належного реагування на факти порушень у 2011 році працівниками ДАСУ було передано 5446 матеріалів проведених ревізій, перевірок та аудитів до правоохоронних органів. А вже починаючи у 2012 року даний показник зменшився майже у двічі, а на кінець року становив 2659. У період 2013 – 2015 рр. продовжилася негативна тенденція щодо зменшення кількості переданих до правоохоронних органів матеріалів до 1952. У 2016 році передано майже 1,5 тисячі ревізійних матеріалів. За результатами розгляду матеріалів контрольних заходів протягом звітнього року розпочато 669 досудових розслідувань (рис. 2.10).

Розрахуємо ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування за запропонованим нами показником взаємодії з правоохоронними органами. Для цього проведемо кількісний аналіз даних показника в період з 2011 по 2016 р. Вхідні дані моделі задамо таблицею 2.17.

Показник взаємодії з правоохоронними органами описується економетричним рівнянням:

$$Y_{\text{взаєм.з прав. орган.}} = 0,189 - 0,00004x_1 + 0,0001x_2 ; \quad R_{\text{множ}} = 0,81 \quad (7)$$

де x_1 – кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів;

x_2 – кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами.

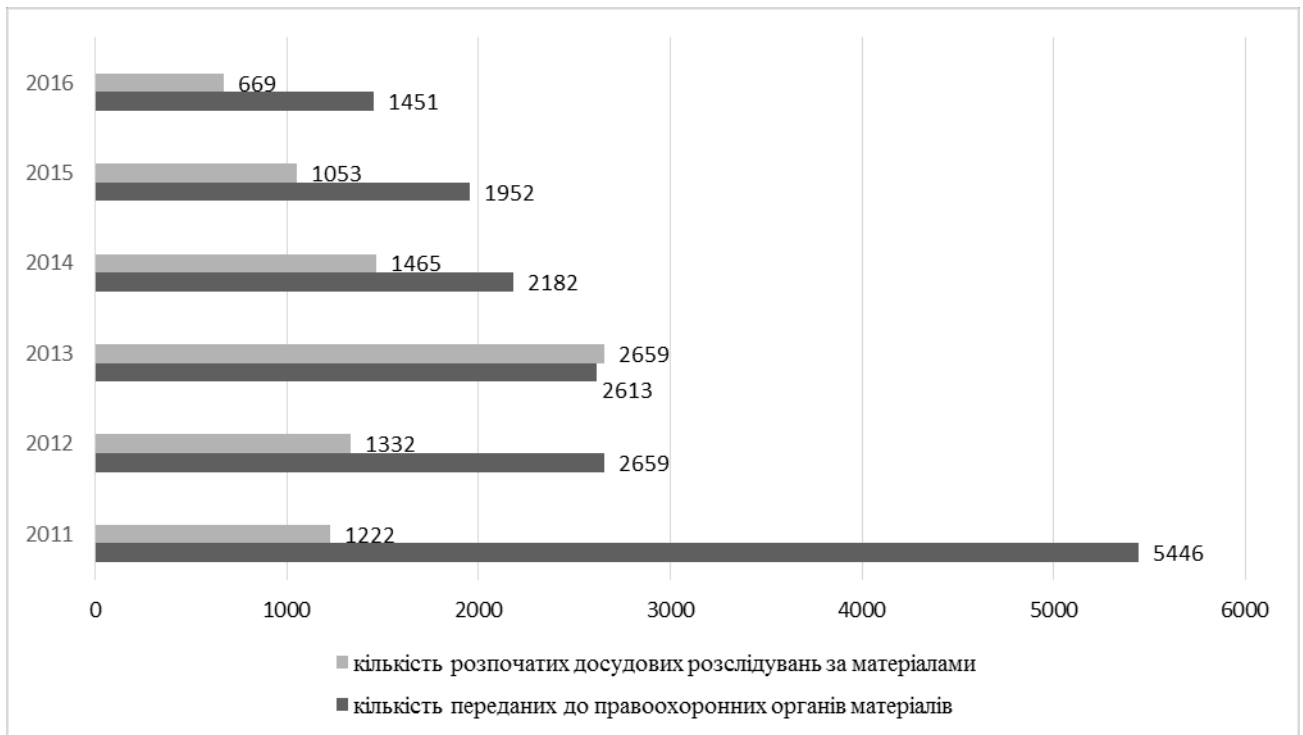


Рис. 2.10. Динаміка передачі матеріалів контрольних заходів ДАСУ до правоохоронних органів у 2011 – 2016 рр.*

*Складено на основі даних Державної аудиторської служби України.

У цій моделі коефіцієнт множинної кореляції становить $R_{\text{множ}}=0,81$, що свідчить про достовірність представленої моделі. Результати розрахунків параметрів моделі за допомогою Excel та її статистичні оцінки подано у додатку И. За рівнянням (7) можна здійснити прогноз значень показника взаємодії з правоохоронними органами при заданих значеннях кількості переданих до правоохоронних органів матеріалів та кількості розпочатих досудових розслідувань за матеріалами.

Отже, як видно із розрахунку, ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, згідно запропонованого нами показника його оцінки, знаходиться на дуже низькому рівні. Оскільки, розраховане значення показника взаємодії з правоохоронними органами (Y) більше наближене до нуля, а ніж до одиниці (табл. 2.17). Основним фактором впливу на рівень оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування при розрахунку даного

показника є кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій, перевірок та аудитів і кількість розпочатих досудових розслідувань за даними матеріалами.

Таблиця 2.17

Розрахункові значення показника взаємодії з правоохоронними органами з 2011 по 2016 р.

Роки	Значення показника взаємодії з правоохоронними органами, Y	Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів, X_1	Кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами, X_2
2011	0,092	5446	1222
2012	0,140	2659	1332
2013	0,412	2613	2659
2014	0,149	2182	1465
2015	0,263	1952	1053
2016	0,251	1451	669

*Розраховано автором.

За результатами моніторингу бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування нами було розраховано його ефективність за період з 2011 по 2016 роки за допомогою запропонованих критеріїв та показників оцінки ефективності бюджетного контролю. В результаті даного розрахунку було математично доведено, що рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування за аналізований період знаходиться переважно на низькому рівні (табл. 2.18).

Отже, проведені дослідження показали, що в Україні не має визначеної системи оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Проте, в ході дослідження було запропоновано систему критеріїв і показників для оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, яка дасть змогу оцінювати ступінь досягнення поставлених цілей щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів. Запропонованими критеріями та показниками є: критерій охоплення

(показник охоплення), критерій продуктивності (показник незаконних, нецільових витрат та недостач; показник відшкодування виявлених бюджетних порушень), критерій дієвості (показник недоотримання бюджетних ресурсів; показник взаємодії з правоохоронними органами).

Таблиця 2.18

Ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування згідно запропонованих критеріїв та показників у 2011 – 2016 рр.*

Критерій	Показник	Середнє значення показника (Y)	Ефективність бюджетного контролю
Охоплення	Охоплення	0,315 – наближене до 0	Неефективний
Продуктивності	Незаконних, нецільових витрат та недостач	1,083 – наближений до 1	Ефективний
	Відшкодування виявлених бюджетних порушень	1,035 – наближений до 1	
Дієвості	Недоотримання бюджетних ресурсів	0,495 – наближене до 0	Неефективний
	Взаємодії з правоохоронними органами	0,218 – наближене до 0	

*Розраховано автором.

Невиконання або часткове виконання запропонованих критеріїв та показників говорить про переважно неефективний механізм бюджетного контролю та реалізації контрольних заходів. З кожним роком прослідковується негативна тенденція збільшення правопорушень у частині використання коштів місцевих бюджетів. Тому при формуванні тактичних і стратегічних цілей, які ставляться перед органами державного управління, слід враховувати недоліки, виявлені при оцінці ефективності бюджетного контролю та впроваджувати дієві заходи щодо підвищення його ефективності з урахуванням наявного досвіду.

Висновки до розділу 2

Результати проведеного аналізу функціонування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування дали змогу сформулювати такі основні висновки:

1. Характеризуючи інституції бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, встановлено, що сьогодення організація бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування незадовільна, що викликано негативним впливом значних суб'єктивних і об'єктивних чинників, а саме: значна роль в діяльності контролюючих органів наступного контролю, що негативно позначається на мобільності бюджетного контролю, своєчасному реагуванні на його результати; неповне виконання органами бюджетного контролю правоохоронної, аналітичної і антикорупційної функції, яка передбачає недостатній рівень його відкритості; відсутність монолітної методологічної бази і технології здійснення бюджетного контролю, а також чіткої схеми відшкодування бюджетних коштів і власності, у результаті яких допущенні бюджетні правопорушення; сконцентрованість уваги інспекторів на виявленні фактів порушення, а не причини їх виникнення.

2. Проведений аналіз функціонування бюджетного контролю в бюджетному процесі на рівні місцевого самоврядування, підтверджує, що на кожній його стадії існує значна кількість проблем. Так, при плануванні доходів та видатків місцевих бюджетів щорічно виникають диспропорції між очевидними прогнозними показниками Міністерства фінансів України і аналогічними показниками місцевих фінансових органів.

3. Виокремлено аудит виконання місцевих бюджетів, який здійснюється органами Державної аудиторської служби України, оскільки саме даний аудит проводить реальну оцінку ефективності використання коштів місцевих бюджетів. За аналізований період було з'ясовано, що використання коштів місцевих бюджетів проходить із порушеннями, а саме, в управлінні цими коштами. Тому, було зазначено, що потрібно удосконалити аудит виконання місцевих бюджетів, удосконаливши виділені нами недоліки його функціонування.

4. Результати аналізу функціонування громадського контролю на рівні місцевого самоврядування дали змогу з'ясувати, що відкритість та прозорість місцевих бюджетів знаходиться на дуже низькому рівні. Це властиво для активного та пасивного доступу до інформації про місцеві бюджети. Даний процес робить важливу інформацію, що стосується формування і використання місцевих бюджетів, практично недоступною для громадськості.

5. Визначено чинники, які призвели до негативних тенденцій функціонування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, а саме: використання бюджетних коштів не за цільовим призначенням; часткова присутність координації діяльності контролюючих органів на рівні місцевого самоврядування; недостатнє застосування заходів з приводу підвищення відповідальності посадових осіб за дотримання законності та забезпечення ефективності використання бюджетних коштів; відсутність єдиної інформаційної бази виявлених порушень; відсутність критеріїв та показників оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

6. Запропоновано критерії та показники оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, а саме: критерій охоплення (показник охоплення), критерій продуктивності (показник незаконних, нецільових витрат та недостач; показник відшкодування виявлених бюджетних порушень), критерій дієвості (показник недоотримання бюджетних ресурсів; показник взаємодії з правоохоронними органами). Завдяки цим показникам було математично розраховано рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, який показав, що ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування знаходиться на низькому рівні.

Основні результати дослідження опубліковано у працях [31; 32; 34; 36; 41; 46].

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

3.1. Перспективи імплементації зарубіжного досвіду бюджетного контролю в контексті фінансової децентралізації та євроінтеграції України

Інтеграція України в Європейське співтовариство, а також розпочата реформа місцевого самоврядування підвищує інтерес з боку держави та науковців до вітчизняної системи бюджетного контролю, адже в цей час вона потребує запровадження єдиних міжнародних стандартів, підвищення ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. В Україні, сьогодні важливим питанням є вивчення зарубіжного досвіду бюджетного контролю місцевих бюджетів та запозичення певних напрацювань у цій галузі з метою підвищення дієвості національної системи бюджетного контролю. Для досягнення цієї мети потрібно звернути увагу на історичні аспекти виникнення та розвитку бюджетного контролю, а також наявні підходи до організації й здійснення бюджетного контролю в окремих країнах світу.

Міжнародній практиці притаманні різні підходи до організації та здійснення бюджетного контролю. Обрання тієї чи іншої моделі організації бюджетного контролю базується не тільки на історично прийнятій в країні формі правління, а й на особливостях розподілу повноважень між гілками та рівнями влади демократичного суспільства.

Модель організації бюджетного контролю – це зразок, що відтворює його стан для одержання знань з метою подальшого використання вироблених ідей, положень та пропозицій для відтворення у бюджетно-правових актах та подальшого впровадження їх у контрольну діяльність. Проте, в економічній літературі існують й інші погляди на модель організації бюджетного контролю, які виокремлюють адміністративну, судову та парламентську моделі його організації [64, с. 280 – 314].

Адміністративна модель організації бюджетного контролю передбачає, що контрольні повноваження належать органам виконавчої влади загальної компетенції або спеціальні контрольні-бюджетні інститути, які вписані у їх систему. Така модель є ефективною для демократичних країн зі сталою та сильною політичною системою і розвинутим громадянським суспільством. У переважній більшості країн створюються спеціальні органи виконавчої влади, які формуються з урахуванням інтересів як глави держави, так і парламенту. Однак, в силу специфіки статусу, ролі виконавчих органів в процесі їх формування або історичних особливостей здійснення влади главою держави, ці контролюючі органи належать до структури виконавчих органів, а сама модель контролю не вважається парламентською внаслідок обмеження ролі останнього [147, с. 70].

Парламентська модель бюджетного контролю передбачає здійснення контрольних бюджетних повноважень спеціальною комісією парламенту або передачу їх спеціальному рахунковому органу, як правило, рахунковій палаті при парламенті, спеціальним та надзвичайним парламентським комісіям тощо [147, с. 79]. Концепція парламентського контролю передбачає можливість створення допоміжних контролюючих інституцій при парламенті у тих сферах, які набувають великої суспільної і державної ваги [4, с. 65].

Судова модель організації бюджетного контролю в свою чергу передбачає передачу парламентом контрольних бюджетних повноважень спеціальному судовому або квазісудовому органу, наприклад, фінансовому трибуналу, фінансовому суду або рахунковому суду [147, с. 75]. Така модель у різних державах представлена по-різному. Так, наприклад, в Іспанії контрольні-бюджетними функціями наділений Рахунковий суд [230, с. 43].

Проте, на практиці в процесі організації бюджетного контролю майже жодна країна світу не використовує у чистому вигляді вищезазначені моделі, комбінуючи їх в залежності від форми правління та особливостей розподілу повноважень між гілками влади.

Головною організацією, що на світовому рівні об'єднує вищі органи контролю державних фінансів та регламентує порядок організації та

функціонування бюджетного контролю є міжнародна організація INTOSAI, яка створена у 1953 році з метою вивчення й поширення позитивного досвіду в контрольній практиці. До її складу входять країни, які є членами ООН, Україна є членом INTOSAI з 1998 року.

У своїй діяльності INTOSAI та кожна країна-член при здійсненні бюджетного контролю керується такими міжнародними документами:

1. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнята IX конгресом INTOSAI 1977 р., що містить основні концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності вищих органів фінансового контролю [125].

2. Мексиканська декларація незалежності вищих органів фінансового контролю, підписана на XIX конгресі INTOSAI (2007 р.), встановлює вісім базових принципів побудови системи бюджетного контролю країн-учасниць INTOSAI, а саме:

- наявність відповідної та ефективної конституційної (статутної) правової структури та фактичне застосування положень цієї структури;
- незалежність голів та членів вищих органів бюджетного контролю (в колегіальних інституціях), разом із гарантією перебування на посаді та судовим імунітетом під час виконання своїх обов'язків;
- достатньо широкі повноваження та повна свобода дій при виконанні функцій вищих органів бюджетного контролю;
- необмежений доступ до інформації;
- право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності;
- самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікацій та розповсюдження звітів;
- наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій вищих органів бюджетного контролю;
- фінансова та управлінська адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів [132].

3. Кодекс етики, затверджений XVI Конгресом INTOSAI, який відбувся в Монтевідео у 1998 р., визначає цінності та принципи фінансового контролю. Останні мають спрямовувати повсякденну роботу фінансових контролерів: сумлінність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність та компетентність.

4. Стандарти аудиту державних фінансів, перезатвердженні на XIII Конгресі INTOSAI (1989 р., Берлін), які містять концепції та принципи, що застосовуються під час роботи органів бюджетного контролю та структурно складаються з базових принципів, загальних стандартів, стандартів проведення аудиту та правил складання звітів.

5. Керівні принципи стандартів внутрішнього контролю (1974 р.). Складаються з двох категорій: загальні та деталізовані стандарти, які разом є мінімально допустимим набором. Необхідні функціонуючому підрозділу внутрішнього контролю; повинні слугувати критеріями як для розробки, так і для оцінювання системи внутрішнього контролю [107, с. 86].

Крім вищезазначених нормативно-правових документів, у кожній країні світу присутня ще ціла низка доповнюючих спеціалізованих законодавчих актів, котрі регулюють контрольну діяльність в органах виконавчої влади. Наприклад, у Словаччині ці питання розглядаються у законах «Про Вище контрольне управління Словацької Республіки» та «Про державний контроль у Словацькій республіці»; у Чеській республіці – у законах «Про державний контроль», «Про фінансовий контроль у державному управлінні»; у Литовській Республіці – у законах «Про державний контроль», «Про внутрішній контроль і внутрішній аудит» [81, с. 77].

Беручи до уваги досвід європейських країн щодо функціонування в них доповнюючих спеціалізованих законодавчих актів, котрі регулюють діяльність бюджетного контролю, нашій країні потрібно прийняти відповідні законодавчі акти, які чітко б розмежовували повноваження усіх органів бюджетного контролю.

В процесі реформування бюджетної системи доцільним є вивчення світового досвіду організації бюджетного контролю, в тому числі на рівні

місцевого самоврядування, врахування його специфіки у вітчизняній практиці. Здійснення бюджетного контролю в країнах з розвинутою ринковою економікою та громадянським суспільством визначається формою державного устрою, особливістю структури органів бюджетного контролю, а також розвитком правової системи її забезпечення.

У різних державах при реалізації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування використовуються різні суб'єкти його здійснення, а саме: регіональні рахункові палати (Франція), земельні рахункові палати (Німеччина), місцеві контрольно-ревізійні органи (Великобританія), провінційні органи контролю (КНР) та ін.

Прикладом унітарної держави, де існує система бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, є Франція. Основними напрямками в удосконаленні системи бюджетного контролю у Франції на сучасному етапі є послідовна політика фінансової децентралізації, одночасно з політикою збереження контролю з боку держави, а також чітке розмежування бюджетних повноважень між центральними органами влади та органами місцевого самоврядування.

Децентралізація в системі бюджетного контролю Франції почала проводитися ще на початку 1980-х років. Відповідно до закону від 2 березня 1982 року «Про права і свободи комун, департаментів і регіонів» місцевим органам влади надається самостійність в управлінні місцевими справами, керівництво якими закон доручає особам, що не входять до складу центрального державного апарату [232]. В рамках цієї реформи на зміну попередньому адміністративному і бюджетному контролю, здійснюваному префектом, прийшов наступний контроль, який проводиться спеціалізованими органами бюджетного контролю (регіональні рахункові палати). Новостворені регіональні рахункові палати, володіючи гарантіями незалежності і нейтралітету, стали здійснювати бюджетний, бухгалтерський та фінансовий контроль.

Регіональні рахункові палати у Франції організовуються на тих же принципах, що Рахункова палата Франції. Вони складаються з членів

регіональних рахункових палат, які мають статус суддів і є незмінними. Голова (головний радник або фінансовий інспектор) регіональної рахункової палати призначається декретом президента Республіки з числа головних радників або радників-доповідачів палати. Для надання допомоги до регіональних рахункових палат можуть бути прикріплені магістри Рахункової палати Франції. У всіх регіональних палатах введена посада комісара уряду, що обирається з магістрів палати і здійснює функції прокурора (за аналогією з Генеральним прокурором Рахункової палати Франції), який фактично виконує функції внутрішнього контролера. До регіональних рахункових палат можуть бути також прикріплені державні чиновники і чиновники місцевих органів влади [193, с. 16].

До обов'язків регіональних палат в першу чергу входить перевірка рахунків органів місцевого самоврядування (адміністративно-територіальних утворень) і громадських організацій. Сфера компетенції регіональних рахункових палат з юридичної точки зору досконало визначена і не потребує будь-яким змін. На регіональні рахункові палати Франції покладені повноваження: 1) висловлювати думки і рекомендації щодо бюджетних актів місцевих органів державної виконавчої влади, за якими є невідповідності і відхилення; 2) виносити судові рішення по рахунках усіх органів державної виконавчої влади та її бюджетних установ; 3) забезпечувати належне використання бюджетних коштів цими установами [134, с. 43].

У Франції існує часткова залежність регіональних рахункових палат від Рахункової палати Франції, так як в законодавстві закріплено право контролю за прийнятими регіональними рахунковими палатами рішеннями з боку Рахункової палати Франції. Однак зміст контролю різниться в залежності від матеріалів справ, які можна розділити на дві основні групи [231]:

- 1) справи, за якими регіональна рахункова палата приймає заключне рішення (має виключні повноваження);
- 2) справи, за якими рішення регіональних рахункових палат можуть бути оскаржені в Рахункову палату Франції (спільні повноваження).

Фактично Рахункова палата Франції виступає в якості апеляційної судової інстанції, якщо винесене рішення є спірним. Апеляційна скарга подається особою (установою), що несе відповідальність за порушення, визначене в ході перевірки. Для вирішення конфліктної ситуації зазвичай проводиться повторний розгляд справи в разі виявлення нових, що раніше не досліджувалися фактів. У Франції скасовується приблизно кожне 20-те рішення регіональних рахункових палат. Скасування рішення зазвичай пов'язана з виявленням факту помилки в діях співробітника контрольного органу при проведенні перевірки. Процедура оскарження рішень регіональних рахункових палат в подальшому була вдосконалена, і при складанні звітності регіональними рахунковими палатами стали розмежовувати помилки, по яким були подані скарги, і помилки, які фактично здійснені, але скарги щодо яких не представлені. Однак судова практика останніх років показує, що в процедурі винесення рішення регіональними рахунковими палатами залишилися невирішені проблеми [234].

Перевірка рахунків у Франції виконується ревізорами або відповідальними працівниками фінансових відділів. Починається перевірка із затвердження постанови про проведення контрольного заходу, яка направляється працівникам фінансових відділів, копія ж відсилається керівництву органів місцевого самоврядування. Далі здійснюється безпосередньо перевірка правильності використання бюджетних коштів органами місцевого самоврядування, місцевими бюджетними установами, тощо [226].

Історично так склалося, що Рахункова палата України не має необхідної юридичної незалежності та змоги проводити щорічні високоякісні та результативні фінансові аудити всіх основних державних органів та органів місцевого самоврядування у повній відповідності до міжнародних стандартів, тому що законодавчо не затверджено збалансованої схеми розмежування контрольних повноважень, яка давала б змогу знаходити оптимальне співвідношення централізації та децентралізації контрольних повноважень на рівні виконавчої влади. Конституційні норми України, у тому числі ст. 98 щодо здійснення незалежного контролю з боку Рахункової палати та її територіальних

управліннь мають загальний характер та не гарантують реалізації оптимальної моделі й розмежування повноважень [170].

З досвіду Франції нашій країні слід запозичити те, що Рахункова палата та її територіальні управління повинні бути незалежними органами бюджетного контролю, тобто на їх діяльність не повинна впливати ні законодавча ні виконавча гілка влади. Саме застосування цього досвіду функціонування Рахункової палати та її територіальних управлінь дозволить підвищити ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Своєрідне вирішення проблеми територіальної сфери діяльності Рахункової палати знайдено в австрійському законодавстві, де правовий характер Рахункової палати Австрії пов'язаний з федеративною формою державного устрою. Займаючись питаннями фінансової діяльності федерації в цілому, Рахункова палата виступає як орган федерального парламенту. Коли ж об'єктом контролю є фінансова діяльність земель (спілок громад, общин), Рахункова палата виступає в якості органу відповідного Ландтага (законодавчого органу землі). Рахункова палата Австрії наділена повноваженнями щодо здійснення бюджетного контролю не лише за діяльністю федеральних підприємств, але й органів місцевого самоврядування, благодійних фондів, рахунки яких щорічно перевіряються центральним органом. Окрім того, уряду землі і податковому управлінню щорічно повинні подаватися фінансово-бюджетні документи усіх громад, чисельність населення яких сягає понад 20 тис. осіб [100, с. 49].

Країною, де створення територіальних контрольних органів пов'язане з існуванням розвиненої системи місцевого самоврядування, є Великобританія, котра розділена на територіальні утворення (Англія, Уельс, Шотландія, Північна Ірландія, а також Лондон), які, в свою чергу, складаються з місцевих утворень.

Великобританія є унітарною державою, а її верховний фінансово-контрольний інститут – Національне контрольно-ревізійне управління (НКРУ) – очолюється Генеральним контролером і ревізором (аудитором). НКРУ надано право проводити перевірки рахунків усіх урядових установ і широкого кола державних органів, а також контролювати субсидії, що надаються місцевими

органами влади. Крім НКРУ в Великобританії є ще інші державні контрольно-ревізійні установи: 1) Аудиторська комісія Англії і Уельсу; 2) Комісія державних рахунків Шотландії; 3) Управління Генерального аудитора Північної Ірландії; 4) Управління Генерального аудитора Шотландії; 5) Управління Генерального аудитора Уельсу [15, с. 29].

Вищезазначені органи бюджетного контролю Великобританії здійснюють контроль над фінансовою діяльністю органів місцевого самоврядування та бюджетних установ. У повноваження Аудиторської комісії Англії і Уельсу, крім ревізії і перевірки ефективності витрачання бюджетних коштів, входить також призначення аудиторів в місцевих утвореннях, а також частковий контроль за їх діяльністю. До складу Аудиторської комісії Англії і Уельсу входять 16 членів, їх призначають міністри трьох центральних відомств, відповідальних за англійські і уельські місцеві органи влади та службу охорони здоров'я. Комісія державних рахунків Шотландії формується і діє на тих же принципах, що і Аудиторська комісія Англії і Уельсу [15, с. 29]. Комісії самі не здійснюють контрольних заходів, а залучають для цього приватних фахівців, а також співробітників місцевих фінансово-контрольних органів своєї території; більш того, значну частину перевірок здійснюють створені, крім комісій, установи – Управління Генерального аудитора Шотландії і Управління Генерального аудитора Уельсу.

Система органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування створена також в Королівстві Іспанії. Ця держава має незвичайний територіальний устрій: в її склад входять 50 провінцій, об'єднаних собою 17 автономних областей, а також два так звані автономні міста (*ciudades autonomas*) в Африці – Сеута і Мелілья. Що стосується системи бюджетного контролю, то в Іспанії вищим органом зовнішнього бюджетного контролю є Суд рахунків (*Tribunal de Cuentas*), створений на підставі Конституції у 1978 р. [236].

Органи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування були створені набагато пізніше центрального Суду рахунків Іспанії: з середини 1980-х рр. до початку 1990-х рр. зовнішні контрольні органи з'явилися майже в усіх автономних областях. Юридично Суд рахунків Іспанії наділив ці органи правом

(мандатом) на проведення бюджетного контролю на відведених їм територіях. Центральний Суд рахунків залишив за собою право проводити перевірки, проте це має бути спільна діяльність зовнішніх органів бюджетного контролю [236]. Основною метою створення не вертикальної, а горизонтальної системи бюджетного контролю було те, що така структура повинна сприяти зміцненню та оптимізації контролю на всій території Іспанії.

В даний час в Іспанії існують такі органи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування: Рахункова палата Наварри, фінансово-контрольний орган Каталонії, фінансово-контрольний орган Валенсії, Баскський суд рахунків державного бюджету, Рахункова палата Андалусії, фінансово-контрольний орган Канарських островів, фінансово-контрольний орган Кастилії – Ла Манча, фінансово-контрольний орган Балеарських островів, фінансово-контрольний орган Кастилії і Леона, фінансово-контрольний орган Астурії, Рахункова палата Мадрида; опублікований закон про Рахункову палату Арагона, але поки дана палата не створена [236].

У Китайській Народній республіці, яка є унітарною державою, система місцевих органів бюджетного контролю вбудована в єдину систему загальнодержавного бюджетного контролю, однак має і свої особливості. Місцеві органи бюджетного контролю (в цілому їх налічується 35) в свою чергу поділяються в Китаї на муніципальні аудиторські установи, аудиторські установи провінцій, а також аудиторські установи автономних регіонів. Повноваження всіх цих органів, незалежно від виду, однакові і полягають в наступному:

- стеження за виконанням бюджету відповідного рівня, а також підготовка висновку про управління та використання бюджетних фондів районів, що входять в провінцію або муніципалітет;
- контроль за виконанням муніципалітетами або провінціями отриманих зобов'язань;
- контроль за зобов'язаннями, доходами і видатками підприємств, що перебувають у власності держави, а також тих організацій, які отримують велику кількість фінансових субсидій від уряду або випускають у вільний продаж акції.

Контроль здійснюється з допомогою проведення регулярних перевірок (особлива увага приділяється підприємствам, від яких залежить велика частина населення, що проживає на даній території);

- складання висновку про бюджет, за результатами його виконання;
- дослідження дохідної та видаткової частин бюджету, а також фондів соціального страхування, громадських фондів та інших місцевих фондів, напрямків соціальних витрат;
- вивчення джерел фінансування кредитних відносин, в тому числі отриманих у міжнародних організацій або зарубіжних урядів;
- окремо досліджуються витрати на утримання органів влади;
- інші повноваження, затвержені провінційним або місцевим керівництвом [235].

Прикладом федеративної держави, в якій існують органи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, є Федеративна Республіка Німеччина. У цій країні створена дворівнева система бюджетного контролю: з одного боку, Федеральна рахункова палата, яка діє на підставі Закону від 11 червня 1985 року «Про Федеральну рахункову палату Німеччини» [228], з іншого – регіональні рахункові палати, які діють вже на підставі нормативних правових актів, прийнятих землями. Проте існує відмінність в структурі земельних рахункових палат, які здійснюють бюджетний контроль на різних землях ФРН, ці відмінності носять більше організаційний характер. Правовою основою всіх земельних рахункових палат Німеччини є Конституція ФРН, закони про рахункові палати, а також спеціальні закони, що регулюють їх діяльність [102, 95].

Земельні рахункові палати не є контрольними органами нижчого рівня по відношенню до Федеральної рахункової палати, а виступають в якості вищого органу бюджетного контролю землі. Іншими словами, є паралельні контрольні структури одного рівня. Однозначно, вони між собою співпрацюють, але це не підпорядкування, а саме взаємодія. Більш того, законодавством передбачено чітке розмежування повноважень між ними. На думку Х. Веделя, «не може бути ні ієрархічної підпорядкованості серед рахункових палат, ні права однієї рахункової

палати давати вказівки і здійснювати нагляд за одною іншою рахунковою палатою» [54, с. 16].

У Сполучених Штатах Америки, яка є федеративною державою, у 1921 р. відповідно до Закону «Про бюджет і фінансовий контроль» утворено Генеральне рахункове управління, на чолі якого стоїть Генеральний контролер. Що стосується територіальних відділень, то Генеральне рахункове управління має 14 філій, розташованих в найбільших містах США, а також європейське відділення у Франкфурті-на-Майні і Далекосхідне – в Гонолулу [239].

У США повноваження органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування тісно не пов'язані з підвідомчістю перевірених бюджетних коштів. Наприклад, Генеральне рахункове управління проводить перевірки з точки зору ефективності використання бюджетних коштів, а також контролює витрачання штатами та місцевими органами влади грошових коштів, отриманих під федеральні цільові програми, але управління Генерального контролера штату також може перевірити реалізацію федеральних цільових програм [193, с. 29].

Головою виконавчої влади штату є губернатор, а сама виконавча влада розділена на департаменти, як і в федерації. Організація місцевого самоврядування в різних штатах істотно різниться, так як багато штатів в США, не приймають законів, що створюють загальні принципи організації місцевого самоврядування, наслідком чого є велика свобода у виборі способів управління муніципальною освітою. Це впливає і на структуру органів управління, і на їх компетенцію. Подібна ситуація існує і в системі органів бюджетного контролю, як на рівні штатів, так і на рівні органів місцевого самоврядування [229].

Більшість посадових осіб, що беруть участь в управлінні місцевими фінансами (скарбник, аудитор, контролер), обираються в США або населенням, або представницьким органом влади. Ця система є досить демократичною, але не завжди дозволяє забезпечити достатній рівень компетенції обраної особи в даній сфері.

Можна сказати, що в системі бюджетного контролю США перевищує саме парламентська модель організації контрольних органів. Наприклад, в штаті

Флорида управління генерального контролера штату підконтрольне законодавчій гілці влади. Генеральний ревізор назначається більшістю голосів законодавчого органу штату і може бути знятий з посади також шляхом голосування. Про проведення контрольних заходів і про їх ефективності він повідомляє на засіданнях законодавчого органу.

Органи державної влади та місцевого самоврядування в США тісно співпрацюють не лише з державними установами, а й з приватними компаніями. У США широко розвинена система субсидування малого бізнесу, що, природно, впливає на систему бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Субсидування бізнесу здійснюється з метою стимулювання економічного зростання. Майже 80% місцевих органів влади вважають стимулювання економічного зростання за допомогою субсидій основною частиною своєї економічної стратегії. Значна кількість наданих субсидій вимагає не просто проведення контрольних заходів, а реалізації механізму оцінки ефективності зроблених витрат. Для цього в США ще в 1938 р створена Міжнародна асоціація управління містом (ISMA), яка розробила критерії проведення моніторингу результативності бюджетних витрат при наданні, наприклад, послуг бюджетним установам. Ця сфера відносин саме в США отримала досить широке поширення, наслідком чого стало прийняття в 1993 р. федерального закону про роботу уряду і її результати [229]. Даний закон встановив норму, яка вимагає при прийнятті рішення посадовою особою обов'язково враховувати дані про результативність програм та витрачання бюджетних коштів.

У країнах Латинської Америки, зокрема, в Аргентині бюджетний контроль реалізується Генеральною аудиторією та її територіальними підрозділами, яка є уповноваженим спеціалізованим органом, що діє на підставі спеціального мандату парламенту. Згідно зі своїм правовим статусом, це парламентська рахункова палата із унікальною системою формування. Штат працівників Генеральної аудиторії та її керівника затверджує парламент, але кандидатури вносяться значними опозиційними партіями парламенту. Вона проводить

контроль у сфері фінансової діяльності органів державного управління через моніторинг фінансових потоків [229].

В зарубіжній практиці бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування набув поширення один із найпрогресивніших його видів – внутрішній бюджетний контроль. У міжнародній практиці виділяють три види моделей організації внутрішнього бюджетного контролю: централізована, децентралізована та змішана (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Світові моделі організації внутрішнього бюджетного контролю*

Модель	Контролюючі органи	Зміст
Централізована	- Служба урядового контролю (Мальта, Угорщина); - Національне бюро аудиту (Швеція); - Служба генерального інспектора й ревізора (Індія); - Ревізійне управління державного господарства міністерства фінансів (Фінляндія).	Здійснюється централізованими органами, які підпорядковуються уряду або міністерству фінансів
Децентралізована	- Наглядові (спостережні) ради й аудиторські комітети, які створюються державними та місцевими органами при державних, комунальних підприємствах та бюджетних установах (Данія, Австралія).	Здійснюється підрозділами внутрішнього бюджетного контролю, які функціонують безпосередньо в державних, комунальних підприємствах та бюджетних установах
Змішана	- Управління скарбового контролю Міністерства фінансів; - Генеральний внутрішній аудитор; - Управління фінансового контролю та внутрішнього аудиту при Міністерстві фінансів (Польща).	Здійснюється органами як централізованого, так і децентралізованого внутрішнього бюджетного контролю

*Складено автором на основі [184, с. 90].

Як видно із табл. 3.1 найбільш оптимальна для нашої країни модель організації внутрішнього бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є змішана. На прикладі Польщі слід збільшити кількість проведених незалежних внутрішніх аудитів місцевих бюджетів, які повинні дати оцінку законності та ефективності використання бюджетних ресурсів на рівні

місцевого самоврядування. Також варто запровадити посади генеральних внутрішніх аудиторів, які б здійснювали незалежний контроль за формування та використанням коштів місцевих бюджетів. Така практика була б доречна, адже в період фінансової децентралізації, який зараз триває, внутрішній бюджетний контроль став би ключовим аспектом забезпечення повного та ефективного виконання місцевих бюджетів.

Таким чином, в країнах з розвинутою ринковою економікою формуються відповідні багатоаспектні механізми здійснення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Майже усі держави світу разом із внутрішнім застосовують і зовнішній бюджетний контроль. Позаяк, реалізуючи лише внутрішній бюджетний контроль, процес управління бюджетними ресурсами може здійснюватися зовсім в іншому напрямку, ніж це передбачено законодавчим органом влади.

Тому у своїй діяльності органи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування (регіональні рахункові палати, контрольно-ревізійні управління) у провідних європейських країнах здійснюють такі види контролю, як попередній, наступний, перевірку виконання планів та програм, тощо. Не дивлячись на значну трудомісткість при здійсненні попередніх перевірок на підконтрольних об'єктах в європейських країнах (Великобританія, Греція, Бельгія, Швеція) виділяють ряд позитивних моментів з результатів їх проведення. Зокрема, у Греції під перевіркою розуміється безпечний спосіб уникнути помилкових витрат, щоб у майбутньому не довелося повертати незаконно витрачені бюджетні кошти. У Бельгії попередню перевірку розглядають як мультиплікатор покращення економічного стану держави [184, с. 92].

У всіх країнах Європейського співтовариства існує угода, що перевірка виконання планів та програм включає обстеження раціональності, економічності та ефективності використання бюджетних ресурсів, проте кожна країна по-різному відображає зазначені умови, долучаючи сюди різноманітні види робіт від перевірки ефективності до оцінки програм та планів. У Німеччині проблемі перевірки ефективності використання бюджетних коштів приділялася увага ще

починаючи з XIX століття; органи бюджетного контролю у Фінляндії також вважають такі проблеми важливим напрямком своєї діяльності. Перевірка виконання планів та програм у Бельгії зосереджена насамперед на оцінці раціональності та ефективності прийняття управлінських рішень, у Португалії дана перевірка має перевагу відзначати певний прогрес проти минулого виконання, а не проти встановлених порядком стандартів [184, с. 91].

У більшості країн Європейського Союзу (крім Греції і Люксембургу) органи бюджетного контролю виконують невеликі контрольні перевірки там, де вони вважають це необхідним. У Греції і Люксембурзі це також може бути зроблено, якщо виникають серйозні сумніви в законності угоди [106, с. 88].

Актуальним для імплементації в Україні є досвід Канади щодо здійснення громадського контролю на рівні окремих штатів. Місцевим законодавством регламентовано вимоги до органів місцевого самоврядування щодо проведення обов'язкових громадських слухань при формуванні місцевих бюджетів. Громадськість бере активну участь у прийнятті відповідних бюджетних рішень, в результаті чого документи набувають легітимності після ухвалення на відкритих засіданнях місцевих рад. Також дієвою формою участі громадян у здійсненні бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є функціонування громадських рад, які у свою чергу, виконують функції громадського моніторингу та експертизи, що підвищує прозорість діяльності органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Наближення українського суспільства до стандартів життя європейських країн ставить на порядок денний одним із першочергових питань забезпечення проходження бюджетного процесу на рівні місцевого самоврядування на демократичних засадах. Практика формування та виконання місцевих бюджетів в Україні не характеризуються прозорістю і відкритістю, що створює умови для неефективного використання бюджетних коштів місцевих бюджетів, безвідповідальністю владних структур за отримані результати, порушенням основних економічних принципів – ефективності та результативності. Спрямованість на ефективне використання та кінцевий результат – саме такий

підхід використовують при формуванні місцевих бюджетів розвинені країни світу, у тому числі країни ЄС, США, Канада, Австралія, Нова Зеландія [7, с. 35]. Даний досвід формування та використання коштів місцевих бюджетів дозволить підвищити ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Формування бюджету заради результатів є не лише зміною методу фінансового планування, а й складовою загальних змін у процедурі здійснення державних завдань та контролювання результатів діяльності. Орієнтація на виконання є не простою ревізією бюджетних процесів, а процесом зміни стилю управління, контролю та поведінки у бюджетному процесі на рівні місцевого самоврядування.

В Україні вже зроблено перші кроки у цьому напрямку, оскільки з 2003 року державний бюджет формується і виконується за програмно-цільовим методом з використанням паспортів бюджетних програм. З 2003 року Державна аудиторська служба України здійснює аудит ефективності виконання бюджетних програм. Варто зазначити позитивність застосування програмно-цільового методу при формуванні і виконанні бюджету, оскільки, для прикладу, у Франції практика формування та виконання бюджету за програмно-цільовим методом була запроваджена лише із 2006 року з введенням у дію Органічного закону (LOLF), хоча прийнятий він був ще у серпні 2001 року [6, с. 59].

Згідно висновків фахівців, в Україні результативність як зовнішнього, так і внутрішнього бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування залишається недостатньою. Досить багато матеріалів перевірок не мають логічного завершення у вигляді адекватного покарання винних посадових осіб, а також відшкодування нанесених збитків державі [70, с. 201].

Тому, сьогодні доречно запроваджувати перевірені у країнах ЄС технології та методи здійснення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. У цьому контексті пріоритетними аспектами реформування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є застосування наступних кроків:

1. Законодавче закріплення за Рахунковою Україною палатою та її територіальними управліннями здійснення бюджетного контролю не тільки за коштами державного бюджету, а й за коштами місцевих бюджетів. Доцільно взяти до уваги досвід Франції, який передбачає, часткову залежність регіональних рахункових палат від Рахункової палати Франції в частині контролю за прийнятими регіональними рахунковими палатами рішеннями, які можуть бути оскаржені особою (установою), що несе відповідальність за вчинені порушення. Фактично Рахункова палата Франції виступає в якості апеляційної судової інстанції, якщо винесене рішення є спірним. Запровадження такого досвіду дозволить віднести Рахункову палату України до органу бюджетного контролю, що здійснює контроль на рівні місцевого самоврядування та збільшить рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

2. Впровадження досвіду Аргентини щодо процедури формування складу Рахункової палати України та її регіональних підрозділів за активної участі опозиційних партій парламенту. Позаяк, Рахункова палата України та її регіональні підрозділи проводять моніторинг оцінки ефективності бюджетної діяльності з точки зору законності та дієвості, то ніхто інший, як опозиційні блоки та партії є найбільш вмотивованими щодо об'єктивної оцінки діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Саме тому, беручи до уваги їх загострене ставлення до реалізації принципу об'єктивності, це, на нашу думку, буде сприяти призначенню членів Рахункової палати та її регіональних підрозділів або навіть їх частини із числа кандидатів, які будуть відповідати високому рівню кваліфікації та довіри. Така процедура формування складу Рахункової палати та її регіональних підрозділів стане передумовою зростання ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, оскільки він буде проводитися незалежними та висококваліфікованими спеціалістами.

3. Надання повноважень на здійснення незалежних аудитів та експертиз приватним фірмам (аудиторським службам) згідно досвіду США. Саме проведення незалежних аудитів та експертиз може зменшити рівень корупції, який присутній в бюджетному процесі на рівні місцевого самоврядування та

допоможе оцінити ефективність управління бюджетними ресурсами територіальних громад і регіонів.

4. Формування горизонтальної системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування на основі досвіду Іспанії. А саме, коли Центральний орган бюджетного контролю залишає за собою право проводити перевірки місцевих бюджетів, проте це має бути спільна та узгоджена контрольна діяльність з місцевими органами бюджетного контролю. Запровадження такої системи повинно сприяти зміцненню та оптимізації бюджетного контролю у державі загалом.

5. Застосування керівниками органів місцевих самоврядування внутрішнього бюджетного контролю в процесі формування та використання коштів місцевих бюджетів та оприлюднення його результатів у місцевих ЗМІ. Даний вид бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування активно застосовується у Польщі.

6. Законодавче закріплення обов'язковості проведення громадських слухань органами місцевого самоврядування в процесі формування проектів місцевих бюджетів на основі досвіду Канади. Громадськість повинна брати активну участь у прийнятті відповідних бюджетних рішень, в результаті чого бюджетні документи набувають законність після їх ухвалення на відкритих засіданнях місцевих рад. Застосування такого позитивного досвіду дозволить підвищити рівень прозорості формування бюджетних коштів на рівні місцевого самоврядування.

Спираючись на досвід зарубіжних країн, можемо констатувати, що в умовах сьогодення головною метою реформування в Україні системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування має бути зміна самої ідеології бюджетного процесу, а звідти і бюджетного контролю, спрямованого на результат, а не процес, тобто забезпечення виконання запланованих завдань та одержання очікуваних результатів на принципах ефективного використання бюджетних ресурсів.

Отже, враховуючи вищевикладене, зазначимо, що реформа бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування повинна стати однією з найважливіших складових у комплексі відповідних системних перетворень у сфері економіки на шляху євроінтеграції України та розпочатої фінансової децентралізації. Тому наша країна повинна будувати нові оптимальні моделі здійснення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, спираючись також на практику організації системи бюджетного контролю в інших країнах, з метою використання їхнього позитивного досвіду. Саме запозичення дієвих методів та форм організації бюджетного контролю у зарубіжних країнах, дасть змогу побудувати нову ефективну систему бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

3.2. Орієнтири оптимізації функціонування системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування

В сучасних умовах реформування місцевого самоврядування, набуває актуальності постає питання реалізації бюджетного контролю та виникає потреба вдосконалення процесу управління бюджетними ресурсами територіальних громад, тобто забезпечення їх цільового та ефективного використання. Раціональна система бюджетного контролю є умовою високого рівня фінансової безпеки кожного окремого регіону. Варто зазначити, що кошти місцевих бюджетів є матеріальною основою їх економічного зростання.

Розпочата реформа місцевого самоврядування дала можливість збільшити обсяг доходів та видатків місцевих бюджетів, разом з цим зростають ризики щодо порушень при формуванні та використанні коштів на рівні місцевого самоврядування. Це свідчить про недосконалість системи бюджетного контролю, відсутність належної відповідальності за недотримання вимог і правил у бюджетному процесі та її невідповідність сучасним завданням реформування місцевого самоврядування.

Практика здійснення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування вказує на те, що сформована система не дає можливості чітко прослідкувати законність та відповідність спрямування бюджетних ресурсів на суспільні потреби кожної територіальної громади, що й спонукає розпорядників та одержувачів бюджетних коштів до їх незаконного отримання та нецільового використання.

Оскільки, впродовж останніх років у нашій країні відбувається процес фінансової децентралізації, котрий являє собою перерозподіл бюджетних повноважень від центральної влади до місцевої, а бюджетний контроль є її ключовим елементом, то в подальшому будемо розглядати реформування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування через призму розпочатих реформ місцевого самоврядування.

Вдосконалення системи бюджетного контролю за рухом коштів місцевих бюджетів та пошук оптимальної моделі їх ефективного використання є досить важливими проблемами в сьгоднішніх умовах проведення децентралізації державної влади в Україні. Проте, за останні роки прослідковується негативна тенденція до зменшення обсягів власних надходжень в структурі доходів місцевих бюджетів, що в свою чергу призводить до збільшення державних трансфертів. Відтак, зростання обсягу трансфертів в структурі надходжень місцевих бюджетів не піднімає рівень фінансової самостійності та значно обмежує вплив місцевого самоврядування на соціально-економічний розвиток громади. Тому збільшення та оптимізація джерел наповнення місцевих бюджетів і належний бюджетний контроль при плануванні та використанні бюджетних ресурсів – вкрай вагомим завданням в сучасних умовах реформування місцевого самоврядування.

Варто зазначити, що розвиток інституту місцевого самоврядування є однією з найсуттєвіших та найболючіших проблем становлення нашої держави. Фундаментальне, тобто ресурсно забезпечене, місцеве самоврядування стає вирішальним чинником демократизації суспільства, що в свою чергу забезпечує зростання добробуту громадян. Проте, міцне місцеве самоврядування можливе

лише тоді, коли воно забезпечено повною мірою ресурсною складовою і за рахунок неї має як фінансову, так і організаційну можливість реалізовувати завдання, які на нього покладені, а також вчасно попереджувати та виявляти порушення бюджетного законодавства у результаті виконання цих дій. Тобто, зміцнюючи місцеве самоврядування, потрібно також і удосконалювати бюджетний контроль, який повинен забезпечити ефективне функціонування місцевого самоврядування.

Необхідно також зауважити, що значна частина територіальних громад не є самодостатніми, особливо це стосується сіл, селищ та невеликих міст. Такий фінансовий стан спричиняє відтік значної частини активного населення у інші економічно стабільні країни світу. Головна причина такої ситуації – дефіцит у жителів громад реальної можливості задовольнити свої фінансові потреби, низький рівень якості базових публічних послуг, відсутність належної соціальної інфраструктури, та неефективних бюджетний контроль за формуванням та використанням коштів місцевих бюджетів.

З метою послаблення впливу розглянутих чинників на формування ефективного механізму як бюджетного контролю, так і відповідної бюджетної політики місцевого самоврядування необхідно: сприяти розвитку децентралізації міжбюджетних відносин, а з нею бюджетного контролю місцевих бюджетів; зміцнити фінансову незалежність органів місцевого самоврядування; забезпечити використання власних коштів місцевого самоврядування відповідно до потреб громадян; посилити стимулюючу роль міжбюджетних трансфертів для активізації зусиль органів місцевого самоврядування, спрямованих на розширення власної дохідної бази; розширити повноваження місцевого самоврядування при здійсненні запозичень як внутрішніх, так і зовнішніх [181, с. 345]; забезпечити обов'язковість проведення громадських слухань та вільного доступу громадських експертів до відповідної бюджетної інформації, котрі дадуть реальну оцінку стану бюджетної дисципліни на рівні місцевого самоврядування.

Зменшення впливу всіх зазначених чинників слугуватиме проведенню органами місцевого самоврядування ефективною бюджетною політикою, зростанню

добробуту громадян, збільшенню довіри до місцевих органів влади, соціально-економічному розвитку територіальних громад та підвищить рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

На нашу думку, головною причиною слабкості системи фінансового забезпечення місцевого самоврядування є відсутність вдосконалення і реформування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, адже не можна починати передачу бюджетних повноважень на рівні місцевого самоврядування без відповідної передачі повноважень органам бюджетного контролю, оскільки, саме від них залежить ефективність проведення реформи децентралізації державної влади. Тому, значно глибшого вивчення вимагає організація бюджетного контролю при формуванні та використанні коштів місцевих бюджетів в умовах реформування місцевого самоврядування.

Розглядаючи ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування варто зосереджувати увагу на методиці здійснення оцінки її ефективності. Основним напрямком розробки методології оцінки ефективності бюджетного контролю є визначення критеріїв виміру ефективності управління бюджетними коштами.

Оцінка ефективності бюджетного контролю повинна проводитися за відповідними критеріями в результаті дослідження великої кількості взаємозалежних та доповнюючих показників. У другому розділі дослідження було обґрунтовано критерії та показники оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, а саме: критерій охоплення (показник охоплення), критерій продуктивності (показник незаконних, нецільових витрат та недостач; показник відшкодування виявлених бюджетних порушень), критерій дієвості (показник недоотримання бюджетних ресурсів; показник взаємодії з правоохоронними органами). За допомогою цих показників визначено рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. У результаті математичного розрахунку було з'ясовано, що бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування за період з 2011 по 2016 р. є неефективний.

Тому, ми пропонуємо обґрунтувати шляхи підвищення рівня ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування за допомогою застосування спеціальних мультиплікаторів показників росту ефективності бюджетного контролю в розрізі кожного окремого показника ефективності. В основу розрахунку даних мультиплікаторів бралися реальні дані роботи контролюючих органів.

Мультиплікатори показників ефективності бюджетного контролю використовуються для визначення числового коефіцієнта, що показує, як зміняться (зростуть чи зменшаться) кошти місцевих бюджетів при певній конкретній зміні (збільшенні чи зменшенні) економічних показників системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Отже, мультиплікатори є тими коефіцієнтами або числами, на які слід помножити приріст показників ефективності бюджетного контролю, щоб дати прогнозні оцінки майбутньому зростанню чи зменшенню ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Мультиплікатори показників ефективності бюджетного контролю будуть мати такі аналітичні вигляди:

1) Мультиплікатор показника охоплення:

$$M_{\text{охоп. контр}} = \frac{1}{1 - \frac{\text{втрати від неефект. упр. діяльн. контр. орг.}}{\text{обсяг. охоп. контр. коштів}}} \quad (1)$$

Мультиплікатор показника охоплення – це числовий коефіцієнт або множник, який показує у скільки разів зросте обсяг охоплення контролем коштів місцевих бюджетів за рахунок зменшення втрат від неефективної управлінської діяльності контролюючого органу.

$$M_{\text{охоп. контр}} = \frac{1}{1 - k_{\text{охоп. контр}}} = \frac{1}{1 - 0,315} = 1,46,$$

де $k_{\text{охоп. контр}} = \frac{\text{втрати від упр. неефективн. діяльністю контр. орган.}}{\text{обсяг охопл. контролем коштів}}$.

$$\bar{Y}_{\text{охоп. контр}} = M_{\text{охоп. контр}} \cdot Y_{\text{охоп. контр}} = 1,46 \cdot 0,2245 = 0,328.$$

Це означає, що збільшення обсягу охоплених контролем коштів місцевих бюджетів на 1 млн. грн. приведе до прогнозного збільшення значення показника охоплення на 0,328 млн. грн.

Розглянемо механізм мультиплікаційного ефекту. Ступінь розгортання, дії мультиплікатора показника охоплення визначає гранична схильність обсягу втрат спричинених від неефективної управлінської діяльності контролюючого органу: чим менший обсяг втрат спричинених від неефективної управлінської діяльності контролюючого органу тим більша буде дія мультиплікатора (зростатиме обсяг охоплення контролем коштів).

Аналогічний мультиплікаційний ефект дають мультиплікатори показників незаконних, нецільових витрат і недостач; відшкодування виявлених бюджетних порушень; недоотримання бюджетних ресурсів; взаємодії з правоохоронними органами.

2) Мультиплікатор показника недоотримання бюджетних ресурсів:

$$\frac{1}{1 - \frac{\text{недоотрим. кошти}}{\text{заг. обсяг}}} \quad (2)$$

Мультиплікатор показника недоотримання бюджетних ресурсів – це числовий коефіцієнт або множник, який показує у скільки разів зросте обсяг коштів місцевих бюджетів за рахунок зменшення вчинених порушень – недоотримання бюджетних ресурсів.

$$M_{\text{недоот. бюдж. рес.}} = \frac{1}{1 - k_{\text{недоот. бюдж. рес.}}} = \frac{1}{1 - 0,495} = 2,0,$$

$$\text{де } k_{\text{недоот. бюдж. рес.}} = \frac{\text{недоотрим. кошти}}{\text{заг. обсяг}}.$$

$$\bar{Y}_{\text{недоот. бюдж. рес.}} = M_{\text{недоот. бюдж. рес.}} \cdot Y_{\text{недоот. бюдж. рес.}} = 2,0 \cdot 1,079 = 2,158.$$

Це означає, що збільшення загального обсягу виявлених порушень у сфері неефективного прийняття управлінських рішень щодо використання бюджетних

ресурсів на 1 млн. грн. приведе до прогнозного зменшення значення показника недотримання бюджетних ресурсів на 2,158 млн. грн.

Розглянемо механізм мультиплікаційного ефекту. Ступінь розгортання, дії мультиплікатора показника недотримання бюджетних ресурсів визначає гранична схильність до загального обсягу виявлених порушень у сфері неефективного прийняття управлінських рішень щодо використання бюджетних ресурсів: чим більший загальний обсяг виявлених порушень у сфері неефективного прийняття управлінських рішень щодо використання бюджетних ресурсів, тим менша дія мультиплікатора (зменшиться загальний обсяг коштів місцевих бюджетів).

3) Мультиплікатор показника взаємодії з правоохоронними органами:

$$\frac{1}{1 - \frac{\text{к-сть розп. досудових розс.}}{\text{заг. к-сть провед. конт. заходів}}} \quad (3)$$

Мультиплікатор показника взаємодії з правоохоронними органами це числовий коефіцієнт або множник, який показує у скільки разів зросте кількість розпочатих досудових розслідувань за рахунок збільшення загальної кількості проведених контрольних заходів.

$$M_{\text{взаєм. з правоох.}} = \frac{1}{1 - k_{\text{взаєм. з правоох.}}} = \frac{1}{1 - 0,218} = 1,28,$$

де $k_{\text{взаєм. з правоох.}} = \frac{\text{кількість розпочат. досудових розслід.}}{\text{заг. кількість проведених контр. заходів}}$.

$$\bar{Y}_{\text{взаєм. з правоох.}} = M_{\text{взаєм. з правоох.}} \cdot Y_{\text{взаєм. з правоох.}} = 1,28 \cdot 0,189 = 0,24.$$

Це означає, що збільшення кількості проведених контрольних заходів на 1 тис. приведе до прогнозного збільшення значення показника взаємодії з правоохоронними органами на 240 розпочатих досудових справ за матеріалами контрольних заходів.

Розглянемо механізм мультиплікаційного ефекту. Ступінь розгортання, дії мультиплікатора показника взаємодії з правоохоронними органами визначає

гранична схильність до загальної кількості проведених контрольних заходів: чим більша кількість проведених контрольних заходів тим більша дія мультиплікатора (зростає кількість розпочатих справ за матеріалами контрольних заходів).

4) Мультиплікатор показника відшкодування виявлених бюджетних порушень:

$$\frac{1}{1 - \frac{\text{обсяг відшкодов. фін. мат. ресурсів}}{\text{обсяг виявлених контр. поруш.}}} \quad (4)$$

Мультиплікатор показника відшкодування виявлених бюджетних порушень – це числовий коефіцієнт або множник, який показує у скільки разів зросте обсяг відшкодованих фінансових та матеріальних ресурсів за рахунок збільшення загального обсягу виявлених порушень.

$$M_{\text{відшк.бюдж.поруш.}} = \frac{1}{1 - k_{\text{відшк.бюдж.поруш.}}} = \frac{1}{1 - 1,04} = -25.$$

де $k_{\text{відшк.бюдж.поруш.}} = \frac{\text{обсяг відшкодов. фін. мат. ресурсів}}{\text{обсяг виявлених контр. поруш.}}$

$$\bar{Y}_{\text{відшк.бюдж.поруш.}} = M_{\text{відшк.бюдж.поруш.}} \cdot Y_{\text{відшк.бюдж.поруш.}} = -25 \cdot 0,374 = -9,35.$$

Це означає, що збільшення обсягу виявлених бюджетних порушень на 1 млн. грн. приведе до прогнозного збільшення обсягу відшкодованих фінансових та матеріальних ресурсів на 9,35 млн. грн.

Розглянемо механізм мультиплікаційного ефекту. Ступінь розгортання, дії мультиплікатора показника відшкодування виявлених бюджетних порушень визначає гранична схильність до загального обсягу виявлених бюджетних порушень: чим більший обсяг виявлених бюджетних порушень тим більша дія мультиплікатора (зростає обсяг відшкодованих фінансових та матеріальних ресурсів).

Отже, використання саме цих мультиплікаторів показників ефективності бюджетного контролю дозволить здійснити прогноз на майбутні періоди як

зміниться ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування при зміні кожного окремо взятого показника розрахунку її ефективності.

Розглянуті дані та проведені нами дослідження у другому розділі говорять про те, що причиною великої кількості бюджетних порушень при формуванні та використанні коштів місцевих бюджетів є не лише низький рівень бюджетної дисципліни та різного роду зловживання, а й не вирішені проблеми організації та функціонування системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Це в свою чергу пояснюється недосконалістю нормативно-законодавчої бази, відсутністю належної системи відповідальності порушників бюджетного законодавства, а також присутністю проявів корупції.

На сьогоднішньому етапі розвитку нашої країни діє значна кількість чинників, які перешкоджають проведенню ефективного бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, особливо варто виділити зовнішні та внутрішні чинники.

До зовнішніх чинників, що впливають на ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування варто віднести:

- відсутність у діяльності контролюючих органів скоординованої та взаємоузгодженої роботи, а й нерідко наявне дублювання завдань, що у свою чергу створює перешкоди нормальній ефективній роботі цих органів;
- значна залежність місцевих бюджетів від трансфертів з державного бюджету;
- відсутність в роботі контролюючих органів превентивної функції контролю, що у свою чергу тягне за собою невмотивованість фінансових інспекторів та аудиторів в з'ясуванні причини виникнення бюджетних порушень, оскільки основна увага зосереджена на виявленні та покаранні осіб, що вчинили дані порушення;
- не розвиненість системи громадського контролю у бюджетному процесі на місцевому рівні;
- часткове дотримання на практиці таких принципів організації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування як законність і

превентивність, єдність і консолідація, повнота і ефективність, прозорість, незалежність від органів державної влади і місцевого самоврядування;

- недосконалість критеріїв ефективності діяльності органів бюджетного контролю, оскільки основним показником є сума виявлених порушень, а не їх вчасне попередження і недопущення.

Внутрішніми чинниками впливу на ефективність бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є:

- розбіжності між доведеними прогностичними показниками Міністерства фінансів України і показниками місцевих фінансових органів, які виникають при плануванні та прогнозуванні місцевих бюджетів;

- недостатнє використання власних повноважень територіальними структурними підрозділами контролюючих органів (насамперед Державної казначейської служби України та Державної аудиторської служби України);

- зменшення кількості проведених аудитів виконання місцевих бюджетів;

- довготривала реорганізація Державної аудиторської служби України;

- відсутність прозорості при плануванні місцевих бюджетів та належної відповідальності за результати діяльності, пов'язаної із формуванням бюджетних показників;

- нерозвиненість системи органів самоорганізації населення.

Проведений аналіз підтвердив відсутність належної співпраці в діях органів бюджетного контролю в цілому та контролю місцевих бюджетів зокрема: вони не виступають елементами цілісної системи, які б працювали в одному напрямку, мали одну спільну мету – збереження бюджетних ресурсів держави та дотримання цільового і ефективного використання коштів місцевих бюджетів, а найосновніше – недопущення бюджетних порушень та зловживань.

Здійснений аналіз стану бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування дає можливість виділити проблемні напрями, які, на нашу думку, потребують першочергового вирішення.

По-перше, не сформована концепція створення єдиної системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, яка має бути водночас і науковим, і політичним документом обов'язкового виконання, що закріплено відповідними законодавчими нормами. Як науковий документ, концепція повинна відображати теоретичні та методологічні основи контролю, як політичний – формулювати вимоги до законодавчої бази та державної політики у сфері бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. В основі даної концепції повинен лежати чіткий розподіл функцій, завдань і повноважень органів бюджетного контролю. Крім того, необхідно виділити ключовий орган бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування і надати йому належні повноваження та незалежний статус від державної влади та органів місцевого самоврядування згідно з міжнародним стандартами, які діють у європейських країнах.

По-друге, відсутня цілісна законодавча база функціонування органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. В Україні налічується більш ніж 100 законів та інших законодавчо-нормативних актів, в яких тією чи іншою мірою регламентується контрольна діяльність на рівні місцевого самоврядування [215, с. 47]. Проте, така кількість нормативних актів не тільки не роз'яснює і полегшує взаємовідносини між контролюючими органами та об'єктами контролю (в чому і є їх пряме призначення), а навпаки – створює перепони у їхній діяльності. Попри це, вищезазначена кількість нормативно-законодавчих актів охоплює не усі сфери бюджетного процесу, що створює можливості для виникнення бюджетних правопорушень. В окремих випадках така ситуація унеможлиблює доведення порушення, скоєного посадовою особою через розбіжності у бюджетному законодавстві.

По-третє, між існуючими органами бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування немає належної координації та взаємодії. Бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування сьогодні здійснюють такі органи контролю: Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України, головні розпорядники бюджетних коштів, органи місцевого

самоврядування, місцеві фінансові органи [21]. Варто зазначити, що поміж вище перелічених органів бюджетного контролю не тільки відсутня скоординована та взаємоузгоджена робота, а й присутнє дублювання певних контрольних функцій, що створює перешкоди для результативної роботи контролюючих органів.

У зв'язку з відсутністю належної координації між органами бюджетного контролю та їхньої взаємодії фактично не відбувається усунення причин, котрі генерують та формують зручне середовище для виникнення порушень бюджетного законодавства. Органи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування досі не мають єдиної інформаційної бази та чіткої схеми обміну інформацією щодо прийомів та методів виявлення порушень бюджетного законодавства. Як наслідок, це призводить до збільшення кількості контрольних заходів, що не знижує рівень виявлених бюджетних порушень, а винні у цих діяннях особи не несуть відповідальності.

По-четверте, відсутні нормативно-правові норми, що встановлюють відповідальність за невиконання або не належне виконання представлень і приписів органів бюджетного контролю, несвоєчасне надання або не надання інформації по їхніх запитах, а також за не допуск державного аудитора чи контролера на об'єкт, який підлягає перевірці, без належних на це підстав.

По-п'яте, відсутня взаємоузгодженість у діях органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, правоохоронних та судових органів з метою забезпечення найвищого рівня відшкодування виявлених бюджетних порушень, повернення використаних не за цільовим призначенням бюджетних ресурсів, також притягнення до відповідальності винуватих осіб. Проблема ще полягає в тому, що кожний орган бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування націлений на виявлення порушення, тобто на результат, оскільки в організації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування встановлюються планові показники виявлення порушень, а не ставиться ціль щодо їхнього попередження. Дещо схожа ситуація і в правоохоронних та судових органах, оскільки вони у свої діяльності націлені на певний результат (кількість відкритих та закритих кримінальних справ, тощо).

По-шосте, однією із головних причин низької ефективності внутрішнього бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є відсутність гарантій незалежності (в сенсі самостійності, принциповості прийнятих рішень) органів бюджетного контролю, що зумовлено головним чином їх підконтрольністю виконавчій та законодавчій владі, діяльність яких вони перевіряють [150, с. 111]. Дана проблема стосується підпорядкованості контролюючих органів на рівні місцевого самоврядування, адже в сьогоденні умовах вони не вважаються повністю незалежними і самостійними, особливо це стосується прийняття певних рішень. Тобто, органи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування (державна аудиторська служба, державна фіскальна служба, державна казначейська служба) не є зовсім незалежними. Серйозною перешкодою для підвищення ефективності бюджетного контролю є низький рівень оплати праці працівників органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

По-сьоме, у практичній діяльності органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування недостатньою мірою застосовуються новітні інформаційні і комп'ютерні технології, немає автоматизованих робочих місць державних контролерів та аудиторів, мало сучасних програмних комплексів.

По-восьме, в Україні слабо розвинутий громадський контроль в процесі формування та використання коштів місцевих бюджетів. Відсутнє усвідомлення у громадян, добровільних громадських об'єднань своєї відповідальності за стан справ на власній території, що має спонукати найбільш активних та небайдужих членів місцевих громад добровільно брати участь у здійсненні громадського контролю за бюджетним процесом. Тому місцеві владі необхідно залучати громадськість в процес контролю за формуванням, використанням та звітуванням щодо місцевих бюджетів, а громадянське суспільство в свою чергу має брати активну участь у обговоренні і прийнятті бюджетів своїх територіальних громад. Оскільки, наповнення та ефективне використання місцевих бюджетів впливає на рівень соціально-економічного розвитку кожної окремої громади. На нашу думку, налагодження відносин місцевої влади з громадськістю дозволить підвищити рівень довіри суспільства до органів місцевого самоврядування та зробить

бюджетний процес відкритим та прозорим, що сприятиме підвищенню рівня ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

Із вищевикладеного випливає, що в Україні існує ситуація, коли, з одного боку, функціонує значна кількість органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, а з іншого – відсутня системність, координованість та результативність їхніх дій, що в свою чергу викликає збільшення бюджетних правопорушень та зловживань.

У зв'язку з цим необхідно вирішувати вищенаведені проблеми, одним із шляхів є розробка законопроекту «Про бюджетний контроль», в якому слід передбачити систему внутрішнього контролю від органів місцевого самоврядування та зовнішнього контролю від органів бюджетного контролю, які будуть здійснювати бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування. У законі необхідно визначити органи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, планування методологічних та практичних основ діяльності органів контролю, запровадження форм і методів контрольно-ревізійних дій, направлених на зростання ефективності використання бюджетних коштів на рівні місцевого самоврядування.

Важливим методологічним питанням формування системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування є визначення сутності поняття «єдина», тобто та, яка має органічно поєднувати контроль органів державної влади та органів місцевого самоврядування, що забезпечить координацію діяльності всіх органів контролю, сприятиме вдосконаленню правового забезпечення методичного й аналітичного потенціалу контрольної діяльності на рівні місцевого самоврядування. Говорячи про єдину систему бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, ми повинні розуміти, що вона має формуватися на єдиних принципах, єдиних законодавчих засадах функціонування для виконання покладених на неї завдань із контролю за бюджетними коштами на рівні місцевого самоврядування, але, водночас, повинні бути раціонально розподілені функції та повноваження органів бюджетного контролю, які діють на рівні місцевого самоврядування.

Згідно даного підходу на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів можуть бути модернізовані усі на сьогодні діючі контролюючі органи, при раціональному розмежуванні їх функцій, адже системність не завжди передбачає жорстку вертикальну підпорядкованість окремо взятих її елементів.

Варто зазначити, що органи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування зобов'язані створюватися законодавчою, виконавчою гілкою влади та органами місцевого самоврядування і бути підзвітними їм та жителям відповідних громад, маючи при цьому функціональну та фінансову самостійність.

Значної ваги для забезпечення ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування має зв'язок із громадськістю та засобами масової інформації, позаяк призводить до забезпечення відкритості та прозорості прийняття бюджетних рішень органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, дає можливість завчасно виявляти та попереджувати помилки в процесі бюджетного планування та управлінні коштами місцевих бюджетів на основі результатів громадської експертизи чи консультацій.

На нашу думку, підвищенню рівня ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування можуть сприяти наступні заходи.

1. Стандартизація системи бюджетного контролю у відповідності до міжнародних стандартів INTOSAI в контексті євроінтеграційних прагнень України. У першу чергу варто здійснити перехід на міжнародні стандарти обліку та бухгалтерської звітності, забезпечити створення системи єдиних процедур здійснення бюджетного контролю для органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Однозначно, що кожному органу бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування притаманні свої специфічні цілі та функції. Проте, ревізії, аудити, перевірки державних закупівель та різного роду дослідження необхідно проводити, керуючись модернізованими програмами та методологією. Окрім того, радикальні зміни, котрі відбуваються як у політичних, так і соціально-економічних сферах держави, нестабільність розвитку економіки країни потребують зміни застарілих типових інструкцій та методично-практичних вказівок. Робота всіх органів бюджетного контролю на рівні місцевого

самоврядування повинна бути підпорядкована уніфікованим стандартам, які діють в країнах ЄС, зважаючи на те, що головні принципи та процедури бюджетного контролю є першочерговими як для внутрішнього та і для зовнішнього контролю.

2. Надання повноважень Рахунковій палаті України здійснювати бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування. Потрібно провести чіткий розподіл контрольних повноважень між Рахунковою палатою та центральними органами виконавчої влади, а саме: Державною фіскальною службою України та Державною аудиторською службою України, котрі здійснюють бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування, з метою недопущення дублюючих функцій у діяльності цих органів. Особливо це стосується взаємодії Рахункової палати та Державної аудиторської служби. З приводу цього пропонуємо наступне:

- Рахунковій палаті України надати право здійснювати бюджетний контроль тих місцевих бюджетів, доходи та видатки, яких складають більше ніж 100 млн. грн., проте цю граничну межу потрібно змінювати в розрізі зростання обсягів місцевих бюджетів. Оскільки територіальні управління Рахункової палати не мають такої чисельності інспекторів і аудиторів, яка б дала змогу здійснювати бюджетний контроль щодо усіх місцевих бюджетів;

- Державна аудиторська служба України повинна здійснювати бюджетний контроль місцевих бюджетів, обсяг яких не перевищує 100 млн. грн.

Таким чином, дотримання даного підходу дозволить розподілити обов'язки зазначених контролюючих органів щодо контролю місцевих бюджетів.

Надання статусу органу бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування Рахунковій палаті потребує розробки системи стандартів бюджетного контролю з врахуванням ревізійних стандартів INTOSAI та міжнародних стандартів аудиту (МСА). При цьому потрібно виділити такі групи стандартів:

- 1) визначальні загальні правила і процедури органу бюджетного контролю;
- 2) зовнішнього аудиту місцевих бюджетів;

- 3) зовнішнього аудиту бюджетів державних позабюджетних фондів;
- 4) фінансового аудиту;
- 5) аудиту ефективності;
- 6) уніфікованої звітності органів контролю за результатами контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності;
- 7) якості контрольних та експертно-аналітичних заходів, що здійснюються органами контролю єдиної системи [8, с. 151].

В рамках реформування діяльності Рахункової палати України на рівні місцевого самоврядування доцільно додатково наділити її такими правами як:

- відстоювати в судовому порядку результати проведених контрольних заходів;
- притягувати до відповідальності винних осіб шляхом застосування різноманітних адміністративних санкцій.

3. Новий метод здійснення бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування – аудиту виконання місцевих бюджетів – вже став одним із пріоритетних напрямів діяльності органів Державної аудиторської служби на рівні місцевого самоврядування. Для того, щоб аудит виконання місцевих бюджетів розвивався більш ефективно, необхідно:

- 1) розробити теоретичні та практичні засади функціонування аудиту виконання місцевих бюджетів згідно з міжнародними стандартами;
- 2) вивчити та адаптувати зарубіжний досвід становлення системи незалежного публічного контролю на рівні місцевого самоврядування;
- 3) визначити організаційні питання аудиту виконання місцевих бюджетів в одному законодавчому акті, що забезпечить безперешкодне здійснення контрольних заходів, сформулювати в ньому відповідальність суб'єктів господарювання за його недотримання;
- 4) проведення роз'яснювальної роботи у засобах масової інформації щодо сутності аудиту виконання місцевих бюджетів, перевагами його проведення та визначення відмінності від перевірки і ревізії органів бюджетного контролю, які

проводяться з метою виявлення порушень та притягнення винних осіб до відповідальності.

4. З метою зменшення існуючих непорозумінь та бар'єрів, котрі знижують рівень ефективності роботи органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування необхідно розробити та прийняти ряд нормативно-правових актів (змін до існуючих законів), в яких буде чітко сформована координація співпраці контролюючих органів на рівні місцевого самоврядування з відповідними територіальними структурними підрозділами правоохоронних органів, а саме: Генеральної прокуратури, МВС та СБУ України. Це дасть можливість скоротити кількість дублюючих функцій відповідних органів, знизити контрольний тиск на об'єкти контролю на рівні місцевого самоврядування та пришвидшить процес виявлення, відшкодування і притягнення до відповідальності посадових осіб, котрими було нанесено відповідні збитки місцевим бюджетам.

5. У сучасних умовах реформування місцевого самоврядування місцеві бюджети новостворених територіальних громад поповняться значним обсягом доходів, та відповідно і зростуть їхні видатки в межах даних надходжень, тому ми пропонуємо надати право розпорядникам бюджетних коштів здійснювати внутрішній бюджетний контроль в процесі формування та використанні коштів місцевих бюджетів.

Законодавчо надати розпорядникам бюджетних коштів відповідні повноваження для здійснення внутрішнього бюджетного контролю, а саме: при виявленні порушень бюджетного законодавства в процесі формування та використання коштів місцевих бюджетів, забезпечувати негайне їх усунення.

З метою ефективного здійснення внутрішнього бюджетного контролю, потрібно внести поправки до бюджетного законодавства з приводу визначення міри покарання та відповідальності розпорядників бюджетних коштів за неналежне здійснення внутрішнього бюджетного контролю в процесі формування та використання коштів місцевих бюджетів.

6. Вагомим кроком щодо реформування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування повинно стати запровадження в систему бюджетних

структур новітньої бази даних Блокчейн (Blockchain), тобто бази даних, яка працює без централізованого керівництва. Це означає, що реєстр або більша його частина не зберігаються в одному місці, а розподілені між сотнями тисяч комп'ютерів по всьому світу, і будь-який користувач має вільний доступ до актуальної версії реєстру. Така відкритість дасть змогу підвищити рівень довіри в суспільстві до органів місцевої влади.

Сфер застосування даної технології може бути дуже багато, але головною умовою є існування угоди, або транзакції чи звичайного договору. Принцип роботи Блокчейна заснований на блоках з цифрових записів, які криптографічно і хронологічно пов'язані в ланцюжок. Процес зв'язки називається хешем, яке виконується сотнями / тисячами комп'ютерів в одній мережі. Якщо в результаті розрахунків всі вони отримують однаковий результат, то блоку присвоюється унікальний цифровий підпис, який зберігається в реєстрі на кожному комп'ютері. Зламати реєстр, змінивши цифровий запис, неможливо – для цього потрібно мати доступ до запису на всіх комп'ютерах мережі одночасно, а при зміні вона отримує новий підпис, і невідповідність миттєво виявиться системою.

Особливість Блокчейна полягає в його “прозорості”. Існує така концепція договору, за якої завжди є ймовірність, що одна зі сторін його порушить. Зараз для “мотивування” учасників договору дотримуватися його умов місцева влада використовує органи бюджетного контролю, юридичні механізми, судову систему тощо. Але це дуже довго, дорого, і не завжди доречно. Використання Блокчейна для укладення органами місцевого самоврядування угод дозволяє прискорити, спростити і здешевити процедуру, адже для укладення контракту необхідна участь обох сторін, і ні одна, ні друга не можуть обдурити Блокчейн з уже заданими параметрами виконання договору.

Ми вважаємо, що застосування такої новітньої технології підвищить надійність і прозорість використання бюджетних коштів на рівні місцевого самоврядування.

7. В умовах реформування місцевого самоврядування необхідно здійснювати громадський нагляд і контроль в процесі формування та виконання

місцевих бюджетів. Оскільки, саме активне громадське суспільство повинно контролювати бюджетний процес на рівні місцевого самоврядування. Громадський контроль відображає реальний стан справ на рівні місцевого самоврядування та дієвість органів бюджетного контролю. Тому для ефективного функціонування громадського контролю на рівні місцевого самоврядування необхідно забезпечити:

- формування єдиного реєстру порушників бюджетного законодавства, до якого можуть внести свої експертні звіти та аудити громадські активісти та громадські ради. Доступ до даних реєстрів повинні мати усі органи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування та представники громадськості з метою швидкого реагування на зазначені порушення, що виявлені під час здійснення громадського контролю;

- прозорість здійснення бюджетного процесу на рівні місцевого самоврядування та вільний доступ до інформації, що стосується формування та виконання місцевих бюджетів;

- скоординованість та взаємодію органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування із представниками громадського контролю.

Важливим кроком на шляху реформування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування буде створення єдиної системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, котра відповідатиме сучасним реаліям. Тому впровадження в практичну діяльність запропонованих нами пропозицій щодо оптимізації функціонування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування дозволить покращити роботу контролюючих органів та сприятиме соціально-економічному розвитку кожного окремого регіону і країни загалом.

Висновки до розділу 3

Результати проведеного аналізу зарубіжного досвіду функціонування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування дали змогу сформулювати такі основні висновки:

1. З метою формування ефективного механізму бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, а також належної бюджетної політики місцевого самоврядування запропоновано: вдосконалити процес планування бюджетних коштів на рівні місцевого самоврядування, шляхом запровадження єдиного механізму розрахунків при плануванні доходів та видатків місцевих бюджетів; розширити повноваження органів місцевого самоврядування під час здійснення бюджетного контролю в бюджетному процесі; забезпечення фінансової незалежності місцевих бюджетів шляхом передачі більших бюджетних повноважень на місця, забезпечити обов'язкової присутності громадськості під час бюджетних слухань, тощо.

2. Запропоновано обґрунтувати шляхи підвищення рівня ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування за допомогою застосування спеціальних мультиплікаторів показників росту ефективності бюджетного контролю в розрізі кожного окремого показника ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

3. Запропоновано підвищити рівень якості контрольних дій органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування шляхом запровадження сучасних інформаційних технологій в систему управління бюджетних структур новітньої бази даних Блокчейн, яка дозволить унеможливити застосування корупційних схем під час використання коштів місцевих бюджетів, адже специфіка її роботи полягає в реєстрації усіх угод та договорів під час виконання місцевих бюджетів в електронному режимі доступ до яких буде відкритий усім бажаючим, а зламати дану систему не можливо.

4. З метою підвищення рівня ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, запропоновано більш активно застосовувати громадський контроль в процесі формування та виконання місцевих бюджетів.

Оскільки, саме активне громадське суспільство повинно контролювати бюджетний процес на рівні місцевого самоврядування.

5. У результаті аналізу міжнародного досвіду функціонування бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування, було запропоновано у роботі Державної аудиторської служби України збільшити частку застосування аудиту виконання місцевих бюджетів; забезпечити застосування розпорядниками бюджетних коштів внутрішнього бюджетного аудиту при здійсненні ними бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування; розробити повноваження на здійснення незалежних аудитів та експертиз приватним фірмам.

Основні результати дослідження опубліковано у працях [35; 38; 40; 43; 50; 51; 52].

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення важливого наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретико-концептуальних засад бюджетного контролю та окресленні практичних рекомендацій щодо перспектив його розвитку в умовах реформування місцевого самоврядування в Україні.

Результати дослідження характеризуються науковою новизною і представлені такими висновками:

1. Бюджетний контроль у загальній системі державного фінансового контролю є вагомим напрямом реалізації бюджетної політики держави. З метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів важливим є обґрунтування наукових підходів щодо визначення його сутності з урахуванням інституційних змін фінансового механізму економічного зростання, сучасних трансформаційних перетворень. Встановлено, що бюджетний контроль доцільно розглядати як комплекс заходів органів державної влади та місцевого самоврядування, спрямованих на забезпечення законності дій усіх учасників бюджетного процесу при складанні, розгляді, затвердженні, внесенні змін, виконанні бюджетів, а також звітуванні про їх виконання з використанням особливих форм і методів контрольної діяльності.

2. На основі проведеного аналізу теоретико-концептуальних засад функціонування бюджетного контролю встановлено, що ефективна система бюджетного контролю має: 1) повною мірою відповідати тим цілям і завданням, для досягнення яких вона сформована; 2) забезпечувати координацію дій усіх суб'єктів бюджетного контролю. З огляду на зазначене важливим є вдосконалення класифікації основних видів бюджетного контролю в частині виокремлення таких ознак: за характером відносин, прав та завдань, які виконують контролюючі органи (загальнодержавний, регіональний, муніципальний, спеціалізований, внутрішньо адміністративний, аудиторський, громадський); за цільовою спрямованістю (стратегічний, тактичний та

оперативний), що дає можливість позиціонувати бюджетний контроль як багатокритеріальне і багаторівневе явище. Доповнено перелік функцій бюджетного контролю фіскальною та роз'яснювально-виховною, які повніше розкривають зміст бюджетного контролю.

3. Бюджетний контроль на рівні місцевого самоврядування слід розглядати як перевірку фактичного стану справ щодо законного формування й ефективного використання коштів місцевих бюджетів, коштів комунальних підприємств та інших активів органів місцевого самоврядування, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності з метою забезпечення бюджетної дисципліни на всіх стадіях бюджетного процесу на рівні місцевого самоврядування. Зазначені аргументи засвідчили дуальність економічної природи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування (одночасно застосовується до об'єктів та суб'єктів бюджетного контролю). Це дало змогу систематизувати суб'єкти бюджетного контролю на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів, що сприятиме покращенню організації бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

4. Аналіз функціонування бюджетного контролю в процесі складання, розгляду та прийняття рішень про місцеві бюджети дав можливість виявити диспропорції фактичних і прогнозних бюджетних показників, які щорічно виникають при плануванні доходів та видатків між Міністерством фінансів України і місцевими фінансовими органами. Це спричинює невідповідність бюджетних показників, викривлення бюджетної звітності та зумовлює потребу в удосконаленні діючої методики розрахунку таких показників. У контексті цього запропоновано використовувати єдиний механізм прогнозування бюджетних показників у процесі планування та прогнозування місцевих бюджетів.

5. Дослідження стану проведення бюджетного контролю при виконанні та звітуванні про виконання місцевих бюджетів дозволило виокремлено негативні чинники, що впливають на його реалізацію: некоординована співпраця органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування; дублювання функцій різних контролюючих органів; часткове дотримання таких принципів організації

бюджетного контролю, як законність і превентивність; відсутність чітких механізмів відшкодування бюджетних коштів, у використанні яких допущено бюджетні порушення; відсутність мотивації у фінансових інспекторів для з'ясування причин виникнення бюджетних правопорушень; переважне спрямування діяльності працівників контролюючих органів на виявлення та покарання винних осіб, а не на запобігання зловживанням.

6. З метою оцінки ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування запропоновано власні критерії оцінювання та показники оцінки: критерій охоплення (показник охоплення), критерій продуктивності (показник незаконних, нецільових витрат та недостач; показник відшкодування виявлених бюджетних порушень), критерій дієвості (показник недоотримання бюджетних ресурсів; показник взаємодії з правоохоронними органами). За запропонованими показниками розраховано рівень ефективності бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування.

7. Зазначено основні напрями підвищення ефективності функціонування бюджетного контролю в умовах реформування місцевого самоврядування з урахуванням передового зарубіжного досвіду: формування керівного складу контролюючих органів за активної участі опозиційних партій і депутатських блоків; проведення незалежних аудитів та експертиз; формування горизонтальної системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування; застосування керівниками органів місцевого самоврядування внутрішнього бюджетного контролю в процесі формування і використання коштів місцевих бюджетів та оприлюднення його результатів у місцевих ЗМІ; обов'язковість проведення громадських слухань органами місцевого самоврядування в процесі формування проектів місцевих бюджетів.

8. Подальше удосконалення системи бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування сприятиме підвищенню ефективності використання бюджетних коштів та соціально-економічного розвитку країни загалом. Реалізація аудиту виконання місцевих бюджетів має здійснюватися відповідно до пріоритетів розвитку системи бюджетного контролю з дотриманням принципів

системності, прозорості, гласності та відповідальності органів бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Доцільним є використання відповідних критеріїв оцінки дієвості контролюючих органів з метою забезпечення належного рівня обґрунтованості підходів до формування та функціонування системи бюджетного контролю в умовах реформування місцевого самоврядування.

Основні результати дослідження впроваджені у практичну діяльність Управління Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області, Головного управління Державної казначейської служби України у Хмельницькій області, Тернопільської обласної державної адміністрації та в навчальний процес Тернопільського національного економічного університету (додаток К).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авер'янов В. Б., Цветков В. В., Шаповал В. М. Державне управління: теорія і практика: монографія / за ред. В. Б. Авер'янова. Київ: Юрінком Інтер, 1998. 432 с.
2. Базилевич В. Д., Баластрик Л. О. Державні фінанси: навч. посібник / за ред. В. Д. Базилевича. Київ : Атіка, 2004. 368 с.
3. Бандурка О. М. Фінансове право: підручник / за ред. О. М. Бандурки. Харків: Екограф, 2015. 496 с.
4. Барабаш Ю. Г. Парламентський контроль в Україні (конституційно-правовий аспект): монографія / за ред. Ю. Г. Барабаша. Харків: Легас, 2004. 192 с.
5. Бариніна М. В. Забагато контролю не буває, або Особливості французької моделі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Фінансовий контроль. 2008. № 5 (46). С. 40 – 46.
6. Бариніна М. В. Органічний закон: інновації у внутрішньому контролі Франції. Фінансовий контроль. 2007. № 5(40). С. 59 – 63.
7. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти: монографія / за ред. І. В. Басанцова. Київ: Видавничий дім «Корпорація», 2008. 234 с.
8. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю. Вісник Сумського державного університету. 2004. № 6 (65). С. 149 – 156.
9. Билінін Я. Щодо визначення об'єкта та предмета міжбюджетного контролю. Фінансове право. 2005. №8. С. 120 – 123.
10. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: підручник. Київ: Вища школа, 1994. 364 с.
11. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер.з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка; Передмова та наук. Редагування В. М. Федосова. Київ: Либідь, 2000. 654с.

12. Большакова О. Ю., Кравченко Г. О. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності. Фінансовий контроль. 2004. № 2. С. 44 – 48.
13. Бондарук Т. Г. Місцеве самоврядування та його фінансове забезпечення в Україні / НАН України; Ін-т екон. та прогнозів. Київ: 2009. 608 с.
14. Борисов В. І. Сутність державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. URL: http://www.rusnauka.com/ONG/Pravo/2_borisov.doc.htm
15. Борн Дж. Отношения между высшими федеральными и местными/региональными контрольно-ревизионными органами // Отношения между высшими федеральными и местными региональными контрольно-ревизионными органами: материалы международного семинара (г. Москва, 14 – 16 апр. 1998 г.). Москва, 1999. С. 29.
16. Бурцев В. В. Основные принципы организации государственного финансового контроля в современных условиях. Финансовый менеджмент. 2001. Вып. 2. URL: <http://www.dis.ru/library/fm/archive/2001/2/608.html>.
17. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: підручник / за ред. Ф. Ф. Бутинця, В. П. Бондара, Н. Г. Виговської, Н. І. Петренко. Житомир: ПП Рута, 2006. 560 с.
18. Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Контроль і ревізія: підручник. Житомир: ЖІТІ, 2000. 512 с.
19. Бюджетна система. Вишкіл студії. навч. посіб. / за ред. С. І. Юрія, Й. М. Бескида. Київ: Таксон, 2002. 256 с.
20. Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишин, Г. Б. Погріщук. Тернопіль: Крок, 2015. 522 с.
21. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 01.11.2017).
22. Бюджетний менеджмент: підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін. За заг. ред. В. Федосова. Київ: КНЕУ, 2004. 864 с.

23. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2012 рік / Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. Київ, 2013. 73 с.

24. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2013 рік / Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. Київ, 2014. 80 с.

25. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. Київ, 2015. 84 с.

26. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 рік / Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. Київ, 2016. 86 с.

27. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік / Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. Київ, 2017. 92 с.

28. Василик О. Д. Государственный бюджет СССР: учебн. Пособ / за ред. О. Д. Василик. Київ: Вища школа, 1982. 279 с.

29. Василик О. Д. Державні фінанси України: навч. посібн / за ред. О. Д. Василика. Київ: Вища школа, 1997. 383 с.

30. Василик О. Д. Теорія фінансів: підручник / за ред. Василик О. Д. Київ: НІОС, 2003. 411 с.

31. Вацлавський О. І. Аналіз функціонування бюджетного контролю на місцевому рівні. Вісник Одеського національного університету. 2017. Вип. 4 (57). С. 101–106.

32. Вацлавський О. І. Аналіз функціонування бюджетного контролю при складанні проектів місцевих бюджетів. Глобальний економічний простір: детермінанти розвитку: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Миколаїв, 27 квітня 2017 р.). Миколаїв: МНУ ім. В. О. Сухомлинського, 2017. С. 87 – 90.

33. Вацлавський О. І. Економічний зміст та функціональне призначення доходів державного бюджету. Розвиток України в XXI столітті: економічні,

соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми: збірник тез доповідей за матеріалами XIV Міжнар. наук.-прак. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 15 березня 2013 р.). Інтернет-сайт: www.iconf.org.ua). 2013. С. 54 – 56.

34. Вацлавський О. І. Ефективність бюджетного контролю на місцевому рівні. Другі наукові читання пам'яті С. І. Юрія: зб. тез наук. доп. (м. Тернопіль, 28 листопада 2016 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 15 – 19.

35. Вацлавський О. І. Імплементация зарубіжного досвіду бюджетного контролю у контексті євроінтеграції України. Актуальні напрями забезпечення ефективності економіки країни: зб. тез наук. доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 8 – 9 квітня 2016 р.). Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2016. Ч. 2. С. 9 – 11.

36. Вацлавський О. І. Концептуальні основи державного фінансового аудиту в Україні. Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці: зб. тез наук. доп. за матеріалами XI Всеукр. наук. конф. студ. та молодих вчен. (м. Донецьк, 13 квітня 2011 р.). Донецьк: ДонНУ, 2011. С. 153 – 155.

37. Вацлавський О. І. Основні напрямки реформування податкової системи України. Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми: зб. тез наук. доп. за матеріалами X Ювілейної наук.-прак. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 10 червня 2011 р.). 2011. С. 90 – 92.

38. Вацлавський О. І. Основні напрямки реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємство, стале економічне зростання: зб. тез наук. доп. за матеріалами XII Міжнар. наук.-прак. конф. студ. та молодих вчен. (м. Донецьк, 6 – 7 березня 2011 р.). Донецьк: ДонНУ, 2011. С. 122 – 123.

39. Вацлавський О. І. Особливості громадського фінансового контролю на місцевому рівні. Актуальні питання, проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку країни: зб. тез наук. доп. за матеріалами Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 25 – 26 листопада 2016 р.). Одеса: ЦЕДР, 2016. Ч. II. С. 60 – 63.

40. Вацлавський О. І. Особливості здійснення аудиторського та громадського контролю на місцевому рівні. Формування фінансового механізму сталого розвитку України : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. О. П. Кириленко та д-ра екон. наук, доц. О. І. Тулай. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С. 148–157.

41. Вацлавський О. І. Оцінка ефективності бюджетного контролю в Україні. Світ фінансів. 2017. №2. С. 42–53.

42. Вацлавський О. І. Перспективи запровадження зарубіжного досвіду бюджетного контролю в контексті євроінтеграції України. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2017. Вип. 24. С. 62–64.

43. Вацлавський О. І. Питання вдосконалення державного фінансового аудиту в Україні. Наука молода. 2016. №24. С. 41–47.

44. Вацлавський О. І. Питання вдосконалення діяльності державної фінансової інспекції України. Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України: матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Ірпінь, 22 травня 2015 р.). Ірпінь: КУДПСУ, 2015. С. 68 – 71.

45. Вацлавський О. І. Питання вдосконалення контролю господарської діяльності бюджетних установ. Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: зб. тез наук. доп. за матеріалами XIII Міжнар. наук.-прак. конф. молодих вчен. (м. Тернопіль, 24 – 25 березня 2016 р.). Тернопіль: Вектор, 2016. С. 105 – 106.

46. Вацлавський О. І. Проблеми та напрямки розвитку державного фінансового аудиту в Україні. Економічні проблеми сучасності та стратегії інноваційного розвитку економіки: матеріали доп. Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Львів, 18 – 19 березня 2016 р.). Львів: ЛЕФ, 2016. Ч. 2. С. 52 – 54.

47. Вацлавський О. І. Роль громадського фінансового контролю в процесі формування та виконання місцевих бюджетів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. Вип. 10. С. 77–81.

48. Вацлавський О. І. Теоретичний підхід визначення змісту бюджетного контролю. Ефективна економіка. 2016. №3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=3&y=2016>.

49. Вацлавський О. І. Теоретичні основи трактування сутності бюджетного контролю. Глобалізаційні процеси в розвитку національних економік: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 31 березня 2016 р.). Тернопіль: Крок, 2016. С. 218 – 221.

50. Вацлавський О. І. Шляхи вдосконалення управління доходами державного бюджету. Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємство, стале економічне зростання: зб. тез наук. праць за матеріалами XIII Міжнар. наук.-практ. конф. студ. та мол. вчен. (м. Донецьк, 2012 р.). Донецьк: ДонНУ, 2012. С. 17 – 19.

51. Вацлавський О. І. Шляхи удосконалення бюджетного контролю в Україні. Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання: зб. тез наук. доп. за матеріалами III Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Кременчук, 23 листопада 2015 р.). Кременчук. 2015. С. 20 – 21.

52. Вацлавський О. І. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні. Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 11 – 12 травня 2011 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2011. С. 203 – 204.

53. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.01. Київ. 2005. 22 с.

54. Ведель Х. Взаимоотношения Федеральной Счетной палаты и Земельных счетных палат Германии. С. 15 – 16.

55. Виговська Н. Г., Петрук О. М. Модернізація системи фінансового контролю в Україні. Фінанси України. 2009. №8. С. 118 – 124.

56. Вознесенский Е. А. Финансовый контроль в СССР: учебник / за ред. Е. А. Вознесенского. Москва: Юрид. лит. 1973. 134 с.

57. Воронин Ю. М. Государственный контроль: вопросы теории и практики. Москва: Финансовый контроль, 2005. 432 с.
58. Воронин. Ю. М. Государственный финансовый контроль в социальной сфере. Экономист. 2000. № 1. С. 16 – 23.
59. Воронова Л. К. Фінансове право України: навч. посіб. / за ред. Л. К. Воронової. Київ: Правова єдність, 2009. 395 с.
60. Воронова Л. К. Фінансове право: підручник / за ред. Л. К. Воронової. Харків: Вентурі, 1998. 496 с.
61. Гетьманець О. П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади: монографія / за ред. О. П. Гетьманець. Харків: Екограф, 2008. 308 с.
62. Гетьманець О. П. Принципи державного контролю в бюджетному процесі. Фінансове право. 2006. № 1. С. 20 – 24.
63. Годин А. М. Бюджетная система Российской Федерации: учебник / за ред. А. М. Годин. Москва: «Дашков и К», 2003. 752 с.
64. Годме П. М. Финансовое право: учебник / за ред. Поль Мари Годме. Москва: Прогресс, 1978. 430 с.
65. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит: навч. посіб. / за ред. Я. А. Гончарука. Київ: Знання, 2007. 443 с.
66. Гордієнко М. І. Економічна сутність складових господарського контролю. Економіка АПК. 2007. № 9. С.78 – 83.
67. Грабчук О. М., Корнеев М. В. Забезпечення дієвого фінансового контролю як інструмента державної фінансової політики. Інноваційний поступ України в економічному просторі: монографія / під наук. ред. проф. С. Ю. Хамініч. Дніпропетровськ. 2011. С. 67 – 74.
68. Гриценко О. І. Місце Рахункової палати у системі державного апарату України. Держава і право: зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. Київ: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 23. С. 209 – 215.
69. Гріфін Р., Яцура В. В., Олесневич Д. Основи менеджменту: учебник / за ред. Р. Гріфіна. Львів: Бак, 2001. 624 с.

70. Гулько В. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики. Актуальні проблеми економіки. 2011. №1 (115). С. 199 – 204.

71. Гупаловська М. Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України: дис. на здобуття наук. ступення к. е. н.: 08.00.08. Тернопіль. 2012. 210 с.

72. Гупаловська М. Б. Бюджетний контроль як складова бюджетного менеджменту. Фінансова система України. 2006. Вип. 8, ч. 1. С. 63 – 72.

73. Гупаловська М. Б. Зарубіжний досвід організації бюджетного контролю. Розвиток фінансових ринків та інститутів в умовах міжнародної інтеграції: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції (Полтава, 19 – 20 лютого 2009 р.). Полтава: ПолтНТУ, 2009. 189 с.

74. Гупаловська М. Б. Сучасні світові тенденції і моделі організації бюджетного контролю та можливості їх використання в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2009. № 12 (103). С. 58 – 66.

75. Гусарев С. Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти: монографія / за ред. С. Д. Гусарева. Київ: Знання, 2005. 375 с.

76. Гуцаленко Л. В. Формування економічної сутності державного фінансового контролю: збірник наукових праць Вінницького ДАУ (Вінниця, 2008 р.). Вінниця: 2008. Вип. 36. С. 300 – 305.

77. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. / за ред. Л. В. Гуцаленка. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.

78. Дегтярьова О. М. Оцінка ефективності моніторингу фінансово-економічної діяльності підприємств. Коммунальное хозяйство городов: научно-технический сборник. 2009. № 75. С. 406 – 415.

79. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: монографія / за ред. В. Г. Дем'янишина. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 496 с.

80. Дем'янишин В. Г. Теоретичні та організаційні основи бюджетного контролю в Україні. Вісник ТАНГ. 2004. №6. С. 45 – 59.

81. Державний контроль в органах виконавчої влади Словаччини. Президентський контроль. 2004. № 4. С. 76 – 79.
82. Дікань Л. В. Державний аудит: навч. посіб. / за ред. Л. В. Дікань, О. О. Вороніного, Ю. О. Голуба, Н. В. Синхогіна. Харків: ХНЕУ, 2008. 164 с.
83. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посіб. / за ред. Л. В. Дікань. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 245 с.
84. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика: монографія / за ред. Л. В. Дікань. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 332 с.
85. Дмитренко Г. В., Дмитренко Р. В. До питання вдосконалення фінансового контролю в системі державного управління. Статистика України. 2008. №1. С. 96 – 99.
86. Дробозина Л. А. Финансы: учебник / за ред. Л. А. Дробозина; Министерство общего и профессионального образования Российской Федерации. Москва: Юнити, 2002. 527 с.
87. Жадан Т. О. Економічна сутність та зміст поняття «Державний фінансовий контроль». Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2017. Вип. 17. С. 161 – 168.
88. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль: учебник / за ред. В. А. Жуков, С. П. Опенышев. Москва, 1999. 385 с.
89. Журавльова Г. С. Форми та механізм парламентського контролю. Вісник Запорізького національного університету. 2009. № 2. С. 41 – 47.
90. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. Львів: Центр Європи, 1997. 576 с.
91. Звіт про виконання обласного бюджету Тернопільської області за 2011 рік (за даними Тернопільської обласної державної адміністрації). URL: <http://www.oda.te.gov.ua> (дата звернення: 12.06.2017).
92. Звіт про виконання обласного бюджету Тернопільської області за 2012 рік (за даними Тернопільської обласної державної адміністрації). URL: <http://www.oda.te.gov.ua> (дата звернення: 12.06.2017).

93. Звіт про виконання обласного бюджету Тернопільської області за 2013 рік (за даними Тернопільської обласної державної адміністрації). URL: <http://www.oda.te.gov.ua> (дата звернення: 12.06.2017).

94. Звіт про виконання обласного бюджету Тернопільської області за 2014 рік (за даними Тернопільської обласної державної адміністрації). URL: <http://www.oda.te.gov.ua> (дата звернення: 12.06.2017).

95. Звіт про виконання обласного бюджету Тернопільської області за 2015 рік (за даними Тернопільської обласної державної адміністрації). URL: <http://www.oda.te.gov.ua> (дата звернення: 12.06.2017).

96. Звіт про виконання обласного бюджету Тернопільської області за 2016 рік (за даними Тернопільської обласної державної адміністрації). URL: <http://www.oda.te.gov.ua> (дата звернення: 12.06.2017).

97. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>. (дата звернення: 31.12.2017).

98. Зубко Г. Децентралізація дає економічне зростання громад і регіонів. В кінцевому результаті виграє кожен громадянин URL: <http://decentralization.gov.ua/news/item/id/1964>.

99. Зюнькін, А. Г. Фінансове право: учебник / для студ. вищ. навч. закл. за ред. А. Г. Зюнькіна. Київ: МАУП, 2007. 568 с.

100. Иванова Л. Н. Правовое положение высших органов финансового контроля: история и современность. Элиста, 2005. С. 48 – 49.

101. Игнатов Ю. Основы взаимодействия. Президентский контроль. 1999. № 9. С. 23 – 26.

102. Ионова А. И. Счетные палаты ФРГ: правовые основы и принципы деятельности. Государство и право. 1998. № 3. С. 93 – 95.

103. Іванова І. М. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: монографія. Київ: Академвидав, 2010. 168 с.

104. Іванова І. М. Порухення і покарання. Система відповідальності учасників бюджетного процесу в Україні потребує змін. Фінансовий контроль. 2008. № 1 (42). С. 47 – 50.
105. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / за ред. Є. В. Калюги. Київ: Ельга, Ніка-Центр. 2002. 360 с.
106. Картавих А. Г. Попит зарубіжних країн – складова удосконалення організації державного фінансового контролю. Економіка та держава. 2008. №8. С. 87 – 90.
107. Керівні принципи з аудиту державних фінансів: збірник базових документів INTOSAI. Проект ПРООН з врядування «Доброчесність на практиці». Київ. 2003. 122 с.
108. Кириленко О. П. Фінанси (Теорія та вітчизняна практика): навч. посіб. / О. П. Кириленко. Тернопіль: Економічна думка, 2000. 243 с.
109. Козлов Ю. М. Административные правоотношения: учебник / за ред. Ю. М. Козлова. Москва: Юрид. лит., 1976. 184 с.
110. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р., №254к/96-ВР. (у ред. від 30.09.2016 р.). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
111. Концепція реформування місцевих бюджетів: постанова Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 р. №308-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/308-2007-%D1%80>. (дата звернення: 21.07.2010).
112. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0>. (дата звернення: 17.12.2016).
113. Корнієнко М. І. Державна влада і місцеве самоврядування: актуальні питання теорії і практики. Українське право. 1995. №1 (2). С. 68 – 77.

114. Костенко Ю. О. Фінансове право України: підручник / за ред. Ю. О. Костенко. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 240 с.
115. Костіна Н. І., Антонов В. М., Білоус В. Т. Менеджмент: перспективні інформаційні технології: підручник / за ред. Н. І. Костіної. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2002. 374 с.
116. Кравченко В. В. Конституційні засади місцевого самоврядування в Україні (основи муніципального права): навч. посіб. / за ред. Кравченко В. В., Пітцик М. В. Київ: Арарат-Центр, 2001. 252 с.
117. Кузьменко О. А. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю. Підприємництво, господарство і право. 2001. № 4. С. 83 – 85.
118. Кузьменко О. А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління: дис. на здобуття наук. ступення канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. акад. внутр. справ. Київ, 2002. 205 с.
119. Куйбіда В. С. Місцеве самоврядування – необхідні зміни: монографія / за ред. В. С. Куйбіди. URL: <http://www.social-science.com.ua>.
120. Кульчицький М. І., Остафіль О. В. Бюджетний менеджмент: навч. посібник. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2012. 390 с.
121. Курашвили Б. П. Очерк теории государственного управления: учеб. / за ред. Б. П. Курашвили. Москва: Наука, 1987. 292 с.
122. Латковський П. П. Функції Рахункової палати як постійно діючого органу контролю. Юридичний вісник. 2014. № 6. С. 55 – 61.
123. Лисяк Л. В. Розвиток державного фінансового контролю в Україні. Економічний вісник університету. 2015. Вип. 26 (1). С. 200 – 206.
124. Литвинчук Т. В. Методологічні засади сутності контролю як функції управління. Вісник Технологічного університету Поділля. 2000. № 2 (20). С. 30 – 33.
125. Лімська декларація керівних принципів контролю: декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів

(INTOSAI) від 01.10.1977 URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.

126. Лопушинський Г. П. Державний контроль за використанням коштів місцевих бюджетів: монографія / за ред. І. П. Лопушинський, Г. М. Полевик. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vkhdtu/2009_3/30937.pdf.

127. Лук'янець Д. М. Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку: монографія / за ред. Д. М. Лук'янець. Київ: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. 230 с.

128. Любенко А. Сучасні вимоги до державного фінансового контролю в Україні. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 441 – 444.

129. Лютий І. О. Теоретичні засади та суперечності реалізації бюджетної стратегії України. Наукові праці НДФІ. 2006. Вип. 2. С. 69 – 72.

130. Майкл Мескон, Майкл Альберт, Франклин Хедоури. Основи менеджмента: Пер. с англ. Москва: Дело, 1999. 468 с.

131. Малиняк Б. Аналітичний звіт за результатами проекту «Залучення громадян до формування та контролю за виконанням обласного бюджету Тернопільської області» / Б. Малиняк, О. Домбровський, В. Ханас. Тернопіль: Лібра Terra, 2016. 100 с.

132. Мексиканська декларація незалежності: декларація XIX Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 2007 р. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545>.

133. Мельничук В. Г. Економічне зростання і проблеми державного фінансового контролю. Економіка України. 2002. №12. С. 21 – 28.

134. Миньо Г. Счетная палата Франции и ее взаимодействие с региональными счетными палатами. С. 42 – 49.

135. Михайленко С. В. Бюджетний менеджмент: стан та оцінка ефективності: монографія. Одеса: ВМВ, Друк Південь, 2010. 410 с.

136. Місцеве самоврядування в Україні. Асоціація міст України. URL: http://auc.org.ua/sites/default/files/stanlg_2015_0.pdf

137. Місцеві фінанси: підруч. / [О. П. Кириленко, О. Р. Квасовський, А. В. Лучка та ін.]; за ред. О. П. Кириленко. Київ: Знання, 2006. 677 с.
138. Морозов С. М., Шкарапута Л. М. Словник іншомовних слів: словник / за ред. С. М. Морозова. Київ: Наук. думка, 2000. 680 с.
139. Муніципальні фінанси: навч. посіб. / за ред. д.е.н., проф. О. П. Кириленко. Тернопіль: Астон, 2015. 360 с.
140. Нагайчук В. В. Роль та значення бюджетного контролю в бюджетному менеджменті. Сталій розвиток економіки. 2014. №1. С. 241 – 246.
141. Ольховський Б. І. Місцеве самоврядування в Україні. навч. посіб. / за ред. Ольховський Б. І., Єрмолаєв В. М. Харків: Рубікон, 1998. 128 с.
142. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс: підручник / за ред. О. П. Орлюк. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
143. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>. (дата звернення: 04.05.2017).
144. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>. (дата звернення: 17.11.2017).
145. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 11.11.2014).
146. Пазына Е. О. Правовые основы бюджета и бюджетного процесса Европейского Союза: монографія / за ред. Е. О. Пазына. Москва: Юрлитинформ, 2012. 192 с.
147. Парыгина В. А. Финансовое право: учебник / за ред. В. А. Парыгина. Москва: Эксмо, 2006. 752 с.
148. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн: навч. посіб. / за ред. Ю. В. Пасічника. Київ: «Знання-Прес», 2002. 495 с.
149. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія. /за ред. О. А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.
150. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: монографія / за ред. В. Ф. Піхоцький. Львів: Вид-во Львів. політехніки, 2014. 334 с.

151. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д.е.н.: 08.00.08. Львів. 2015. 40 с.

152. Планування та управління фінансовими ресурсами територіальної громади. / О. Кириленко, Б. Малиняк, В. Письменний, В. Русін / Асоціація міст України. Київ: ТОВ «ПІДПРИЄМСТВО «ВІ ЕН ЕЙ», 2015. 396 с.

153. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 10.09.2017).

154. Придачук М. П. Методы экономического анализа затрат на получение бюджетных услуг. Финансы. 2006. № 5. С. 9 – 18.

155. Про адміністративні послуги: Закон України від 06.09.2012 №5203-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>. (дата звернення: 11.06.2017).

156. Про Державну аудиторську службу України: Постанова КМУ від 02.02.2016 р. №43. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 22.11.2017).

157. Про Державну казначейську службу України: Постанова КМУ від 15.03.2015 р. №215. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ru/215-2015-%D0%BF> (дата звернення: 13.12.2016).

158. Про Державну фіскальну службу України: Постанова КМУ від 21.05.2014 р. №236. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>. (дата звернення: 27.08.2016).

159. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України від 2015 р. № 13. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/157-19>. (дата звернення: 21.07.2015).

160. Про доступ до публічної інформації: Закон України. від 13.01.2011 № 2939-VI зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>. (дата звернення: 01.05.2015).

161. Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад: Постанова КМУ від 08.04.2015 р. № 214. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/214-2015-п>. (дата звернення: 02.09.2017).

162. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: Постанова КМУ від 12.05.2007 р. № 698. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>. (дата звернення: 17.12.2016).

163. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова КМУ від 10.08.2004 р. № 1017. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>. (дата звернення: 17.12.2016).

164. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: Постанова КМУ від 01.12.2004 р. № 1777. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BF>. (дата звернення: 24.06.2015).

165. Про затвердження порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади: Постанова КМУ від 05.11.2008 р. № 976: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976-2008-%D0%BF>. (дата звернення: 12.05.2015).

166. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 20.05.1997 р. №24. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>. (дата звернення: 02.08.2017).

167. Про місцеві державні адміністрації: Закон України від 09.04.1999 р. № 1862-VIII URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/586-14>. (дата звернення: 15.11.2017).

168. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1999 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. (дата звернення: 28.12.2015).

169. Про порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова КМУ від 25.03.2006р. № 361. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>. (дата звернення: 17.12.2016).

170. Про Рахункову палату України: Закон України від 05.01.2017 р. № 1798-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19>. (дата звернення: 05.01.2017).

171. Про схвалення концепції розвитку внутрішнього фінансового контролю: Розпорядження КМУ від 24.05.2005 р. № 158. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80> (дата звернення: 17.12.2016).

172. Репетько О. О. Сутність поняття «державний фінансовий контроль»: теоретичні та прикладні проблеми аналізу. Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. 2011. Вип. 1. С. 138 – 146.

173. Розентель М. М. Філософський словарь: учебник / за ред. М. М. Розентеля. Москва: Политиздат, 1963. 544 с.

174. Рудницький В. С. Методологія і організація аудит: монографія / за ред. В. С. Рудницького. Тернопіль: Економічна думка, 1998. 196 с.

175. Рудницький В. С. Основные тенденции развития государственного финансового контроля в Российской Федерации. Правоведение. 2002. № 5 (244). С. 73 – 80.

176. Савченко Л. А. Об'єкти контрольних повноважень Рахункової палати України. Держава і право: зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. Київ: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. Вип. 9. С. 261 – 267.

177. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб. / за ред. Л. А. Савченко. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
178. Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. / за ред. Л. Д. Сафонова. Київ: КНЕУ, 2002. 186 с.
179. Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація: дис. на здобуття наук. ступення доктора екон. наук: 08.00.09 / Одеський нац. екон. ун-т. Одеса, 2014. 589 с.
180. Словник економічних наукових термінів. URL: <http://sum.in.ua/s/kontrolj>.
181. Собкова Н.Д. Світовий досвід організації державного фінансового контролю в бюджетному процесі. Економічний аналіз: зб. наук. праць (Тернопіль, 2012 р.). Тернопіль: ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2012. Вип. 13. С. 343 – 347.
182. Стефанюк І. Б. Бюджетна реформа вимагає нових форм контролю. Фінансовий контроль. 2004. № 5 (22). С. 3 – 8.
183. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики. Вісник КНТЕУ. 2011. №4. С. 42 – 51.
184. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Фінанси України. 2011. № 6. С. 84 – 102.
185. Стефанюк І. Б. Теоретичні засади побудови нової системи державного фінансового контролю підприємницької діяльності. Фінанси України. 2003. №11. С. 138 – 139.
186. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи Економіка. Фінанси. Право. 2001. №7. С. 3 – 4.
187. Стеценко Н. А. Підвищення фінансової спроможності місцевих бюджетів за рахунок децентралізації державної влади. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011_6_4/292-296.pdf
188. Тихомиров Ю. А. Механизм управления в развитом социалистическом обществе: учебник / за ред. Ю. А Тихомирова. Москва: Наука, 1978. 336 с.

189. Ткачук А. Ф. Скандинавський шлях. Досвід реформ адміністративно-територіального устрою і місцевого самоврядування в Данії та Швеції: монографія / за ред. А. Ткачука. Київ: Логос, 2015. 124 с.

190. Ткачук А. Ф. Реформа місцевого самоврядування (децентралізація). URL:<http://reformsguide.org.ua/ua/analytics/%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0-%D1%80%D0%B5%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0-%D0%BC%D1%96%D1%81%D1%86%D0%B5%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D1%81%D0%B0%D0%BC%D0%BE%D0%B2%D1%80/>

191. Ткачук А. Ф. Як провели реформу адміністративно-територіального устрою та місцевого самоврядування у Латвії? URL: <http://decentralization.gov.ua/reform/tag/match/>.

192. Тосунян Г. А. Фінансове право: учебник / за ред. Г. А. Тосунян, А. Ю. Викулин. Москва: Дело, 2002. 224 с.

193. Трещетенкова Н. Ю. Организация и деятельность счетных палат. Москва, 1992. С. 16 – 29.

194. Фадейкина Н. В., Воронов В. А. Финансовый контроль в сфере государственного сектора экономики: монография / за ред. Н. В. Фадейкина. Новосибирск: СИФБД, 2002. 414 с.

195. Файоль А. Общечное и промышленное управление: учебник / за ред. А. Файоля. Москва. 1923. 111 с.

196. Федоренко Ю. Децентралізація влади — «за» та «проти». URL: <http://m--p.com/detsentralizatsiya-vladi-za-ta-proti>.

197. Федосов В. М., Буряк Л. Д. Государственные финансы: учебн. пособ. для студ. экономических вузов и факультетов / за ред. В. М. Федосова. Київ: «Льбидь», 1991. 276 с.

198. Федосов В. М., Опарін В. М., Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. / за ред. В. М. Федосова. Київ: КНЕУ, 2004. 864 с.

199. Федченко Т. В. Система державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец.: 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит. Донецьк, 2011. 20 с.
200. Филон И. Л. Налоговый контроль как специфическое направление финансового контроля. Финансы и кредит. 2010. № 8 (392). С. 36 – 43.
201. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика: учебник / за ред. С. Фишера Москва: Изд-во «Наука», 1993. 660 с.
202. Химичев Н. И. Финансовое право: учебник / за ред. Н. И. Химичева. Москва: БЕК, 1996. 530 с.
203. Хомутенко А. В. Теоретичні основи фінансового контролю. Проблеми системного підходу в економіці. 2009. №3. С. 2 – 12.
204. Хомутенко В. П. Бюджетна система: навч. посіб. / за ред. В. П. Хомутенко. Одеса: Видавництво Бартенєва, 2014. 392 с.
205. Христенко В. Б. Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы: учебник / за ред. В. Б. Христенко. Москва: Дело, 2002. 608 с.
206. Чернадчук В. Д. Бюджетний контроль: поняття та сутність Фінансове право. 2002. № 11. С. 74 – 76.
207. Чернадчук В. Д. Щодо видів бюджетного контролю. Фінансове право. 2002. №12. С. 5 – 7.
208. Чечуліна О. О. Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування. Фінанси України. 2011. № 10. С. 15 – 31.
209. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку. Фінанси України. 2009. № 4. С. 3 – 1.
210. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Суми, 2011. 21 с.

211. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): монографія / за ред. В. О. Шевчук. Київ: КДТЕУ, 1998. 371 с.
212. Шевчук В. О. Становлення та розвиток системи державного фінансового контролю в Україні. Фінанси України. 1997. № 11. С. 19 – 29.
213. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія / за ред. О. А. Шевчук. Київ: УБС НБУ, 2013. 431 с.
214. Шевчук О. А. Природа фінансового контролю. Фінансовий простір. 2015. № 2 (18). С. 242 – 246.
215. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні: монографія / за ред. О. А. Шевчук. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 378 с.
216. Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации: учебник / за ред. С. О. Шохин. Москва: Финансы и статистика, 1999. 350 с.
217. Шохин С. О. Эффективность бюджетно-финансового контроля. Москва: АО Издательская группа «Професс», 1995. 62 с.
218. Шохин С. О., Воронина Л. К. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: учебник / за ред. С. О. Шохина. Москва: Финансы и статистика, 1997. 237 с.
219. Штофф В. А. Современная философия науки. Вопросы философии. 2007. № 9. С. 86 – 95.
220. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика): монографія / за ред. М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. Одеса: Юридична література, 2004. 136 с.
221. Щербина І. Ф., Зубенко В. В., Самчинська І. В. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2011 рік: підручник / за ред. І. Ф. Щербина, В. В. Зубенко, І. В. Самчинська. Київ: USAID, 2011. 96 с.
222. Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної системи України. URL: <http://ibser.org.ua>.

223. Юрій С. І. Казначейська система: підручник / за ред. С. І. Юрія. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 590 с.
224. Юрій С. І. Розвиток державного фінансового контролю в Україні. Проблеми фінансової теорії в постстабілізаційний період: матеріали наук. конф. професорсько-викладацького складу. (Тернопіль, 13 квітня 2006 р.). Тернопіль. 2006. С. 3 – 5.
225. Юрій С. І., Бескид Й. М. Бюджетна система України: навч. посіб. / за ред. С. І. Юрія. Київ: НІОС, 2000. 400 с.
226. Chartier J.-L., Doyelle A. Les procedures contradictoires des chambres régionales des comptes. P. 765.
227. Cochrane A. From financial control to strategic management: the changing faces of accountability in British local government // *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1993. Т. 6. №. 3. URL: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513579310042551>.
228. Gesetz über das Parlament der Republik Lettland Nimeccini URL: <http://www.rechnungshof.de/>
229. Government Performance and Results Act, 1993. URL: <http://www.whitehouse.gov/>.
230. La Constitución española. URL: <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm>.
231. Loin 2005 – 1425 du 18 novembre 2005 URL: <http://www.legifrance.gouv.fr/28>.
232. Loin 82-213 du 2 mars 1982 Relative aux droits et libertes des communes, des departments et des regions. URL: <http://www.legifrance.gouv.fr/>.
233. McKinnon R. I. The order of economic liberalization: Financial control in the transition to a market economy. JHU Press. 1993. URL: <http://agris.fao.org/agris-search/search.do?recordID=XF201501188>.
234. Mouzet P. La reunification du regime du controle budgetaire des collectivites locales // *Rev. du tresor*. 2006. № 6. P. 334.
235. System of budget control to China. URL: <http://www.audit.gov.cn/en/>.

236. System of the budgetary control of Spanish. URL: <http://www.tsu.es/>.
237. The law of the USA «About the budget and financial control» URL: <http://www.gao.gov/>.
238. Vatslavskiy O. I. Budget control during drafting local budgets. Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: collection of scientific articles. DradtDigital Publishing House, 2017. P. 134 – 135.
239. Vatslavskiy O. I. Question of improvement budget control at the local level. Baltic Journal of Economic Studies. Vol.2 (2016) No.5 November. Riga: Izdevnieciba «Baltiga Publishing», 2016. P. 35 – 40.

Додаток А

Основні повноваження органів бюджетного контролю

Суб'єкти бюджетного контролю	Основні функції суб'єктів бюджетного контролю
Верховна Рада України	<ul style="list-style-type: none"> – контроль дотримання бюджетного законодавства; – контроль за формуванням Державного бюджету України.
Рахункова палата України	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за доходами і видатками Державного бюджету України; – контроль за ефективністю діяльності НБУ; – контроль стану державного боргу; – методологічне та нормативне забезпечення діяльності органів державного фінансового контролю.
Міністерство фінансів України	<ul style="list-style-type: none"> – нагляд і перевірка стану діяльності суб'єктів державного фінансового контролю; – аналіз сучасної економічної і фінансової ситуації в Україні; – забезпечення впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і фінансової звітності.
Державна аудиторська служба України	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за витрачанням бюджетних коштів; – контроль збереження держмайна в бюджетних установах; – контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреб у бюджетних коштах та взяттям зобов'язань; – контроль за станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в органах виконавчої влади, фондах (державних та загальнообов'язкового державного соціального страхування), бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також в юридичних особах, що одержують кошти з бюджетів та в зазначених фондах або використовують державне чи комунальне майно; – контроль за додержанням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного та місцевого бюджетів, а також про державні закупівлі; – контроль за діяльністю будь-яких господарюючих суб'єктів - за рішенням суду (винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення досудового розслідування кримінальної справи); – накладання адміністративних і фінансових стягнень за виявлені порушення законодавства; – контроль за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; – контроль за цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів, кредитів, та їх своєчасним поверненням; – контроль за складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів щодо їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; – контроль за станом внутрішнього контролю та аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

Продовження додатку А

Державна фіскальна служба України	<ul style="list-style-type: none"> – облік платників податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів та держфондів; – здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів до державного та місцевих бюджетів; – ведуть облік податків та інших обов'язкових платежів, які зараховуються до державного та місцевих бюджетів, забезпечують правильність обчислення і своєчасність надходження цих податків та платежів; – контролюють своєчасність подання платниками бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків та інших платежів, а також перевіряють правильність визначення об'єктів оподаткування й обчислення податкових платежів; – забезпечують застосування та своєчасне стягнення до місцевих бюджетів сум фінансових санкцій, передбачених чинним законодавством за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів; – проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків та інших обов'язкових платежів до державного та місцевих бюджетів.
Державна казначейська служба України	<ul style="list-style-type: none"> – ведення обліку касового виконання Державного бюджету; – контроль цільового спрямування бюджетних коштів; – забезпечення складання та зведення звітності щодо виконання Державного бюджету. – контроль за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; – контроль за бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; – контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; – контроль за відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); – контроль за відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.
Головні розпорядники бюджетних коштів	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за своєчасністю затвердження паспортів бюджетних програм, достовірністю і повнотою інформації, що в них міститься; – здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня і отримувачами бюджетних коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів; – контроль та затвердження кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.
Державні обласні адміністрації	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за відповідністю бюджетному законодавству показників місцевих бюджетів нижчого рівня; – контроль при формуванні, виконанні та складанні звітності про виконання місцевих бюджетів відповідного рівня.
Представницькі органи місцевого самоврядування	<ul style="list-style-type: none"> – прийняття законодавчих актів із регулювання всіх питань бюджетного процесу; – забезпечення постійного і всебічного бюджетного контролю на всіх стадіях бюджетного процесу; – затвердження звіту про виконання місцевих бюджетів.
Місцеві фінансові органи	<ul style="list-style-type: none"> – перевірка поданих головними розпорядниками коштів бюджетних запитів; – контроль за відповідністю бюджетного розпису показникам затвердженого місцевого бюджету; – здійснюють попередній та поточний контроль при розподілі коштів місцевого бюджету між головними розпорядниками бюджетних коштів; – контролюють дохідну та видаткову частину місцевих бюджетів.

*Складено автором на основі даних [17; 99; 130; 142; 143; 156; 157].

Додаток Б

Контрольні повноваження органів місцевого самоврядування

Нормативно-правовий акт	Контрольні повноваження органів місцевого самоврядування
Конституція України ст. 143 [99]	<ul style="list-style-type: none"> - територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання; - контроль за діяльністю комунальних підприємств, організацій і установ.
Бюджетний кодекс України ст. 115 [17]	<ul style="list-style-type: none"> - контроль за дотриманням законності під час складання, розгляду, затвердження відповідних бюджетів, їх виконання, внесення змін, затвердження звітів про виконання і прийняття рішень щодо них; - контроль за дотриманням бюджетного законодавства щодо бюджетів районів у містах, селах, селищах чи містах районного значення, що входять до складу міст; - контроль за відповідністю бюджетному законодавстві показників затверджених бюджетів, бюджетного розпису та кошторисів бюджетних установ.
Податковий кодекс України ст. 12 [130]	<ul style="list-style-type: none"> - сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів.
Земельний кодекс України ст. 12 [254]	<ul style="list-style-type: none"> - здійснення контролю за використанням та охороною земель комунальної власності, додержанням земельного та екологічного законодавства.
Закон України Про місцеве самоврядування в Україні ст. 28, 29, 32, 42, 43 [142]	<ul style="list-style-type: none"> - контроль за виконанням бюджетів місцевого самоврядування шляхом забезпечення виконання бюджету, щоквартального подання відповідній раді письмових звітів про хід і результати виконання бюджету; - контроль за здійсненням в установленому порядку фінансування видатків з місцевих бюджетів; - контроль за виконанням та схваленням проектів планів підприємств, організацій, які належать до комунальної власності відповідних територіальних одиниць та фінансуються за рахунок коштів бюджету місцевого самоврядування; - контроль за використанням прибутків підприємств, установ та організацій комунальної власності; - контроль за дотриманням зобов'язань щодо платежів до відповідного бюджету на підприємствах і організаціях незалежно від форми власності; - контроль за використанням та утриманням об'єктів нерухомого майна комунальної форми власності; - контроль за використанням житлового фонду, який відноситься до комунальної власності; - контроль за використанням та призначенням коштів фонду загальнообов'язкового навчання, який створюється при загальноосвітніх навчальних закладах комунальної власності за рахунок коштів місцевого бюджету, залучених на договірних засадах коштів підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності, а також коштів населення, інших джерел.
Закон України Про адміністративні послуги ст.19 [255]	<ul style="list-style-type: none"> - посадові особи, уповноважені відповідно до закону надавати адміністративні послуги, адміністратори несуть дисциплінарну, цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність, передбачену законом, за порушення вимог законодавства у сфері надання адміністративних послуг.

*Складено автором.

Додаток В**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ****Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:**

1. Вацлавський О. І. Теоретичний підхід визначення змісту бюджетного контролю. Ефективна економіка. 2016. №3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=3&y=2016>.
2. Вацлавський О. І. Питання вдосконалення державного фінансового аудиту в Україні. Наука молода. 2016. №24. С. 41–47.
3. Вацлавський О. І. Роль громадського фінансового контролю в процесі формування та виконання місцевих бюджетів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. Вип. 10. С. 77–81.
4. Vatslavskyi O. I. Question of improvement budget control at the local level. Baltic Journal of Economic Studies. 2016. Vol. 2. No. 5. November. Riga: Izdevnieciba «Baltiga Publishing», 2016. P. 35–40.
5. Вацлавський О. І. Аналіз функціонування бюджетного контролю на місцевому рівні. Вісник Одеського національного університету. 2017. Вип. 4 (57). С. 101–106.
6. Вацлавський О. І. Оцінка ефективності бюджетного контролю в Україні. Світ фінансів. 2017. №2. С. 42–53.
7. Вацлавський О. І. Перспективи запровадження зарубіжного досвіду бюджетного контролю в контексті євроінтеграції України. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2017. Вип. 24. С. 62–64.
8. Vatslavskyi O. I. Budget control during drafting local budgets. Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: collection of scientific articles. 2017. No. 1. P. 134–135.
9. Вацлавський О. І. Особливості здійснення аудиторського та громадського контролю на місцевому рівні. Формування фінансового механізму сталого розвитку України : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. О. П. Кириленко та д-ра екон. наук, доц. О. І. Тулай. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С. 148–157.

Опубліковані праці апробаційного характеру:

1. Вацлавський О. І. Концептуальні основи державного фінансового аудиту в Україні. Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці: зб. тез наук. доп. за матеріалами XI Всеукр. наук. конф. студ. та молодих вчен. (м. Донецьк, 13 квітня 2011 р.). Донецьк: ДонНУ, 2011. С. 153 – 155.
2. Вацлавський О. І. Основні напрямки реформування податкової системи України. Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми: зб. тез наук. доп. за матеріалами X Ювілейної наук.-прак. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 10 червня 2011 р.). 2011. С. 90 – 92.
3. Вацлавський О. І. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні. Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки: матеріали IV Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Тернопіль, 11 – 12 травня 2011 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2011. С. 203 – 204.
4. Вацлавський О. І. Основні напрямки реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємство, стале економічне зростання: зб. тез наук. доп. за матеріалами XII Міжнар. наук.-прак. конф. студ. та молодих вчен. (м. Донецьк, 6 – 7 березня 2011 р.). Донецьк: ДонНУ, 2011. С. 122 – 123.
5. Вацлавський О. І. Питання вдосконалення діяльності державної фінансової інспекції України. Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України: матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Ірпінь, 22 травня 2015 р.). Ірпінь: КУДПСУ, 2015. С. 68 – 71.
6. Вацлавський О. І. Шляхи удосконалення бюджетного контролю в Україні. Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання: зб. тез наук. доп. за матеріалами III Всеукр. наук.-прак. конф. (м. Кременчук, 23 листопада 2015 р.). Кременчук. 2015. С. 20 – 21.
7. Вацлавський О. І. Ефективність бюджетного контролю на місцевому рівні. Другі наукові читання пам'яті С. І. Юрія: зб. тез наук. доп. (м. Тернопіль, 28 листопада 2016 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 15 – 19.

8. Вацлавський О. І. Імплементация зарубіжного досвіду бюджетного контролю у контексті євроінтеграції України. Актуальні напрями забезпечення ефективності економіки країни: зб. тез наук. доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 8 – 9 квітня 2016 р.). Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2016. Ч. 2. С. 9 – 11.

9. Вацлавський О. І. Особливості громадського фінансового контролю на місцевому рівні. Актуальні питання, проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку країни: зб. тез наук. доп. за матеріалами Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 25 – 26 листопада 2016 р.). Одеса: ЦЕДР, 2016. Ч. II. С. 60 – 63.

10. Вацлавський О. І. Питання вдосконалення контролю господарської діяльності бюджетних установ. Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації: зб. тез наук. доп. за матеріалами XIII Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. (м. Тернопіль, 24 – 25 березня 2016 р.). Тернопіль: Вектор, 2016. С. 105 – 106.

11. Вацлавський О. І. Проблеми та напрямки розвитку державного фінансового аудиту в Україні. Економічні проблеми сучасності та стратегії інноваційного розвитку економіки: матеріали доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 18 – 19 березня 2016 р.). Львів: ЛЕФ, 2016. Ч. 2. С. 52 – 54.

12. Вацлавський О. І. Теоретичні основи трактування сутності бюджетного контролю. Глобалізаційні процеси в розвитку національних економік: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 31 березня 2016 р.). Тернопіль: Крок, 2016. С. 218 – 221.

13. Вацлавський О. І. Аналіз функціонування бюджетного контролю при складанні проектів місцевих бюджетів. Глобальний економічний простір: детермінанти розвитку: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Миколаїв, 27 квітня 2017 р.). Миколаїв: МНУ ім. В. О. Сухомлинського, 2017. С. 87 – 90.

Додаток Г
Опубліковані праці апробаційного характеру

№ з/п	Назва конференції	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
1.	Одинадцята Всеукраїнська наукова конференція студентів та молодих вчених Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці	м. Донецьк	13 квітня 2011 року	Очна
2.	Десята ювілейна науково-практична інтернет-конференція Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми	м. Тернопіль	10 червня 2011 року	Заочна
3.	Міжнародна науково-практична конференція Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки	м. Тернопіль	11-12 травня 2011 року	Очна
4.	Дванадцята міжнародна науково-практична конференція студентів та молодих вчених Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємство, стале економічне зростання	м. Донецьк	6-7 березня 2011 року	Очна
5.	Міжнародна науково-практична конференція Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України	м. Ірпінь	22 травня 2015 року	Очна
6.	Третя Всеукраїнська науково-практична конференція Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання	м. Кременчук	23 листопада 2015 року	Очна
7.	Другі наукові читання пам'яті С. І. Юрія	м. Тернопіль	28 листопада 2016 року	Очна
8.	Міжнародна науково-практична конференція Актуальні напрями забезпечення ефективності економіки країни	м. Запоріжжя	8-9 квітня 2016 року	Очна
9.	Всеукраїнська науково-практична конференція Актуальні питання, проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку країни	м. Одеса	25-26 листопада 2016 року	Очна
10.	Тринадцята міжнародна науково-практична конференція молодих вчених Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації:	м. Тернопіль	24-25 березня 2016 року	Очна
11.	Міжнародна науково-практична конференція Економічні проблеми сучасності та стратегії інноваційного розвитку економіки	м. Львів	18-19 березня 2016 року	Очна
12.	Міжнародна науково-практична конференція Глобалізаційні процеси в розвитку національних економік	м. Львів	31 березня 2016 року	Очна
13.	Третя міжнародна науково-практична конференція Глобальний економічний простір: детермінанти розвитку	м. Миколаїв	27 квітня 2017 року	Очна

Додаток Д
Математичний розрахунок показника охоплення

<i>Регресійна статистика</i>	
Множинний R	0,881177934
R-квадрат	0,776474551
Нормований R-квадрат	0,720593189
Стандартна помилка	0,0595878
Спостереження	6

Дисперсійний аналіз

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість F</i>
Регресія	1	0,049337251	0,049337251	13,8950541	0,02033922
Залишок	4	0,014202824	0,003550706		
Разом	5	0,063540075			

	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95%</i>	<i>Верхні 95%</i>	<i>Нижні 95,0%</i>	<i>Верхні 95,0%</i>
Y-перетин	-0,224463694	0,146776113	-1,529293089	0,20092621	-0,6319795	0,1830521	0,63197951	0,183052125
Змінна X 1	7,47481E-06	2,00526E-06	3,727607023	0,02033922	1,9073E-06	1,304E-05	1,90732E-06	1,30423E-05

Додаток Е

Математичний розрахунок показника незаконних, нецільових витрат та недосаг

<i>Регресійна статистика</i>	
Множинний R	0,851980474
R-квадрат	0,725870729
Нормований R-квадрат	0,314676822
Стандартна помилка	0,210657481
Спостереження	6

Дисперсійний аналіз

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість F</i>
Регресія	3	0,235010703	0,078336901	1,765275986	0,381572312
Залишок	2	0,088753149	0,044376574		
Разом	5	0,323763852			

	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95%</i>	<i>Верхні 95%</i>	<i>Нижні 95,0%</i>	<i>Верхні 95,0%</i>
Y-перетин	0,463950326	0,668371306	0,694150575	0,559377816	-2,4118193	3,339719953	-2,4118193	3,339719953
Змінна X 1	0,00277004	0,003220838	2,860037296	0,480400623	-0,011088105	0,016628186	0,011088105	0,016628186
Змінна X 2	-0,003141802	0,007469802	-2,420600467	0,714930971	-0,035281769	0,028998164	0,035281769	0,028998164
Змінна X 3	-0,17868381	0,182622304	-2,978433662	0,431040553	-0,964444165	0,607076545	0,964444165	0,607076545

Додаток Ж

Математичний розрахунок показника відшкодування виявлених бюджетних порушень

Регресійна статистика

Множинний R	0,744798072
R-квадрат	0,554724168
Нормований R-квадрат	0,257873614
Стандартна помилка	0,20774284
Спостереження	6

Дисперсійний аналіз

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість F</i>
Регресія	2	0,161295164	0,080647582	1,868698441	0,297128072
Залишок	3	0,129471262	0,043157087		
Разом	5	0,290766426			

	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95%</i>	<i>Верхні 95%</i>	<i>Нижні 95,0%</i>	<i>Верхні 95,0%</i>
Y-перетин	0,374225792	0,355439976	1,052852287	0,369720217	-0,756942847	1,505394431	0,756942847	1,505394431
Змінна X 1	-0,000537323	0,000697589	-2,770256423	0,497245135	-0,002757363	0,001682718	0,002757363	0,001682718
Змінна X 2	0,002620478	0,001731898	2,513067078	0,227470631	-0,002891194	0,008132149	0,002891194	0,008132149

Додаток З

Математичний розрахунок показника недоотримання бюджетних ресурсів

<i>Регресійна статистика</i>	
Множинний R	0,914961058
R-квадрат	0,837153738
Нормований R-квадрат	0,796442172
Стандартна помилка	0,108786859
Спостереження	6

Дисперсійний аналіз

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість</i> <i>F</i>
Регресія	1	0,243355011	0,243355011	20,5630446	0,01053995
Залишок	4	0,047338323	0,011834581		
Разом	5	0,290693333			

	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна</i> <i>помилка</i>	<i>t</i> <i>статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні</i> <i>95%</i>	<i>Верхні</i> <i>95%</i>	<i>Нижні</i> <i>95,0%</i>	<i>Верхні</i> <i>95,0%</i>
Y-перетин	1,079024296	0,098829645	10,91802257	0,00039964	0,80462921	1,3534194	0,80462921	1,35341938
Змінна X 1	-0,001236365	0,000272648	-4,534649335	0,01053995	-0,0019934	0,0004794	-0,00199336	-0,00047937

Додаток И

Математичний розрахунок показника взаємодії з правоохоронними органами

<i>Регресійна статистика</i>	
Множинний R	0,805829708
R-квадрат	0,649361518
Нормований R-квадрат	0,415602529
Стандартна помилка	0,088702526
Спостереження	6

<i>Дисперсійний аналіз</i>					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість F</i>
Регресія	2	0,043713965	0,021856982	2,777910371	0,207629648
Залишок	3	0,023604414	0,007868138		
Разом	5	0,067318379			

	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95%</i>	<i>Верхні 95%</i>	<i>Нижні 95,0%</i>	<i>Верхні 95,0%</i>
Y-перетин	0,188482809	0,112394623	1,676973544	0,192140778	-0,169207043	0,54617266	0,169207043	0,54617266
Змінна X 1	-4,62983E-05	2,83258E-05	-2,634490595	0,200667972	-0,000136444	4,38471E-05	0,000136444	4,38471E-05
Змінна X 2	0,00011079	5,91262E-05	2,873793227	0,157660242	-7,73757E-05	0,000298956	-7,73757E-05	0,000298956

Додаток К



ДЕРЖАВНА КАЗНАЧЕЙСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ У ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ
 вул. Свободи, 70, м. Хмельницький, 29000, тел (0382) 71-97-00, факс (0382) 71-97-13, email: office@km.treasury.gov.ua, код ЄДРПОУ 37971775

14.09.2017 № 13-19/315-6284

на № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.01
 Тернопільського національного
 економічного університету

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Вацлавського Олега Івановича
 на тему:
«Бюджетний контроль в умовах реформування місцевого
самоврядування України»

Наукові результати дисертаційного дослідження Вацлавського Олега Івановича на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук на тему: «Бюджетний контроль в умовах реформування місцевого самоврядування України» використовується у діяльності управління Державної казначейської служби у Хмельницькій області.

Зокрема, використано пропозиції автора щодо удосконалення контролю за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів за цими зобов'язаннями. Запровадження таких заходів дозволить збільшити ефективність роботи управління Державної казначейської служби у Хмельницькій області.

Начальник



О.І. Мельничук

02797



УКРАЇНА

ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ

вул. М. Грушевського, 8, м. Тернопіль, 46021, тел.: (0352) 52-07-88, факс: 52-31-92
 E-mail: oda@te.gov.ua Код ЄДРПОУ 00022622

28.07.2017 № 01-3526/32-26

На № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.01
 Тернопільського національного
 економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Вацлавського Олега Івановича

на тему:

«Бюджетний контроль в умовах реформування місцевого
 самоврядування України»

Висновки та пропозиції дисертаційного дослідження Вацлавського Олега Івановича на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук на тему: «Бюджетний контроль в умовах реформування місцевого самоврядування України» використовується у діяльності Тернопільської обласної державної адміністрації при формуванні стратегії соціально-економічного розвитку Тернопільської області на 2016-2018 рр.

Використано пропозиції автора щодо залучення громадян до обговорення місцевих бюджетів та контролю на кожній стадії бюджетного процесу, що в свою чергу спонукатиме органи місцевого самоврядування відстоювати інтереси своїх територіальних громад та збільшить ефективність використання фінансових ресурсів Тернопільської області.

Голова обласної державної
 адміністрації



С.С. БАРНА



ДЕРЖАВНА АУДИТОРСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ЗАХІДНИЙ ОФІС ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ
УПРАВЛІННЯ ЗАХІДНОГО ОФІСУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ
В ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. М.Грушевського, 8, м. Тернопіль, 46021, тел. (0352) 52-68-37, факс 52-36-08.
E-mail: ternopil@dkrs.gov.ua Код ВПЮО №40913637

25.07.2017 №13-19-00-13/3809

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.01
Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Вацлавського Олега Івановича
на тему:
«Бюджетний контроль в умовах реформування місцевого
самоврядування України»**

Наукові результати дисертаційного дослідження Вацлавського Олега Івановича на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук на тему: «Бюджетний контроль в умовах реформування місцевого самоврядування України» використовується у діяльності Державної аудиторської служби України.

Зокрема, практичне застосування знайшли запропоновані автором рекомендації щодо вдосконалення координації роботи Державної аудиторської служби із правоохоронними органами. Це у свою чергу зменшить дублювання функцій контролюючих органів та підвищить ефективність роботи Управління Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області.

Начальник управління
Західного офісу Держаудитслужби
в Тернопільській області



Є.Р. Держерука



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46020; тел./факс +380 (352) 475051;
www.tneu.edu.ua; rektor@tneu.edu.ua; код ЄДРПОУ 33680120

№ _____

« _____ » _____ 20__ р.

На № _____



ЗАТВЕРДЖЕНО
Перший проректор
Тернопільського національного
економічного університету
к.ф.м.н., доцент
М.І. Шинкарик
М.І. Шинкарик

ДОВІДКА

про впровадження у навчальний процес результатів науково дослідження
аспіранта кафедри фінансів ім. С.І. Юрія
Тернопільського національного економічного університету
Вацлавського Олега Івановича

Результати науково-дослідної роботи Вацлавського Олега Івановича на
тему: «Бюджетний контроль в умовах реформування місцевого самоврядування
України» на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук
впроваджені кафедрою у навчальний процес при викладанні дисциплін:
«Державний фінансовий контроль», «Місцеві фінанси» і «Бюджетна система».

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану вчену раду Д 58.082.01
Тернопільського національного економічного університету по захисту
кандидатських дисертацій.

Декан факультету фінансів
к.е.н., доцент

А.Я. Кізіма

TNEU
№ 126-31/1716 від 04.09.2017

