

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

**ГУПАЛОВСЬКА МИРОСЛАВА БОГДАНІВНА**

УДК 336.148

**БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ  
УКРАЇНИ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси, кредит

Дисертація

на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

**Науковий керівник**

доктор економічних наук, професор

**Андрущенко Володимир Леонідович**

**ТЕРНОПЛЬ – 2012**

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БКУ - Бюджетний кодекс України;

ВОбК - вищий орган бюджетного контролю;

ВодФК – вищий орган державного фінансового контролю;

ГоловКРУ - Головне контрольно-ревізійне управління;

ДКРС - Державна контрольно-ревізійна служба;

ДКСУ – Державна казначейська служба України;

ДПСУ – Державна податкова служба України ;

ЄС – Європейський Союз ;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

МФУ – Міністерство фінансів України;

РПУ – Рахункова палата України;

ВРУ – Верховна Рада України;

ДБ – державний бюджет;

МБ – місцеві бюджети;

ДФІ – Державна фінансова інспекція;

ЦПГ – центральний підрозділ гармонізації;

ДВФК – державний внутрішній фінансовий контроль;

EUROSAI – Міжнародна організація вищих органів державного фінансового контролю, яка об'єднує вищі контролюючі органи країн Європи;

INTOSAI – Міжнародна організація вищих органів державного фінансового контролю.

**ЗМІСТ**

<b>ВСТУП</b>	4
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО – ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ</b>	11
1.1. Теоретична інтерпретація бюджетного контролю	11
1.2. Організаційно – функціональна система бюджетного контролю	31
Висновки до розділу 1	59
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ</b>	61
2.1. Оцінка механізму здійснення бюджетного контролю як управлінської функції	61
2.2. Аналіз особливостей здійснення зовнішнього, внутрішнього та громадського бюджетного контролю в Україні	78
2.3. Моніторинг стану бюджетного контролю в Україні	104
Висновки до розділу 2	125
<b>РОЗДІЛ 3. ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ</b>	127
3.1. Сучасні світові тенденції і моделі організації бюджетного контролю та можливості їх використання в Україні	127
3.2. Стратегічні орієнтири удосконалення та підвищення ефективності бюджетного контролю в Україні	153
Висновки до розділу 3	181
<b>ВИСНОВКИ</b>	183
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>	187

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Однією з найгостріших проблем у сучасній Україні є підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів, а разом з тим, і піднесення суспільного добробуту. Тому пріоритетним напрямом державного управління є удосконалення інституту бюджетного контролю.

Розбудова державності в Україні супроводжується ускладненням процесів в економічній, соціальній і політичній сферах. Оскільки бюджет є основним централізованим фондом коштів держави, то має важливе значення у матеріальному забезпеченні її функціонування, ефективність механізму якого переважно визначається дієвістю контролю, який є однією із кінцевих стадій управління державними фінансами, а також необхідною умовою ефективності управління бюджетним процесом в цілому. Однак, суперечності й проблеми, що існують в організації бюджетного контролю, негативно впливають на його ефективність. Як доказ – щорічне зростання бюджетних порушень і зловживань. У той же час, останнім часом в Україні спостерігається існування різних державних самостійних органів контролю, але вони не мають єдиної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, їхня робота вимагає скоординованості, а найголовніше – відсутність нормативно-правової бази, яка б лежала в основі узгодженості їхньої роботи.

З огляду на зазначене вище актуальними питаннями на сьогодні залишаються реформування сучасної моделі бюджетного контролю та підвищення його ефективності у контексті управління бюджетними коштами.

Для української науки дослідження проблем бюджетного контролю є значною мірою новим напрямом наукового пошуку, хоча фрагментарне його висвітлення знаходимо в економічних наукових виданнях. Дослідженню проблем державного контролю, бюджетного менеджменту, а також окремих питань бюджетного контролю присвячені праці відомих українських і зарубіжних науковців. У наукових колах України ці питання досліджували

такі вчені, як: М. Азаров, В. Андрущенко, О. Барановський, М. Бариніна, І. Басанцов, М. Білуха, Ф. Бутинець, О. Василик, І. Ващенко, Н. Виговська, В. Дем'янишин, І. Дрозд, О. Кириленко, В. Мамишев, І. Микитюк, В. Опарін, Н. Рубан, М. Сивульський, В. Симоненко, І. Стефанюк, Б. Усач, В. Федосов, В. Шевчук, С. Юрій та ін. Серед російських дослідників можна відзначити праці В. Андрєєва, В. Афанасьєвої, С. Бахішева, В. Бурцева, В. Ермілова, О. Кочеріна, А. Козиріна, К. Шоріної, С. Шохіна та ін. Фундаментальними з цієї проблематики є дослідження зарубіжних науковців, зокрема: Р. Адамса, А. Едварда, Д. Ірвіна, Р. Томсона, А. Файйоля та інших.

Проте у наукових працях згаданих учених увага приділена окремим аспектам державного фінансового контролю, а щодо бюджетного контролю, то в Україні практично не проводилися комплексні дослідження. Важливість та актуальність зазначених проблем, науково-теоретична цінність і практична значущість та корисність їхнього вирішення зумовили вибір теми наукового дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація є складовою частиною науково-дослідних робіт, що виконує колектив кафедри фінансів Тернопільського національного економічного університету відповідно до планових комплексних тем “Фінансова політика в стратегії соціально-економічного розвитку України” (державний реєстраційний номер 0105U000861), “Зміцнення фінансових основ місцевого самоврядування в Україні” (державний реєстраційний номер 0106U000530), “Концептуальні засади розвитку бюджетного процесу в умовах демократичних та економічних перетворень” (державний реєстраційний номер 0109U000048), “Формування фінансового механізму сталого розвитку України” (державний реєстраційний номер 0110U008613), у межах яких здобувачем запропоновано рекомендації щодо вдосконалення бюджетного контролю в контексті підвищення ефективності бюджетного менеджменту.

**Мета і завдання дослідження.** *Мета* дисертаційної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад і здійсненні аналізу сучасної практики

бюджетного контролю, а також у виробленні на цій основі рекомендацій з питань його вдосконалення для суттєвого підвищення ефективності.

Реалізація визначеної мети зумовила необхідність вирішення таких завдань:

– поглибити розуміння сутності бюджетного контролю та з'ясувати його характерні ознаки;

– дослідити організаційно-функціональну систему бюджетного контролю в Україні;

– розробити структуру механізму бюджетного контролю з метою подальшого удосконалення системи контролю в Україні;

– проаналізувати особливості функціонування зовнішнього, внутрішнього і громадського бюджетного контролю та простежити їхній вплив на бюджетну політику України;

– оцінити сучасний стан бюджетного контролю в Україні та виявити наявні проблеми цієї сфери;

– окреслити пріоритетні напрями розвитку бюджетного контролю, враховуючи зарубіжний досвід;

– скласти науково-обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення методів і напрямів бюджетного контролю для підвищення рівня його ефективності.

*Об'єкт дослідження* – система бюджетного контролю.

*Предмет дослідження* – теоретичні та практичні засади бюджетного контролю в умовах ринкової економіки України.

**Методи дослідження.** У процесі написання дисертаційної роботи використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. Логічний, комплексний, функціональний, діалектичний метод наукового пізнання, метод наукових абстракцій, аналогій, історичний та системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів застосовано при обґрунтуванні категоріально-понятійного апарату. При дослідженні практики та проблематики бюджетного контролю застосовано економіко-статистичний

аналіз, методи узагальнення, порівняння, аналізу і синтезу, індукції і дедукції, прийоми середніх і відносних величин. У роботі широко використовується графічний метод для наочного ілюстрування досліджуваних явищ і процесів.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає у комплексному дослідженні проблем бюджетного контролю та обґрунтуванні стратегічних векторів його реформування з урахуванням потреб бюджетного менеджменту України.

Найвагоміші результати дисертаційної роботи, що містять наукову новизну і виносяться на захист, полягають у такому:

*вперше:*

– концептуально обґрунтовано бюджетний контроль як особливу специфічну сферу діяльності, соціально-економічне призначення якої визначається триєдиною детермінованістю на рівнях громадського, представницько-законодавчого та управлінсько-виконавчого впливу, що реалізується діями органів законодавчої, виконавчої влади та громадськістю. Аргументовано, що громадський контроль є необхідною передумовою і першоосною ефективності бюджетного контролю, оскільки без дієвості механізмів суспільного вибору та контролю з боку громадських інститутів неможливим є оптимальна реалізація завдань бюджетного контролю на рівні представницької та виконавчої влади;

*удосконалено:*

– класифікацію бюджетного контролю шляхом виокремлення основних його видів за суб'єктними ознаками, форм – за часом здійснення, методів – за способом досягнення результату, що сприятиме чіткому розмежуванню їх предметної сфери;

– методику оцінки ефективності бюджетного контролю в частині визначення інтегрального індикатора на основі показників організаційного, соціального та економічного ефектів, що, на відміну від традиційного,

уможливить врахування всіх чинників, що впливають на підвищення чи зниження ефективності бюджетного контролю.

*дістало подальший розвиток:*

– обґрунтування потреби й основних переваг врегулювання єдиної послідовності і порядку здійснення бюджетного контролю, регламентування його процедур, а також уніфікації термінології шляхом законодавчого закріплення;

– принципи бюджетного контролю, що передбачають використання принципів законності, об'єктивності, незалежності, транспарентності, компаративності, превентивності, координованості, системності, гласності, сталості, доцільності, ефективності і самодостатності. Зазначені принципи повинні забезпечити формування оптимального бюджету, економне і цільове використання коштів, оперативність коригування управлінських рішень відповідно до змін у бюджетному законодавстві, а також сприяти розв'язанню нагальних потреб держави і суспільства;

– методологічні підходи до модернізації організаційної структури системи бюджетного контролю, що уможливить розширення та гармонізування інформаційної бази для ефективного управління бюджетними коштами як на державному, так і на місцевому рівнях, а також сприятиме безперервному циклу контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає у тому, що сформульовані в дисертації висновки та пропозиції можуть бути використані для вдосконалення бюджетного контролю у сучасних умовах бюджетного менеджменту. Рекомендації автора щодо проведення цілісного та взаємопов'язаного комплексу контрольних та експертних заходів стосовно бюджетних коштів, а також пропозиції щодо координації роботи Рахункової палати України та інших органів контролю у частині перевірки законності, ефективності та доцільності формування надходжень і витрачання бюджетних коштів використовуються у практичній діяльності Рахункової



палати і сприяють підвищенню ефективності роботи в умовах ринкових перетворень (довідка № 05-23/50 від 11.05.2011 р.).

Рекомендації автора щодо вдосконалення практики оцінки ефективності бюджетного контролю за допомогою інтегрального індикатора враховані постійною комісією Рівненської обласної ради з питань бюджету, фінансів та податків при здійсненні моніторингу виконання державного та обласного бюджету і дозволили підвищити його прозорість та об'єктивність (довідка № 02-596/02 від 29.10.2010 р.). Рекомендації щодо посилення інформаційної координації попереднього, поточного і наступного контролю враховані Контрольно-ревізійним управлінням у Тернопільській області при здійсненні контрольних заходів виконання місцевих бюджетів (довідка № 19-09-13-14/6171 від 15.11.2010 р.). Окремі положення дисертаційної роботи впроваджені у навчальний процес Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-06/778 від 04.04.2011 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Сформульовані у роботі наукові результати, що виносяться на захист, висновки, рекомендації та пропозиції одержані дисертантом самостійно та є його науковим доробком.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати наукового дослідження доповідалися та обговорювалися на: Всеукраїнській науково-практичній конференції “Проблеми розвитку економіки і підприємництва в Україні в контексті міжнародних інтеграційних процесів” (м. Тернопіль, 2005 р.), Науковій конференції професорсько-викладацького складу “Проблеми фінансової теорії та практики в постстабілізаційний період” (м. Тернопіль, 2006 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції “Фінансова система України: становлення та розвиток” (м. Острог, 2006р.), IV Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті” (м. Тернопіль, 2007р.), Науковій конференції професорсько-викладацького складу “Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в постстабілізаційний період” (м. Тернопіль, 2007р.), Міжнародній науково – практичній конференції “Формування

єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки”(м. Тернопіль, 2007р.), Науковій конференції професорсько-викладацького складу “Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період” (м. Тернопіль, 2008р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції “Фінансова система України: становлення та розвиток” (м. Острог, 2008р.), IV Міжнародній науково-практичній конференції “ Научная индустрия Европейского континента – 2008” (м. Прага, Чехія, 2008р.), Міжнародній науково-практичній конференції “Розвиток фінансових ринків та інститутів в умовах міжнародної інтеграції” (м. Полтава, 2009р.), Міжнародній науково-практичній конференції “Конкурентоспроможність та інноваційний розвиток України: проблеми науки та практики” (м. Харків, 2009р.), Науковій конференції професорсько-викладацького складу “Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності” (м. Тернопіль, 2010р.), VII Міжнародній науково-практичній конференції “Стратегічні питання світової науки – 2011” (м. Пшемисль, Польща, 2011р.)

**Публікації.** Основні положення дисертаційної роботи викладено у 21 публікації загальним обсягом 5,7 д.а. серед яких 9 наукових праць, в яких відображено основні наукові результати дисертації (4,2 д.а.).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел зі 243 найменувань на 22 сторінках та 15 додатків, що містяться на 29 сторінках. Загальний обсяг роботи становить 208 сторінок. Подано 14 таблиць на 14 сторінках і 25 рисунків на 25 сторінках.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО – ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЇ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

### 1.1. Теоретична інтерпретація бюджетного контролю

Бюджетний контроль – один із найважливіших і найнеобхідніших атрибутів держави і громадянського життя, найважливіша умова нормального функціонування суспільства.

Сьогодні умови життя України сповнені труднощами щодо формування достатнього обсягу фінансових ресурсів в розпорядженні держави, необхідних для задоволення життєво важливих потреб суспільства вимагають вирішення питань оптимізації складу та структури доходів і видатків бюджету, ефективного та раціонального використання наявних коштів. Саме ці чинники, на наш погляд обумовили появу такого поняття як “бюджетний контроль”, який спрямований на удосконалення управління бюджетним процесом та вирішення проблем фінансування державного сектору відповідно до принципів та норм демократичної і правової держави.

Контроль обслуговує всі етапи бюджетного процесу, що надає йому універсального характеру управлінської діяльності. Однак у сучасній економічній літературі досить часто практична сутність контрольної функції бюджету розкривається за допомогою таких понять як “фінансовий контроль”, “державний фінансовий контроль”, “контроль за дотриманням бюджетного законодавства”, “контроль за виконанням бюджету” тощо.

Такий підхід до визначення бюджетного контролю ми вважаємо не зовсім правомірним. На нашу думку об’єкт, предмет, суб’єкти та методи фінансового контролю є значно ширшими, ніж аналогічні елементи бюджетного контролю.

Це пояснюємо тим, що, по-перше, ч. 2. ст.19 Бюджетного кодексу України гласить: “На всіх стадія бюджетного процесу здійснюється контроль

за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства”. По-друге, фінансовий контроль охоплює всі розподільчі процеси, які стосуються формування, розподілу та використання доходів, нагромаджень, фондів грошових коштів суб’єктів господарювання та держави, а бюджетний контроль – тільки ті розподільчі процеси, які стосуються формування і використання централізованого фонду грошових коштів [79,с. 362].

На наш погляд, бюджетний контроль є похідною із двох понять, тому розкриття суті даної інституції пропонуємо базувати на дослідженні двохскладової термінологічної композиції. Перший термін – “бюджет” являє собою предмет та зміст діяльності, а другий - “контроль” розкриває стадії, прийоми та методи діяльності.

Дослідження такого багатоаспектного явища як контроль неможливе, на наш погляд, без з’ясування його сутності, яка залежить від тієї точки зору, відносно якої розглядається поняття та суть контролю. Аналіз наукових досліджень, присвячених з’ясуванню сутності дефініції “контроль” дозволяє виділити чотири напрямки його тлумачення.

Перший з них представлений у роботах вчених, які досліджують контроль як вид діяльності. Вони визначають контроль як працю за наглядом і перевіркою відповідності процесу функціонування об’єкта прийнятим управлінським рішенням-законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам і т.д.; виявлення результатів впливу суб’єкта на об’єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень, від прийнятих принципів організації і регулювання. Виявляючи відхилення та їхні причини, працівники контрольних органів визначають шляхи коригування організації об’єкта управління, способів впливу на об’єкт з метою подолання відхилень, усунення перешкод на шляху оптимального функціонування системи [133, с.113]. М. Мартиненко, пише, що контролювання – це процес людської діяльності, спрямований на встановлення корисності факту, що здійснився, його направленості на досягнення мети або визначення ступеня відхилення

від плану досягнення мети, допущеного окремою особою, групою осіб або організацією в цілому. Тим самим функція контролю спрямована на встановлення помилок і обмеження нагромадження їх у діяльності менеджера організацій [133, с. 248].

Представники другого напрямку розглядають контроль як процес. Наприклад, О. Козирін вважає, що контроль передбачає існування взаємозв'язків, які проявляються в активному впливові контролю на більш ефективне використання фінансових ресурсів, у ліквідації перешкод оптимального функціонування всіх ланок фінансової системи [116,с.89].

М. Погосян визначає контроль як сукупність регулярних і безперервних процесів, за допомогою яких їхні учасники в легітимній формі забезпечують ефективне функціонування державного сектора, а також діяльність інших суб'єктів, що здійснюють господарську діяльність, незалежно від форм власності [164,с.103].

У працях дослідників третього напрямку дотримуються кібернетичні підходи і контроль тлумачиться як форма зворотного зв'язку, з допомогою якого керована система отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та виконання управлінських рішень.

Четвертий напрям виділяє контроль як метод або форму управління, які являють собою певну сукупність управлінських рішень, що забезпечують вплив суб'єкта управління на об'єкт управління [17].

Підтримуючи представників останнього напрямку, вважаємо, що контроль є однією з найважливіших управлінських функцій держави.

Однак у вітчизняній та зарубіжній теорії управління ще не склалося сталого й загально визначеного поняття державного управління [1]. Таким чином державне управління розглядають як:

- відмежування одних від інших видів державної діяльності – вся поза законодавча та позасудова діяльність держави й становить зміст державного управління [1, с.29];

- складну динамічну систему, кожний елемент якої передає, сприймає, перетворює регулюючі впливи таким чином, що вони зливаються, врешті-решт, в те, що потрібно суспільству, задану впорядкованість суспільного життя [123, с.71];

- управління, яке здійснюється в загальнодержавному масштабі спеціальними суб'єктами – органами державного управління [115, с.7];

- цілеспрямовану інформаційну дію однієї системи на іншу з метою зміни її поведінки у визначеному напрямі [118, с.9].

- сукупність функцій, спрямованих на ефективне та результативне використання ресурсів для досягнення певних організаційних цілей [53, с.4].

У книзі “Основи менеджмента” автори наводять найпоширеніше визначення управління, яке визначається більшістю фахівців у цій галузі: “Управління – це процес планування, організації, мотивації і контролю, необхідний для того, щоб визначити і досягти цілей організації” [137, с.38].

Вперше загальна система управлінських функцій була сформована А. Файолем, який вважає, що управляти – означає передбачати, організовувати, розпоряджатися, координувати і контролювати [214, с.12].

Контроль є підсумковим етапом управлінської діяльності, що дозволяє зіставити досягнуті результати із запланованими.

Тому поняття “контроль в управлінні” слід розглядати в трьох основних аспектах:

- 1) контроль як систематична і конструктивна діяльність;
- 2) контроль як кінцева стадія процесу управління, серцевиною якої є механізм зворотного зв'язку;
- 3) контроль як невід'ємна складова процесу прийняття і реалізації управлінських рішень, яка безперервно, від початку до кінця, приймає участь у цьому процесі.

Вивчивши позиції різних вчених, робимо висновок, що контроль є самостійною функцією управління, особливим видом діяльності, який характеризується цільовою спрямованістю, однорідністю змісту й

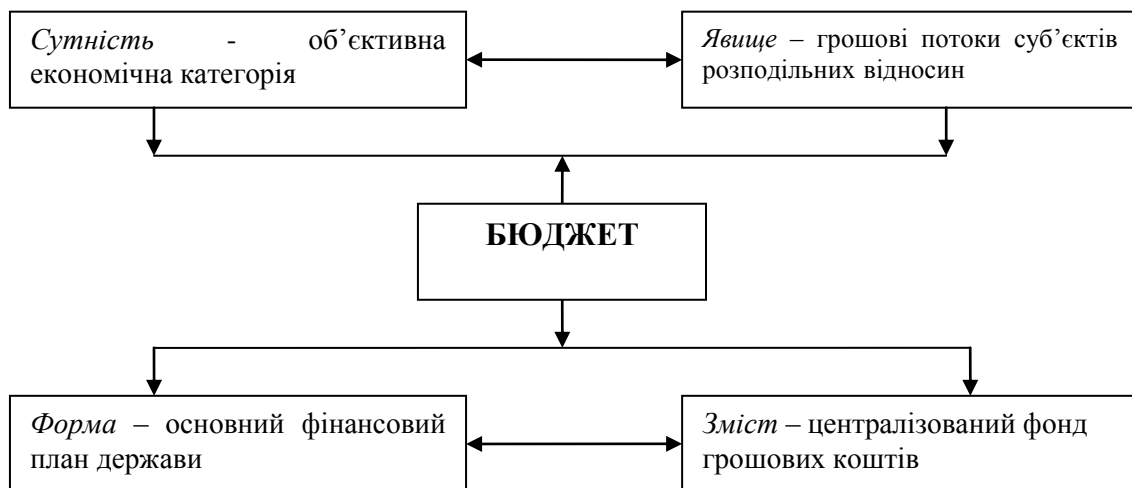
однотипністю способів його існування. Ми поділяємо думку Ю. Тихомирова, який вважає, що контроль як кульмінаційний момент управлінського циклу повинен бути оперативним, точним і ефективним [210, с. 318]. Разом з тим, погоджуємося що виділення контролю як завершальної стадії управлінського процесу неправомірне, оскільки в цій ролі контроль застосовується на всіх стадіях управління [231, с.23]. Вузько кібернетичний підхід носить формальний характер, тут на перший план виступають технічні аспекти контролю, а не соціально-економічні, які повинні бути домінуючими.

Таким чином, під контролем ми розуміємо процес забезпечення та досягнення цілей. На наш погляд, це, хоч і стисле визначення є конкретним та повною мірою характеризує мету контролю як функції, процесу та діяльності.

Теоретичне осмислення сутності бюджету – не простий і відповідальний творчий процес. Ми вважаємо, що філософський підхід дозволить найбільш точно пояснити сутність бюджету. Формулюючи концептуальні підходи до трактування бюджету використаємо такі філософські категорії як “сутність” і “явище”, “зміст” і “форма”, прослідкуємо, яким чином вони дають можливість пізнати особливості бюджету, зрозуміти його призначення як об’єктивної економічної категорії та інструменту регулювання соціально-економічного розвитку суспільства.

Між формою і змістом простежуються тісний взаємозв’язок та суперечності, визначені особливостями дії закону єдності і боротьби протилежностей. Одночасно зміст і форма бюджету обумовлені його сутністю та явищем (рис. 1.1). Діалектичний взаємозв’язок та відмінності між цими категоріями дають можливість глибоко пізнати теоретичні і практичні засади бюджету, досягнути єдності теорії і практики, забезпечити ефективне використання бюджету у забезпеченні належного рівня соціально-економічного розвитку суспільства та задоволенні економічних інтересів усіх його членів.

Ми вважаємо, що за сутністю бюджет є об'єктивною економічною категорією, яка представляє собою сукупність грошових відносин між державою з одного боку і юридичними та фізичними особами, з іншого, з приводу формування і використання централізованого фонду грошових коштів для забезпечення соціально – економічного розвитку суспільства. Одночасно, бюджет як явище відображають реальні грошові потоки суб'єктів розподільних відносин, які характеризуються обсягами (наповненням), спрямованістю та часом. Таким чином, сутність бюджету відображає об'єктивні розподільчі та перерозподільчі відносини, за допомогою яких формують і використовують кошти основного централізованого грошового фонду держави, а явище – конкретні грошові потоки, організовані й спрямовані державою відповідно до об'єктивних відносин [79].



**Рис. 1.1. Взаємозв'язок філософських категорій при дослідженні теоретичних засад бюджету**

Підтримуючи думку В. Базилевича, О. Василика, В. Дем'янишина, В. Опаріна, С. Юрія та інших українських науковців, ми вважаємо, що за формою бюджет є основним фінансовим планом держави і займає центральне місце серед інших фінансових планів у країні [5; 37; 38; 156]. У бюджеті як основному фінансовому плані відображені результати



розподільчих процесів, що здійснюються за допомогою бюджетних відносин, передбачені джерела й обсяги надходжень, напрями розподілу та використання коштів централізованого грошового фонду держави [79].

За змістом бюджет відображає кінцеву мету розподільних і перерозподільних процесів – формування і використання централізованого фонду грошових коштів. Отже, можна стверджувати, що за змістом бюджет є централізованим фондом грошових коштів держави і йому притаманні такі характерні ознаки:

- законодавче та нормативно-правове забезпечення процесів формування і використання коштів фонду;
- цільовий характер – використання коштів за цільовою ознакою і спрямуванням;
- динамічність – кошти не нагромаджуються, а безперервно використовуються для фінансування видатків;
- мобільність – використання коштів на найнеобхідніші потреби.

Однак, ми вважаємо, що за такого підходу не повною мірою розкривається складна та багатогранна природа бюджету, оскільки тут відсутні такі важливі характеристики як правовий характер та роль у фінансовій системі держави.

За рівнем впливу на соціально-економічний розвиток суспільства бюджет є одним із найважливіших інструментів регулювання всіх соціально – економічних процесів. Основне його призначення полягає у мобілізації до основного централізованого фонду грошових коштів держави такого обсягу фінансових ресурсів і в такі терміни, які б дали їй змогу в повному обсязі та своєчасно профінансувати усі заходи, пов'язані з якісним виконанням державою своїх функцій. Забезпечення такої мобілізації і використання коштів централізованого фонду держави здійснюються в процесі розподілу і перерозподілу ВВП. Розподіляючи ВВП, держава зобов'язана обирати оптимальну модель, за умови дотримання якої можна було б якнайкраще задовольнити потреби усіх учасників бюджетних відносин, забезпечуючи

при цьому необхідне співвідношення між виробництвом та споживанням матеріальних благ [79,с.45].

Таким чином, бюджет є центральною ланкою фінансової системи держави з огляду на його об'єктивну необхідність і багатосторонній вплив на функціонування усіх інших сфер і ланок фінансової системи. При утвердженні економіки ринкового типу в Україні бюджет зберігає свою важливу роль. Але при цьому змінюються методи його впливу на суспільне виробництво і сферу соціальних стосунків. Тому він широко використовується для міжгалузевого і територіального перерозподілу фінансових ресурсів з урахуванням рівня економічного та соціального розвитку у масштабах всієї території України.

Відмітимо, що окрім багатогранного науково – теоретичного розуміння суті бюджету важливе значення має його правовий аспект. Державний бюджет – єдиний фінансовий план, що має силу закону.

Вияв сутності бюджету та відображення характерних цій категорії рис, на наш погляд здійснюється за допомогою функцій. Абсолютна більшість економістів схиляється до думки, що бюджет виконує дві функції – розподільну і контрольну.

Через розподільну функцію проходить процес централізації частини ВВП в руках держави і його використання з метою задоволення загальнодержавних потреб. Зміст розподільної функції бюджету визначається процесами перерозподілу фінансових ресурсів між різними ланками фінансової системи. Жодна з інших ланок фінансової системи не здійснює такого багатогранного: міжгалузевого, міжтериторіального перерозподілу коштів як бюджет. Специфіка розподільної функції бюджету полягає ще й у масштабності операцій та багатоканальності грошових потоків. З бюджетом пов'язані всі сфери і ланки фінансової системи, кожен регіон і адміністративно - територіальне утворення, кожне підприємство і установа, кожен громадянин і суспільство в загалом.

Контрольна функція бюджету сприяє формуванню уявлень про те, наскільки своєчасно і повною мірою фінансові ресурси надходять у розпорядження держави, як фактично складаються пропорції в розподілі бюджетних коштів та чи ефективно вони використовуються. Зміст контрольної функції полягає у тому, що бюджет об'єктивно через формування і використання фонду грошових коштів держави відображає економічні процеси, які протікають в структурних ланках економіки. Завдяки цій функції можна відслідкувати як надходять в розпорядження держави фінансові ресурси від різних суб'єктів господарювання, чи відповідає розмір централізованих ресурсів держави обсягу її потреб, тощо. Основу контрольної функції бюджету складає рух бюджетних коштів і фінансових потоків, які відображаються у відповідних показниках бюджетних надходжень і видаткових призначень. Особливістю такої функції бюджету є високий рівень централізації фінансових ресурсів у руках держави, а централізація завжди означає підзвітність і створює передумови для організації державного фінансового контролю зверху до низу.

Не зайве згадати, і той факт, що бюджет є ланкою фінансів. Оскільки фінанси, як більш узагальнююча економічна категорія, виконують теж розподільчу і контрольну функції, а матеріальним вираженням контрольної функції є фінансовий контроль, то можна стверджувати, що бюджетний контроль є складовою державного фінансового контролю [80, с. 45]

Визнання такої позиції зумовлює розгляд окремих усталених поглядів у цьому питанні.

Так, наприклад, І. Белобжецький вважає, що фінансовий контроль виступає як результатом практичного використання державою контрольної функції фінансів, тобто внутрішньо властивої їм риси [20, с.24].

В. Мельничук наголошує, що фінансовий контроль здійснюється спеціально створеними для цього державними органами і службами, їх територіальними представництвами, органами державної виконавчої влади, контрольно-ревізійними службами підприємств, установ, організацій,

суб'єктами незалежного фінансового контролю від імені державної влади або самостійно, відповідно до їх статусу, функцій та повноважень із метою перевірки законності та ефективності формування, володіння та використання коштів Зведеного бюджету країни, інших фінансових ресурсів, державного майна, фінансової діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності та підпорядкування [136, с.3].

В. І. Борисов характеризує фінансовий контроль як вид спеціалізованого державного контролю, який здійснюється відповідними фінансовими органами та їх посадовими особами, діяльність яких спрямована на перевірку обґрунтованості процесів формування та використання централізованих і децентралізованих грошових фондів, а за наявності відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами – на своєчасне прийняття відповідних коригувальних і превентивних заходів [29].

На думку С. Шохіна та Л. Вороніної, фінансовий контроль – це система органів і заходів з перевірки законності і цілеспрямованості дій у галузі утворення, розподілу та використання грошових фондів держави й органів місцевого самоврядування; одна із форм державного контролю, що сприяє забезпеченню законності, охорони власності, правильному, ефективному й економічному використанню бюджетних і власних коштів, допомагаючи виявляти порушення фінансової дисципліни [232, с. 13].

Вище було здійснено виділення часткового поняття “фінансовий контроль” з більш загального “контроль”. Оскільки предметом нашого дослідження є “бюджетний контроль”, то необхідно визначити його місце як одного з видів більш широкої категорії “державний фінансовий контроль”, який, у свою чергу є видом “фінансового контролю”.

Однак становлення державного фінансового контролю в Україні відбулося відносно недавно, лише з державотворенням і переходом до ринкових відносин. З огляду на те, що про виділення бюджетного контролю у підвид державного фінансового контролю у той час не йшлося,

дослідження того періоду пов'язані тільки з державним фінансовим контролем.

Можна погодитися з думкою Л. Овсянникова, який вважає, що державний фінансовий контроль – це реалізація права держави законними шляхами захищати свої фінансові інтереси й фінансові інтереси своїх громадян через систему законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів” [150, с. 5].

На думку В. Бурцева державний фінансовий контроль – це одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне прийняття відповідних коригувальних і превентивних заходів [32, с. 24].

Серед розробок українських вчених, в яких аналізується питання фінансового контролю, необхідно виділити дисертаційне дослідження І. Басанцова, який підкреслює, що державний фінансовий контроль – це особливий вид діяльності державних органів (регламентований відповідними нормативно-правовими актами), спрямований на перевірку (дослідження) дотримання законності, раціональності та ефективності планування, надходження, розподілу і використання державних ресурсів у процесі державного управління, забезпечення компетентних органів влади та громадськості достовірною інформацією про попередження, виявлення та усунення фінансових правопорушень, а також виконання інших функцій, що сприяють зміцненню економічної безпеки держави [17, с. 42].

Близьким за змістом є визначення О. Грачової: “державний фінансовий контроль – це діяльність уповноважених державою органів і організацій за дотриманням законності у процесі збирання, розподілу, перерозподілу й використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян” [51, с. 121].

Окремий інтерес для теорії державного фінансового контролю, на наш погляд, представляє науковий доробок Ю. Данилевського, який дослідив, що державний фінансовий контроль, будучи однією з найважливіших функцій та невід'ємною складовою частиною загального механізму управління економікою, виробництвом, охоплює фінансові, кредитні й виробничі показники; здійснюється з метою забезпечення проведеної державою фінансової політики й реалізується через систему організаційних, адміністративних, правоохоронних і інших заходів, що відповідають сучасним умовам і перспективі розвитку економіки й держави [77, с. 16].

Досить неординарним з наукової точки зору є визначення О. Козиріна, який вважає, що під державним фінансовим контролем слід розуміти здійснювану з використанням специфічних організаційних форм і методів діяльність державних органів, а в ряді випадків і недержавних органів, наділених законом відповідними повноваженнями, з метою встановлення законності та достовірності фінансових операцій, об'єктивної оцінки економічної ефективності фінансово-господарської діяльності і виявлення резервів її підвищення, збільшення надходжень до бюджету і збереження державної власності [119, с. 5].

Таким чином, державний фінансовий контроль є інструментом, який забезпечує стабільне функціонування фінансової системи країни. Оскільки бюджет, як зазначалося раніше, є центральною ланкою фінансової системи України, то очевидно, що бюджетний контроль займає важливе місце у системі фінансового контролю і державного фінансового контролю, зокрема.

Контроль за державним бюджетом (спочатку за доходами, пізніше за видатками) має свою історію і давнє походження. Він виник історично як продукт боротьби законодавчої влади з виконавчою. У середні віки така боротьба мала форму протистояння між королями і представницькими органами феодальної знаті. Саме під впливом цього протистояння в Англії була прийнята знаменита Велика хартія вольностей, яка забороняла королю

запроваджувати податки без згоди парламенту. У 1688 р. розширилися повноваження парламенту і на контроль над видатками.

У західній літературі бюджетний контроль визначається як нагляд контрольних органів за виконанням бюджету, доцільністю діяльності фінансованих державою установ (організацій, підприємств, програм), правомірністю фінансових операцій, дотриманням державних інтересів у бюджетній сфері [82,с.58].

З урахуванням зміни реалій останнього десятиліття, протягом якого почалося поглиблене дослідження організації системи державного фінансового контролю та її складників з урахуванням зарубіжного досвіду, з'явилися перші спроби дослідження бюджетного контролю.

Разом з тим, поняття “бюджетний контроль” в Україні не визначено законодавчо, а відтак – і вивчене та розроблене недосконало. Однак, з урахуванням зміни реалій останнього десятиліття, протягом якого почалося поглиблене дослідження організації системи державного фінансового контролю та її складників з урахуванням зарубіжного досвіду, з'явилися перші спроби дослідження бюджетного контролю.

Так, у юридичній енциклопедії, бюджетний контроль визначено як вид фінансового контролю, який здійснюється у процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджету [236, с.293]. З таким визначенням можна погодитися частково, оскільки тут не розкривається об'єкт і суб'єкт контролю.

В. Чернадчук визначаючи 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 [219, с. 76]. Однак дане визначення носить виключно фіскальний характер. На наш погляд, бюджетний контроль повинен сприяти більш ефективному (раціональному) використанню ресурсів бюджету, усуненню недоліків для

оптимального функціонування бюджету та попереджувати бюджетні правопорушення.

Заслуговує на увагу позиція В. Дем'янишина, який вважає бюджетний контроль об'єктивно зумовленою складовою процесу управління економічною діяльністю та однією з функцій управління бюджетною системою [79, с. 364]. Зазначимо, що таке визначення підкреслює призначення бюджетного контролю не лише як відповідної процесуальної форми діяльності, а й як важливого вектора бюджетного менеджменту.

На нашу думку, важливим доповненням вище приведеного визначення є думка колективу авторів В. Федосова, В. Опаріна, Л.Сафоновой, В.Андрущенко, 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 [37, с.438].

Таким чином, враховуючи досвід провідних науковців та синтезуючи поняття “бюджет” і “контроль” бюджетний контроль ми визначаємо як особливий 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.

Аналіз сутності бюджетного контролю дає підстави вважати, що даний вид контролю має специфічні, властиві тільки йому елементи, наявність яких є необхідними і достатніми умовами існування бюджетного контролю. Отже, можна вести мову про цілі, завдання, функції та принципи бюджетного контролю.

Необхідність бюджетного контролю є об'єктивно обумовлена самим життям, широка сфера його застосування дозволяє стежити за дотриманням



бюджетної безпеки, збалансованістю державного і місцевих бюджетів, суттєво впливати на розвиток ринкової економіки.

Роль та значущість бюджетного контролю проявляється у практичному задоволенні цілей державного і суспільного життя. Досягнення поставлених цілей є основою всієї управлінської діяльності, включаючи контрольну. Основна мета контролю полягає у тому, щоб забезпечити єдинство рішення і виконання, успішно виконати завдання, а також попередити можливі помилки [143, с.13].

Розглядаючи мету контролю, першочерговим є питання про співвідношення мети управління і контролю. Окремі дослідники контроль відносять до вторинної діяльності. На нашу думку такий підхід суттєво звужує розуміння суті контролю. Дійсно, перед системою управління ставиться мета і всі окремі види діяльності спрямовані на її досягнення є вторинними (планова, організаційна, контрольна та ін.), однак вони є самостійними та первинними відносно одна одної.

Привертає увагу мета контролю, сформульована А. Файолем: “ У кожному заході мета контролю полягає в перевірці того, чи все відбувається відповідно до прийнятого плану, діючих інструкцій й установлених принципів” [239, с.64]. Однак, сам процес складання плану потребує контролю, оскільки потрібно перевіряти вихідну інформацію з точки зору її точності та вірогідності, реальності термінів виконання плану, реальності забезпечення плану ресурсами тощо. Отже, контролю потребує не лише виконання плану, але й стадія формулювання плану діяльності всієї системи управління.

На наш погляд, мета контролю більш конкретно виражається у завданнях, які спрямовані на її досягнення. Існує два основних підходи до визначення завдань контролю. За першого підходу завдання контролю полягає у тому, щоб виявити фактичний стан справ, зіставити його з наміченими цілями, оцінити ситуацію та запропонувати за необхідності коригувальні заходи, за другого - є контрольованість стану та поведінки

об'єктів контролю до встановленої норми. Такий розподіл є важливим, оскільки від точного формулювання завдань контролю, зрештою, залежить і виконання поставленої мети управління. Зазначимо, що бюджетний контроль передбачає контроль як за дохідною, так і за видатковою частинами бюджету (табл.1.1).

Таблиця 1.1

### Напрями бюджетного контролю

Напрями контролю за дохідною частиною бюджету	Напрями контролю за видатковою частиною бюджету
1	2
Перевірка виконання законів України про Державний бюджет України на поточний рік, відповідність їх Бюджетному Кодексу, Указів Президента України та інших нормативних актів щодо бюджету.	Перевірка ґрунтовності планування видатків бюджету на поточний рік за галузями, видами видатків у розрізі кодів економічної класифікації, програмами.
Перевірка наявності та правильності розрахунків і обґрунтувань обсягів доходів бюджету на поточний рік.	Перевірка ґрунтовності внесення змін до кошторисів розпорядників коштів, бюджетних установ протягом поточного року.
Перевірка повноти та своєчасності зарахування на поточний рахунок доходів різних рівнів бюджету.	Контроль операцій з надання короткотермінових бюджетних позик, розрахунків з бюджетами нижчих рівнів за дотаціями та субвенціями
Перевірка дотримання нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів.	Перевірка дотримання чинного порядку фінансування з бюджету, своєчасності та повноти фінансування заходів, передбачених бюджетом.
Перевірка повноти сплати банками відсотків за користування тимчасово вільними залишками бюджетних коштів.	Оцінка виконання видаткової частини бюджету за ревізований період за місяцями, кварталами року, виявлення відхилень та причин їх виникнення: за видами поточних видатків захищених статей, за розпорядниками коштів, капітальними витратами.
Перевірка достовірності звітності про доходи за звітними періодами.	Перевірка достовірності звітності про видатки за звітними періодами.

Вважаємо, що ефективний бюджетний контроль повинен виконувати такі завдання: сприяти збалансованості потребі бюджетних ресурсів розмірам доходів бюджету; забезпечувати своєчасність і повноту виконання фінансових зобов'язань перед державним та місцевими бюджетами; виявляти резерви зростання бюджетних ресурсів; сприяти раціональному витраченню

бюджетних ресурсів; виявляти недоліки у виконанні бюджетних програм; запобігати ухваленню управлінських рішень, які призводять до бюджетних правопорушень; виявляти бюджетні правопорушення та вживати заходи щодо їх припинення та усунення [65, с.25].

Таким чином бюджетний контроль не може обмежуватися тільки реєстрацією окремих недоліків, порушень законодавства і бюджетної дисципліни. Основне його призначення полягає в тому, щоб забезпечити органічне поєднання попередження, виявлення і ліквідацію недоліків та порушень, відшкодування і швидке введення в дію невикористаних резервів наповнення бюджету і підвищення ефективності використання бюджетних коштів. Звідси випливають функції бюджетного контролю, основними з яких І. Стефанюк виділяє інформаційну, профілактичну та мобілізуючу [195, с.139].

Інформаційна функція полягає у тому, що під час здійснення контролю отримані результати (інформація) є підставою для прийняття управлінських рішень і проведення коригуючи дій, завдяки яким забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що контролюється. Профілактична функція полягає у попередженні можливості здійснення зловживань, виявлення різного роду порушення дисципліни і законності. У процесі контролю виявляються не тільки недоліки, але й позитивні аспекти діяльності. Останні як провідний досвід стають надбанням інших суб'єктів, в чому проявляється інструктивна (мобілізуюча) функція контролю, яка полягає у застосуванні суб'єктами контролю наукових знань, прогресивних прийомів і способів вивчення об'єктів контролю [234, с. 16-17].

Важливе значення у процесі бюджетного контролю мають принципи, обов'язкове дотримання яких визначає його результативність. У цьому аспекті справедливим є твердження О. Василика, який зазначив, що контроль лише тоді виконує призначену йому роль, якщо ґрунтується на певних принципах. Водночас цілі та завдання контролю реалізуються з дотриманням певних принципів. Застосування останніх дає змогу

відобразити основні функції контролю як науки і практичної діяльності суб'єктів контролю.

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 підтверджені 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 [44, с. 51].

Відзначимо, що сформулювати принципи контролю намагалися безліч практиків та теоретиків. Однак, аналіз наукових джерел свідчить про відсутність єдиного їх трактування.

Основні принципи контролю зафіксовані у Лімській декларації керівних принципів контролю, що була прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів у жовтні 1977 р. [127]:

- незалежність контролю як невід'ємного атрибуту демократії й обов'язкового елемента управління;
- законодавче закріплення незалежності органів контролю;
- визначення необхідності здійснення попереднього контролю й контролю за фактичними результатами;
- наявність зовнішнього та внутрішнього контролю як обов'язкової умови існування контролю;
- гласність та відкритість контрольних органів з обов'язковою вимогою додержання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом.

Слід зазначити, що кожній суспільно-економічній формації характерні власні принципи контролю. Так, принципами контролю, що відповідають ринковій економіці є: науковості, всеосяжності, дієвості, економічності. За часів командно-адміністративної економіки, панування ідеологічних установок спостерігається і у принципах контролю, серед яких: директивність установок правлячої партії, правової рівності, презумпція

добропорядності, всезагальне дотримання законів, істинність результату, професіоналізму, науковості, тягар доказу. Разом з тим, відмітимо, що принципи рівності, науковості, законності, професіоналізму, у тій чи іншій інтерпретації, мають місце в сучасних умовах господарювання і знайшли подальше відображення у наукових працях багатьох дослідників.

Зокрема Ф. Бутинець серед принципів контролю виділяє дві групи: основні і специфічні [31, с.57]. До основних принципів контролю він відносить раптовість, всеоб'ємність, безперервність, об'єктивність, точність, законність, своєчасність, незалежність, надійність, гласність, розподіл функцій, оптимальність, результативність, до специфічних – профілактика (попередження) порушень, виявлення порушень та визначення їх наслідків, вивчення причин та умов, що призвели до порушень, розрахунок та мобілізація виявлених резервів [31, с.57].

Досить позитивним фактором з нашої точки зору є виділення принципів контролю за такими класифікаційними ознаками як методологічні принципи, принципи організації та здійснення контролю (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

### Принципи бюджетного контролю\*

Класифікаційна ознака	Принципи	Автор
1	2	3
<i>Методологічні принципи</i>	Демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини і громадянина, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм і конфіденційність	О. Большакова, Г. Кравченко
<i>Принципи організації контролю</i>	Результативність, адресність, своєчасність, гнучкість, економічність, законність, незалежність, збалансованість, системність, уникнення дублювання і	М. Мартиненко Н.Рубан П. Германчук В. Бурцев

## Продовження таблиці 1.2

1	2	3
	скоординованість.	
<b>Принципи здійснення контролю</b>	Законність, об'єктивність, невідворотність покарання осіб, що винні у фінансових порушеннях, а також притягнення їх до відповідальності	Е. Грачева, Л. Хорина
	Плановість, системність, безперервність, демократичний централізм, законність, об'єктивність, гласність, ефективність (дієвість)	Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А.
	Гласність, об'єктивність, відповідальність	В. Бурцев

Узагальнені нами принципи в цілому розкривають призначення контролю, разом з тим, вони не завжди враховують специфіку бюджетного контролю. Вважаємо, що ефективний бюджетний контроль повинен базуватися як на загальних принципах управління і контролю так і на властивих тільки бюджетному контролю принципах.

На наш погляд такими принципами повинні бути: законності, об'єктивності, незалежності, компаративності, превентивності, координованості, системності, гласності, сталості, доцільності, ефективності і самодостатності (додаток А). Зазначені принципи повинні забезпечити формування оптимального бюджету, економне і цільове використання коштів, оперативність коригування управлінських рішень відповідно до змін у бюджетному законодавстві, а також сприяти розв'язанню нагальних потреб держави і суспільства.

\*Складено автором на основі даних [27,с.44; 30,с.258; 192,с.100; 51,с.100; 192,с.96 ]

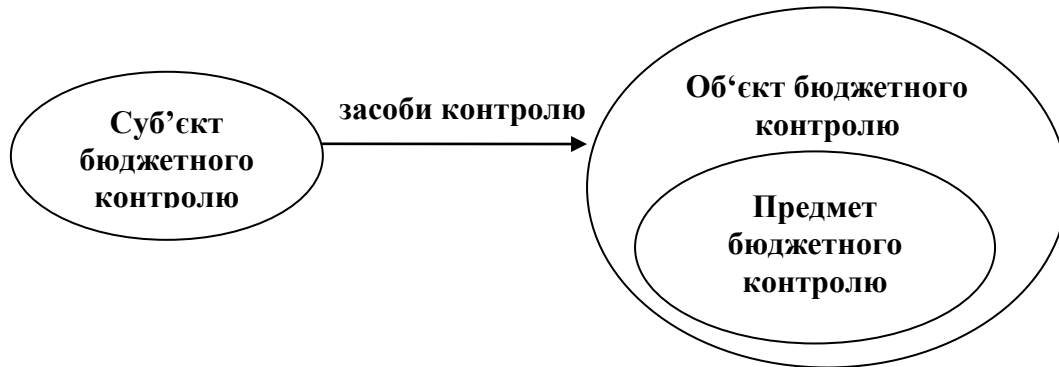
## 1.2. Організаційно – функціональна система бюджетного контролю

Важливою передумовою ефективності бюджетного контролю є його формування і функціонування як цілісної структурної системи. Значущість цього питання посилюється і євроінтеграційними намірами України.

Враховуючи актуальність проблеми формування єдиної системи бюджетного контролю, його вивченню присвячено ряд робіт вітчизняних вчених. Однак, на сьогодні, відсутнє однозначне тлумачення категорії “система бюджетного контролю” та її складових. Вважаємо, що від наукового визначення “системи бюджетного контролю” залежить чіткість визначених цілей, завдань і функцій, а також ступінь результативності контролю, тому воно повинно базуватися на глибинному змістовному та термінологічному аналізі поняття “система контролю”. Система – це множинність елементів, що знаходяться у відносинах і взаємозв’язках один з одним, яка є певною цілісністю, єдністю” [235, с. 726]. Поряд з цим під системою контролю розуміють сукупність предмета (що контролюють), об’єкта (кого контролюють), суб’єкта (хто контролює), сфери діяльності, принципів, процесу, методу (методики), техніки та технології, механізму, збору та обробки вихідних даних (інформації) для проведення контролю, результат, суб’єкт, що приймає рішення за результатами контролю та прийняття рішення за результатами контролю [177, с. 19].

Слід зазначити, що попри безліч формальних визначень системи контролю незаперечним є той факт, що система бюджетного контролю, як і будь-яка інша система контролю складається з таких елементів: предмет, об’єкт, суб’єкт і засоби контролю, що взаємодіють як єдине ціле під час встановлення бажаних результатів. При цьому під “засобами контролю” ми розуміємо форми, види і методи контролю, які забезпечують досягнення цілей і зв’язок між об’єктом (предметом) і суб’єктами контролю. Підкреслимо, що винятковість системи бюджетного контролю полягає у тому, що в її основі лежить принцип єдності бюджетної системи України.

Таким чином, система бюджетного контролю – це цілісний комплекс взаємопов’язаних елементів (рис.1.2), які здійснюють контроль за бюджетними коштами протягом усього бюджетного періоду.



**Рис. 1.2. Головні складники системи бюджетного контролю**

Об'єкт і предмет мають визначальне значення при розгляді бюджетного контролю як окремого (за своїм змістом) підвиду державного фінансового контролю та сприяють визначенню його місця у системі контролю.

Серед науковців немає єдиної точки зору щодо визначення об'єкта та предмета контролю, що унеможлиблює визначення основних напрямків контрольної діяльності, не сприяє побудові ефективної системи бюджетного контролю на сучасному етапі.

Так у тлумачному словнику української мови термін “об'єкт” визначено як явище, предмет, особа, на які спрямована певна діяльність, увага тощо [42, с.635], а “предмет” – як те, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність будь – кого, будь – чого [42, с. 920].

Аналогічно визначається термін “об'єкт” в однотомному тлумачному словнику російської мови С. Ожегова, а предмет – це те, на що спрямована думка, будь – яка дія, об'єкт [153, с.439; 578].

У філософській енциклопедії термін “об'єкт” визначено як те, що протистоїть суб'єкту, на що спрямована його предметно – практична та



пізнавальна діяльність, предмет – окрема частина, одиниця існуючого [23, с. 123].

Відносно визначення предмета та об'єкта фінансового контролю існує також декілька різних підходів. На думку А. Алісова об'єктами фінансового контролю є особи, які функціонують у сфері фінансової діяльності держави, а предметом виступає поведінка об'єктів такого контролю з точки зору дотримання ним своїх обов'язків як учасників фінансової діяльності [4, с.44].

В.Радіонова вважає предметом фінансового контролю є грошові, розподільчі процеси формування та використання фінансових ресурсів на рівні окремих господарюючих суб'єктів, а об'єктом - конкретні організації, підприємства, органи управління, господарська діяльність яких зумовила зазначені процеси [177, с. 19-20].

В. Чернадчук під об'єктом бюджетного контролю розуміє реальну діяльність учасників бюджетного процесу щодо здійснення дій, передбачених бюджетним законодавством, а під предметом – встановлені бюджетним законодавством показники бюджету [219, с.75].

На думку російських вчених об'єктом бюджетного контролю є суспільні відносини, що складаються на всіх стадіях бюджетного процесу [220, с.165].

Проаналізувавши вищевикладене ми вважаємо, що об'єктом є явище або предмет на які спрямована певна діяльність (у даному випадку контрольна), а предметом – більш вузька категорія, змістом якої є конкретні показники діяльності підконтрольних суб'єктів. Тому, на нашу думку, об'єктом бюджетного контролю виступають бюджети та бюджетні ресурси, а предметом є грошові відносини, пов'язані з формуванням та використанням бюджетних коштів [67, с. 53].

Визначальне місце серед елементів бюджетного контролю, як і державного фінансового контролю належить контролюючим суб'єктам, які є найбільш активними складовими системи контролю [228, с.19-20].

Однією з найважливіших умов існування сучасної держави ринкового типу є функціонування інституту бюджетного контролю, необхідною складовою якого є органи бюджетного контролю. Ці органи стоять на сторожі забезпечення законності формування бюджету та ефективності використання бюджетних коштів держави, дотримання бюджетного законодавства усіма учасниками бюджетного процесу.

Проаналізувавши останні наукові праці та законодавчу базу, що стосуються організаційно-функціональної структури бюджетного контролю, ми дійшли висновку, що в Україні система органів бюджетного контролю у науковому плані вивчена та досліджена недостатньо, увагу здебільшого приділено дослідженню системи органів фінансового контролю та органів управління бюджетом.

Сучасна система органів бюджетного контролю в Україні далеко не досконала, що пов'язано з відсутністю чіткої концепції здійснення та нормативно-правового забезпечення бюджетного контролю. У науковій літературі контролюючі органи об'єднують у три групи, про що свідчить додаток В. До них відносять: Верховну Раду України, її комітети, Рахункову палату України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державну фінансову інспекцію України (Держану контрольну ревізійну службу України до 09.12.2010 р.), Державну казначейську службу України, Державну податкову адміністрацію України, Державну митну службу України, Фонд державного майна, Національний банк України, Управління пенсійного фонду України тощо. Функціональне призначення вищезазначених органів можна простежити за допомогою додатку Д.

Зважаючи на багатогранну роль бюджету та завдання, які стоять перед бюджетним контролем, справедливо, що структура органів є досить розгалуженою. Проте, на нашу думку, віднесення такої великої кількості контролюючих суб'єктів до органів бюджетного контролю викликає сумнів, що можна аргументувати з наступних позицій.

По - перше, згідно частини 2 статті 19 Бюджетного кодексу України на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами, і повноваженнями зі здійснення контролю наділені Верховна Рада України, Рахункова Палата України, Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи, Державна казначейська служба України, Державна фінансова інспекція України, Верховна Рада і Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, відповідні місцеві ради та адміністрації [35].

Так, Верховна рада України як найвищий орган законодавчої влади у країні контролює дотримання бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу. Комітет Верховної Ради України з питань бюджету забезпечує контроль за відповідністю поданого Кабінетом Міністрів України проекту Закону про Державний бюджет України, основним напрямом бюджетної політики на наступний бюджетний період, заслуховує звіти про стан виконання Державного бюджету України, в тому числі звіти розпорядників бюджетних коштів щодо використання коштів Державного бюджету України, здійснює контроль за використанням коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України, поданих на розгляд Верховної Ради України, бюджетному законодавству. Верховна Рада Автономної республіки Крим та місцеві ради здійснюють контроль за виконанням відповідних місцевих бюджетів.

До повноважень Рахункової палати належить здійснення контролю за використанням коштів Державного бюджету України, в тому числі на обслуговування і погашення державного боргу.

Міністерство фінансів України у межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначає основні організаційно-методичні засади

та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Місцеві фінансові органи здійснюють контроль на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів.

Органи виконавчої влади забезпечують контроль за відповідністю законодавству показників затверджених бюджетів, розпису бюджету, кошторисів бюджетних установ та інших документів, які використовуються у бюджетному процесі.

До повноважень Державної казначейської служби України належить здійснення контролю за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складанням та поданням бюджетної звітності, 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, відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Державна фінансова інспекція України здійснює контроль: за цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів, цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії, достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників, відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми, станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядника бюджетних коштів.

По - друге, зважаючи на функціональне призначення кожного з вище перелічених органів, ми вважаємо, що органи Державної податкової служби, Державної митної служби та Управління пенсійного фонду покликані забезпечувати виконання дохідної частини бюджету, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України – є органами

загальнодержавного та оперативного управління, а Фонд державного майна, Національна комісія з цінних паперів і фондового ринку, Національний банк України та інші органи виконують лише специфічні функції фінансово-бюджетного контролю, тобто контролюють окремі напрями руху бюджетних коштів. Разом з тим єдиним і основним завданням Рахункової палати України та органів Державної фінансової інспекції України є лише виконання контрольної функції.

Рахункова палата в Україні визнається вищим органом бюджетного контролю і функціонує вже понад 10 років. Аналіз останніх досліджень і публікацій дозволяє констатувати, що у своєму розвитку Рахункова палата пройшла не легкий шлях – від органу Верховної Ради України до постійно діючого органу контролю, який утворений Верховною Радою України, підпорядковується та підзвітний їй.

Так, Конституція України, закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України і здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України. На основі цього 11 липня 1996 року Верховна Рада України ухвалила Закон України “Про Рахункову палату Верховної Ради України”, проте 19 серпня 1996 року, Президент скористався своїм правом і наклав вето на ухвалений закон. У жовтні Верховна Рада України подолала вето і закон був підписаний Президентом. Але 28 грудня 1996 року Президент України звернувся до Конституційного Суду України з конституційним поданням щодо відповідності Конституції України Закону України “Про Рахункову палату Верховної Ради України”, розглянувши подання, Конституційний Суд ухвалив Рішення від 23 грудня 1997 року № 7-зп, яким визнав деякі положення цього закону неконституційними, а саме:

- визначення Рахункової палати як органу “вищого державного фінансово-економічного контролю”;
- повноваження щодо організації і здійснення контролю за виконанням доходної частини Державного бюджету України;

- повноваження по контролю за “надходженням до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження державним майном, у тому числі його приватизації, продажу, від управління майном, що є об’єктом права державної власності ” [107].

Положення закону не дозволяли Рахунковій палаті повною мірою реалізувати контроль за виконанням Державного бюджету як цілісного процесу, оскільки залишали поза цим контролем доходну частину бюджету, що є невід’ємною складовою бюджетного процесу в державі. виправити ж це становище можливо лише шляхом внесення відповідних змін у Конституцію України з подальшим доопрацюванням Закону України “Про Рахункову палату”.

Тому, 17 січня 2002 року, вперше в історії українського парламенту конституційною більшістю було ухвалено Закон України “Про внесення змін до ст. 98 Конституції України”, згідно з яким “Парламентський контроль за формуванням та виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій ... від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України”.

Тобто, згідно з прийнятою Парламентом поправкою до ст. 98 Конституції України Рахункова палата отримала право контролювати не лише використання бюджетних коштів, але й формування доходної частини державного та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади. Проте Президент України в черговий раз застосував вето до внесеної Парламентом поправки до Конституції. І лише 8 грудня 2004 року Верховною Радою України прийнято Закон України № 2222-IV, яким стаття 98 Конституції України викладена у такій редакції: “Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата ”.

Отже, чинна редакція статті 98 Конституції України розширила повноваження Рахункової палати щодо контролю за надходженням та використанням коштів до Державного бюджету України.

У 1998 році Рахункова палата України стала членом Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а у 1999 році її прийнято до Європейської організації Вищих органів фінансового контролю (EUROSAI). Тобто, з 1998 року Рахункова палата визнана міжнародною спільнотою як вищий орган державного фінансового контролю в Україні.

Таким чином, на сьогодні, Рахункова палата України є незалежним органом контролю спеціальної конституційної компетенції. Такий статус дозволяє розповсюджувати на неї загальнозживане у всьому світі та прийняте в INTOSAI визначення – вищий орган фінансового контролю держави. Рахункова палата має повноваження щодо здійснення державного контролю в обсязі, що відповідає Лімській декларації керівних принципів аудиту, яка схвалена у 1997 році IX конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю.

Корінна перебудова органів державного фінансового контролю відбулася з прийняттям постанови ЦВК і РНК СРСР від 23 жовтня 1937 року, згідно з якою було утворено Контрольно-ревізійне управління (КРУ) Народного комісаріату фінансів СРСР і його республіканські місцеві органи на засадах повної централізації та суттєвого розширення повноважень. Входячи до складу Російської імперії Україна не мала власних органів фінансового контролю, контрольні функції виконувало Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів. У такому вигляді цей орган фінансового контролю проіснував до 1919 року, з цього часу до 1937 року він неодноразово реорганізовувався, але функції залишалися незмінними.

На КРУ покладалися завдання щодо охоплення постійними документальними ревізіями стану виконання республіканських і місцевих бюджетів, а також фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і

господарських організацій. КРУ та його органи отримали право безпосередньо пред'являти ревізованим установам і підприємствам обов'язкові для них вказівки щодо усунення виявлених вад і порушень фінансової дисципліни.

З 1937 року до 1956 року фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно – ревізійне управління Наркомату, пізніше Міністерство фінансів СРСР. В 1956 році Контрольно – ревізійне управління було створене в складі Мінфіну України.

Після здобуття Україною незалежності розпочалася робота зі створення національної фінансової системи, виникла необхідність в підвищенні ролі державного фінансового контролю і, відповідно, реорганізації та удосконаленні роботи Контрольно-ревізійного управління Мінфіну. Тому, 26 січня 1993 року Верховна Рада України ухвалила Закон “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, який упродовж наступних років визначає головні завдання і повноваження Державної контрольно-ревізійної служби України (ДКРС) [46]. Однак, Указом Президента України № 1085/2010 від 09.12.2010 р. утворено Державну фінансову інспекцію України, шляхом реорганізації Головного контрольно-ревізійного управління України. Разом з тим, згідно з Законом України № 3614-VI від 07.07.2011 р. “ Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” органи Державної контрольно-ревізійної служби замінено на органи Державної фінансової інспекції України.

Державна фінансова інспекція України, відповідно до Положення про Держфінінспекцію України, затвердженого Указом Президента України № 499/2011 від 23 квітня 2011 року визначена як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України, входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю.



Оскільки від суб'єктів залежить вибір підконтрольних об'єктів, забезпечення, місця і часу виконання контрольних дій, то необхідно наголосити на важливості чіткої ідентифікації контролюючих суб'єктів, визначення характеру зв'язку та співвідношення між ними. Саме тому всіх контролюючих суб'єктів доцільно поділити на дві групи: ініціаторів та виконавців функції контролю.

Керуючись конституційними засадами, де найвищою цінністю в Україні визнається людина потрібно констатувати, що ініціатором контролю в суспільстві є народ. Відповідно виконавцями контролю є як безпосередньо народ, так і органи державної влади та місцевого самоврядування, через які він здійснює контрольні функції [122].

Таким чином важливого значення набуває необхідність дотримання принципу узгодженості між контрольними ініціативами органів державної влади і народу. Отже, в цілому повинен формуватися баланс ініціатив між ключовими суб'єктами державного фінансового контролю, дотримання якого в подальшому є передумовою досягнення відповідної збалансованості здійснюваних ними контрольних дій та запорукою економічного зростання національного господарства, гарантом безпеки та елементом стабільності суспільства.

У наукових працях вітчизняних та зарубіжних авторів багато уваги приділяється проблемі упорядкування та застосування основних видів, форм та методів контролю. Проте єдиного підходу до її вирішення немає. У результаті форми, види і методи контролю (додаток Б) трактуються по-різному. Причиною нерозв'язання даної проблеми є її складність, обумовлена переходом економіки до ринкових відносин і, як наслідок утворення поряд з державними, інших інститутів контролю, що притаманні демократичному суспільству [109,с.51]. Крім того, багатогранність змісту бюджетного контролю об'єктивно визначає його складну організаційну структуру.

Як показує аналіз наукових джерел на даний час найбільш поширений підхід, що визначає необхідність розмежовувати поняття „види” і „форми”

контролю, а відповідний вид контролю може бути організований у різних формах та різними методами [30, с.170].

Погоджуючись з цим підходом, вважаємо, недостатньо лише розмежовувати зазначені поняття, а необхідно визначити чіткі критерії систематизації контролю. Тому вважаємо, що в основу створення єдиної системи бюджетного контролю слід покласти науково обґрунтовану його класифікацію за видами, формами і методами (рис 1.3).



**Рис. 1.3. Класифікація бюджетного контролю\***

На наш погляд, головним під час класифікації контролю є виділення його виду, оскільки, виходячи з останнього визначаються його суб'єкти, предмет і характер контрольної діяльності. Як економічна категорія поняття

\*Складено автором самостійно

“вид” – це складова цілого, що виражає частково його зміст і водночас відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб’єктами), об’єктами контролю, що у свою чергу визначає і відмінності в методах здійснення контрольних дій [43].

Окремі українські науковці формулюють думку, що види контролю залежать від контролюючих суб’єктів, і виділяють державний, муніципальний, незалежний види фінансового контролю [39, с 540]. Так, державний контроль здійснюється органами законодавчої і виконавчої влади від імені держави, відповідно до врегульованих правових норм для забезпечення інтересів держави і суспільства на предмет поступлення доходів до бюджету та витрачання бюджетних коштів; муніципальний - місцевими органами влади і управління, щодо місцевих бюджетів, фінансової діяльності бюджетних установ, підприємств і організацій, які отримують кошти з місцевих бюджетів; незалежний – здійснюють відносно незалежні від органів державної влади й місцевого самоврядування громадські організації та спеціальні контролюючі інститути – аудиторські фірми, незалежні аудитори, тимчасові контрольні групи, ревізійні комісії, метою яких є захист фінансових інтересів громадянського суспільства.

Слід зазначити, що з розвитком ринкових умов господарювання поступово з’являються нові підходи до систематизації контролю, наближені до сучасних світових стандартів. За таких підходів основою систематизації контролю за організаційними формами є структура органів контролю, що виступають його суб’єктами. Це дає змогу розподілити контроль на зовнішній і внутрішній [109, с.51].

Оскільки у вітчизняному правовому полі існує невизначеність щодо трактування понять «зовнішній бюджетний контроль» і «внутрішній бюджетний контроль», то звернемося до закордонних джерел. Відповідно до Глосарію INTOSAI поняття «зовнішній контроль» щодо державних фінансів визначає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім

стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до цієї системи. Всі інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, за визначенням Глосарію INTOSAI, належать до системи внутрішнього контролю [134,с.39]. Відповідно до рекомендацій служби Державного внутрішнього фінансового контролю ЄС та Генерального Директорату з питань бюджету Європейської комісії та Світового банку «внутрішній контроль» означає заходи контролю, які здійснюються центральними та місцевими державними органами, на відміну від зовнішніх заходів контролю, які виконуються органами, що знаходяться поза межами органів державного управління [240, с. 12].

Таким чином, ми вважаємо, що під зовнішнім доцільно вважати контроль, що здійснюється суб'єктами, які організаційно та функціонально незалежні у своїй діяльності від органів державної влади. Відповідно – внутрішнім контролем – контроль, що здійснюється в рамках системи органів державної влади, який слугує забезпеченню належного виконання підпорядкованими органами та посадовими особами рішень вищих органів і посадових осіб, а також забезпеченню виконанням агентами й уповноваженими органів державної влади своїх зобов'язань, забезпеченню спостережності та керованості процесам з боку органів державної влади.

На нашу думку, викладена вище позиція є логічною і має право на існування. Однак, за такого підходу не враховується важливий аспект, при якому громадяни мають конституційні права, що дають їм змогу впливати на бюджетний процес, контролювати витрачання бюджетних коштів, вимагати звіт про виконання бюджету за громадського обов'язку платити податки. Доцільно наголосити, що підтримка громадськості і широка гласність є запорукою високої ефективності діяльності контрольно – ревізійних органів. Основою оптимізації бюджету повинно бути існування збалансованої системи суперечностей: громадяни контролюють державу, держава – громадян. Отже, громадський бюджетний контроль, повинен стати важливим видом бюджетного контролю в Україні.

Проаналізувавши основні підходи та критерії систематизації контролю за видами, ми прийшли до висновку, оскільки при здійсненні муніципального контролю відбувається поєднання самоврядних та делегованих державних функцій та повноважень, то даний вид контролю за своїми ознаками належать до виду державного контролю. Крім того, виходячи із визначення незалежний контроль пропонуємо інтерпретувати як громадський. Тому, на нашу думку, до видів бюджетного контролю доцільно відносити зовнішній, внутрішній і громадський контроль.

Поряд з цим ознаки класифікації видів контролю часто розглядаються як критерії для виокремлення його форм. Щоб виробити єдиний підхід щодо визначення поняття “форма бюджетного контролю”, необхідно проаналізувати основні погляди науковців. Форма контролю – це конфігурація контролю, яка, з одного боку, забезпечує реалізацію відповідних завдань контрольного заходу у певний період часу, а з іншого – дотримання при здійсненні контролю інтересів підконтрольного суб’єкта, які охороняються законом [193, с. 15].

На думку Ф. Бутинця, форма контролю – це зовнішній вираз конкретних дій, вчинених суб’єктами контролю [31].

Є. Калюга вважає, що форма виражає внутрішній зв’язок і спосіб організації контролю, дає змогу розкрити його зміст та вказує на техніку його здійснення [110, с. 51].

Деякі автори висловлюють позицію, що форма контролю – це передусім засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об’єкта, процесу, охоплених контрольними діями. Тобто під формами контролю слід розуміти сукупність способів конкретного вираження та організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю.

Всі ці визначення повною мірою кореспондується з тлумаченням, яке дається у великому економічному словнику щодо терміна “форма” як способу здійснення якої-небудь дії [27].

Форма – це єдність внутрішнього і зовнішнього. Як зв'язок елементів змісту бюджетного контролю його форма є чимось внутрішнім, що складає структуру змісту. Як спосіб зв'язку даного змісту зі змістом інших речей, форма є чимось зовнішнім. Так, внутрішньою формою бюджетного контролю є складові елементи його змісту або механізму, спосіб зв'язку цих елементів, а зовнішньою формою є її вигляд, що сприймається на рівні відчуттів, її зовнішнє оформлення. Класична філософія з цього приводу зазначає, що під час розгляду протилежності між формою і змістом істотно важливо не залишати поза увагою, що зміст не безформний, а форма одночасно і вміщується у змісті, і являє собою дещо зовнішнє стосовно нього.

Оскільки змістом фінансового контролю є елементи його механізму, то форму фінансового контролю можна визначити як спосіб зовнішнього вираження складових елементів механізму названого контролю.

Під формами контролю більшість фахівців розуміють окремі аспекти виявлення його змісту залежно від часу здійснення контрольних дій. Так, виділяють попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) контроль. Критерії виділення цих форм визначаються зіставленням часу здійснення контрольних дій з процесами формування й використання фондів фінансових ресурсів. Разом з тим вони знаходяться у тісному взаємозв'язку і доповнюють один одного, відображаючи тим самим безперервний характер контролю [39, 542].

Цікавою є думка, згідно з якою з огляду на час здійснення існують чотири, а не три види контролю: попередній, поточний, оперативний і наступний. Попередній контроль здійснюється на стадіях формування, розгляду та затвердження бюджету. Оперативний контроль здійснюється органами казначейства протягом фінансового року у суворій відповідності до закону про бюджет на цей рік. Наступний контроль проводиться у стадії підготовки звіту про виконання бюджету та його затвердженні. Поточний контроль, на відміну від інших видів контролю, охоплює всі стадії бюджетного процесу, він є інструментом постійного спостереження за

станом державних фінансів на різних етапах бюджетного циклу з метою забезпечення вирішення пріоритетних загальнонаціональних економічних і фінансових завдань [92].

На наш погляд, такий поділ не є логічним, оскільки тут визначення поточного контролю повністю дублює визначення бюджетного контролю у загальному розумінні.

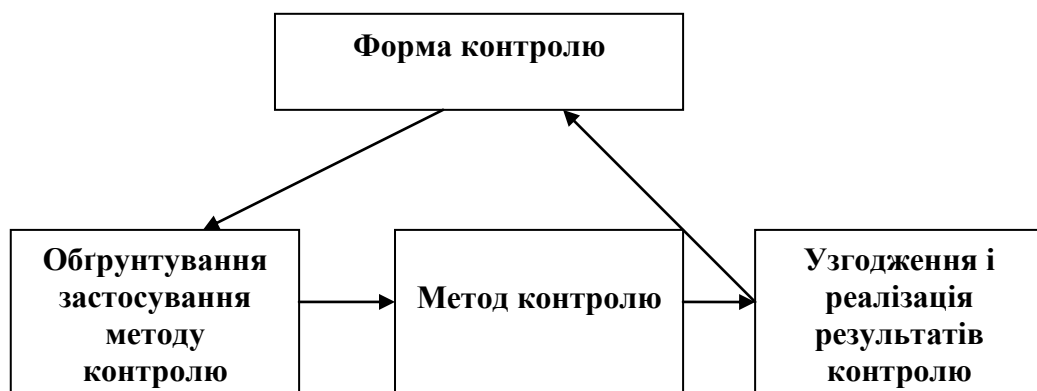
Тому, вважаємо, що за формами бюджетний контроль доцільно класифікувати наступним чином:

- попередній (превентивний) контроль – проводиться на етапі складання і розгляду проектів бюджетів відповідного рівня, сприяє недопущенню неправильного, нераціонального використання бюджетних ресурсів, а також пошуку додаткових резервів наповнення бюджету;

- поточний (оперативний) контроль – проводиться під час виконання бюджету відповідного рівня, коли перевіряється дотримання різноманітних правил, норм і нормативів;

- наступний (ретроспективний) контроль – здійснюється після завершення звітного періоду, при цьому перевіряється доцільність та ефективність витрачання бюджетних коштів.

Проведений аналіз дав змогу встановити, що форма контролю має три складові: обґрунтування застосування методу контролю; безпосередньо метод контролю; узгодження і реалізація результатів контролю (рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Методологічна сутність форми контролю [200, с. 26]**

Перша складова – обґрунтування можливості й доцільності дослідження об'єкта контролю відповідним методом. Це важливо з огляду на об'єктивний конфлікт інтересів між суб'єктом контролю і підконтрольним об'єктом. Друга складова форми контролю базується на його цілях – залежно від того, чого ми хочемо досягти, вибираємо в межах можливого метод контролю як сукупність найефективніших прийомів контролю на певний момент. І, нарешті, третя складова – це завершальні процедури контролю в межах відведеного на контрольний захід часу, передумовою яких є цілі і результати контролю.

Відтак форми контролю, які застосовуються на практиці є об'єднанням окремих методів, підібраних залежно від цілей, яких слід досягти контролем. А, отже, метод є способом досягнення як теоретичного, так і практичного результату.

Однак, визначення поняття методу бюджетного контролю у науковій літературі або відсутнє, або викладається непослідовно й по-різному, а обґрунтування його складових має дискусійний характер. Так метод розглядається як : спосіб досягнення мети, певним чином упорядкована діяльність; спосіб пізнання явищ і суспільного життя; систематизований спосіб досягнення теоретичного чи практичного результату, розв'язання проблем або одержання нової інформації [7, с. 121].

Попри розбіжності у визначенні методу в опрацьованих джерелах спільним є призначення – вивчення з його допомогою предмета контролю. Отже, метод – це форма практичного і теоретичного освоєння дійсності, що виникає із закономірностей руху об'єкта, що вивчається, система регулятивних принципів перетвореної, практичної або пізнавальної, теоретичної діяльності [106].

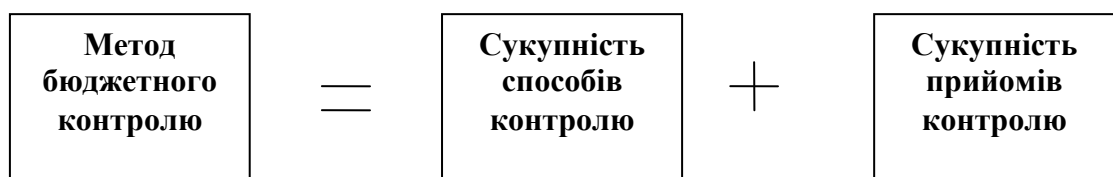
Аналіз методів контролю показав, що їх поділяють за такими групами: філософські (загальні методи пізнання), загальнонаукові, запозичені з інших наук та спеціальні методи. Однак, оскільки відбувається взаємопроникнення методів одних наук в інші, немає потреби окремо виділяти запозичені



методи, а філософські і загальнонаукові методи принципово не різняться. Тому всі методи наукового дослідження поділяють на загальнонаукові та спеціальні.

Загальнонаукові методи базуються на принципах і категоріях загальнонаукової теорії пізнання і використовуються у переважній більшості галузей знань. Це аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація тощо. На відміну від загальнонаукових, спеціальні методи контролю є результатом досягнень економічних наук і застосування в одній або декількох споріднених галузях знань [9, с. 54]. Як стверджує В. Штофф, кожна наука має власні спеціальні методи, досить ефективні і плідні в її предметній області, але які, як правило, не використовуються в інших [233, с. 5]. Звісно, що від вибору методу контролю значною мірою залежить його оперативність та ефективність.

Вважаємо, що за своїм функціональним призначенням ці методи є запозиченими з інших наук і мають опосередковане відношення до методів контролю. Разом з тим, під методом бюджетного контролю ми розуміємо сукупність прийомів та способів дослідження (рис. 1.5 ), оскільки прийом – це певна сукупність дій, а спосіб – це система прийомів.



**Рис. 1.5. Метод бюджетного контролю\***

Тому, на наш погляд, підхід щодо віднесення до методів контролю зазначених вище, є помилковим. Вони радше є прийомами (способами)

\*Складено автором на основі джерела [106]

дослідження однієї із сторін (якостей) об'єкта контролю. Оскільки об'єкт бюджетного контролю завжди багатогранний, то для досягнення його цілей необхідно застосовувати сукупність прийомів контролю, що формують метод контролю.

Ряд провідних вчених – економістів у своїх наукових працях основним методом фінансового і бюджетного контролю визначають ревізію, вказуючи, що це система дій з контролю за економічною ефективністю, законністю і цілеспрямованістю здійснення господарської діяльності юридичними особами. З 2005 року в Україні на законодавчому рівні введено поняття “інспектування”. У чому відмінність інспектування від ревізії? Щоб відповісти на це запитання, звернемося до таблиці 1.3, яка допоможе розкрити сутність цих понять через визначення їх складових.

Таблиця 1.3

### Порівняння сутності ревізії та інспектування

№ п/п	Складові, що визначають сутність	Ревізія	Інспектування
1	2	3	4
1	<b>Поняття</b>	Метод документального контролю за фінансово – господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.	Полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.
2	<b>Головна мета</b>	Встановлення дотримання суб'єктами господарювання обмежуючих параметрів	Перевірка дотримання вимог чинного законодавства, зосереджуючись на фіксуванні

## Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4
		обігу фінансових ресурсів, осіб, які допустили їх протизаконне використання, визначення фінансових втрат в разі відхилень від прийнятих стандартів та внесення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень.	факту порушення, накладенні стягнень та застосуванні санкцій до порушників
3	<i>Прийоми</i>	1. Перевірка документів за формальними ознаками. 2. Нормативна перевірка. 3. Інвентаризація. 4. Зустрічна перевірка достовірності документів.	1. Документальна перевірка. 2. Фактична перевірка. 3. Зустрічна звірка.

В основі державного внутрішнього фінансового контролю, що здійснює Державна фінансова інспекція України, підпорядковані їй територіальні органи, а також контрольно – ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади лежить інспектування. Такий контроль переважно спрямований на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх допущенні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними ресурсами. Тому, слід зазначити, що у країнах Західної Європи з високим рівнем фінансової дисципліни державний внутрішній фінансовий контроль у формі інспектування практично не здійснюється [85, с. 97].

Необхідність в інспектуванні на сучасному етапі розвитку України зумовлена низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, слабкістю внутрішнього контролю та відсутністю децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектору.

Проте, проведення інспектування через значний проміжок часу (інколи через два-три роки) після прийняття управлінського рішення та здійснення

---

\* Складено автором самостійно

операцій з державними ресурсами ускладнює, а в багатьох випадках – унеможлиблює усунення фінансових порушень та їх наслідків [85, с. 98].

Проведене дослідження свідчить про те, що поняття “інспектування”, яке застосовується в Україні у сфері бюджетного контролю, фактично є прообразом ревізії та перевірки і здійснюється з метою виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у цих порушеннях посадових і матеріально відповідальних осіб та обов’язковому застосуванні санкцій до порушників. Разом з тим, вважаємо, що такий підхід щодо інспектування об’єктів контролю не відповідає вимогам, які ставляться до бюджетного контролю, та не забезпечує неефективного запобігання бюджетних порушень.

Експертиза— вивчення будь-якого питання обізнаною особою-експертом з наданням відповідного висновку. Бюджетна експертиза — це засіб бюджетної політики, за допомогою якого має здійснюватися аналіз кожного законопроекту, внесеного на розгляд до Верховної Ради України, з метою оцінити його вплив на дохідну і видаткову частини бюджетів та виконання Закону про Державний бюджет України на поточний рік. Наприклад, у Конгресі США є незалежний орган — Бюджетний офіс Конгресу, що оцінює вплив законопроектів на бюджет, — без висновку якого жоден законопроект не приймається до розгляду. Таким чином, в Україні також зроблена спроба ввести елементи подібної практики, а Комітету ВР з питань бюджету доручається аналізувати вплив усіх поданих законопроектів на бюджет.

Моніторинг— безперервне стеження за яким-небудь процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату або тенденції розвитку. Методологічно моніторинг це проведення ряду однотипних замірів при цьому головна інформація полягає навіть не в самих значеннях результатів, а в їх зміні, динаміці від одного заміру до іншого. На відміну від ревізії, перевірки чи аудиту, що здійснюються уповноваженими органами, 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 [84, с. 28].

Бюджетний моніторинг концентрує увагу на існуючих та потенційних проблемах впровадження програми, та, за необхідності, стимулює розробку заходів задля виправлення ситуації. Бюджетний моніторинг можуть здійснювати уповноважені державні органи та недержавні організації. Громадські організації здійснюють зовнішній незалежний громадський бюджетний моніторинг. Проведення громадськими організаціями бюджетного моніторингу сприяє зростанню бюджетної прозорості.

Найпоширенішими формами бюджетного контролю донедавна були ревізії, перевірки, експертизи, моніторинг, які не завжди повністю задовольняли сучасні потреби в управлінні бюджетними коштами. На мікроекономічному рівні ці форми контролю є уособленням індуктивного підходу. Водночас, дотримання системності управління потребує ґрунтування контролю на засадах дедуктивного підходу, який охоплює макроекономічний рівень функціонування державних фінансів. Таким вимогам повністю відповідає державний фінансовий аудит [50, с. 37].

На наш погляд, межі зазначених вище форм бюджетного контролю вужчі, ніж аудиту, що іноді призводить до неможливості проконтролювати окремі сфери діяльності господарюючих суб'єктів, які охоплює аудит. Основною відмінністю фінансового аудиту від інших форм контролю є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій. Державний фінансовий аудит здійснюють з метою вжиття запобіжних заходів. Поступове впровадження державного фінансового аудиту в інфраструктуру контролю має загальнодержавне значення. Слід підкреслити, що легітимності, як повноцінна форма контролю державний фінансовий аудит набув наприкінці 2005 року. Офіційне узаконення й закріплення терміна “державний фінансовий аудит” відбулося із набуттям чинності Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання

фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна ” від 15.12.2005 р. № 3202-IV.

Державний фінансовий аудит полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законності розподілу та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності звітності у системі внутрішнього контролю.

Державний фінансовий аудит, як провідна форма контролю здатний якнайкраще забезпечити збір інформації та визначити слабкі місця, достовірність даних, а також рівень управління бюджетними ресурсами. Повноваження на його проведення мають Рахункова палата та Державна фінансова інспекція [183].

Відповідно до загальних принципів, стандартів з аудиту державних фінансів, затверджених INTOSAI державний фінансовий аудит передбачає вирішення таких завдань [50, с.37 ]:

1. Засвідчення фінансової відповідальності державних структур, які зобов'язані звітувати про свою діяльність. Це передбачає перевірку та оцінку бухгалтерської документації й підготовку висновку щодо фінансових звітів.
2. Засвідчення фінансової відповідальності державного апарату (уряду) в цілому.
3. Проведення аудиту фінансових операцій і систем, утому числі надання оцінки дотриманню відповідних законів, норм та правил.
4. Здійснення перевірки системи внутрішнього управління і контролю, а також виконання функцій внутрішнього аудиту.
5. Проведення аудиту правомірності та обґрунтованості прийнятих адміністративних рішень в організації, яку обрано об'єктом аудиту.

Розбудова ринкових відносин в Україні, ускладнення фінансових аспектів діяльності держави, численні факти безгосподарної діяльності, існування схем незаконного обігу державних коштів, тощо доводять

необхідність дослідження цільового та ефективного використання бюджетних коштів. Термін “аудит” у контексті бюджетної сфери вперше був застосований у Бюджетному кодексі України від 21.06.2001 р. №2542 – III, де зазначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів.

В Україні до останнього часу бюджетний контроль здійснювався лише щодо фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів, законності й цільового використання фінансових ресурсів держави, але не стосувався результативності. Засвоєння аудиту ефективності та його застосування у контрольно – ревізійній діяльності Рахункової палати і ГоловКРУ (з 09.12.2010р. - Державної фінансової інспекції України ) розпочалося лише з 2001 року, після прийняття Бюджетного кодексу.

Аналіз сучасної економічної літератури свідчить, що цьому питанню присвячені дослідження багатьох відомих вчених. Однак, не зважаючи на великий перелік науковців і практиків, які досліджували це питання, теорія і методологія аудиту ефективності вивчена фрагментарно, а існують також протиріччя у формуванні понятійного апарату. Аудит ефективності виник у 60-ті роки минулого століття як фінансовий контроль результативності використання бюджетних коштів і сьогодні активно застосовується в системі бюджетного контролю зарубіжних країн. Упродовж свого існування, і особливо останніми роками, він одержав високу оцінку своєї ефективності та заслужив міжнародне визнання.

Проте, аналіз практики, законодавчо – нормативної бази та теоретичних узагальнень вітчизняних економістів свідчить про те, що в Україні відсутні єдині підходи до трактування сутності аудиту. Так, статтею 26 Бюджетного кодексу визначено, що “основні засади здійснення та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України”, а Закон України “Про Державну контрольно – ревізійну службу в Україні” формою контролю визначає державний фінансовий аудит [97]. Разом з тим, ст.113 того ж Кодексу до повноважень Державної

фінансової інспекції відноситься контроль за “цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту)”, а ст.19 передбачає, що “на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами” [33].

Поява аудиту ефективності у практиці бюджетного контролю “продиктована” наступними обставинами [222, с.68]:

- необхідністю підвищення ефективності, дієвості й ефективності бюджетного контролю;
- необхідністю істотного поліпшення та посилення прозорості діяльності організацій, що використовують державні ресурси;
- переходом на бюджетування за результатами діяльності.

Поняття аудиту ефективності впливає з його цілей і завдань та може бути визначене як сукупність контрольних – аналітичних дій, спрямованих на визначення і оцінку ступеня економічності і результативності використання бюджетних коштів та розробку обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Деякі науковці вважають, що процес аудиту ефективності не складається з чітко визначених послідовних дій, одночасно ними виділяється три основні етапи організації аудиту ефективності.

Під час першого етапу за даними фінансової та статистичної звітності аналізується ступінь досягнення суб’єктом господарювання мети та виконання планових показників, визначаються ризикові операції, здійснюється оцінка ризиків, їх значущості та впливу на досягнення мети і результати фінансово-господарської діяльності (далі - ФГД), формується програма та обсяг аудиту. Ступінь досягнення мети та результатів ФГД суб’єкта господарювання може порівнюватися із запланованим (максимальним) рівнем, показниками попередніх років або кращим (як вітчизняним так і зарубіжним) досвідом у відповідній сфері діяльності.

Другий етап включає:



- дослідження дотримання суб'єктом господарювання обмежуючих параметрів використання бюджетних коштів і державного майна, правильності формування доходів, витрат та результатів ФГД, стану внутрішнього контролю;

- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно – правового та фінансового характеру, які негативно вплинули на досягнення мети та результати ФГД;

- розробку пропозицій щодо підвищення ефективності ФГД суб'єкта господарювання.

За результатами другого етапу аудиту ефективності складається проект аудиторського звіту, головними розділами якого мають бути висновки і пропозиції.

Третій етап передбачає обговорення проекту аудиторського звіту з посадовими особами суб'єкта господарювання та підписання аудиторського звіту [8, с.12-13].

Таким чином, мікроекономічний рівень контролю забезпечується проведенням державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ та підприємств, заснованих на державній формі власності. Впровадження аудиту в систему внутрішнього контролю бюджетних установ та державних підприємств покликане поєднувати мікро- та макроекономічний підходи і охоплювати всю ієрархічну вертикаль органів внутрішнього контролю.

На макроекономічному рівні бюджетний контроль здійснюється завдяки аудиту ефективності виконання бюджетних програм, сутність якого погоджується з місією державного фінансового контролю. Ця місія полягає у нагляді за дотриманням норм використання державних фінансів, у сприянні економічному, ефективному, результативному, законному і прозорому використанні бюджетних ресурсів держави.

Державний фінансовий аудит є важливим напрямом в оцінці ефективності діяльності органу чи організації державного органу чи організації державного сектору управління. Дослідження системи

державного фінансового аудиту в Україні передбачає визначення механізму проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми.

Для реалізації функцій бюджетного контролю використовуються специфічні методи, які є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить сукупність прийомів, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність бюджетних операцій та процесів. Окремо слід зазначити, що тлумачення прийому призводить до певної плутанини, адже він розглядається як окремий рух, дія; як спосіб виконання або здійснення дії; певний захід для досягнення мети; виконання, здійснення дії за один раз.

Широку характеристику прийомів контролю як складових його методу дає М. Білуха, поділяючи їх на загальнонаукові і методичні прийоми [24, с.64]. Загальнонауковими прийомами визначаються аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз. Методичні прийоми об'єднуються у групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізація результатів контролю.

Для повноти дослідження варто також розглянути тлумачення поняття “процедура”, яка вважається складовою методу. Зокрема, на думку М.Т. Білухи, процедури контролю розкривають порядок виконання методичних прийомів.

Отже, бюджетний контроль виконує свої функції за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів. У свою чергу реалізація будь-якого прийому управління, у тому числі і контролю, здійснюється за допомогою певних процедур, вироблених наукою і практикою (додаток Ж). Проте, слід зазначити, що вони не всі будуть доцільними і можуть застосовуватися у бюджетному контролі. Метод бюджетного контролю формується у системі прикладних економічних наук і характеризується використанням загальнонаукових і власних методичних прийомів і процедур контролю.

Критерієм виокремлення зазначених методів бюджетного контролю є типи завдань, властиві окремим формам контролю. У цьому разі форма контролю буде одна, а методів – кілька, що реалізуються в межах повноважень різних контролюючих органів.

Виходячи із вищезазначеного, вважаємо, що підвищення конструктивної ролі бюджетного контролю в державному управлінні залежить від комплексної поетапної реалізації всіх запропонованих заходів, і насамперед з удосконалення системи і впровадження сучасних форм, методів та механізмів здійснення контролю в практичну діяльність існуючих органів бюджетного контролю.

### **Висновки до розділу 1**

Всебічно дослідивши теоретико – організаційні засади бюджетного контролю, можна зробити наступні резюме:

1. В умовах постійного недофінансування, бюджетного дефіциту, нестачі коштів і складної економічної ситуації загалом, актуальними проблемами, що потребують свого вирішення є питання теорії і практики бюджетного контролю в умовах ринкових трансформацій.

2. Важливість бюджетного контролю як управлінської функції обумовлена його роллю. Автором запропоновано трактувати бюджетний контроль як особливий вид управлінської діяльності, спрямований на виявлення відхилень у формуванні та використанні централізованого фонду грошових коштів, а також своєчасне прийняття коригувальних та превентивних заходів.

3. Основним завданням розвитку бюджетного контролю на сучасному етапі є формування такої системи, яка б могла реагувати на численні проблеми ринкової економіки й державної бюджетної політики і повним обсягом відповідати його соціально-економічній сутності, охоплювати усі рівні економіки. Тому, система бюджетного контролю – це цілісний

комплекс взаємопов'язаних елементів, які здійснюють контроль за бюджетними коштами протягом усього бюджетного періоду.

4. Із метою упорядкування класифікації бюджетного контролю, в основу його розмежування доцільно покласти науково обґрунтовану систему основних видів (зовнішній, внутрішній і громадський), форм (попередній, поточний і наступний) та методів (інспектування, моніторинг, експертиза державний фінансовий аудит та аудит ефективності виконання бюджетних програм).

5. Основні наукові результати розділу опубліковано у працях автора [56; 57; 59; 60; 61; 64; 65; 67; 72].

## РОЗДІЛ 2

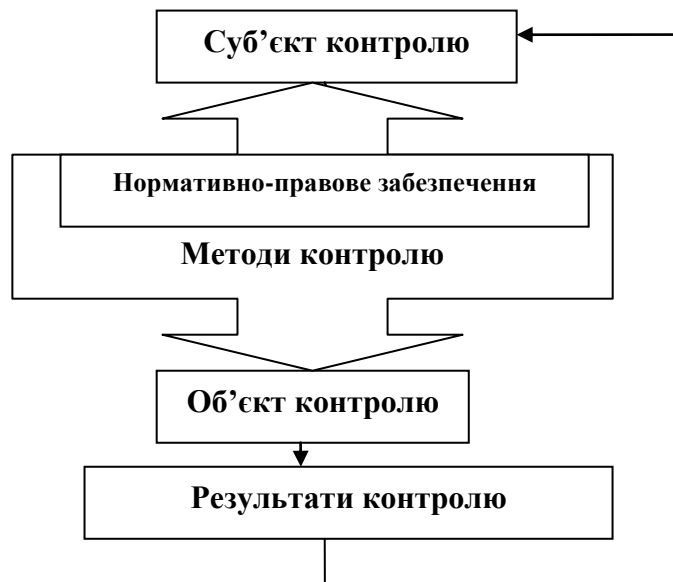
### ПРАКТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

#### **2.1. Оцінка механізму здійснення бюджетного контролю як управлінської функції**

Важливою передумовою ефективного функціонування контролю є вироблення дієвого управлінського механізму для найповнішої мобілізації і раціонального використання бюджетних ресурсів. У сучасній науковій економічній літературі склалося багато трактувань поняття механізм. Однак, особливо предметного визначення поняття механізму та його елементів набуло в теорії державного управління. Серед вчених, які досліджували механізм управління, провідна роль належить В.Б. Авер'янову, який присвятив свої наукові роботи дослідженню організаційних структур управлінського апарату та суб'єктам управління як елемента механізму [2], а також В. Цветкову – досліднику методів управління як елемента його механізму [217].

Серед багатьох формулювань механізму підтримуємо визначення, яке належить О. Кузьменко: механізм контролю – це спосіб організації і функціонування контролю, який має вираз у створенні і розвитку системи суб'єктів контролю, які за допомогою встановлених законодавством повноважень і методів контрольної діяльності покликані досягти обґрунтовані цілі контролю у державно-бюджетній сфері [122]. Таким чином наше розуміння механізму як способу функціонування і взаємодії елементів приводить до висновку, що механізм контролю включає у себе ряд елементів, кожний з яких є самостійним утворенням, але комплексне застосування яких дає змогу максимально забезпечити досягнення місії бюджетного контролю (рис. 2.1).

З цих міркувань особливу увагу слід приділити двом найважливішим, на наш погляд, особливостям механізму – це єдності та взаємодії елементів контролю. Єдність елементів механізму виключає нехтування будь-яким іншим елементом механізму, а взаємодія – збагачує кожний елемент, оскільки його зміст розкривається лише у співвідношенні з іншими елементами. Таким чином досягається необхідна міра їх поєднання, яка дозволяє виявити їх якості в рамках цілого. Щоправда, на певних етапах контрольного впливу можливий пріоритет окремого елемента, проте це не зводить нанівець важливість інших елементів.



**Рис. 2.1. Механізм бюджетного контролю\***

Механізм дії системи бюджетного контролю є наступним: суб'єкт контролю відповідно до повноважень, визначених законодавством впливає на об'єкт контролю, в результаті чого формуються результати контролю [41].

Результати контролю використовуються суб'єктом контролю для прийняття управлінських рішень (прямий зв'язок). Однак, крім прямого зв'язку, при здійсненні контролю присутній і зворотній зв'язок. В контролі

\* Складено автором самостійно

зворотній зв'язок проявляється в тому, що результати впливу контролю на об'єкт застосовуються для прийняття рішень не лише по об'єкту контролю, але і по суб'єкту контролю. Практично при здійсненні ревізії зворотній зв'язок проявляється в тому, що якщо по результатах ревізії на об'єкті не було виявлено порушень, це свідчить про низький рівень контролю і є вихідними даними для прийняття рішень з його удосконалення. Механізм зворотного зв'язку є важливою частиною системи контролю. В системі контролю зворотні зв'язки можуть бути як позитивними, так і негативними [41].

Як зазначалося у першому розділі об'єктом бюджетного контролю виступають бюджети та бюджетні ресурси. Оскільки основне призначення бюджету реалізується через акумулювання коштів та їх використання для забезпечення виконання державою її функцій, то характеристика об'єкта бюджетного контролю, на наш погляд, неможлива без вивчення сутності доходів та видатків бюджету.

Найбільш вичерпне визначення доходів бюджету, на наш погляд, дає В. Дем'янишин. Він вважає їх об'єктивним економічним явищем, пов'язаним зі сукупністю економічних відносин щодо розподілу і перерозподілу ВВП із метою формування централізованого фонду грошових коштів держави [79, с.70].

Разом з тим, у Бюджетному кодексі України зазначено, що доходи бюджету – це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ) [35,с.5].

Процес формування доходів регулюється чинними законодавчо-нормативними актами, завдяки яким доходи бюджету із невидимих економічних відносин перетворюються у конкретні форми і види, а саме: податкові надходження, не податкові надходження, доходи від операцій з капіталом, трансферти.

О.Василик доходи бюджетів розглядає з одного боку, як результат розподілу вартості ВВП між різними учасниками відтворювального процесу,

а з іншого – як об'єкт подальшого розподілу сконцентрованої у руках держави вартості [38, с.64].

Отже, доходи бюджету, з одного боку, є грошові кошти, які мобілізуються до бюджету, а з іншого – об'єктом подальшого розподілу коштів централізованого грошового фонду відповідно до функцій держави. Якісне виконання державою своїх функцій може бути забезпечене за рахунок відповідних обсягів та оптимальної структури видатків бюджетів.

Загальноприйнятим у економічній літературі є визнання провідної ролі видатків бюджетів у фінансовому забезпеченні потреб соціально-економічного розвитку суспільства [79]. Однак підходи до трактування сутності видатків суттєво відрізняються.

Так, наприклад, В. Опарін зазначає, що видатки бюджету є інструментом досягнення вищого критерію справедливості у розподілі державних благ з метою досягнення граничного рівня добробуту для кожного члена суспільства [156, с.123].

Підтримуємо думку С. Юрія, який свою увагу акцентує на тому, що видатки бюджету – це об'єктивні економічні відносини, пов'язані з розподілом і використанням централізованого фонду грошових коштів держави [237, с.46].

Одночасно, Бюджетним кодексом видатки бюджету визначаються як кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом [35, с.4].

Більшість економістів вважають, що видатки бюджетів проявляються за допомогою конкретних видів. Програмне призначення передбачає поділ видатків за відповідними бюджетними програмами. За цільовим призначенням видатки бюджетів поділяються на конкретні види, відповідно до економічної класифікації. Такий підхід дає можливість забезпечувати ефективний контроль за цільовим використанням коштів бюджету. За рівнями бюджетної системи можна виокремити видатки Державного бюджету та видатки місцевих бюджетів. За роллю у відтворювальних



процесах видатки бюджетів ділять на поточні і капітальні. Використовуючи такий поділ, Бюджетний кодекс України передбачає можливість формування поточного бюджету і бюджету розвитку.

На нашу думку, механізм бюджетного контролю безпосередньо пов'язаний з роботою контролюючих органів, серед яких чільне місце посідає Рахункова палата України.

Діяльність Рахункової палати здійснюється у контрольно – ревізійному, експертно – аналітичному та інформаційному напрямках. Проте, основний акцент ставиться на контрольно – ревізійну діяльність, про що свідчить її структура (Додаток Е). Рахункова палата України свою діяльність здійснює на засадах законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.

Враховуючи основне призначення та організаційну структуру Рахункової палати, основними напрямками її діяльності є наступні: аналіз звіту Уряду про виконання Державного бюджету України за минулий рік і експертиза проекту Закону України “Про Державний бюджет на плановий рік”; контроль використання бюджетних коштів на соціальну сферу, науку і освіту, інноваційну діяльність, охорону здоров'я, культуру та спорт; контроль використання бюджетних коштів на фінансування промисловості, енергетики, транспорту та дорожнього будівництва; контроль використання бюджетних коштів на агропромисловий комплекс та підтримку сільськогосподарських виробників; контроль видатків на оборону, правоохоронну діяльність та безпеку держави; контроль використання бюджетних коштів, передбачених на охорону навколишнього природного середовища; контроль використання коштів резервного фонду Державного бюджету України; аналіз законності та ефективності надання і використання міжбюджетних трансфертів та субвенцій; контроль використання коштів на виконання національних, державних та комплексних програм; контроль використання бюджетних коштів державними акціонерними компаніями, корпораціями, підприємствами; аналіз звітів Фонду державного майна

України та Антимонопольного комітету України; контроль витрат Державного бюджету на обслуговування і погашення державного боргу України та міжнародну діяльність; контроль виконання кошторису Національного банку України; контроль за дотриманням бюджетного законодавства та нормативно – правового забезпечення бюджетного процесу.

Однак, основним завданням Рахункової палати України залишається контроль за виконанням Державного бюджету України.

Не менший, у порівнянні з Рахунковою палатою, тягар контрольно – ревізійної роботи припадає на органи Державної фінансової інспекції України.

Контрольно-ревізійна робота з бюджету проводиться органами Державної фінансової інспекції України шляхом інспектування у формі планових та позапланових ревізій та державного фінансового аудиту.

Інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [169].

Документальна перевірка передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною та фінансовою звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності (далі - документи об'єкта контролю). У разі ведення бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів зберігання і обробки інформації на вимогу посадової особи служби керівник об'єкта контролю повинен забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії. Надання документів об'єкта контролю посадовим особам служби забезпечується керівником об'єкта чи його заступником.

Фактична перевірка передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів. Посадові особи служби мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб служби та за участю матеріально-відповідальних осіб, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт - також представників суб'єкта господарювання - виконавців робіт [169, с.215].

Документальна і фактична перевірки проводяться щодо дотримання вимог законів та інших нормативно-правових актів. Однак, ми вважаємо, що не всі прийоми фактичної перевірки можна застосовувати при здійсненні саме бюджетного контролю. Це, зокрема, інвентаризація, контрольний обмір виконаних робіт, правильність застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції.

Державний фінансовий аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання бюджету, ефективності використання бюджетних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [168, с.18].

Для проведення державного фінансового аудиту орган Державної фінансової інспекції збирає від об'єкта контролю - органу державної влади та/або органу місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації відомості про фактори, що впливають на формування, і дані

про виконання дохідної та видаткової частини бюджету шляхом надіслання запиту або безпосередньо за місцезнаходженням об'єкта.

На основі зібраних даних встановлюються причини невиконання планованих показників доходів та/або видатків бюджету, що негативно впливає на ефективне використання бюджетних коштів, майна та інших активів, а також можливість збільшення доходів бюджету. За результатами проведеного аналізу розробляються пропозиції щодо удосконалення формування і виконання бюджету, управління комунальними коштами, майном та іншими активами. Органи державної фінансової інспекції проводять моніторинг реалізації пропозицій.

Аудит ефективності проводиться шляхом аналізу нормативно-правових актів, розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій щодо напряму діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності, результатів раніше здійснених контролюючими органами контрольних заходів, показників статистичної, фінансової та оперативної звітності, даних порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетних програм із запланованими в динаміці за кілька років, а також з вітчизняним і зарубіжним досвідом за напрямом діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності, тощо, даних інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян і збирання інформації від юридичних осіб [170, с.35].

Висновки щодо ефективності виконання бюджетних програм робляться за результативними показниками, визначеними в паспорті бюджетної програми. У разі недостатності або відсутності чітко визначених результативних показників органом державної контрольно-ревізійної служби разом з головним розпорядником бюджетних коштів та/або відповідальним виконавцем бюджетної програми визначаються найбільш важливі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізовані продукти або фінансові результати, які можуть

характеризувати стан реалізації цілей бюджетної програми. На основі зібраних даних висуваються припущення щодо причин виникнення проблем, недосконалості певних позицій у виконанні бюджетних програм, які в подальшому підтверджуються чи спростовуються під час проведення аудиту ефективності [170].

На підставі підтверджених припущень робляться висновки щодо причин недосягнення запланованих цілей. Висновки є основою для розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм [170].

Основними завданнями Державної фінансової інспекції України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування. Зокрема, відповідно до покладених на неї завдань, здійснює державний фінансовий контроль за:

- використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи), за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

- цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;

- складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;
- вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб;
- здійснює інші повноваження, визначені чинним законодавством України [213].

Зазначимо, що Положенням дещо розширено завдання Держфінінспекції України в порівнянні з ГоловКРУ. Так, новим є те, що Держфінінспекція України з метою організації своєї діяльності забезпечує в межах повноважень, зокрема, здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх здійсненням в апараті Держфінінспекції України, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління. Розширено також права Держфінінспекції України для можливості належного виконання покладених на неї завдань.

Зокрема, Держфінінспекція України має право в установленому порядку:

- крім раніше визначених фахівців інших галузей діяльності, залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених;
- накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, адміністративні стягнення (в Положенні про ГоловКРУ лише на посадових осіб підконтрольних установ);
- при виявленні збитків, завданих державі чи об'єкту контролю, визначати їх розмір згідно з методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Ми поділяємо думку багатьох інших дослідників, що роль поточного контролю відводиться органам Державної казначейської служби України,

починаючи з етапу реєстрації зобов'язань та оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і завершуючи отриманням звітності.

Зазвичай діяльність органів Державної казначейської служби розглядають як суто технічну – ведення бухгалтерського обліку, складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, а також управління ресурсами. При цьому, поза увагою залишається одна із головних казначейських функцій – контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень і здійсненні витрат. Але зазначена норма відома всім розпорядникам бюджетних коштів і передбачає здійснення певних контрольних дій з боку органів Державної казначейської служби. Цей контроль має різні зовнішні прояви і може здійснюватися за різними формами і критеріями.

У процесі розвитку Державної казначейської служби України створено досить сучасні контрольні механізми, які закладені у програмне забезпечення. Зазначене дозволяє органам Державної казначейської служби здійснювати в автоматизованому режимі більшість контрольних повноважень.

На сьогодні, виходячи із існуючої законодавчо-нормативної бази, можна констатувати наступне: по відношенню до дохідної частини загального фонду бюджетів контроль з боку органів Державної казначейської служби України можна класифікувати як попередній, оскільки для попередження незаконних дій по зарахуванню надходжень до бюджетів на початку кожного бюджетного року проводиться певна підготовча робота на центральному рівні Державної казначейської служби України. Вона полягає у розробці відповідних алгоритмів, які чітко встановлюють належність того чи іншого виду надходжень до конкретного бюджету та/або фонду, їх розподіл між ними та до адміністраторів податків і зборів, території тощо.

Відповідно до встановленого алгоритму, тобто за параметрами, що дозволяють проконтролювати правильність зарахування надходжень, щорічно централізовано відкриваються рахунки в системі органів Державної

казначейської служби України. Попередній та поточний контроль бюджетних повноважень також здійснюється органами Державної казначейської служби України і при проведенні надходжень та відшкодуванні податків згідно із законодавством. Підставою для здійснення платежів є висновки органів адміністрування податків, зборів та інших платежів, судових органів, які перевіряються органами Державної казначейської служби України як на предмет законності повноважень тих, хто приймає рішення, так і на предмет правильності оформлення зазначених документів. Такий механізм контролю діє для загального фонду державного бюджету, а також частково для спеціального – надходжень, що мають цільовий характер використання.

За змістом та етапами проведення контрольних заходів щодо використання бюджетних коштів їх можна поділити на попередні та поточні. Спочатку перевіряються документи – бюджетні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів на предмет їх відповідності вимогам законодавчо-нормативних актів. Рішенням або підтвердженням їх легітимності є реєстрація перевірених зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в обліку системи органів Державної казначейської служби по виконанню бюджетів, що по суті є контролем повноважень розпорядників бюджетних коштів.

Другим етапом, за терміном проведення державного фінансового контролю, є здійснення органами Державної казначейської служби поточного контролю, який полягає у перевірці суто технічних бюджетних параметрів як наявності в обліку системи органів Державної казначейської служби зареєстрованих юридичних і фінансових зобов'язань та відсутності судових рішень щодо списання коштів з рахунків.

При цьому специфікою роботи Державної казначейської служби України при здійсненні поточного контролю є належність його до учасників системи електронних платежів Національного банку України. Вищевказаний фактор вимагає перевірки також всіх банківських реквізитів, а також



дотримання інших вимог Національного банку України по оформленню платіжних документів.

Тобто, виходячи із фактичного стану справ, що склався у сфері контрольних повноважень та відповідальності органів Державної казначейської служби, можна стверджувати наступне:

по-перше, казначейське обслуговування є одним із етапів процесу управління при виконанні бюджетів;

по-друге, цей процес можна розглядати як систему контролю, що складається із ряду елементів по забезпеченню законного направлення та використання бюджетних коштів і запобіганню їх нецільового використання.

Що стосується державного фінансового контролю як функції управління в системі органів Державної казначейської служби України, то можна сказати наступне – це здійснення його суб'єктами (головними управліннями, управліннями), що наділені відповідними повноваженнями, певних дій: визначення фактичного стану функціонування об'єкта управління (об'єкта контролю) по відношенню до базового стану, що встановлюється або ззовні, або у його внутрішній системі.

Для органів Державної казначейської служби України зовнішніми базовими критеріями є як планові бюджетні показники, на що орієнтуються органи Державної казначейської служби при здійсненні аналізу та прийняття управлінських рішень по виконанню бюджетів і кошторисів, так і норми, встановлені законодавчо-нормативними актами.

Внутрішніми факторами у системі органів Державної казначейської служби, що приймаються за основу при здійсненні державного фінансового контролю, є регламенти функціонування рахунків, норми ведення бухгалтерського обліку, складання та консолідації фінансової звітності, що встановлюються самою Державною казначейською службою України.

Державна казначейська служба України, виконуючи функцію обслуговування державного і місцевих бюджетів, здійснює попередній і поточний контроль, що по суті є запобіжним заходом для бюджетних установ

щодо можливих порушень при використанні ними бюджетних коштів і кроком до реалізації аудиту як форми фінансового контролю у державі.

У процесі бюджетного планування важливу роль відіграє попередній контроль за визначенням обсягу фінансових ресурсів держави та окремих адміністративно-територіальних одиниць, мобілізованих у бюджет, їх розподілом між окремими суспільними потребами, а також контроль за відповідністю проекту бюджету вимогам, викладеним у Бюджетній резолюції, затвердженій Верховною Радою України.

На стадії розгляду і затвердження проекту Закону про Державний бюджет України, а також звіту про його виконання, постійні комітети, депутатські групи та фракції Верховної Ради України контролюють законність, правильність, доцільність і повноту передбачених у бюджеті доходів і видатків згідно з бюджетною класифікацією.

Не менш важливу роль, на наш погляд, у бюджетному процесі відведено Міністерству фінансів України та місцевим фінансовим органам, які уповноважені здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу: від розробки й доведення до головних розпорядників інструкцій з підготовки бюджетних запитів та їх аналізів, пропозицій щодо показників проектів відповідних бюджетів, прогнозування й аналізу доходів – до безпосереднього контролю за витрачанням розпорядниками бюджетних коштів та виконанням інших функцій, пов'язаних з управлінням бюджетними коштами.

Згідно установленого порядку розпорядники бюджетних коштів здійснюють внутрішній контроль за фінансовою та господарською діяльністю бюджетної установи, результатами діяльності на предмет їх відповідності завданням та планам з урахуванням вимог Бюджетного кодексу України, інших нормативно-правових актів, правил ведення бухгалтерського обліку, оформлення та надання користувачам достовірної фінансової звітності. Головні розпорядники бюджетних коштів здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками нижчого

рівня й одержувачами бюджетних коштів та їх витрачанням, аналіз ефективності використання цих коштів.

За економічним змістом механізм бюджетного контролю як складова бюджетного механізму держави - це сукупність методів, форм, важелів, інструментів, стимулів і санкцій, які забезпечують використання централізованого фонду грошових коштів держави та місцевих бюджетів. На практиці даний механізм є доволі складною структурою, яка забезпечує чітку послідовність і методи дій відповідних контролюючих органів [79].

Вважаємо, що розмаїття бюджетних відносин зумовлює складність структури механізму бюджетного контролю. Так, саме множина бюджетних взаємозв'язків передбачає застосування великої кількості методів, важелів та інструментів їхньої організації, нормативно-правового, інформаційного та організаційного забезпечення, як елементів механізму бюджетного контролю.

Залежно від особливостей функціонування бюджетних відносин механізм бюджетного контролю, на наш погляд, включає 4 найважливіших методи:

- контроль мобілізації доходів;
- контроль використання бюджетних коштів;
- контроль управління бюджетним дефіцитом та державним боргом;
- контроль міжбюджетних відносин.

Механізм контролю мобілізації доходів забезпечує наповнення дохідної частини бюджету в обсягах, необхідних для виконання державою своїх функцій.

Механізм контролю використання бюджетних коштів пов'язаний з виконанням видаткової частини бюджету держави та спрямуванням бюджетних коштів на цілі, передбачені в затвердженому бюджеті.

Третім методом механізму бюджетного контролю є управління бюджетним дефіцитом та державним боргом. Ця форма передбачає обґрунтування обсягів бюджетного дефіциту та джерел його погашення,

механізм залучення джерел фінансування дефіциту, погашення державного кредиту, сплати відсотків, зміни умов тощо.

До четвертого методу механізму бюджетного контролю ми відносимо контроль міжбюджетних відносин, який включає контроль надання міжбюджетних трансфертів та контроль перерозподілу міжбюджетних трансфертів.

До найважливіших важелів ми відносимо: доходи, податки, не податкові надходження, міжбюджетні трансферти, видатки, бюджетні асигнування, бюджетні інвестиції, бюджетні кредити тощо. До інструментів – ставки податків і обов'язкових платежів, податкові пільги, норми видатків у бюджетних установах, бюджетні норми та нормативи, штрафи, пеня, вилучення коштів до бюджетів, зменшення або припинення фінансування.

Важливим елементом механізму бюджетного контролю є дієва законодавча база, яка б забезпечувала його легітимність і цілісність, чітко визначала взаємозв'язки усіх елементів. Неврегульованість нормативно-правової бази призводить до відсутності координації контрольних органів між собою. Тільки за наявності стійкої нормативно-правової бази відповідні відносини виступають як регульовані та обов'язкові [4,с.119].

Як свідчить аналіз законодавчого забезпечення на даний час основним регулюючим законодавчим актом з питань бюджетного контролю в Україні є Бюджетний кодекс України.

Однак, слід зауважити, що деякі з норм Бюджетного кодексу взагалі не діють, оскільки щодо них не розроблено відповідних нормативно-правових актів, а також не визначені зміст і механізм здійснення контролю. Разом з тим норми Кодексу не лише дублюють повноваження органів зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, а й вступають у протиріччя з Лімською декларацією, наприклад щодо права Рахункової палати перевіряти ефективність внутрішнього урядового фінансового контролю.

На наш погляд, особливо гостро і актуально стоїть проблема визначення повноважень Міністерства фінансів України як на даний час

ключового координуючого органу у сфері контролю. У Бюджетному кодексі України лише зазначено, що Міністерство фінансів України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як стосовно державного бюджету, так і місцевих бюджетів. Вважаємо цю норму досить загальною, оскільки вона законодавчо не окреслює основні повноваження та функції Мінфіну у сфері контролю.

Повноваження контролюючих органів у частині використання бюджетних коштів, регулюються в основному законами України: “Про Рахункову палату” та “Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні”. Ці закони постійно трансформуються у бік розширення тих чи інших повноважень та вирішення лише вузьковідомчих проблем цих органів і, як ми вважаємо, не мають системного характеру щодо розвитку у цілому системи бюджетного контролю в Україні. Водночас діяльність органів контролю ускладнюється і внаслідок недосконалості та суперечливості чинного законодавства і нормативно-правових актів, які дозволяють по різному трактувати та оцінювати бюджетні операції, оскільки їх редакції не завжди відповідають реаліям сьогодення.

Ефективність функціонування механізму бюджетного контролю залежить також від його інформаційного забезпечення. На наш погляд, вичерпна, достовірна, своєчасна і зрозуміла інформація є запорукою прийняття оптимальних управлінських рішень.

Організаційне забезпечення полягає у створенні відповідної системи контролюючих органів, визначенні їх функцій і повноважень з метою забезпечення повноти здійснення бюджетного контролю.

Отже, у механізмі бюджетного контролю кожний з елементів виявляє себе не в якості ізольованої ланки загального ланцюга контрольних дій, а передбачає наявність інших елементів. Від розробки концепції механізму бюджетного контролю залежить його вірне та ефективно практичне здійснення.

## **2.2. Аналіз особливостей здійснення зовнішнього, внутрішнього та громадського бюджетного контролю в Україні**

Як зазначалося вище, в Україні йде процес накопичення теоретичного матеріалу і практичних навичок з питань розподілу державного контролю за видами, зокрема на зовнішній і внутрішній. Однак, спостерігається брак наукових праць, у яких би розглядалися проблеми сучасного стану зовнішнього бюджетного контролю. Разом з тим нова редакція Бюджетного кодексу України, що набула чинності 01.01.2011 р., на відміну від попереднього Бюджетного кодексу, не визначає зовнішній бюджетний контроль як вид, вказуючи виключно на механізм внутрішнього контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

У той же час практично всі науковці свою увагу фіксують на тому, що бюджетний контроль може бути ефективним та об'єктивним виключно у тому разі, коли суб'єкт контролю організаційно є зовнішньою структурою щодо підконтрольного об'єкта, а в ієрархії адміністративного підпорядкування займає вищу сходинку, ніж об'єкт.

На наш погляд, поняття “зовнішній бюджетний контроль” означає вид контролю, що здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли підконтрольний орган не належить до сфери управління контролюючого органу. Однак існує більш широке розуміння цього поняття. Контролюючий суб'єкт не тільки не належить до сфери діяльності підконтрольного, а має незалежний від законодавчої й виконавчої влади самостійний статус органу державного фінансового контролю [178].

У бюджетному процесі постає питання визначення вищого незалежного органу з контрольними повноваженнями щодо дотримання бюджетного законодавства. Серед органів, уповноважених на здійснення спеціалізованого бюджетного контролю, Державна фінансова інспекція і Державна казначейська служба не мають незалежності від виконавчої влади й самостійності, оскільки діють при Міністерстві фінансів України. Виходячи

з наданих чинним законодавством України повноважень, вважаємо, що в Україні повноваження такого суб'єкта контролю має Рахункова палата України.

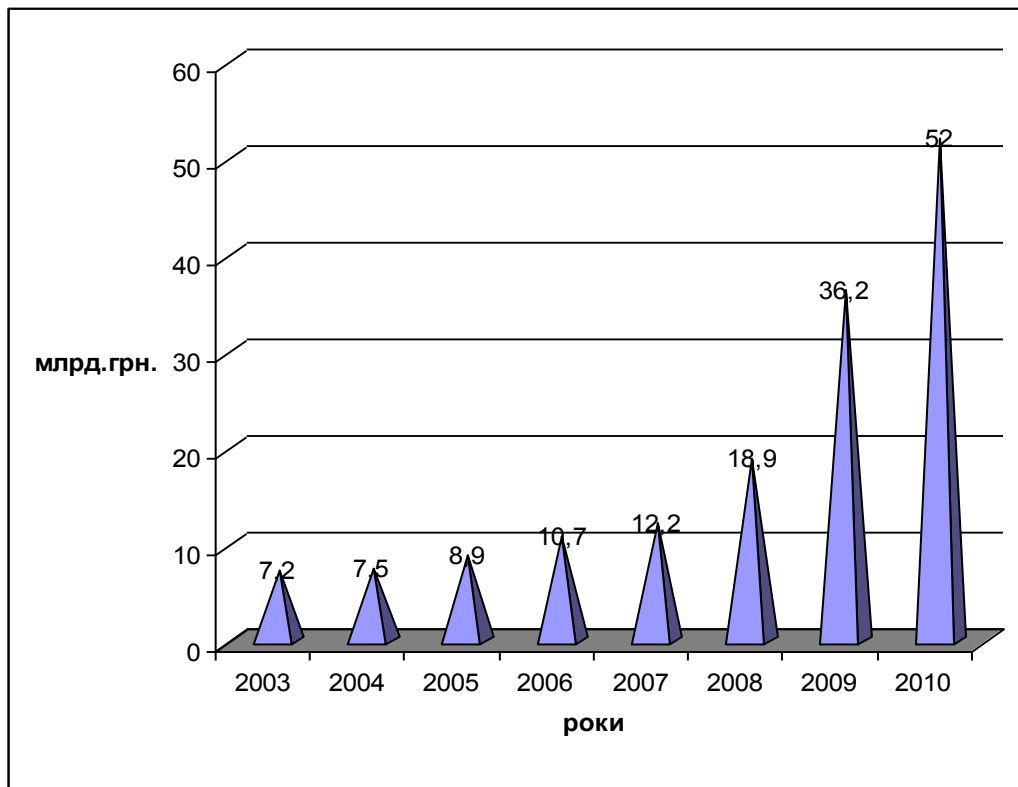
Враховуючи правовий статус та завдання діяльності щодо Державного бюджету України, які встановлює Конституція України та Закон України "Про Рахункову палату" цей орган має особливе становище. Бюджетний кодекс встановлює, що контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата України.

Так, Рахунковою палатою упродовж 2003 - 2010 років виявлено порушень на загальну суму 153,6 млрд. грн., причому щороку їх обсяги збільшувалися, й у 2010 році вже склали 52 млрд. грн. (рис. 2.2).

Керуючись такими даними прослідковуємо негативну тенденцію щодо обсягів бюджетних правопорушень. Зазначене, на наш погляд зумовлене як загальним підвищенням ефективності діяльності Рахункової палати України, так і процесами незадовільної, незаконної та неефективної управлінської діяльності. Розглянемо чинники, які негативно позначилися на виконанні доходної і видаткової частин Державного бюджету України упродовж 2003 -2010 років.

Аналіз результатів проведених Рахунковою палатою упродовж 2003-2010 років контрольно – аналітичних заходів дає можливість стверджувати, що більшість бюджетних правопорушень продовжують мати системний характер, вони повторюються із року в рік. Найбільш характерними за обсягами та кількістю виявлених випадків були бюджетні порушення, які можна класифікувати за такими узагальненими видами як: порушення в адмініструванні доходів, неефективне, незаконне, в тому числі нецільове використання бюджетних коштів (додаток 3).

Зазначимо, що дослідження питань, пов'язаних з наповненням дохідної частини Державного бюджету Рахунковою палатою України здійснюється лише з 2008 року. Разом з тим, рішенням Конституційного



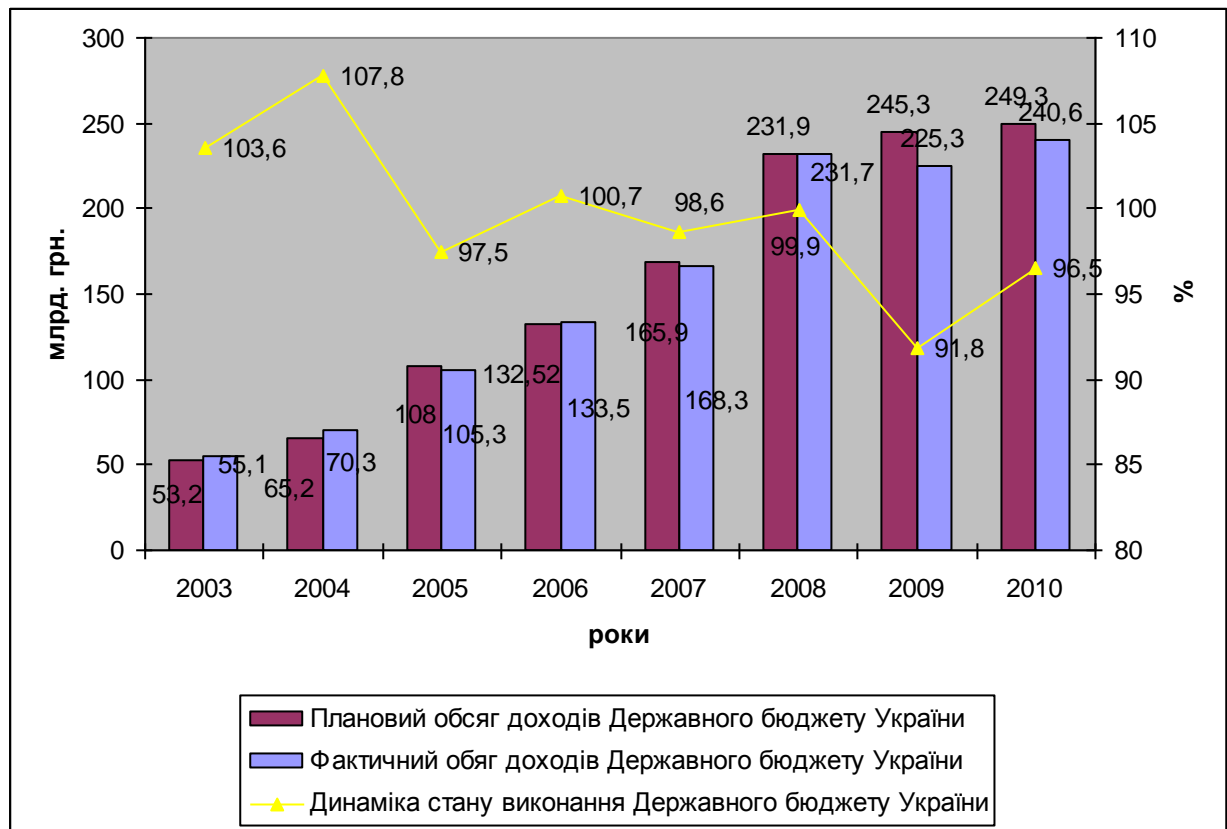
**Рис. 2.2. Динаміка бюджетних правопорушень, виявлених Рахунковою палатою України\***

Суду України від 30.09.10 р. Рахункова палата втратила повноваження в частині контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України. Вважаємо, що ліквідація цих повноважень є парадоксальною, оскільки здійснюючи свою діяльність від імені Верховної Ради України, Рахункова палата є інструментом парламентського контролю. Повноцінним він може бути лише за умов повноти охоплення бюджетного процесу і

\*Складено автором на основі даних [102]

складових частин бюджету, включаючи і дохідну частину. На наш погляд, саме виходячи з цих позицій, з вересня 2010 року Рахунковій палаті відновлено повноваження з контролю за надходженням коштів до Державного бюджету.



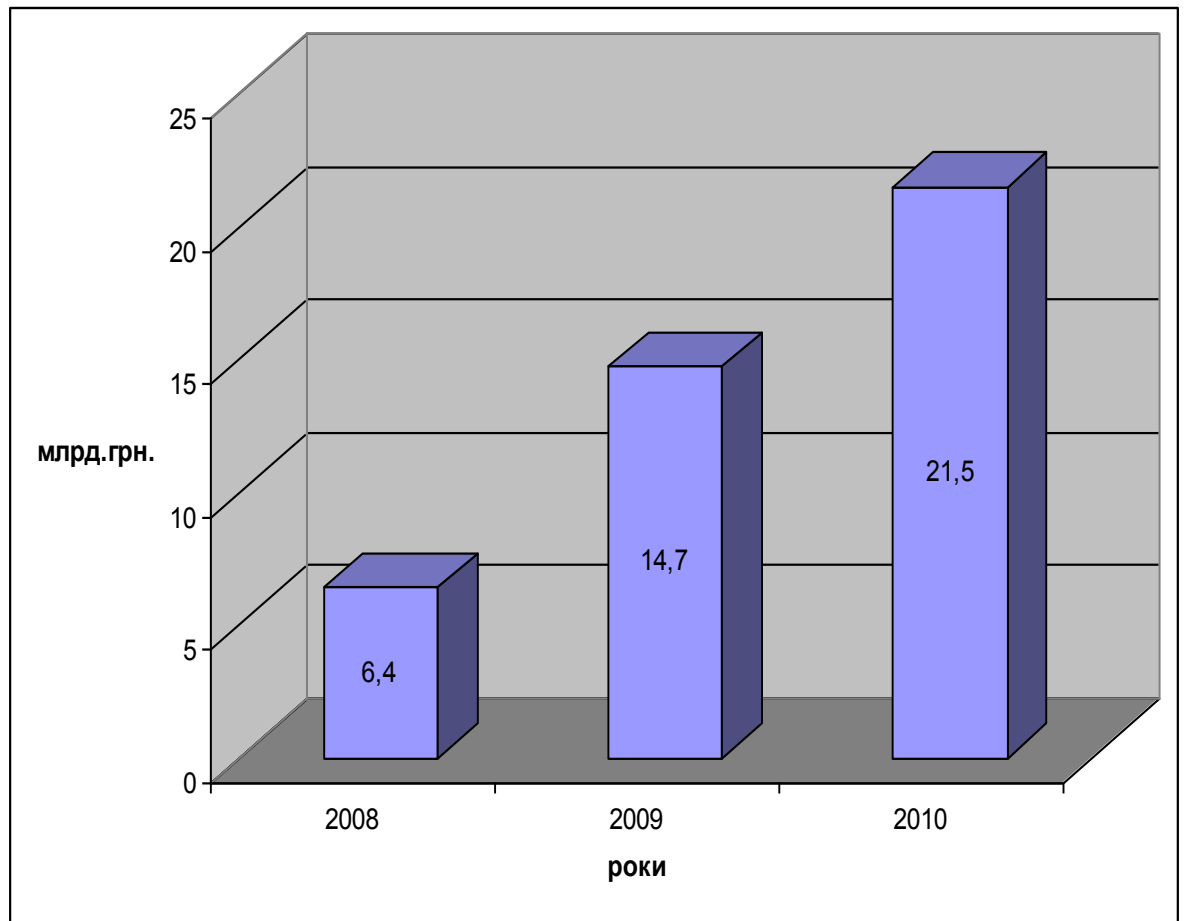


**Рис. 2.3. Обсяг та динаміка Доходів Державного бюджету України\***

Як видно з даних рисунка 2.3, упродовж аналізованого періоду до 2008 року спостерігається позитивна динаміка зростання доходної частини Державного бюджету в абсолютних сумах, і, зменшення такого показника у 2009 році на 6,4 млрд. грн. порівняно з 2008 роком. Разом з тим вже з 2005 року, за виключенням 2006 року відбувалося поступове зменшення відносного показника наповнення доходної частини Державного бюджету України до 96,5 % у 2010 році.

\*Складено автором на основі даних [99; 101;102]

Так, упродовж 2008 – 2010 років, аудиторами Рахункової палати було виявлено різного роду порушень і недоліків при адмініструванні та справлянні доходів державного бюджету на загальну суму більше 21,1 млрд. гривень. Їх динаміка наведена на рис. 2.4.



**Рис. 2.4. Динаміка порушень при справлянні та адмініструванні доходів Державного бюджету України\***

Структуру зазначених вище порушень прослідкуємо за допомогою таблиці 2.1. Аналізуючи дані, приведені у таблиці, бачимо, що у 2010 році, як і у 2008 році основним недоліком у формуванні доходів державного бюджету було недоотримання податків та зборів внаслідок звуження податкової бази. Так, застосування пільгового режиму обкладення податком на додану вартість лікарських засобів та виробів медичного призначення сприяло

\*Складено автором на основі даних [102]

*Таблиця 2.1*

**Структура порушень при справлянні та адмініструванні доходів Державного бюджету України\***

Показники	2008 рік		2009 рік		2010 рік	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Неправомірне списання та реструктуризація податкового боргу	435,2	6,8	7250,0	49,3	дані відсутні	-
Продаж державної власності з отриманням менших, ніж було можливо, коштів	дані відсутні	-	2950,0	20,1	дані відсутні	-
Неперерахування у дохід бюджету частини чистого прибутку і дивідендів	дані відсутні	-	2730,0	18,6	дані відсутні	-
Прийняття необґрунтованих управлінських рішень	473,6	7,4	840,0	5,7	2451,0	11,4
Несвоєчасне відшкодування ПДВ	дані відсутні	-	340,0	2,3	дані відсутні	
Неузгодженість нормативно-правового регулювання	дані відсутні	-	280,0	1,9	129,0	0,6
Недоотримання податків і зборів внаслідок звуження податкової бази	3494,4	54,6	240,0	1,6	11352,0	52,8
Неналежний контроль податкових органів	1964,8	30,7	40,0	0,3	7546,5	35,1
Інше	32,0	0,5	30,0	0,2	21,5	0,1
Всього	6400,0	100	14700,0	100	21500,0	100

\*Складено автором на основі даних [102]

підтримці іноземного виробника імпортерів і торгівельних підприємств, які ввозили і реалізовували згадану продукцію. Як наслідок, не забезпечено повноту надходження до Державного бюджету України належних коштів.

Не виконання норм Закону України “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування”, зокрема незаконне встановлення пільг з нарахування та сплати страхових внесків, спричинили щорічне недоотримання Пенсійним фондом значних сум страхових внесків. Тільки у 2009 році сума недоотриманих коштів становила понад 5,3 млрд. грн.

Поряд з цим органами Державної податкової служби та митними органами не забезпечено належний контроль за своєчасністю, достовірністю і повнотою нарахування податків і зборів (обов’язкових платежів) та виконанням умов надання пільг, що призвело до втрат доходної частини Державного бюджету 1964,8 млн. грн. (30,7%) і 7546,5 млн. грн. (35,1%) у 2008 і 2010 роках відповідно.

Недосконалість та неузгодженість законодавства щодо відстрочення (розстрочення) податкових зобов’язань, реструктуризації та списання податкового боргу платників податків призвели до того, що неправомірне списання та реструктуризація податкового боргу у 2009 році є найбільш вагомим порушенням (49,3 %) при справлянні та адмініструванні доходів Державного бюджету України проти 6,8% або 435,2 млн. грн. у 2008 році. Непоодинокі випадки прийняття керівниками державних органів необґрунтованих управлінських рішень, спричинили збільшення втрат бюджетних надходжень з 473,6 млн. грн. у 2008 році до 2451,0 млн. грн. у 2010 році.

У 2010 році однією з причин недоотримання господарюючими суб’єктами платіжної дисципліни, що призвело до значних втрат бюджетних надходжень була неузгодженість нормативно – правових актів. Внаслідок не врегулювання норм законодавства та різного підходу до його трактування Державний бюджет України недоотримав 24,9 млн. грн. штрафних санкцій.

Зазначене, загалом, негативно відобразилося на тенденції порушень і недоліків при справлянні та адмініструванні доходів Державного бюджету України, їх сума у 2010 році зросла більше як у три рази порівняно з 2008 роком.

Упродовж останніх років спостерігається використання коштів Державного бюджету України з порушенням одного з основних принципів бюджетної системи України – принципу ефективності. Неефективне використання бюджетних коштів стало системним порушенням бюджетного процесу (додаток 3). Так, із року в рік обсяги зазначених порушень зростають з 208 млрд. грн. у 2003 році до 11,4 млрд. грн. у 2009 році (рис. 2.5).

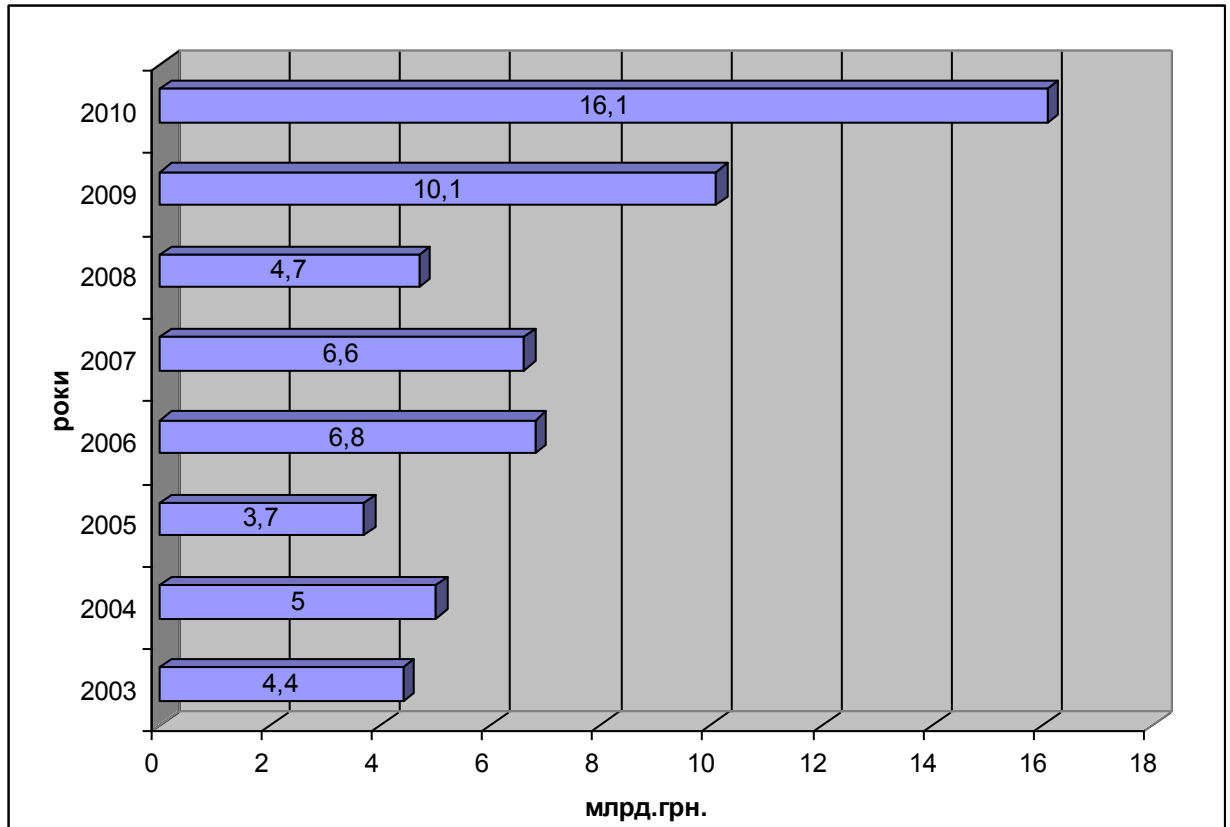
Правовий нігілізм, що з кожним роком поширюється у всіх сферах взаємовідносин, наочно, повномасштабно проявляється у бюджетній сфері. Найбільш поширеним видом бюджетного правопорушення, яке в тому чи іншому вигляді повторюється щороку, є використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства, і в першу чергу - Бюджетного кодексу України та законів про Державний бюджет. У 2009 році їх обсяги склали 2 млрд. 408,2 млн. грн., або 14,9%.

Кожного року, незважаючи на регулярні спроби Уряду та Парламенту удосконалити процедуру та правила державних закупівель проблема лише загострюється. Порушення вимог законодавства щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти вже котрий рік поспіль залишається поширеним порушенням використання коштів Державного бюджету. У ході проведення кожного п'ятого контрольного заходу працівниками Рахункової палати виявляються такі порушення. Їх загальний обсяг у 2010 році становив 850 млн.грн., або 5,3 % , що у 2 рази більше у порівнянні з 2003 роком.

Протягом аналізованого періоду були виявлені численні факти планування видатків Державного бюджету за відсутності правових підстав та з порушенням чинного законодавства. Максимальний обсяг такого правопорушення зафіксовано у 2009 році - 1141,3 млн. грн.

Крім того у 2009 році спостерігалися порушення щодо здійснення видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення, при використанні коштів міжбюджетних трансфертів, факти наявності завищених асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів у зв'язку з

необґрунтованим складанням бюджетних призначень, факти перерозподілу коштів між бюджетними програмами та кодами економічної класифікації.



**Рис. 2.5. Динаміка незаконного та нецільового використання бюджетних коштів, виявлених Рахунковою палатою України\***

У 2010 році продовжує існувати негативна практика минулих років незаконного виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету України. Обсяги такого порушення у 2010 році зросли до 740,6 млн.

\*Складено автором на основі даних [102]

грн.(4,6%) порівняно з 61,6 млн. грн.( 1,4 %) у 2003 р. Разом з тим у 2010 році виявлено незаконне збільшення обсягів дотацій та субвенцій на загальну суму 1 млрд. 860,3 млн. грн., що становить 11, 5% від загальної суми виявленого незаконного та нецільового використання бюджетних коштів.

Слід відзначити, що у 2010 році, як і в попередні роки були виявлені бюджетні порушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення. Загальний обсяг їх становив 404,6 млн.грн., що 289,7 млн.грн. більше, ніж у 2009 році (додаток И).

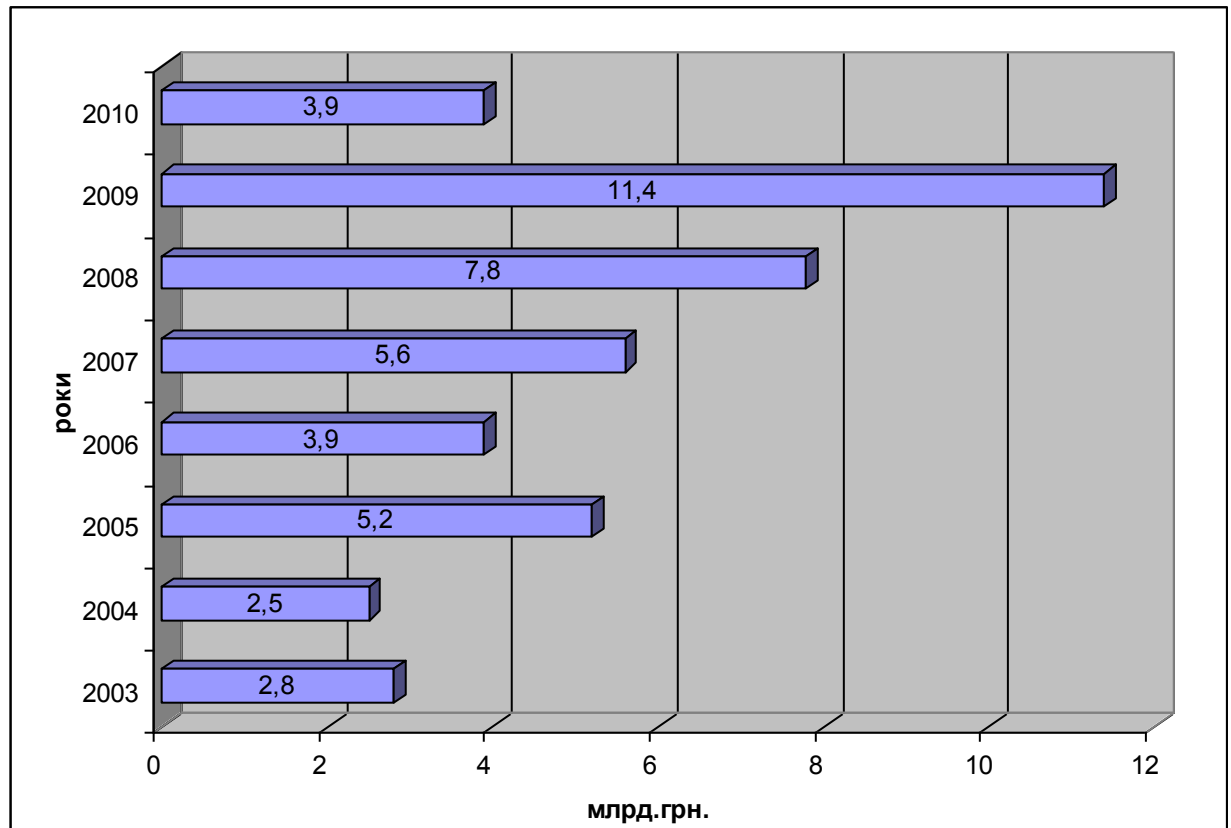
Упродовж останніх років спостерігається використання коштів Державного бюджету України з порушенням одного з основних принципів бюджетної системи України – принципу ефективності. Неефективне використання бюджетних коштів стало системним порушенням бюджетного процесу. Однак, позитивним фактором слід відмітити те, що обсяги згаданого порушення не мають сталої тенденції до зростання. Так, у 2010 році обсяг зазначених порушень склав 3,9 млрд. грн., а середній показник упродовж аналізованого періоду - 5,4 млрд. грн. Разом з тим, рекордний обсяг неефективного використання бюджетних коштів спостерігався у 2009 році (рис. 2.6).

Найбільш численним і характерним протягом аналізованого періоду виявилось неефективне використання коштів державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень. Так з 2003 по 2010 рік цей показник зріс від 86,4 млн. грн. до 720,0 млн. грн.

Як правило логічним наслідком прийняття необґрунтованих управлінських рішень є:

- неефективне управління бюджетними коштами шляхом їх тривалого утримання без використання на реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів, на поточних рахунках підвідомчих організацій та тривалого невикористання фінансування з бюджету. Найбільші обсяги такого порушення встановлено у 2007 році – 1752,8 млн. грн. або 31,3 % від виявленого незаконного використання бюджетних коштів;
- неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування. Протягом 2003 - 2010 р.р. максимальний обсяг такого правопорушення виявлено у 2009 році – 5688,6

млн. грн., що становить майже половину загальної суми усіх виявлених обсягів неефективного використання бюджетних коштів;



**Рис. 2.6. Динаміка неефективного використання бюджетних коштів, виявлених Рахунковою палатою України\***

- неефективне спрямування бюджетних коштів на сплату відсотків і штрафних санкцій за залученими кредитами та заподіяння втрат (недонадходження) Державного бюджету від сплати різного виду зборів та платежів. Загальний обсяг таких порушень у 2008 році суттєво зменшився у

\*Складено автором на основі даних [102]

порівнянні з попередніми роками до 3% суми неефективного використання бюджетних коштів і складає 234,0 млн. грн.;



- втрати Державного бюджету та збитки від неефективного управління матеріальними цінностями державного резерву. В середньому обсяг таких порушень складає 260 млн. грн.;

- неефективні витрати пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення стали, на жаль, негативним фактором, який повторюється з року в рік. Так, державою у 2010 році неефективно використано 1 млрд.310,6 млн. грн. (додаток К).

Однією з основоположних вимог, якої неухильно дотримується Рахункова палата, є аналіз та всебічна оцінка ефективності управлінських рішень, які приймалися Кабінетом Міністрів України, головними розпорядниками бюджетних коштів з того чи іншого питання витрачання державних коштів, ефективності системи та механізму фінансування того чи іншого напрямку використання коштів Державного бюджету України [102].

З метою забезпечення комплексності та системності здійснення оцінок ефективності управлінських рішень пріоритет надається аудиторам, що порушують глобальні загальнонаціональні питання, які, як правило, можуть бути вирішені в рамках державних цільових програм. Саме на проведенні таких аудитів, на наш погляд, була зосереджена значна частина уваги Рахункової палати упродовж аналізованого періоду.

Аналіз проведених аудитів показує, що державні цільові програми, на виконання яких держава протягом значного часу спрямовувала бюджетні кошти, по завершенню терміну їх дії, як правило, не досягали своєї мети, тобто, кошти, витрачені на реалізацію таких програм, витрачались неефективно. Вищевикладене яскраво підтверджують наступні факти:

- аудит використання коштів на виконання заходів Загальнодержавної комплексної програми розвитку високих наукоємних технологій засвідчив, що діяльність Кабінету Міністрів України та Міністерства промислової політики України щодо забезпечення сприятливих умов для створення і розвитку наукоємних технологій і на цій основі здійснення широкомасштабної модернізації національної економіки була незадовільною

та неефективною. Загальнодержавна комплексна програма розвитку високих наукоємних технологій, затверджена у 2004 році, не виконана і не досягла задекларованої мети - забезпечення сприятливих умов для створення та розвитку наукоємних технологій і на цій основі широкомасштабної модернізації національної економіки. Як наслідок, наукоємні технології не стали фактором зростання економіки держави, яка продовжує залишатися структурно деформованою, що найбільшою мірою країна відчуває в умовах економічної кризи. За весь час дії Загальнодержавної програми виконувалося тільки 13 проектів, з яких завершено лише два. Загальний обсяг фінансування програми з усіх джерел склав 23,6 млн. грн. або лише 0,3 % від необхідного;

- результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству у справах сім'ї, молоді та спорту України на здійснення заходів державної політики з питань дітей, молоді, жінок та сім'ї показують, що при досить значних обсягах видатків, що спрямовувались з державного бюджету на заходи з питань дітей, молоді, жінок та сім'ї (у 2003-2007 роках - 123,7 млн. грн.), сталий характер мали негативні тенденції у молодіжному та дитячому середовищі: рівень безробіття серед молоді перевищував відповідний показник для всього населення, показники розповсюдження ВІЛ/СНІДу в Україні були найвищими в Європі, Україна посіла перше місце у світі в рейтингу споживання алкоголю серед дітей та молоді, щороку збільшується число ін'єкційних споживачів наркотиків;

- аудитом ефективності використання коштів державного бюджету у 2009 році встановлено, що забезпечення житлом молодих сімей Державним фондом сприяння молодіжному житловому будівництву залишається однією з найбільш гострих соціально – економічних проблем, не вирішення якої негативно позначається на демографічній ситуації в країні. Виконання державної програми забезпечення молоді житлом на 2002 -2012 роки практично зірвано. Впродовж 2002 – 2008 років Державна програма

недофінансована з Державного бюджету на 700 млн. грн. За таких умов житло недоотримали близько 3 тис. молодих сімей;

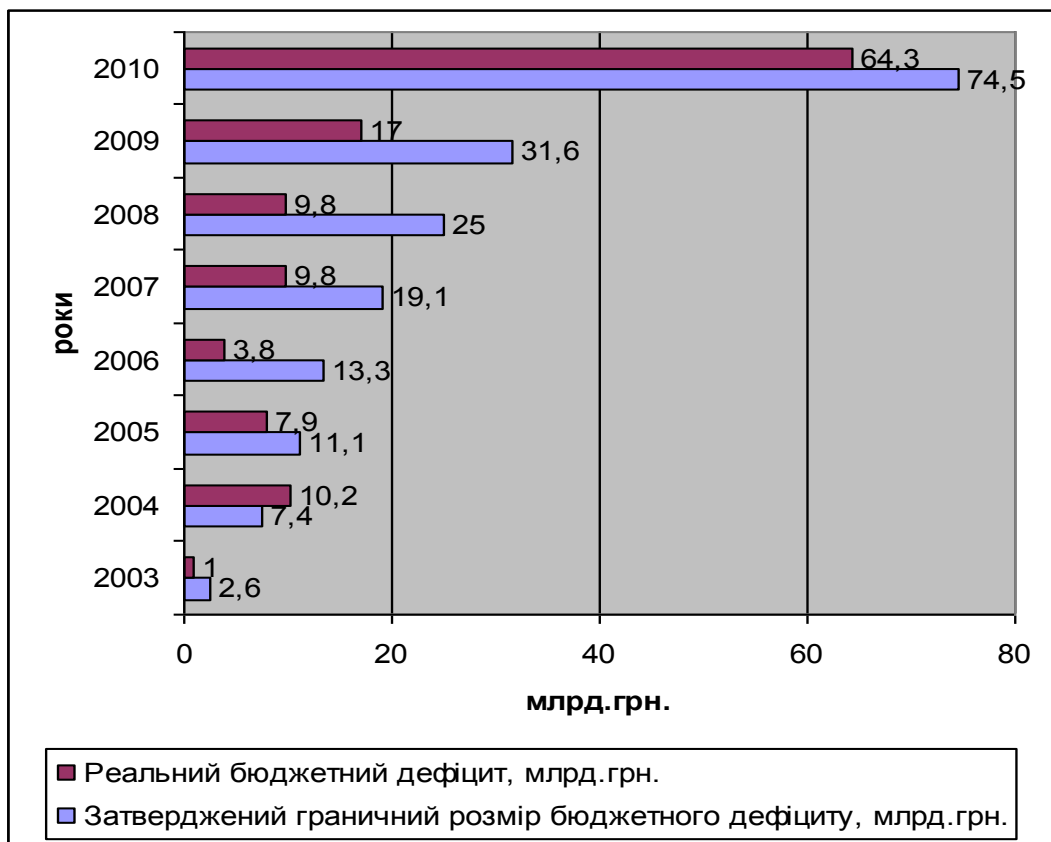
- за результатами проведеного Рахунковою палатою аудиту ефективності використання коштів Державного бюджету на здійснення заходів, спрямованих на подолання дитячої бездоглядності і безпритульності встановлено, що фінансове забезпечення заходів спрямованих на подолання дитячої безпритульності і бездоглядності здійснювалось безсистемно, хаотично, за відсутності обґрунтованих розрахунків на виконання конкретних заходів, а відтак, на сьогодні відсутній облік таких дітей, не запроваджено моніторингу їх проблем, не створено оптимальної мережі закладів соціального захисту дітей. Зазначене негативно вплинуло на виконання Державної програми з подолання дитячої безпритульності та бездоглядності на 2006-2010 роки.

Слід зазначити, що це лише окремі дані аудитів ефективності державних цільових програм та окремих напрямів використання бюджетних коштів, однак всі вони свідчать про недосконалість переважної більшості діючих державних цільових програм, прийнятих без врахування їх актуальності і важливості. Як правило, заходи, передбачені державними програмами, є нечіткими, без визначення конкретних обсягів фінансових ресурсів на їх реалізацію, окремі з них дублюються в інших державних програмах. Така практика призводить до неузгодженості між державними цільовими програмами і бюджетними програмами.

Проведений вище аналіз та оцінка сучасного стану економіки України дають підстави стверджувати, що практична рівновага доходів та видатків бюджету є дуже складним завданням. А тому, враховуючи розгалужений склад видатків, обмеженість доходів бюджету, а також систему фінансових інтересів у суспільстві, коли кожний суб'єкт заінтересований отримати якомога більше асигнувань і сплатити якнайменше податків та платежів, можна відзначити постійне перевищення видатків над доходами Державного бюджету України, тобто стан бюджетного дефіциту (рис.2.7).

Аналізуючи дані, представлені на рис. 2.7 прослідковуємо, що протягом 2003-2010 років сума реального дефіциту зростає у 64 рази (з 1,0 млрд. грн. у 2003 році до 64,3 млрд. грн. у 2010 році.).

Однак, зазначимо, що в умовах динамічного розвитку економіки бюджетний дефіцит не є негативним явищем у межах допустимих розмірів. Тому, можна зробити висновок, що бюджетний дефіцит в Україні, за виключенням 2004 року, відповідав безпечному рівню та не породжував ризиків фінансової дестабілізації.



**Рис. 2.7. Динаміка реального та граничного розміру бюджетного дефіциту\***

\*Складено автором на основі даних [99; 101; 102]

У своїй діяльності Рахункова палата України дотримується постулату, притаманного органам бюджетного контролю – тільки тоді контрольний захід вважається завершеним і таким, що досяг своєї мети, коли є позитивне

реагування та прийнято рішення щодо повного, адекватного й результативного виконання всіх рекомендацій та пропозицій.

Так, за результатами проведених Рахунковою палатою протягом 2003-2010 років контрольно-аналітичних та експертних заходів підготовлено та направлено до вищих органів законодавчої і виконавчої влади, установ, організацій, підприємств 4777 документів (таблиця 2.2) для відповідного реагування, усунення виявлених порушень і недоліків, а також відшкодування втрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України.

Таблиця 2.2

**Документи відповідного реагування за результатами контрольно – аналітичних заходів , здійснених Рахунковою палатою України\***

Роки	Кількість документів							Всього
	Секретаріату Президента України	Народним депутатам України та Верховній Раді	Кабінету Міністрів України	Міністерству фінансів України	Органам прокуратури та іншим правоохоронним органам	Міністерств ам, іншим органам виконавчої влади	Установам, організаціям, підприємствам	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2003	12	165	69	10	36	164	64	520
2004	18	197	69	12	31	158	77	562
2005	15	271	58	10	45	102	15	516
2006	10	169	84	6	34	131	73	507
2007	19	163	130	11	37	223	58	641
2008	51	418	114	42	30	186	24	865
2009	41	189	106	18	39	187	30	610
2010	37	153	108	20	35	178	25	556

\*Складено автором на основі даних [102]

Упродовж аналізованого періоду, кожного року в середньому, до Верховної Ради України та народним депутатам направлялося 216 документів, Президенту України - 25, Кабінету Міністрів України - 92,

Міністерству фінансів України - 16, органам прокуратури та іншим правоохоронним органам - 36, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади - 166, установам, організаціям, підприємствам - 46 документів.

Всі зазначені документи містили обґрунтовані, виважені та конкретні переліки рекомендацій щодо виправлення і поліпшення ситуації, недопущення та запобігання різного роду порушень і недоліків у майбутньому, а також підвищення ефективності, результативності та економності використання коштів Державного бюджету України як у розрізі кожного напрямку використання бюджетних коштів, так і в цілому.

Рекомендації і пропозиції, викладені у Висновках Колегії Рахункової палати за результатами контрольних-аналітичних заходів, знайшли відображення у законах, прийнятих Верховною Радою України, враховувалися при підготовці постанов Верховної Ради України, розглядалися на засіданнях її комітетів.

Важливим інструментом державного управління, що дає змогу підвищити економічний розвиток України, її суспільний добробут, а також виконати завдання, передбачені планом дій Україна – ЄС є державний внутрішній контроль. Внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі [178].

Таким чином під внутрішнім бюджетним контролем ми розумітимемо діяльність на постійній основі по забезпеченню законного, економного, ефективного, результативного та прозорого управління бюджетними коштами, що здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли підконтрольний суб'єкт та предмет контролю належить до сфери управління контролюючого органу.

Беручи за основу Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалену Розпорядженням КМУ № 158-р від 24 травня 2005 р. з наступними змінами, вважаємо, що державний внутрішній

бюджетний контроль доцільно розглядати як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації.

Мета внутрішнього контролю полягає в забезпеченні достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до поставлених завдань. Ефективна система цього контролю представлена окремими елементами, значна частина яких визначена вітчизняним законодавством та застосовується в практичній діяльності, це зокрема: організаційна структура, кадрова політика, етика поведінки керівника і працівників, стиль керівництва, оцінка ризиків, інформація, комунікація та моніторинг. Проте, ці компоненти передбачені різними нормативно-правовими актами, які подекуди не взаємопов'язані та не функціонують як цілісна система.

Так, наприклад, організаційна структура як елемент внутрішнього контролю не передбачає обов'язковості функціонування підрозділу внутрішнього аудиту, а позитив від поширення такої практики в Україні обмежуються формальним підходом до її запровадження. Дещо краще розвинута кадрова політика, хоча не виключає формального підходу. Водночас практично відсутній або неіснуючий такий елемент як етика поведінки керівництва і працівників, немає усвідомлення важливості впливу на систему внутрішнього контролю стилю керівництва. Найгірше розвинутий в Україні, а то і взагалі відсутній такий компонент внутрішнього контролю як оцінка ризиків, особливо у бюджетній сфері. У більшості установ цей процес не систематизований та не має постійного характеру. Недостатньо також розвинуті в Україні такі компоненти внутрішнього контролю як інформація, комунікація, моніторинг та контролююча діяльність [223, с.53].

Отже, оцінюючи нинішню ситуацію в Україні щодо функціонування системи внутрішнього контролю, можна з впевненістю констатувати, що окремі елементи цієї системи все ж таки функціонують у державі. Однак вони не мають системного характеру, а подекуди недосконалі чи застосовуються формально.

Слід зазначити, що базовим принципом державного внутрішнього бюджетного контролю повинно бути розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю. Внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органам державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій. Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами. Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами державної контрольно-ревізійної служби та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі управління або в межах його системи управління [178].

Оскільки органи Державної фінансової інспекції України функціонують в системі виконавчої влади, то за міжнародними нормами такий аудит належить до внутрішнього. З точки зору виконавців це централізований аудит, адже він здійснюється не внутрішніми аудиторами органів, а працівниками Державної фінансової інспекції [10, с. 50].

Проте, на практиці внутрішній аудит повною мірою не проводиться, що пов'язано, на нашу думку, з відсутністю єдиного правового та методологічного забезпечення його функціонування. Не сформовані також організаційні структури внутрішнього аудиту, потребує зміни ідеологія аудиту, об'єктом якого має бути не установа, а окремі процеси діяльності, бюджетні програми державного, регіонального та державного значення.



Додатковим компонентом, який має забезпечувати узгоджене функціонування обох систем – внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту є централізована гармонізація. Саме цим компонентом модель системи державного внутрішнього контролю за ЄС відрізняється від інших сучасних моделей [11, с.52].

При цьому варто зазначити, що внутрішній контроль передусім покликаний виявляти й мобілізувати внутрішні резерви і забезпечувати режим економії, поліпшення використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, усунення непродуктивних витрат і втрат, а також попереджувати зловживання та порушення фінансової дисципліни [181, с.131].

Огляд літератури показав, що більшість дослідників внутрішній контроль ототожнюють з відомчим. Так, наприклад, Є. Калюга контроль розподіляє на зовнішній (державний, приватний) і внутрішній (відомчий) [109, с.47]. Разом з тим, О. Ковалюк зазначає, що відомчий спеціалізований державний фінансовий контроль проводять контрольно-ревізійні підрозділи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади тільки у підпорядкованих міністерствам і відомствам структурах.” Таким чином, відомчий контроль є частиною внутрішнього контролю, і служби, що його здійснюють є підконтрольними до органів виконавчої влади. Тому контрольні функції, які вони виконують є внутрішнім контролем по відношенню до уряду в цілому [114,с.153]..

А. Бутко та Б. Марченко вважають, що саме відомчий контроль покликаний виявляти й мобілізувати внутрішні резерви і забезпечувати режим економії, поліпшення використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, усунення непродуктивних витрат і втрат, а також попереджувати зловживання та порушення фінансової дисципліни. Тобто фінансова дисципліна насамперед залежить від рівня попереднього й поточного контролю [34, с. 131].

Однак, як свідчить практика, функції відомчого контролю у сучасних умовах реалізуються на неналежному рівні. Зокрема, упродовж останніх років значно погіршився стан внутрішньої контрольної-ревізійної роботи в Міністерстві екології та природних ресурсів України, є незадовільним, оскільки в усіх її аспектах встановлені суттєві порушення і недоліки, які нівелюють ефективність контрольної-ревізійної роботи та її вплив на фінансово-бюджетну дисципліну в галузі; керівництвом Міністерства аграрної політики та продовольства України впродовж тривалого періоду не забезпечено належне функціонування відомчого контролю, зокрема щодо організаційної і функціональної незалежності контрольної-ревізійного підрозділу та його штатної чисельності, яка не забезпечує достатню повноту та періодичність охоплення контрольними заходами мережі підконтрольних суб'єктів; контрольний-ревізійний підрозділ Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України не впливає на стан фінансово-бюджетної дисципліни в галузі, внутрішні документи з питань контрольної-ревізійної роботи потребують суттєвого доопрацювання, контрольний-ревізійний сектор не повністю володіє інформацією щодо переліку підконтрольних суб'єктів та обсягів бюджетного фінансування галузі, що унеможливорює якісне планування, наслідком чого є перебування довгий час більшості підконтрольних суб'єктів за межами контролю з боку міністерства тощо [100].

На нашу думку важливою проблемою є внутрішній характер відомчого контролю. На такому аспекті наголошують багато науковців. Зокрема, М. Мінченко наголошує на тому, що кожна галузь не бажає “виносити сміття з дому”, а тому прямо зацікавлена у слабкій структурі внутрішніх контрольних-ревізійних служб, що не може не відбитися на якості роботи.

Немає сумніву, що структури, на які покладено виконання функцій внутрішнього контролю, відіграють значну роль у досягненні впорядкованості руху бюджетних потоків. Однак, виходячи з потенційної обмеженості можливостей відомчих служб, основну роль у здійсненні

внутрішнього контролю в Україні покладено на Державну фінансову інспекцію та її територіальні підрозділи.

Вважаємо, що відносно міністерства, бюджетної установи чи одержувача бюджетних коштів органи Державної фінансової інспекції є зовнішніми контролерами, а відносно уряду – внутрішніми, оскільки функціонують в системі центральних органів виконавчої влади, а Державна фінансова інспекція України підпорядковується Кабінету Міністрів України, який спрямовує і координує її діяльність через Міністра фінансів України. Водночас, Кабінет Міністрів України розробляє проект закону про Державний бюджет України та забезпечує його виконання. Міністерство фінансів України відповідає за складання проекту закону про Державний бюджет України, здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу. Виходячи з цих міркувань, вважаємо, що навіть надання Державній фінансовій інспекції України статусу окремого органу виконавчої влади все одно залишає її внутрішньою складовою уряду, а отже – органом внутрішнього бюджетного контролю.

Враховуючи вищевикладене, зазначимо, що для вирішення проблем, пов'язаних з ефективним та цільовим використанням бюджетних коштів в Україні функціонує система органів бюджетного контролю. Проте, для успішного їх вирішення цього недостатньо. Тільки належна увага і контроль з боку усього суспільства (громадський контроль) може забезпечити ефективне використання бюджетних коштів. При цьому важливу увагу, на наш погляд, доцільно звернути на громадський контроль за видатками бюджетів, адже саме споживачам загальносуспільних послуг найлегше проконтролювати якість і рівень їх надання на місцях. Ті чи інші суспільні потреби можна забезпечувати за рахунок коштів як державного, так і місцевих бюджетів. Видаткові повноваження за органами місцевого самоврядування й за органами центральної влади в кожній країні закріплюються по-різному, з урахуванням історичних особливостей країн,

традицій формування дохідних джерел місцевим самоврядуванням, політики фінансового вирівнювання місцевих бюджетів. Однак, у будь-якій країні певні видатки фіксують за місцевими бюджетами, зважаючи на кращі передумови їхнього здійснення на місцевому рівні, але джерелом їхнього фінансового забезпечення визначаються кошти державного бюджету.

Громадський бюджетний контроль полягає у виявленні і попередженні порушень бюджетного законодавства, проявляється у контрольній діяльності громадськості за законністю та ефективністю дій учасників бюджетного процесу. Громадський контроль здійснюють громадські організації, засоби масової інформації, окремі фахівці (фізичні особи) на основі добровільності та без жодних матеріальних та фінансових відшкодувань [238, с.91].

Отже, громадський контроль здійснюється безоплатно і з власної ініціативи суб'єкта контролю. Така ініціатива може бути лише за наявності зацікавленості контролюючого суб'єкта у проведенні громадського бюджетного контролю та наявності передумов для його належного здійснення з можливістю реалізації матеріалів контролю.

Загалом громадськість зацікавлена у здійсненні відповідного контролю, адже бюджети формуються в основному за рахунок податків, носіями яких (незалежно від того, хто їх сплачує) є громадяни. Вони повинні контролювати, як використовуються їхні кошти, акумульовані у бюджеті. З іншого боку, населення є споживачем загальносуспільних благ та послуг, що фінансуються за рахунок бюджетів. Зважаючи на цей аспект, громадськість зацікавлена у ефективному та цільовому використанні бюджетних коштів, наданні загальносуспільних послуг на передбаченому рівні.

Упродовж останніх років загальний обсяг усіх бюджетів у нашій країні зріс. Однак таке збільшення ресурсів бюджету не привело до великих успіхів у задоволенні потреб людства.

Єдиний шлях до підвищення рівня задоволеності потреб населення за рахунок коштів бюджету – це активна участь суспільства у бюджетному

процесі. Така можливість є великим завоюванням сучасної демократії, яке надає людині багато переваг (рис.2.8).



**Рис. 2.8. Права громадян у бюджетному процесі [130, с.25].**

Реалізуючи свої права у бюджетному процесі, громадяни підвищують рівень задоволеності власних потреб і потреб своїх рідних. Цим самим роблять недаремною сплату податків та інших платежів до бюджету.

Передумовою участі громадськості у бюджетному процесі є доступність необхідної інформації про бюджет. Значною мірою забезпечення доступності інформації про бюджет на місцевому рівні визначаються рівнем прозорості бюджету на загальнодержавному рівні. Однак рівень прозорості бюджету в Україні є невисокий. В Україні проект бюджету містить певну інформацію, яка доходить до громадян, тобто вони мають загальне, однак неповне уявлення про плани уряду щодо оподаткування і видатків на найближчий рік. Крім того, досить важко відстежити витрати, збір доходів і обсяг запозичень упродовж року. Незважаючи на те, що звіти про збір доходів серед року таки готують і з ним може ознайомитися пересічний громадянин, докладні звіти про виконання кошторису витрат серед року або

середньорічний звіт в Україні не оприлюднюються. Опублікування цих документів могло б великою мірою посилити підконтрольність державних органів, оскільки в них містяться оперативні дані про виконання бюджету впродовж року.

Залучення громадян до процесу складання бюджету має важливе значення для забезпечення максимального врахування інтересів людей під час розподілу обмежених бюджетних ресурсів та, відповідно, забезпечення максимальної ефективності бюджетних видатків. У даному разі є змога уникнення можливих витрат коштів бюджет на потреби, що не належать до пріоритетних.

Якщо порівнювати ефективність участі громадськості на різних етапах бюджетного процесу, то очевидно, що доцільніші ті заходи, які дають змогу встановити неефективність видатків ще до їхнього включення до бюджету. Процес розробки проекту бюджету безпосередньо пов'язаний з поданням бюджетного запиту розпорядника бюджетних коштів, який містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступний бюджетний період. Для забезпечення ґрунтовної підготовки бюджетного запиту, яка б забезпечувала максимальне врахування потреб споживачів бюджетних послуг, ми вважаємо, доцільно використовувати різноманітні форми з'ясування інтересів суспільства щодо використання бюджетних коштів. Однією з найпростіших форм залучення людей до процесу підготовки бюджетного запиту є його публічне обговорення. Це дало б змогу головним розпорядникам коштів не лише детально роз'яснити громадськості необхідність здійснення тих чи інших видатків, а й почути певні зауваження, пропозиції і побажання щодо раціонального використання обмежених бюджетних ресурсів, ще до внесення їх до проекту бюджету.

Результати аналізу залучення громадськості до контролю за використанням коштів бюджету свідчать про мінімальний вплив громадськості у цьому процесі. Основну частину видатків бюджету

спрямовується на утримання бюджетних установ, до того ж основне завдання, яке намічають під час використання коштів бюджету - це забезпечення потреби бюджетних закладів у ресурсах, а не фінансування надання послуг із боку бюджетних закладів.

Серед пріоритетних заходів, спрямованих на активізацію участі населення у бюджетному процесі, на нашу думку, має бути забезпечення прозорості та публічності. Для цього потрібно, насамперед на законодавчому рівні встановити чіткий перелік відомостей про бюджет, які обов'язково мають бути оприлюднені.

Проблему недостатнього залучення громадськості до управління бюджетом неможливо розв'язати без розвитку активних форм участі населення у цьому процесі. Виконанню зазначеного завдання сприятиме законодавче закріплення обов'язку органів місцевого самоврядування проводити громадські слухання з питань бюджету не менше двох разів на рік: раз щодо обговорення проекту бюджету, а другий – щодо звітування про виконання бюджету.

Крім того, мають бути створені належні умови для звернення громадян у разі неодержання або одержання недоброякісних бюджетних послуг.

Вирішення зазначених завдань сприятиме пришвидшенню темпів формування громадянського суспільства в Україні, спроможного активно відстоювати свої інтереси під час розподілу і використання бюджетних коштів.

Отже, результати аналізу особливостей зовнішнього, внутрішнього і громадського контролю, дають підстави констатувати, що незважаючи на відмінність рівнів їх здійснення (законодавчою владою, виконавчою владою і громадськістю) всі вони полягають у виявленні і попередженні порушень бюджетного законодавства. Разом з тим, в Україні, при реалізації зазначених видів бюджетного контролю існують суттєві проблеми, які потребують нагального вирішення.

### 2.3. Моніторинг стану бюджетного контролю в Україні

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

Як показали дослідження, останніми роками простежується загальна тенденція збільшення обсягів бюджетних порушень, що виявляються контролюючими органами, які стали настільки масштабними, що потребують здійснення практично безперервного контролю.

Тому, діяльність Рахункової палати України інтегрована до основних складових бюджетного процесу і здійснюється у рамках єдиного безперервного трирічного циклу контролю, що реалізується на трьох послідовних стадіях – попередній контроль проекту Державного бюджету майбутнього року, поточний контроль безпосередньо у процесі виконання Державного бюджету поточного року та наступний контроль при підготовці висновків про виконання Державного бюджету минулого року. Тобто, впродовж календарного року Рахункова палата одночасно працює з бюджетами трьох років, а бюджет кожного фінансового року знаходиться на одному з етапів бюджетного контролю (рис.2.8).

Таким чином ретельний вибір тематики контрольних-аналітичних та експертних заходів, що проводяться Рахунковою палатою України, базується на всебічному і детальному моніторингу та аналізі перебігу бюджетного процесу як в цілому, так і за окремими його напрямками, соціально-



економічних процесів, змін законодавчо-нормативної бази, напрямів та обсягів використання бюджетних коштів, очікуваних результатів від проведених контрольно-аналітичних заходів. Тому діяльність Рахункової палати України упродовж 2003-2010 років, як і в попередні роки була спрямована на забезпечення належного рівня бюджетної дисципліни в державі.



**Рис. 2.8. Стадії бюджетного контролю, який здійснюється Рахунковою палатою України**

Так, відповідно до ст.40,41 та 98 Конституції України, ст. 2, 6, 7, 22, 27 та 30 Закону України “Про Рахункову палату”, фахівцями Рахункової палати проводиться аналіз виконання Закону України “Про Державний бюджет України за минулий рік”, стан виконання Державного бюджету у поточному році за минулий рік”, стан виконання Державного бюджету у поточному році та експертиза Закону України “Про Державний бюджет України на майбутній бюджетний рік”.

За результатами виконання Державного бюджету у 2003-2010 рр. спостерігалися прорахунки у прогнозуванні реальних макроекономічних та інших показників під час формування бюджету, які, на наш погляд, спричинили непрозорість виконання Державного бюджету України, обумовили його виконання у ручному режимі та з порушенням бюджетного

законодавства. Виконання Державного бюджету України за загальними показниками доходів та видатків відбувалося за високих темпів розвитку економіки, проте, досягнуті показники економічного зростання не мали позитивного впливу на збільшення державних ресурсів, про що свідчать дані таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

### Динаміка основних показників розвитку економіки України\*

Роки	Показники						
	Реальний приріст ВВП, %	Доходи Державного бюджету України, млрд. грн.			Видатки Державного бюджету України, млрд. грн.		
		план	факт	відхилення	план	факт	Відхилення
<b>2003</b>	9,4	53,2	55,1	+ 1,9	55,9	56,1	+ 0,2
<b>2004</b>	12,1	65,2	70,3	+ 5,1	72,6	80,6	+8,0
<b>2005</b>	2,4	108,0	105,3	- 2,7	119,7	113,3	-6,4
<b>2006</b>	7,1	132,52	133,5	+ 0,98	145,5	137,3	-8,2
<b>2007</b>	7,6	168,3	165,9	- 2,4	186,1	174,3	-11,8
<b>2008</b>	2,1	231,9	231,7	- 0,2	253,2	241,5	- 11,7
<b>2009</b>	-14,8	245,3	225,3	-20,0	274,2	242,4	- 31,8
<b>2010</b>	4,2	249,3	240,6	-8,7	324,8	303,6	-21,2

У 2003-2004, 2006 роках виконання Державного бюджету України відбувалося за високих темпів розвитку економіки, реальний ВВП зріс на 9,4%, 12,1%, 7,1% відповідно, а доходи Державного бюджету перевиконано на 3,8 % , 7,8 % та 0,7% відповідно. Упродовж 2005, 2007-2010 років негативна тенденція виконання Державного бюджету за доходами

\*Складено автором на основі даних [99; 101; 102 ]  
спричинена збитковою діяльністю суб'єктів господарювання, функціонуванням спеціальних економічних зон і територій пріоритетного

розвитку та діючою системою пільгового оподаткування. Особливо слід відмітити 2009 рік, коли виконання Державного бюджету відбувалося в умовах суттєвого економічного спаду та прискорення інфляційних процесів. Реальний валовий внутрішній продукт знизився на 15,1 %, тоді як при затвердженні Державного бюджету передбачалося його зростання на 0,4 %. У результаті, до Державного бюджету не надійшло майже 20 млрд. грн. запланованих доходів, а видатки перевиконано на 31,8 млрд. грн.

Така ситуація, на наш погляд, значною мірою спричинена неефективністю попереднього бюджетного контролю. Тобто, при виконанні Державного бюджету не враховувалися пропозиції Рахункової палати щодо збільшення доходів Державного бюджету, які надавались у ході здійснення аналізу та експертизи проектів Законів України “Про Державний бюджет України”. Зокрема, пропонувалося збільшити обсяги надходжень податку на прибуток підприємства, податку на додану вартість, митних зборів, надходжень від приватизації майна, рентної плати за транзитне транспортування природного газу тощо (додаток М).

Бюджетна політика в частині проведення видатків, упродовж 2003-2010 років здійснювалася з недоліками, які стали традиційними та негативно впливали на виконання видаткової частини державного бюджету. Зокрема:

- погіршення платіжної дисципліни розпорядників коштів призводило до зростання кредиторської заборгованості;
- численні зміни розпису асигнувань та перенесення бюджетних призначень негативно вплинули на управління коштами державного бюджету, своєчасність і повноту проведення видатків;
- практика виділення коштів у кінці бюджетного року, в багатьох випадках, унеможливила своєчасне отримання необхідних товарів, матеріалів і призвела до зростання дебіторської заборгованості [102].

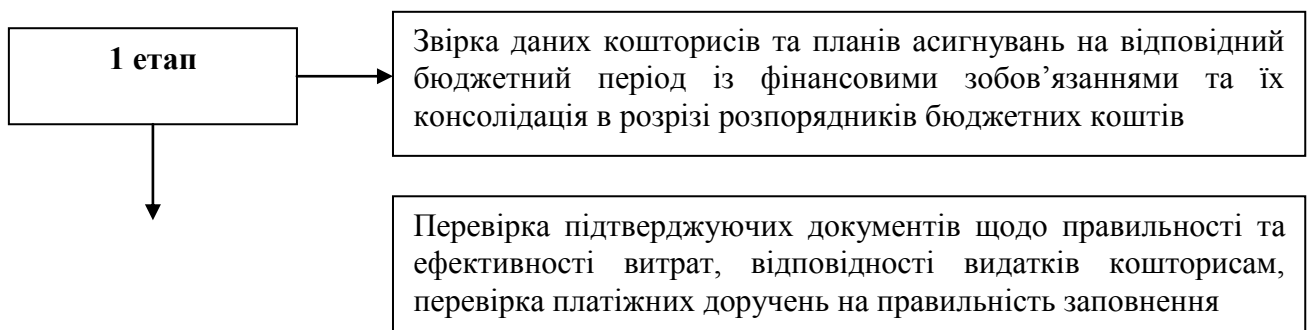
Бюджетна дисципліна, як уже зазначалося, насамперед залежить від рівня попереднього та поточного контролю, який реалізується на практиці у функціонуванні системи внутрішнього контролю органами Державної

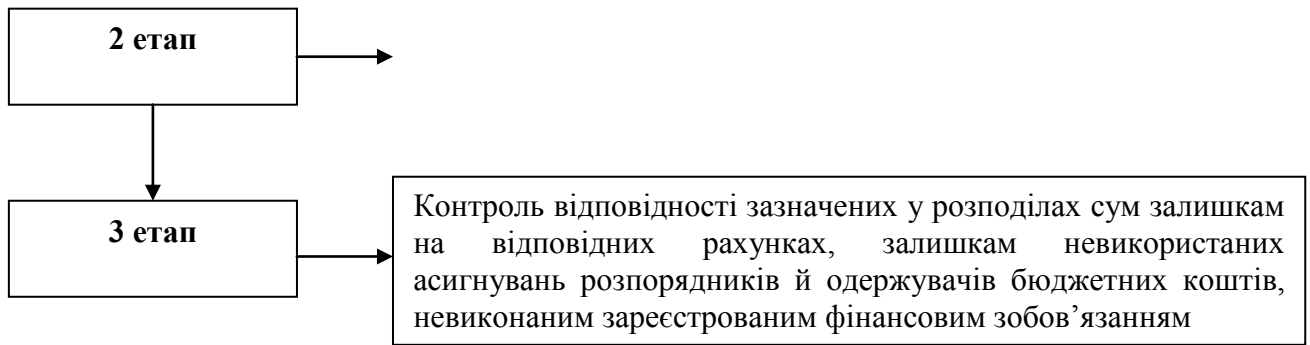
казначейської служби України. Під внутрішнім казначейським контролем ми розуміємо систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки органами казначейства надходжень і видатків державного та місцевих бюджетів на етапі виконання бюджетів з метою запобігання порушень бюджетного законодавства. До компетенції органів Державної казначейської служби України належить здійснення контролю за:

- дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі касового виконання бюджетів;
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розписам відповідних бюджетів;
- бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень і реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів;
- відповідністю платежів взятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням у процесі оплати витрат бюджетних установ;
- процесом виконання бюджетів.

Оскільки метою казначейського контролю є зменшення кількості й обсягів порушень бюджетного законодавства та недопущення використання бюджетних коштів не за призначенням і взяття зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів понад обсяги виділених бюджетних асигнувань, то його умовно можна поділити на власні етапи здійснення (рис. 2.9).

Сучасні підходи щодо організації внутрішнього контролю в органах Державної казначейської служби, організаційно зумовлюють розподіл внутрішнього контролю на службу внутрішнього аудиту і систему операційного контролю.





**Рис. 2.9. Етапи казначейського контролю\***

Операційний контроль - це сукупність процедур, що дають змогу забезпечити збереження активів бюджетів та достовірність звітності, що складається на основі даних, отриманих від підрозділів, які відповідають за проведення конкретних операцій. Внутрішній аудит повинен зосереджуватися на аналізі інформаційної системи та її потоків, у тому числі системи бухгалтерського обліку та різних видів контролю, на вивченні оперативної фінансової інформації, а у перспективі дослідженні доцільності та ефективності операцій щодо запозичення коштів.

Результатом діяльності внутрішнього аудиту мають бути конструктивні пропозиції щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю з урахуванням ризиків, які загрожують нормальній роботі органів Державної казначейської служби. Визначити, оцінити і мінімізувати ризики органу Державної казначейської служби — найважливіше завдання внутрішнього контролю.

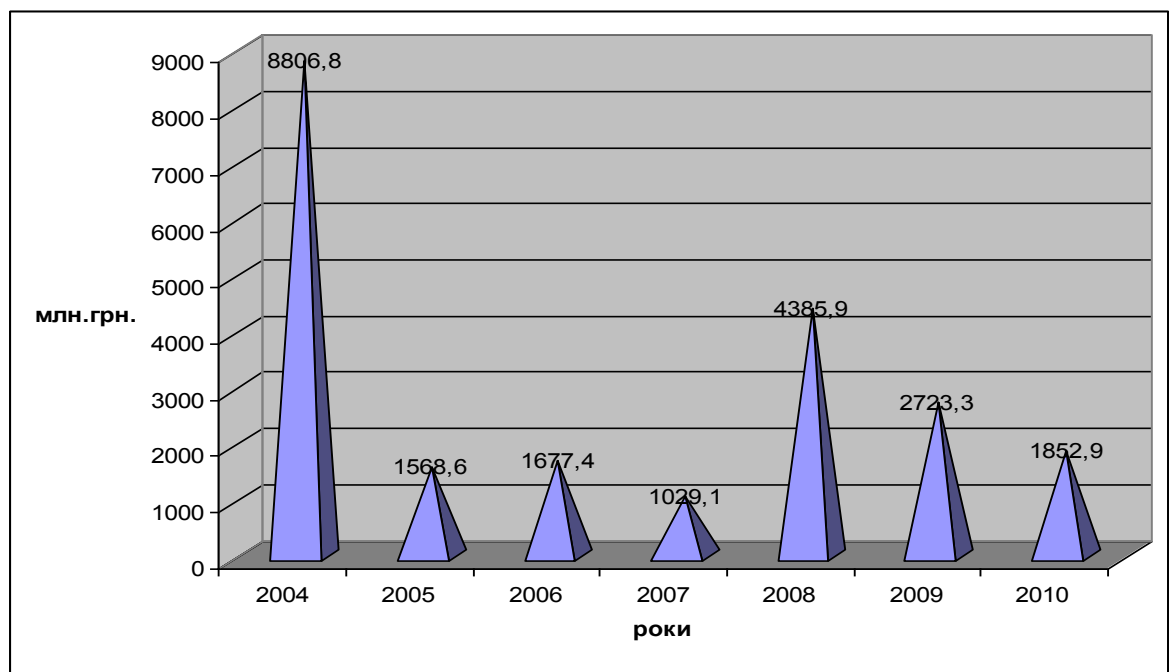
Таким чином, сьогодні важливу роль відіграє державний внутрішній контроль на етапах попереднього та поточного контролю. Так, на виконання

---

\*Складено автором на основі даних [24, с.72; 237, с.601] статті 112 Бюджетного кодексу України, та відповідно до пункту 2.12 Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України у 2010 році попереджено 41 278

порушень бюджетного законодавства розпорядників та одержувачів коштів державного і місцевих бюджетів на загальну суму 1852,9 млн. грн. Це, майже у 1,5 та 5 разів менше ніж у 2004 і 2009 роках відповідно (рис. 2.10).

Зазначимо, що відмови розпорядникам та одержувачам коштів державного і місцевих бюджетів надавались як у процесі реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань, так і при прийнятті до виконання платіжних доручень (табл. 2.3). Причому досить парадоксальними видаються обсяги відмов у прийнятті до виконання платіжних доручень понад відмови у реєстрації зобов'язань на 38,2 млн. грн. і 28,1 млн. грн. при виконанні державного бюджету та 342,8 млн. грн. і 389,4 млн. грн. при виконанні



**Рис. 2.10. Динаміка попереджених порушень бюджетного законодавства при здійсненні попереднього та поточного контролю органами Державної казначейської служби України\***

\*Складено автором на основі даних [175 ]

місцевих бюджетів, у 2003 і 2004 роках відповідно. Вищевикладене, на наш погляд, свідчить про не досить високий рівень попереднього бюджетного

контролю, який здійснюється органами Державної казначейської служби України.

Як позитивний факт, слід відзначити роль Державної казначейської служби України у виконанні певних контрольних повноважень. Такий контроль здійснюється паралельно з веденням операцій протягом бюджетного року, і тому він повинен бути ефективнішим, ніж контроль за результатами.

Таблиця 2.3

**Обсяг попереджених порушень бюджетного законодавства при здійсненні попереднього та поточного контролю органами Державного казначейства України\***

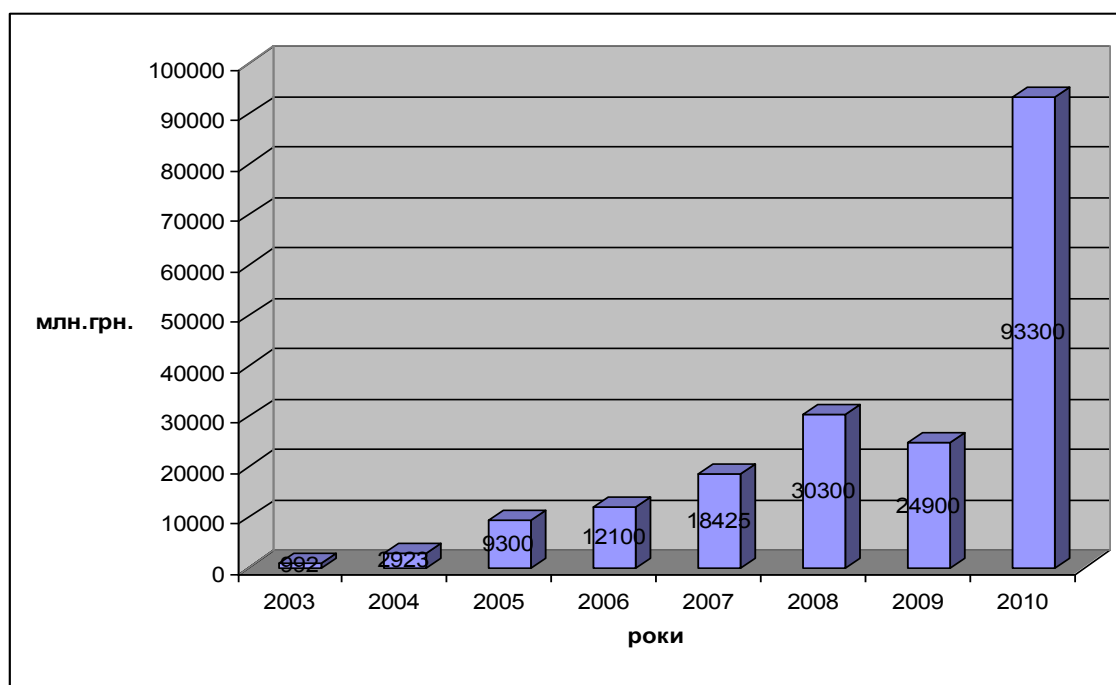
Показники	Роки				
	2006	2007	2008	2009	2010
Попереджено порушень бюджетного законодавства млн. грн. У т.ч.	1677,4	1029,1	4385,9	2723,3	1852,9
<i>При виконанні державного бюджету</i>					
- у процесі реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань	248,0	129,0	1927,8	1346,4	706,1
- у прийнятті до виконання платіжних доручень	286,2	157,0	450,9	232,2	157,4
<i>При виконанні місцевих бюджетів</i>					
- у процесі реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань	400,2	176,8	1626,5	891,3	760,2
- у прийнятті до виконання платіжних доручень	743,0	566,2	380,7	253,4	229,2

\*Складено автором на основі даних [175 ]

В той же час необхідно зазначити, що відповідно до законодавства України повноваженнями на здійснення наступного (послідуючого) бюджетного контролю покладені на органи Державної фінансової інспекції.

I, результати проведених контрольних заходів упродовж 2003 – 2010 років, свідчать про наявність суттєвих проблем щодо законного та цільового використання фінансових і бюджетних ресурсів (рис. 2.11).

Як бачимо рекордний показник спостерігається у 2010 році – 93300 млн. грн., що у 3,7 рази перевищує аналогічний показник 2009 року, і у 94 рази - 2003 року. Таке збільшення почасти пов'язано з тим, що з 2008 року у статистичній звітності (1кр) почали відображатись втрати, допущені внаслідок неефективних управлінських дій [188, с.37].



**Рис. 2.11. Обсяг правопорушень, виявлених Державною фінансовою інспекцією України упродовж 2003 – 2010 років\***

\*Складено автором на основі даних [100 ]

Слід зазначити, що порушення, виявлені Державною фінансовою інспекцією класифікують на два види. Це, порушення, що призвели до втрат



фінансових і матеріальних ресурсів та порушення, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів.

Так, загалом упродовж 2003-2010 років виявлено порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 48,3 млрд. грн., в тому числі 14,8 млрд. грн. – бюджетні кошти (таблиця 2.4).

У 2010 році порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів виявлено на суму 35,1 млрд. грн., що у 11 і 55 разів більше, ніж у 2003 і 2009 роках відповідно.

Виходячи з даних таблиці робимо висновок, що у структурі фінансових порушень порушення у витрачаннях бюджетних коштів складають більше 50%, при чому упродовж останніх років вони мають постійну тенденцію щодо збільшення і у 2009 році становили майже 72 %. Разом з тим, слід відмітити зменшення частки втрати бюджетних коштів до 24 % у 2010 році.

Таблиця 2.4

**Частка бюджетних коштів у сумі порушень, які призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, виявлених Державною фінансовою інспекцією України упродовж 2003-2010 років\***

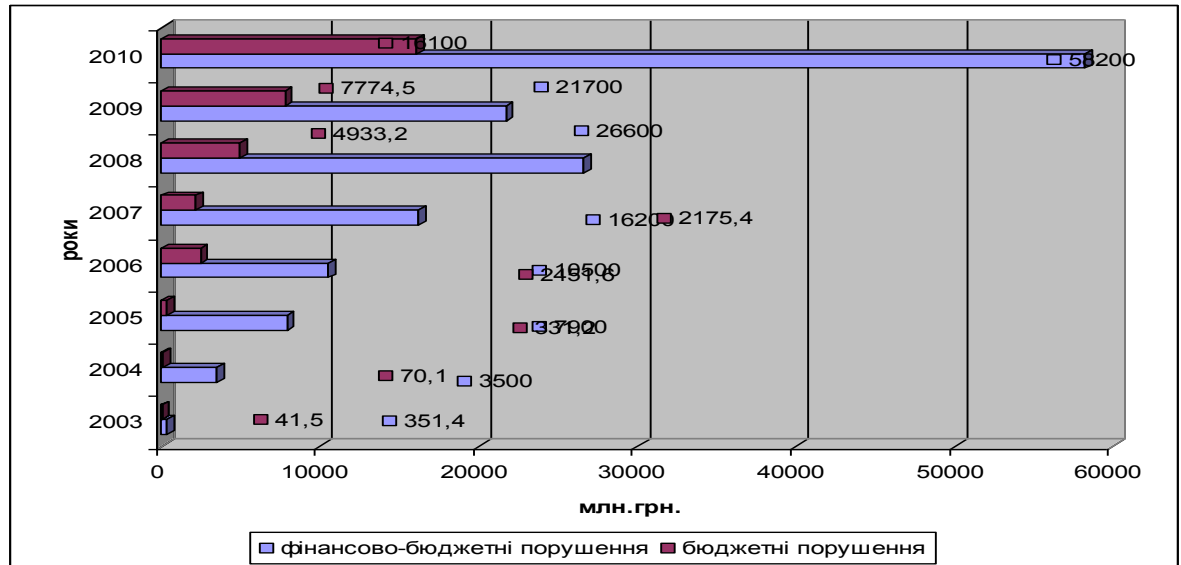
Показники	Роки							
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Порушення фінансової дисципліни, що призвели до втрат ресурсів, млн. грн.	640,4	423,2	1400,0	1600,2	2225,0	3700,0	3200,0	35100,0
В т. ч. бюджетних коштів, млн. грн.	180,7	226,1	440,7	549,1	1042,7	1735,1	2301,0	8325,3
%	28,2	53,4	31,5	34,3	46,9	46,9	71,9	23,7

\*Складено автором на основі даних [100]

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю, безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та неправомірних дій окремих керівників

щодо реалізації товарів, робіт, послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо.

Крім того, протягом 2003-2010 років органами Державної фінансової інспекції виявлено й інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які не призвели до втрат ресурсів (рис. 2.12).



**Рис. 2.12 Обсяг порушень, що не призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, виявлених органами Державної фінансової інспекції України упродовж 2003 – 2010 років\***

Як видно з рисунка, обсяг порушень, що не призводять до втрат фінансових та матеріальних ресурсів з кожним роком збільшується від 351,4 млн. грн. у 2003 році до 58200 млн. грн. у 2010 році, за виключенням 2009 року, коли обсяг згаданих порушень становив 21700 млн. грн. При чому частка бюджетних порушень, у структурі порушень, що не призвели до втрат

\*Складено автором на основі даних [100]

фінансових та матеріальних ресурсів у середньому складає 17%. Аналіз бюджетних порушень, які не призвели до втрат ресурсів показує, що протягом 2003-2010 років найбільш поширеними були: порушення вимог

Бюджетного кодексу в частині взяття до сплати зобов'язань понад затверджені в кошторисі асигнування (56% у 2003 році); зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок завищення обсягів та вартості виконаних робіт і надання послуг (42% у 2004 році); інші порушення (69% у 2009 році), зокрема, зарахування коштів, належних бюджету одного рівня до бюджету іншого рівня; витрачання бюджетних коштів з перевищенням граничних нормативів. Разом з тим з 2005 року постійним спостерігається порушення у використанні коштів бюджету, передбачених на придбання товарів, робіт і послуг, без встановлення конкурентних процедур. Найбільше його значення (96%) зафіксовано у 2008 році, а найменше (25%) – у 2010 році (додаток Н).

Одночасно першочерговим завданням для органів Державної фінансової інспекції України є контроль за законним, цільовим та ефективним використанням коштів бюджетів усіх рівнів. Тому розглянемо діяльність органів Державної фінансової інспекції України в частині здійснення внутрішнього бюджетного контролю. Контрольними заходами органів Державної фінансової інспекції України охоплюються особливо важливі для суспільства і економіки держави сфери, зокрема такі як оборона, безпека, охорона здоров'я, освіта, наука, вугільна галузь, сільське господарство тощо, оскільки пріоритетом органів Державної фінансової інспекції України упродовж останніх років залишається зміцнення у державі фінансово-бюджетної дисципліни.

Разом з тим, незважаючи на те, що завдяки впровадженню попереднього контролю суми встановлених ревізіями порушень у 2009 році зменшились порівняно з минулим роком приблизно на 6%, їх обсяги залишаються значними – 3485,2 млн. грн. Найбільш розповсюдженими серед порушень є: незаконне і не за цільовим призначення витрачання державних ресурсів під час виконання державних цільових програм, завищення вартості ремонтно – будівельних робіт та послуг, безоплатне надання у користування

природних і матеріальних ресурсів, реалізація товарів за заниженими цінами, заниження розмірів орендної плати [100].

Контроль виконання Державного і місцевих бюджетів України проведений органами Державної фінансової інспекції України упродовж аналізованого періоду свідчить про наявність порушень у використанні бюджетних коштів, що призвело до втрат бюджету за цей період на суму 5730,5 млн. грн. (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

**Порушення у використанні бюджетних коштів, виявленні  
Державною фінансовою інспекцією України**

Роки	Показники				
	<i>Всього</i>	<i>Державний бюджет</i>		<i>Місцеві бюджети</i>	
	<i>млн.грн.</i>	<i>млн.грн.</i>	<i>%</i>	<i>млн.грн.</i>	<i>%</i>
<b>2003</b>	180,7	105,3	58	75,4	42
<b>2004</b>	226,1	117,5	52	108,6	48
<b>2005</b>	440,7	318,6	72	122,1	28
<b>2006</b>	549,1	332,3	61	216,8	39
<b>2007</b>	1042,7	488,5	47	554,2	53
<b>2008</b>	1735,1	1219,7	70	515,4	30
<b>2009</b>	2301,0	1308,4	57	992,6	43
<b>2010</b>	8325,3	7323,7	88	101,6	12

Із даних таблиці видно, що з року в рік зростають втрати бюджету, з 180,7 млн. грн. у 2003 році і до 2301,0 млн. грн. у 2009 році, тобто майже у тринадцять разів. Слід зазначити, що збільшення нецільових і незаконних витрат бюджетних коштів відбувалося за рахунок порушень як у частині Державного, так і місцевих бюджетів. При чому протягом останніх років співвідношення їх часток коливається, і, за винятком 2005-2006, 2008 років, складає приблизно половину.

\*Складено автором на основі даних [100]

Типовими порушеннями, які допускаються при виконанні місцевих бюджетів прослідковуються наступні:

- порушення норм бюджетного законодавства щодо правильності зарахування окремих доходів до бюджетів відповідних рівнів;
- завищення вартості та обсягів виконаних робіт з будівництва, реконструкції, капітального ремонту та інших послуг;
- недотримання штатної дисципліни, законодавства з питань оплати праці;
- фінансування установ, утримання яких відповідно до вимог ст. 88 та 89 Бюджетного кодексу не віднесено до видатків, що здійснюються з місцевих бюджетів відповідного рівня;
- недотримання вимог бюджетної класифікації, проведення видатків, сутність яких не відповідає напрямам, визначеним законодавством, меті, на яку ці кошти виділяються розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів;
- порушення вимог законодавства при передачі майна та оплаті рахунків установами, що отримуються за рахунок місцевого бюджету, установам, які фінансуються з державного бюджету або іншим суб'єктам господарювання;
- взяття зобов'язань понад обсяги бюджетних призначень та асигнувань, погашення не бюджетної заборгованості за рахунок асигнувань поточних періодів;
- порушення законодавства з питань закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти;
- заниження в обліку вартості активів внаслідок не оприбуткування будівель, споруд, матеріальних цінностей.

На фоні рекордних показників обсягів виявлених порушень відбулось різке зниження абсолютних та відносних показників забезпечення їх відшкодування. Вищевикладене підтверджується даними таблиці 2.6.

Так, найвищий рівень відшкодування спостерігався у 2004-2005 і 2009 роках – 6%, дещо нижчий – близько 4-5% у 2007 і 2005 році відповідно та найнижчий – 1% у 2010 році.

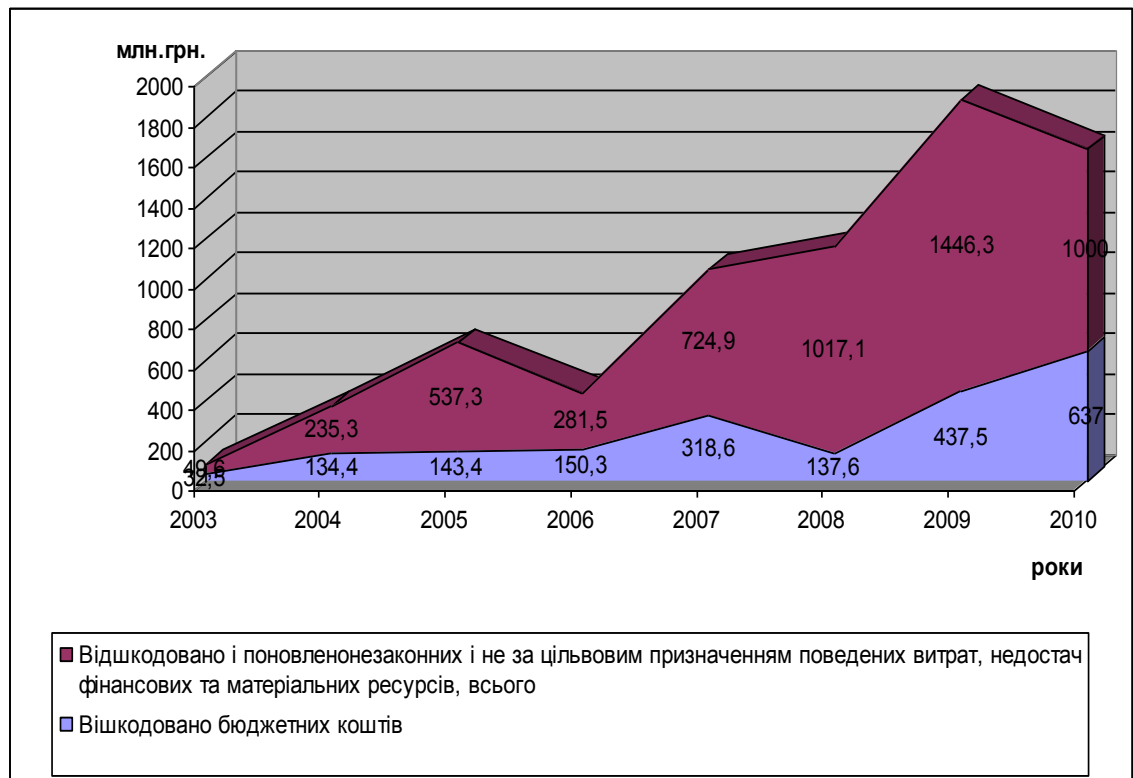
Таблиця 2.6

**Забезпечення відшкодування порушень, виявлених органами  
Державної фінансової інспекції України упродовж 2003 – 2010 років\***

Роки	Показники		
	Виявлено порушень млн. грн.	Відшкодовано млн. грн.	% відшкодування
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>2003</b>	991,8	49,6	5
<b>2004</b>	3923,2	235,3	6
<b>2005</b>	9300	537,3	6
<b>2006</b>	12100	281,5	2
<b>2007</b>	18425	724,9	4
<b>2008</b>	30300	1017,1	3
<b>2009</b>	24900	1446,3	6
<b>2010</b>	93300	1000	1

Упродовж 2003-2010 років органами Державної фінансової інспекції України забезпечено відшкодування і поновлення незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат, недостач та матеріальних цінностей на загальну суму 5983,0 млн. грн., з якої 3187,3 млн. грн. або 53% – бюджетні кошти як свідчать дані рис. 2.13. Водночас привертає увагу зменшення частки надходження коштів до бюджету у співвідношенні з надходженнями до бюджетів та бюджетних установ і організацій (рис. 2.14). Так, якщо протягом 2004 – 2008 років вона поступово збільшувалася до 53%, і в середньому становила 75%, то упродовж 2009-2010 років зменшилася до 27% і 17% відповідно.

\*Складено автором на основі даних [100]



**Рис. 2.13. Співвідношення бюджетних коштів у відшкодуванні і поновленні ресурсів, забезпечених органами Державної фінансової інспекції України\***

Аналіз питомої ваги відшкодування бюджетних порушень показує, що частка відшкодованих коштів поступово зменшується з 32% у 2003р. до 8% у 2010 р. Разом з тим найвищий рівень відшкодування спостерігався у 2004 р. – 59,3 % ,а найнижчий - у 2008 р. і 2010р. – 8% . Динаміка зазначеної тенденції відображена у таблиці 2.7.

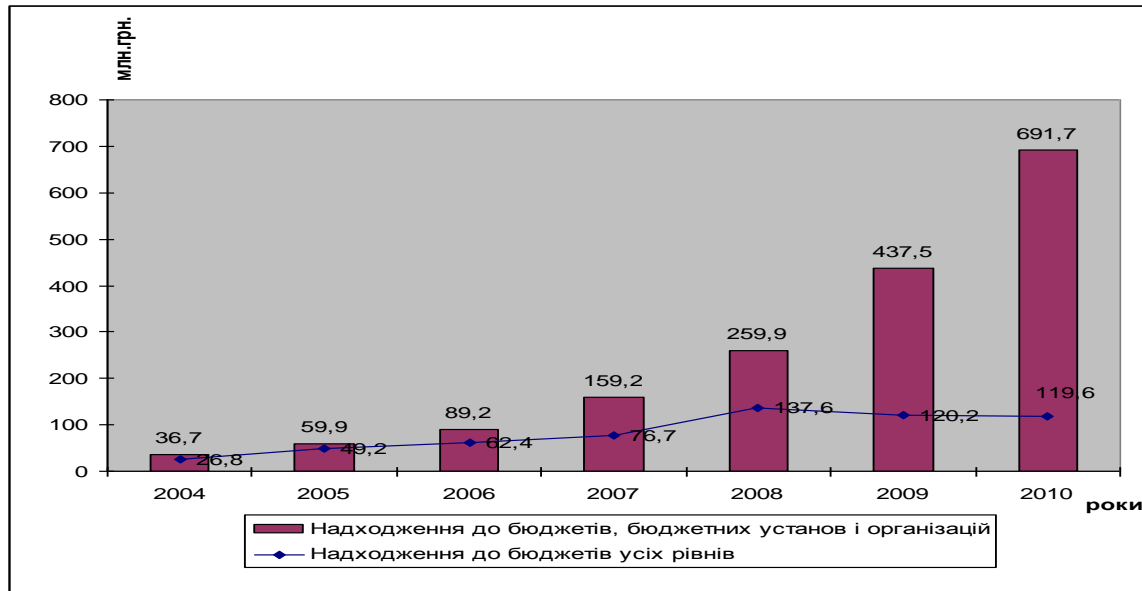
Упродовж останніх років посилено профілактичну спрямованість контрольних заходів органів Державної фінансової інспекції України, що, на наш погляд, дало можливість збільшити суму недопущених бюджетних порушень на 2980,1 млн. грн., з 103,4 млн. грн. до 1235,8 млн. грн. у 2003р. і 2010 р. відповідно (рис. 2.15).

\*Складено автором на основі даних [100]

**Забезпечення відшкодування бюджетних порушень органами  
Державної фінансової інспекції України\***

Роки	Показники		
	Виявлено порушень млн. грн.	Відшкодовано млн. грн.	% відшкодування
2003	180,7	32,5	14,4
2004	226,1	134,4	59,3
2005	440,7	143,4	32,5
2006	549,1	150,3	27,3
2007	1042,7	318,6	30,6
2008	1735,1	137,6	8
2009	2301,0	437,5	19
2010	8325,3	691,7	8

А саме: попереджено незаконні видатки бюджетних коштів, зменшено бюджетні призначення/асигнування, відкориговано суми взятих зобов'язань понад затверджені асигнування, зараховано у поточне

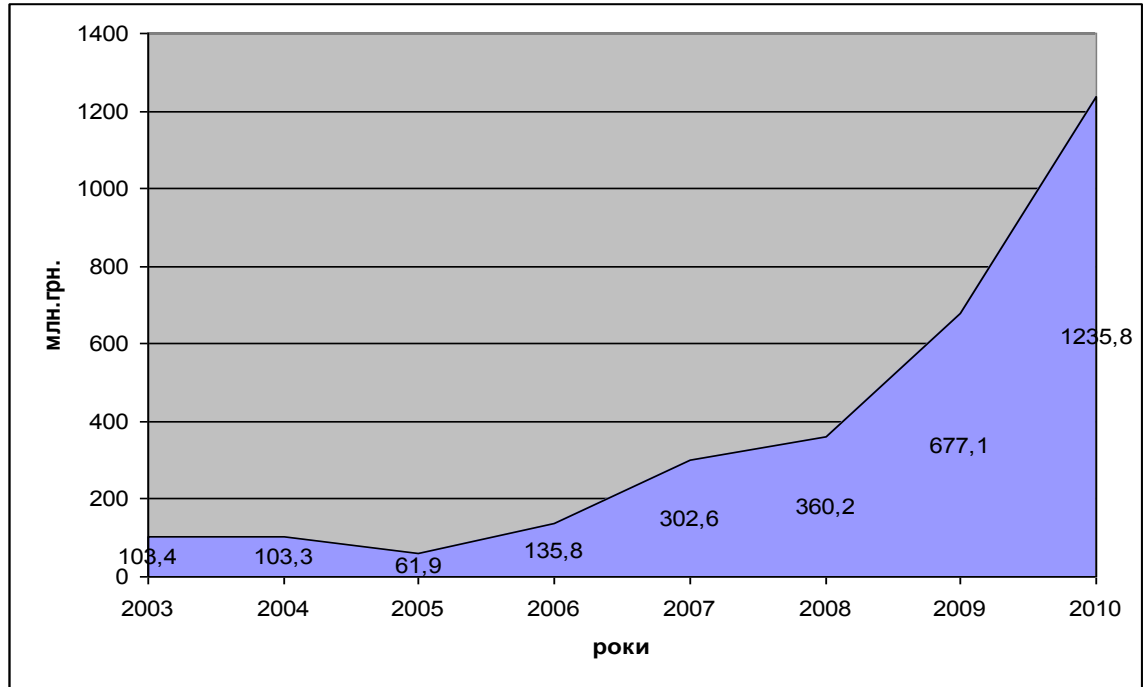


**Рис. 2.14. Динаміка додаткових надходжень до бюджетів та бюджетних установ і організацій\***

\*Складено автором на основі даних [100]



фінансування зайво отримані бюджетні коштів, призупинено операції з бюджетними коштами.



**Рис. 2.15. Результати превентивних заходів за результатами контрольних заходів органів Державної фінансової інспекції України\***

Особливу увагу органами Державної фінансової інспекції України приділено персональній відповідальності порушників фінансово-бюджетної дисципліни, про що свідчать результати аналізу показників, систематизованих у таблиці 2.8.

Протягом 2003-2010 рр. в загальному за порушення фінансово-бюджетного законодавства 196,6 тис. посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності на 33,59 млн. грн. штрафів; до матеріальної і дисциплінарної відповідальності притягнуто 103,2 тис. осіб, з них 982 осіб звільнено із займаних посад; до правоохоронних органів

\*Складено автором на основі даних [100]

передано матеріали понад 65,4 тис. контрольних заходів, за якими упродовж аналізованого періоду порушено 7951 кримінальних справ.

Таблиця 2.8

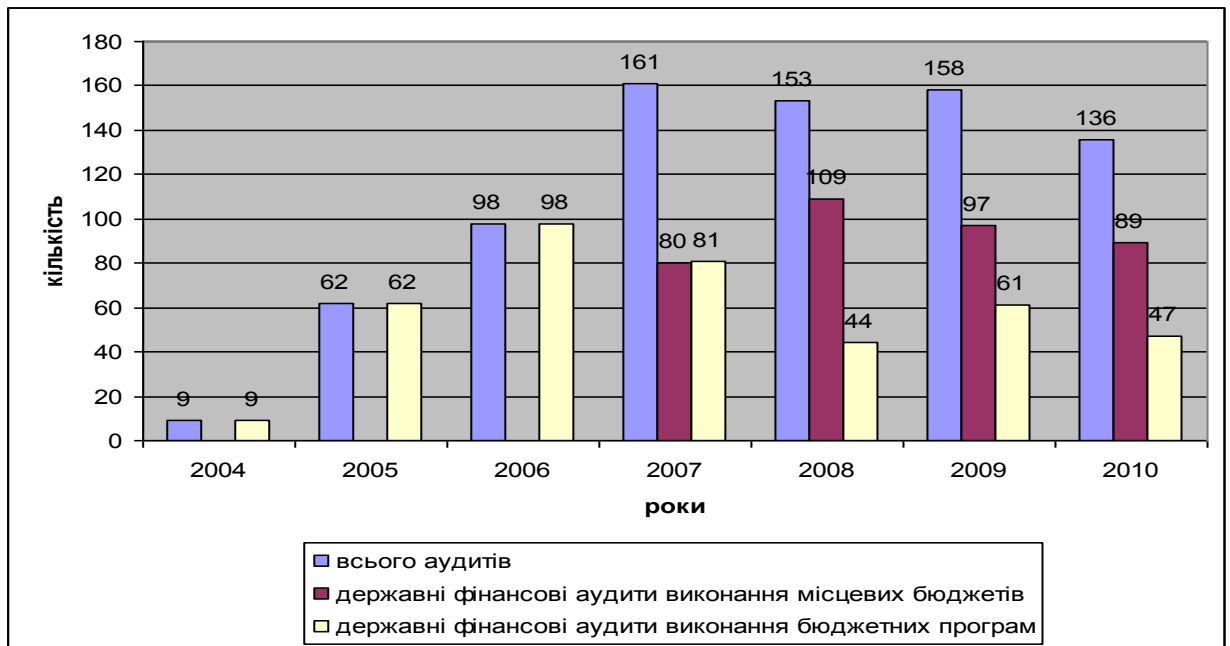
**Заходи, вжиті до порушників фінансово-бюджетної дисципліни за результатами контрольних заходів органів Державної фінансової інспекції України\***

Показники	Роки							
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Притягнуто до адміністративної відповідальності осіб</i>	19200	20300	17400	19500	22900	30900	35800	30600
на суму штрафів, млн. грн.	2,8	3,1	2,5	2,9	3,5	5,8	6,9	6,4
<i>Притягнуто до дисциплінарної і матеріальної відповідальності, осіб</i>	15100	13700	11400	10700	13400	14400	13800	10700
з них звільнено із займаних посад, осіб	231	134	105	71	136	100	109	96
<i>До правоохоронних органів передано справ</i>	10500	10200	9000	8300	8200	6800	6200	6200
порушено кримінальних справ	1500	1172	672	626	899	843	839	1400

Як бачимо в Україні стійка тенденція до не повного відшкодування виявлених порушень. Вважаємо, що розв'язання цієї проблеми передбачає постановку діагнозу щодо причин стрімкого поширення таких негативних явищ. З такою метою органами Державної фінансової інспекції України активно практикується здійснення державних аудитів (рис. 2.16). Із запровадженням у бюджетному процесі програмно-цільового методу, діяльність органів Державної фінансової інспекції України орієнтована на забезпечення виконання бюджетних програм. Так, упродовж аналізованого

\*Складено автором на основі даних [100]

періоду проведено 402 державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, у ході яких досліджено ефективність використання коштів, спрямованих на важливі економіко-соціальні цілі, інформація про які наведена у додатку П. У 2007 році у роботу органів Державної фінансової інспекції України запроваджено проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів. Протягом аналізованого періоду проведено 375 таких аудитів.



**Рис. 2.16. Динаміка проведених аудитів органами Державної фінансової інспекції України\***

При проведенні аудитів зусилля ревізорів були спрямовані як на виявлення причин невиконання запланованих показників, так і на пошук додаткових резервів та альтернативних джерел фінансування програм. Майже всі дослідження засвідчили наявність загальних негативних тенденцій у виконанні програм, що заважають досягненню запланованих цілей та

\*Складено автором на основі даних [100]

отриманню громадянами якісних соціальних послуг у повному обсязі [100]. За результатами проведених у 2004 – 2010 роках аудитів органами Державної фінансової інспекції України надано більше 13,8 тис. пропозицій, з яких 11,3 тис. враховано та прийнято майже 5 тис. управлінських рішень (таблиця 2.9).

При чому, слід відмітити позитивну тенденцію врахування пропозицій за результатами проведених аудитів, їх частка в середньому складає 73% і з кожним роком зростає від 40% у 2004 р. до 81% у 2010р.

Таблиця 2.9

**Динаміка результатів державних фінансових аудитів, проведених органами Державної фінансової інспекції України\***

Показники	Роки							
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Надано пропозицій за результатами аудитів	-	800	1200	1200	2220	3800	4575	3700
Враховано пропозицій, кількість %	-	320	570	925	2100	3300	4039	3000
	-	40	48	77	95	87	88	81
Прийнято управлінських рішень	-	-	287	447	1500	1400	1349	922

Завдяки цьому, за аудитами, проведеними у 2004-2010 роках на регіональному рівні прийнято та уточнено близько 400 бюджетних програм. Запровадження пропозицій аудиторських звітів позитивно позначилося на наповнюваності місцевих бюджетів, доходи яких збільшилися на 232,7 млн. грн. Крім того місцевим бюджетам додатково виділено 273 млн. грн. на виконання державних програм та забезпечено економію 44,5 273 млн.грн. бюджетних коштів.

Отже, підсумовуючи стан бюджетного контролю в Україні, можна зробити висновок, що на сьогодні державний сектор економіки України зазнає значних втрат через низьку фінансову, бюджетну та податкову дисципліну, Основними причинами такого положення є збереження умов, що сприяють криміналізації економіки, слабкість і недосконалість законодавчої і

---

\*Складено автором на основі даних [100]

методологічної бази контролю, безсистемність здійснення бюджетного контролю, його правова невизначеність не дозволяє певною мірою забезпечити надійний облік державних коштів, відсутність єдиної інформаційної бази, що фіксує виявлені правопорушення в сфері бюджету.

## **Висновки до розділу 2**

Результати аналізу діючої практики реалізації бюджетного контролю в Україні дають можливість зробити наступні висновки:

1. Важливою передумовою ефективного функціонування контролю є вироблення дієвого механізму для найповнішої мобілізації і раціонального використання бюджетних ресурсів. Наше розуміння механізму як способу функціонування і взаємодії елементів, приводить до висновку, що механізм бюджетного контролю має вираз у створенні і розвитку системи суб'єктів контролю, які за допомогою встановлених законодавством повноважень і методів контрольної діяльності покликані досягти обґрунтованих цілей. Таким чином, до елементів механізму бюджетного контролю пропонуємо відносити: суб'єкти контролю в усіх організаційно – функціональних формах, нормативно-правове забезпечення, методи контрольної діяльності.

2. Повноваженнями щодо здійснення бюджетного контролю в Україні на сьогодні наділені Державна фінансова інспекція України, Рахункова палата України, Державна казначейська служба України. Однак, всі вони функціонують відокремлено один від одного, без сформованого цілісного механізму контролю. Визначальним чинником за таких умов є дієва законодавча база, яка б чітко визначала взаємозв'язки усіх елементів.

3. Використання методичних прийомів дає змогу встановити кількісну і якісну оцінку виявленим недолікам, встановити відповідальних осіб, виявити розмір матеріальної відповідальності та розробити пропозиції щодо раціонального господарювання. Контрольно-ревізійні процедури конкретизують застосування методичних прийомів, забезпечують виявлення конфліктних ситуацій з метою їх своєчасного усунення.

4. Результати аналізу контрольних заходів, що здійснювалися Рахунковою палатою, органами Державної фінансової інспекції України та органами Державної казначейської служби України засвідчують характерну тенденцією щодо збільшення обсягу бюджетних втрат. Більшість бюджетних порушень мають системний характер і продовжують повторюватися із року в рік. Найбільш характерними за обсягами та кількістю є такі бюджетні правопорушення, як: відсутність скоординованого плану заходів щодо здійснення контролю як за надходженням доходів, так і за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів; використання бюджетних коштів не за цільовим призначенням; відсутність дієвого механізму застосування відповідальності та санкцій до порушників бюджетної дисципліни; несвоєчасне та не повне повернення бюджетних кредитів і позик; безсистемність і неупорядкованість дій контролюючих органів.

5. Порушення при використанні бюджетних коштів спричинені: відсутністю системи належного попереднього контролю з боку органів управління; недостатністю або низькою якістю поточного контролю розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів, послабленням вимогливості та недостатнім реагуванням керівників на виявлені факти бюджетних порушень тощо.

6. Практична недієвість існуючих заходів, що застосовуються до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів контролюючими органами і низький рівень відповідальності учасників бюджетного процесу обумовлені неефективною державною політикою у сфері бюджетного контролю. Зазначені проблеми у системі відповідальності можливо змінити лише при проведенні глибокої організаційно-функціональної та структурної реформи органів бюджетного контролю і створенні сучасної правової й теоретико-методологічної бази у цій сфері.

7. Основні наукові результати розділу опубліковано у працях автора [64; 66; 67; 68; 69;70; 71; 74].

## РОЗДІЛ 3

### ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

#### **3.1. Сучасні світові тенденції і моделі організації бюджетного контролю та можливості їх використання в Україні**

На сучасному етапі реформування української економіки, коли посилюється контролюючий вплив держави на соціально – економічні процеси, необхідна налагоджена та ефективна система бюджетного контролю. При цьому актуальним залишається питання входження України у європейський політичний, правовий та економічний простір. Для вдосконалення вітчизняної системи бюджетного контролю важливим є вивчення міжнародного досвіду, обмін знаннями та ідеями, оскільки у ряді країн світу бюджетному контролю належить провідне місце у системі державного фінансового контролю та бюджетного менеджменту, що зумовлено роллю бюджету у процесах ринкової трансформації.

Система бюджетного контролю має свої подібні та відмінні риси у практиці різних країн світу. Подібні риси зумовлені підконтрольним об'єктом, яким є бюджет. Однак моделі та організаційна структура такої системи можуть відрізнятися (рис. 3.1).

Так, враховуючи історичний розвиток та вплив політичних систем окремі дослідники виділяють три моделі організації контролю: наполеонівську, вестмінстерську і колегіальну [23, с. 145].

Сутність Наполеонівської моделі контролюючої системи полягає у визначенні відповідності прийнятих виконавчою владою і підзвітними їй організаціями рішень законам та інструкціям. Основний акцент робиться на велику чисельність посадових осіб, що мають велику ступінь незалежності, на рівні суддів.

Вестмінстерська модель керується гласністю як основним принципом роботи і тому генеральний аудитор має повноваження доповідати в



**Рис. 3.1. Світові моделі організації бюджетного контролю\***

Складено автором на основі [23, с.145; 135, с.33; 37, с.794].



парламенті, використовуючи для підготовки доповідей широкий штат професійних аудиторів. Наголос у результатах роботи робиться на фінансовий стан і фінансові операції посадових осіб, менше – на додержання норм і знаходження відхилень. Генеральний аудитор несе персональну відповідальність за діяльність своєї служби, тому колегіальність також є характерною для цієї моделі.

Колегіальна модель контролю представлена мало чисельними комітетами на чолі з головою, який і є генеральним контролером.

Інші автори вважають, що на прикладі країн Європейського співтовариства умовно можна виділити чотири типи організації органів контролю [234, с. 33]:

1. Аудиторські суди або судові органи, що є складовими судової системи країни. Суд є незалежним від парламенту та уряду, його сфера впливу поширюється на всі установи та відомства федерального та регіонального рівнів, а також на підпорядковані їм державні організації й підприємства.

2. Колегіальні органи, що не мають судових функцій.

3. Незалежні контрольні управління яке очолює Генеральний контролер.

4. Контрольні управління у складі структури уряду, при цьому існує два контролюючі органи: один – підзвітний урядові, а другий – очолюваний членами парламенту.

Вивчивши та детально проаналізувавши зарубіжний досвід організації бюджетного контролю, ми вважаємо, що більш точну типізацію широкого кола організаційних видів контролюючих систем можливо здійснити за особливостями побудови правових систем зарубіжних країн, виділяючи при цьому адміністративну та модель у формі рахункових палат [63, с. 25].

У країнах з англосаксонською системою права та правовими системами, що тяжіють до неї домінує монархична структура або адміністративна система контролю. У цих країнах з метою здійснення

контролю створені ієрархічно організовані структури під керівництвом президента чи генерального аудитора [85,с.97].

Класичним прикладом такої організації бюджетного контролю є Сполучені Штати Америки. Крім казначейства, бюджетний контроль тут здійснюють Головне контрольно – ревізійне управління (ГАО), Адміністративно – бюджетне управління (АБУ) при Президентові США та інші органи [203,с.18]. До функцій ГАО входить складання підзаконних нормативних актів та щорічних рекомендацій президенту й конгресу щодо фінансового стану країни та виконання федерального бюджету, а також контроль за законністю, доцільністю, ефективністю фінансових операцій та здійснених витрат, а також перевірка платіжної дисципліни.

Слід зазначити, що Батьківщиною адміністративної системи контролю є Англія, звідти вона перейшла до США. Тут бюджетний контроль здійснює Національне контрольно – ревізійне управління (НКРУ), яке є урядовим органом і функціонує відповідно до Закону “Про фінансовий контроль” та Аудиторська комісія, що має статус державної структури. НКРУ надано право проводити перевірки рахунків усіх урядових установ і широкого кола державних органів, а також контролювати субсидії, що надаються місцевими органами влади. Аудиторами Аудиторської комісії здійснюється аудит використання коштів місцевих бюджетів [85, с. 98].

Альтернативою адміністративній системі контролю є у формі рахункових палат. Така модель контролю походить із Франції і поширилася на інші країни континентальної системи права. Особливість рахункових палат полягає в комплексній процедурі забезпечення матеріально – фінансових інтересів держави. Рахункові палати представляють державу в судових справах, що стосуються стягування податків, бюджетних правовідносин й правопорушень, пов’язаних із зловживанням державними коштами і власністю.

Система державного фінансового контролю Франції регламентована Законом “ Про фінансовий контроль”, згідно якого функції щодо здійснення

бюджетного контролю виконують самостійні підрозділи Міністерства економіки, фінансів і промисловості, серед яких розподілено функції з внутрішнього контролю, зовнішнього контролю за витрачанням бюджетних коштів міністерствами та державного контролю за діяльністю загальнонаціональних підприємств і публічних установ. Поряд із системою урядового бюджетного контролю у Франції функціонує потужна система незалежного контролю, який здійснюється за доходами і видатками державного бюджету у всіх розпорядників бюджетних коштів – Рахунковою палатою Франції, що формується парламентом, за видатками і прибутками місцевих бюджетів – регіональними рахунковими палатами, що створюються місцевими органами самоврядування.

У Німеччині поточний контроль за бюджетом здійснює Федеральна контрольно – ревізійна служба, а Федеральна рахункова палата контролює усі інші підприємства і організації, що розпоряджаються державними коштами або захищені гарантійними зобов'язаннями держави [16].

Водночас для розвинених країн, які структуровані на сфері державної влади, місцевого самоврядування та громадянського суспільства, типовими є наявність кількох контролюючих інституцій, що входять до цих сфер [199,с.3].

Так, наприклад, у Росії виділяють контроль президента, законодавчої, виконавчої і судової влади. Такий контроль здійснюється, перш за все, при розгляді і затвердженні проектів федерального і місцевих бюджетів, державних і місцевих позабюджетних фондів, а також при затвердженні звітів про їх виконання. Особливе місце в системі бюджетного контролю з боку органів законодавчої влади належить Рахунковій палаті РФ, яка наділена повноваженнями щодо контролю федеральної власності і витрачання федеральних грошових коштів, а з боку Уряду – Міністерству фінансів РФ, яке здійснює контроль у процесі розробки федерального бюджету, контролює надходження і витрачання бюджетних коштів і коштів федеральних позабюджетних фондів тощо. Оперативний контроль

використання державних коштів здійснює діючий у складі Мінфіну Департамент державного фінансового контролю і аудиту, а також органи Федерального казначейства.

З точки зору необхідності застосування позитивного досвіду країн ЄС у процесі розвитку бюджетного контролю в Україні нами було проведено дослідження у цьому напрямі та систематизовано його основні тенденції.

Ш. Бланкарт зазначає, що апарат управління не є монолітним блоком, що підлягає цілісному контролю з боку держави, а представлений складною ієрархією, дії якої потрібно контролювати на кожному її рівні [5].

Саме тому у країнах з розвинутою ринковою економікою створюються різноманітні механізми контролю. Практично у всіх країнах поряд з внутрішнім проводять і зовнішній контроль. Оскільки, при застосуванні тільки внутрішнього контролю розвиток бюджетного процесу може відбуватися в іншому напрямі, ніж це заплановано парламентом.

Разом з тим, контролюючі органи Європейського Союзу проводять такі види контролю, як попередній і наступний, перевірку виконання, а також виконують юридичні функції. Незважаючи на велику трудомісткість попередніх перевірок, органи багатьох європейських країн вважають, що в цих перевірок є багато переваг. Наприклад, у Греції перевірку розглядають як надійний спосіб уникнути неправильних витрат, що краще широко використовувати, ніж згодом намагатися повернути неправомірно витрачені засоби. У Бельгії також вважають, що попередню перевірку варто розглядати як каталізатор поліпшення фінансового стану країни. Наступні перевірки здійснюються всіма контролюючими органами країн ЄС, незалежно від того, проводять вони попередні перевірки чи ні.

Між країнами Європейського Союзу є загальна угода, що перевірка виконання включає обстеження економічності, раціональності та ефективності використання засобів, але конкретні країни по-різному інтерпретують зазначені поняття, включаючи сюди різні види робіт від перевірки економічності до оцінки програм. У Німеччині питанням перевірки

ефективності використання фінансових ресурсів приділяється увага ще з XIX століття, органи державного контролю у Фінляндії також вважають такі питання важливим аспектом своєї діяльності. Перевірка виконання у Бельгії зосереджена насамперед на оцінці ефективності управління, у Португалії перевірка виконання має тенденції відзначати прогрес проти минулого виконання, а не проти встановлених стандартів.

У більшості країн Європейського Союзу (крім Греції і Люксембургу) органи державного контролю звичайно 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 [111, с. 88].

Система бюджетного контролю логічно пов'язана з принципами побудови бюджетного процесу. Так, у більшості демократичних держав прослідковується його поділ на чотири етапи (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1.

**Контроль бюджетного процесу під час його етапів\***

Етап	Сутність	Суб'єкти здійснення	Рік
I. Законотворчий	Планування, формування і подання проекту бюджету парламенту	Урядові структури, відповідні відомства виконавчої влади, як правило, міністерство фінансів	t - 1 t - 2 t
II. Регламентуючий	Розгляд і затвердження бюджету	Парламент	t - 1 t - 2 t
III. Реалізаційний	Виконання бюджету і його перегляд	Органи та відомства виконавчої влади, парламент залучається, коли затверджуються додаткові асигнування	t - 1 t + 1 t
IV. Наступний контроль	Ревізійна перевірка звітності	Спеціальні органи і / або парламентські комітети	t + 1 t + 2

\*- літерою t позначено поточний рік

\* Складено автором на основі даних [89, с.194-195]

Процеси різних бюджетних років частково пересікаються . Як наслідок, бюджетний процес має безперервний характер без чітко виражених початку і кінця. Система правил, що регламентує прийняття рішень на кожному етапі визначає роль і обов'язки учасників процесу та регулює потік інформації між ними [88,с.136].

У більшості країн відбувається централізація у контролі бюджетного процесу, що сприяє зміцненню фінансово – бюджетної дисципліни.

Парламентський контроль здійснюється, як правило, шляхом незалежних аудиторських перевірок урядових рахунків і відомчих операцій незалежним аудитором від імені законодавчого органу та його комітетами, створеними з цією метою. Парламент затверджує підсумковий аудиторський звіт і доповідь вищого органу фінансового контролю (ВОФК) [89, с.195] .

На наш погляд, у цьому аспекті досить показовим є нідерландський досвід. Оскільки, Парламент Нідерландів щороку розглядає і приймає 16 законів про галузеві бюджети і 7 законів про фонди. При чому основними витратними статтями є освіта (11%), соціальний захист ( 30%), охорона здоров'я (23%) і виплата відсотків із запозичень. З муніципального фонду за формульним розрахунком кошти розподіляються між місцевими бюджетами на капітальні видатки інфраструктури. Кожний міністр відповідає за регулярне, ефективне і результативне виконання бюджету [194, с.46].

Виконання бюджету перевіряється щорічно. Наприкінці бюджетного року галузеві міністерства складають свої річні звіти, які разом з аудиторськими висновками надсилаються до Міністерства фінансів. Управління внутрішнього

аудиту Міністерства фінансів розглядає річні фінансові звіти кожного міністерства, формує центральний урядовий річний фінансовий звіт та аудиторський висновок і надсилає їх до Національного аудиторського суду (НАС).

Як бачимо, у Нідерландах проведення внутрішнього аудиту покладено на Міністерство фінансів та галузеві міністерства, у структурі яких

функціонують власні підрозділи з внутрішнього аудиту, а бюджетний контроль та аудит від імені парламенту (зовнішній аудит) здійснює НАС, який складається з незалежних експертів.

Таким чином, бюджетний контроль у Нідерландах має на меті з'ясувати, чи міністерство досягло визначених цілей у межах виділених асигнувань, а також – чи були при цьому виконані політичні зобов'язання, сприяючи реалізації цілей бюджетної політики для підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Наближення українського суспільства до стандартів життя європейських країн ставить на порядок денний одним із першочергових питань відтворення бюджетного процесу на демократичних та ринкових засадах. Чинна донедавна в Україні практика бюджетування не забезпечувала прозорості, відкритості та гнучкості бюджетного процесу, що створювало умови для неефективного використання бюджетних коштів, безвідповідальності владних структур за отримані результати, порушення основних економічних принципів – ефективності та результативності. Спрямованість на ефективне використання та кінцевий результат – саме такий підхід використовують при плануванні бюджету розвинені країни світу, у тому числі країни ЄС, США, Канада, Австралія, Нова Зеландія [16,с. 35].

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 державному секторі [16,с.36]. Бюджетне планування, орієнтоване на результат, містить такі елементи як децентралізація бюджету, контрольованість, стеження за виконанням, ефективність витрачання коштів, а також управлінську незалежність та відповідальність.

В Україні вже зроблено перші кроки у цьому напрямку, оскільки з 2003 року державний бюджет України формується і виконується за програмно – цільовим методом з використанням паспортів бюджетних програм, а також з 2003 року Державна фінансова інспекція України здійснює аудит ефективності виконання бюджетних програм [13, с.59]. Слід відзначити позитивність цього явища, адже, для прикладу, у Франції практика такого бюджетування запроваджена лише із 2006 року, з введенням у дію Органічного закону (LOLF), хоча прийнятий він був у серпні 2001 року.

Вважаємо, що запозичення французького досвіду бюджетного контролю є досить цінним для України, виходячи з таких позицій:

- Франція і Україна майже однакові за територією та кількістю населення, хоча Франція більш розвинена країна;
- Органічним законом, як і в Україні, передбачено формування програми діяльності, стратегії, цілей та показників, для досягнення яких виділяються певні бюджетні ресурси [13, с.59];
- французький досвід казначейського обслуговування бюджету покладено в основу таких фінансових відносин в Україні [155, с.50] ;
- у Франції єдині загальнодержавні принципи формування та виконання як державного так і місцевих бюджетів, до яких належать щорічність, єдність, універсальність, рівновага, спеціалізація [155,с.51].

Система бюджетного контролю Франції, як і у більшості країн Європи, включає внутрішній контроль, внутрішній і зовнішній аудит. Внутрішній контроль охоплює бюджетну і бухгалтерську сфери, дає змогу забезпечити якість бухгалтерського обліку , полегшити попередній і подальший контроль. Внутрішній аудит - це механізм внутрішнього контролю за процесами і періодами, який дає можливість визначати ризикові місця, тому у разі потреби служба внутрішнього контролю співпрацює з службами аудиту інших міністерств. Під зовнішнім аудитом розуміється перевірка служб внутрішнього контролю і підготовка висновків стосовно бухгалтерського обліку міністерств. До установ зовнішнього аудиту



належать Рахункова палата, Бюджетний комітет парламенту, зовнішні приватні аудитори. До внутрішніх аудиторів належать служби внутрішнього аудиту, генеральна інспекція, місцеві інспекції, спеціалізовані інспекції. Інші аудитори формуються з інших установ, які мають особливий статус [126, с.92].

Проведений нами аналіз свідчить, що французьку системи контролю, яка існувала до запровадження Органічного закону, постійно критикували експерти та представники Єврокомісії як за занадто велику кількість контролюючих органів, так і за доволі складний механізм і великий обсяг процедур попереднього, у тому числі бюджетного контролю.

Відповідно до новітньої моделі бюджетний контроль у Франції здійснюється префектом, казначейством і рахунковою палатою.

Так, функція префекта щодо бюджетного контролю полягає в обов'язковій експертизі прийнятого рішення про бюджет на предмет його відповідності законодавству, а саме: дотримання термінів, визначених законодавством для прийняття бюджету, збалансування бюджету, врахування заборгованостей минулого бюджетного періоду, дотримання порядку кредитування бюджету.

Рахункова палата належить до верхнього рівня контролюючої системи, здійснює контроль за бюджетним процесом та надає префекту свої пропозиції щодо його вдосконалення. Тобто діяльність Рахункової палати полягає у виправленні помилок, допущених у процесі ухвалення та виконання бюджетів. Вона має право контролювати всі міністерства та державні підприємства. Починаючи з 2006 р. державні рахунки (звіти) відповідно до вимог Органічного закону повинні бути сертифіковані Рахунковою палатою. Таким чином, посилюється контроль за державним управлінням у сфері бюджету, а уряду Франції надаються прозорі та достовірні звіти.

Зовнішній аудит Бюджетного комітету Парламенту, у першу чергу, полягає в контролі діяльності міністерств та державних підприємств.

Державні підприємства мають власні контролюючі підрозділи внутрішнього аудиту яким надано право проводити аудит у державних підприємствах .

Державне казначейство Франції наділене особливим правами на здійснення операцій з доходами і видатками державного бюджету та бюджетів громад, на ведення бухгалтерської звітності, контролю за збереженням цінностей та прийняття рішень про розпорядження коштами бюджетів.

Казначейство звітує перед рахунковою палатою про виконання бюджету. Контроль казначейства за державними коштами здійснюється у трьох напрямках: фінансовий контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит.

Фінансовий контроль здійснюється на двох рівнях: на першому – контроль у розрізі бюджетних програм, на другому рівні оперативних програмних бюджетів. Протягом року казначейство забезпечує на двох рівнях поточний контроль видатків на предмет їх відповідності виділеним асигнуванням.

Внутрішньому бюджетному контролю законодавство Франції надає пріоритетного значення. Згідно закону LOLF він здійснюється не окремими спеціальними підрозділами (працівниками), а є системним безперервним процесом, що базується на конкретних регламентах і процедурах, затверджених керівником відповідної організації і виконуваних практично усіма її посадовими особами, при цьому за внутрішній контроль відповідає керівник.

Внутрішній аудит визначений як незалежний та об'єктивний вид діяльності Державного казначейства Франції, що передбачає дослідження учасниками бюджетного процесу ефективності та законності виконання покладених функцій, діагностування і оцінка методології селекції та управління ризиками, чинної системи внутрішнього контролю.

Разом з тим, крім зазначених контрольних функцій казначейство виконує широкомасштабний аналіз стану бюджетів, чим спонукає їх до самооцінки й самоконтролю фінансового стану та виконання бюджету.

Інновацією побудови служб контролю у Франції є те, що їх діяльність базується на оцінці ризиків, а не на суцільній перевірці трансакцій. У кожному міністерстві розроблено карту ризиків, яка систематично переглядається й удосконалюється. Тобто у Франції внутрішній контроль визначається комплексом заходів, що мають на меті управління ризиками, які можуть вплинути на законність, надійність і повноту бухгалтерських записів і процедур. Аналіз ризиків сприяє досягненню ефективності внутрішнього контролю. Внутрішній контроль дозволяє забезпечити якість бухгалтерського обліку, спростити попередній і подальший контроль та охопити площину бюджету й обліку [13, с.60].

Безперечно французька система контролю не є “еталоном досконалості”, як це визнають і самі французи і перебуває у стані постійного реформування. Однак, треба констатувати той факт, що вона є значно ефективнішою від нашої вітчизняної моделі, незважаючи на те, що у Франції механізм контролю та аудиту, реалізується численними урядовими структурами. Однак, відзначимо, що дієва взаємодія служб контролю сприяє більш чіткому, виваженому та організованому здійсненню контролю за використанням бюджетних коштів. Разом з тим, основний акцент при здійсненні контролю у Франції покладено на попередній (превентивний) контроль, який в умовах переходу до ринкової економіки є найефективнішою формою, оскільки дає змогу запобігти перевитратам і втратам бюджетних ресурсів, порушенню законодавства. На стадії бюджетного прогнозування і планування превентивний контроль слугує передумовою для прийняття оптимальних управлінських рішень. Особливої уваги, з огляду на запозичення позитивного досвіду органами бюджетного контролю України, заслуговує самоаналіз та оцінка ефективності. Запозичення цього досвіду, на наш погляд є дуже важливим для України в умовах сьогодення.

Кожна країна світу використовує власний підхід до планування та виконання бюджету, враховуючи специфіку національної економіки та сучасні умови соціально – економічного розвитку. Разом з тим кожна країна прагне підвищувати ефективність використання бюджетних коштів, а також забезпечувати повноту досягнення цілей, на які виділено ці кошти.

У цьому контексті важливо розглянути аудит ефективності, який виник у 60-ті роки минулого століття як контроль результативності використання бюджетних коштів і сьогодні активно застосовується у системі державного фінансового (бюджетного) контролю зарубіжних країн. Проблеми ефективності використання бюджетних коштів досить актуальні і для України. Адже ефективність управління бюджетними ресурсами є запорукою стабільності економіки, забезпечення необхідних темпів економічного зростання й рівня суспільного добробуту, а також дотримання інтересів національної безпеки держави.

Розуміння необхідності застосування аудиту ефективності у практиці зарубіжних країн пов'язане з необхідністю підвищення результативності, дієвості та ефективності бюджетного контролю а також переходом на “бюджетування, орієнтоване на результат”. Зважаючи на те, що аудит ефективності є новим явищем у вітчизняній теорії і практиці бюджетного контролю, уявляється доцільним звернутися до зарубіжного досвіду, накопиченого країнами з розвинутою демократією у сфері застосування аудиту ефективності. Вивчення зарубіжного досвіду має принципове значення для розробки концепції бюджетного контролю в Україні, оскільки дає змогу творчо застосувати практичний досвід країн з розвинутою демократією при формуванні національної української моделі бюджетного контролю, сприяє всебічному теоретичному осмисленню аудиту ефективності та усвідомленню його місця у практичній діяльності органів, що його здійснюють.

Аудит ефективності почав упроваджуватися в практику діяльності органів бюджетного контролю багатьох розвинутих країн після прийняття на

IX Конгресі Міжнародної організації вищих аудиторських установ (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) у 1977 р. Лімської декларації про керівні принципи фінансового контролю. Зокрема, у статті 4 декларації підкреслюється, що, існує вид контролю, який спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління [127,с.23].

Проте, практичне здійснення аудиту ефективності у різних зарубіжних країнах має свої особливості, зумовлені розбіжностями у законодавчому регулюванні та національними й історичними традиціями. Ці особливості визначаються постановкою певних завдань, що має розв'язувати бюджетний контроль за допомогою аудиту ефективності, а також акцентами на окремих аспектах оцінки економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів.

Зокрема, державні аудитори Великобританії традиційно зосереджувалися на надійності процесів і процедур всередині бюджетних установ. Та, оскільки, перевищення вартості над витраченими бюджетними коштами визначається насамперед через результати, які було досягнуто за рахунок цих коштів, перевірки у державному секторі дедалі більше спрямовувалися на оцінку кінцевих результатів, а не процесів, що здійснюються для їх досягнення. Тобто під час аудиту ефективності оцінюються не лише можливості покращення процедур управління і діяльності державних установ, а й кінцеві результати від її здійснення. Здійснення аудиту ефективності у країнах, в яких формування і виконання бюджету ґрунтується на принципах бюджетування, орієнтованого на результат, характеризується деякими особливостями. Одна з них, зокрема, полягає у тому, що під час проведення аудиту ефективності визначається не лише ефективність управління і використання бюджетних коштів, а й

наявність в установі, що перевіряється, певних інструментів і показників оцінки їх діяльності [226, с.142-143].

Отже, поступово сформувалася світова концепція аудиту ефективності, підґрунтям якої з моменту її виникнення залишається оцінка ефективності використання бюджетних коштів на підставі перевірки діяльності державних органів влади та організацій щодо виконання ними функцій та бюджетних програм.

Таким чином, проведене дослідження показало необхідність утвердження та подальшого розвитку аудиту ефективності. Однак його використання в Україні ускладнено наступними чинниками:

- неготовністю кадрів до зміни філософії бюджетного контролю;
- теоретичною невизначеністю поняття і наявністю діаметрально протилежних поглядів на сенс аудиту ефективності;
- відсутністю критеріїв та неврегульованістю процедури вибору об'єктів аудиту;
- неврегульованістю взаємовідносин між органами контролю з приводу призначення і проведення аудиту ефективності та використання його результатів.

Сьогодні більшість перевірок, які здійснюються державними аудиторами у США, Великій Британії, Канаді, Австралії та багатьох інших країнах, мають мультицільовий і критеріальний характер. Державний аудитор виконує не тільки роль контролера, а й консультанта – активного учасника процесу вдосконалення управління бюджетними ресурсами [129, с.44]. Ці аудити належать до категорії аудиту адміністративної діяльності, а тому мають багато спільних рис із державним фінансовим аудитом, що проводиться в Україні.

Однак поняття “фінансовий аудит”, що використовується у фінансово – бюджетному законодавстві в Україні, значно звужує мету і предмет дослідження лише до аудиту законності і правильності. Тобто не враховуються базові положення аудиту державних фінансів, зокрема, щодо

аудиту результативності, який у деяких країнах має різні назви – аудит адміністративної діяльності або адміністративний (операційний) аудит. За законодавством та традиціями розвинутих країн здійснюється аудит належного врядування (ефективності управління) або так званий “змішаний” аудит, характерними рисами якого є поєднання двох видів аудиту (законності, правильності і результативності) та переважна орієнтація на діяльність, а не лише на кошти. До того ж, міжнародний досвід свідчить про недоцільність обмеження сфери внутрішнього аудиту як окремого виду діяльності тільки фінансовими аспектами [14,с.21].

Разом з тим світовий досвід свідчить про існування труднощів у розмежуванні “зовнішнього” та “внутрішнього” аудиту, однак виділяє певні ознаки.

Так, будь – який аудит, що здійснюється непідконтрольними уряду державними органами, є зовнішнім стосовно до уряду та всієї гілки виконавчої влади. Прийнято, що зовнішній аудит здійснюється органами, створеними на кшталт рахункових палат. За рекомендованою Єврокомісією моделлю РІРС внутрішній аудит має здійснюватися виключно децентралізованими підрозділами аудиту, що створені і функціонують у складі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади чи органів центрального рівня, що фінансуються з державного бюджету.

У деяких країнах функціонує змішана система: поряд з підрозділами внутрішнього аудиту у складі зазначених органів, які надають професійну підтримку їх вищому керівництву, функціонує так званий централізований внутрішній аудит, тобто окремий орган, який здійснює внутрішній аудит на урядовому рівні, є незалежним від об’єктів, діяльність яких піддається аудиту та надає рекомендації безпосередньо уряду. “Відомчі” внутрішні аудитори здійснюють переважно системний аудит та аудит інформаційних технологій, а в деяких країнах (наприклад, в Угорщині, де це встановлено законом) – також фінансовий аудит та аудит адміністративної діяльності (ефективності,

економічності, результативності, управління). Урядові ж аудитори, як і зовнішні державні аудитори рахункових палат, здебільшого проводять аудит адміністративної діяльності [14, с.21 - 22].

Слід зазначити, що практичне здійснення аудиту ефективності у різних зарубіжних країнах має свої особливості, зумовлені розбіжностями у законодавчому регулюванні та національними й історичними традиціями. Ці особливості визначаються постановкою певних завдань, що має розв'язувати бюджетний контроль за допомогою аудиту ефективності, а також акцентами на тих, чи інших аспектах оцінки економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів.

У зарубіжних країнах, де організація бюджетного процесу побудована на бюджетуванні, орієнтованому на результат, до завдань аудиту ефективності переважно входить оцінювання рівня ефективності управлінської діяльності урядових (бюджетних) установ на предмет досягнення запланованого кінцевого результату. Характерним прикладом такої країни є Нідерланди, де здійснюється три моделі аудита ефективності. У рамках першої моделі основна увага концентрується на якості існуючих в організації, що перевіряється, систем і процедур управління, їх спрямованості на забезпечення економічності, продуктивності й результативності використання коштів, а також на визначенні ступеня уваги керівництва організації до цих питань. При здійсненні другої моделі аудита ефективності проводиться перевірка звітів керівництва організації, які подаються відповідним державним органам, і підготовка висновків про достовірність і повноту відображення в них результатів діяльності з ефективного використання бюджетних коштів. І третя модель аудита ефективності застосовується, якщо організація, яка перевіряється, не надає звіт про результати роботи. У цьому разі, залежно від цілей аудита ефективності, оцінюється економічність, продуктивність або результативність діяльності організації [226, с.142].



Відзначимо, що здійснення аудиту ефективності у країнах, в яких формування і виконання бюджету ґрунтується на принципах бюджетування, орієнтованого на результат, характеризується деякими особливостями. Одна з них, зокрема, полягає у тому, що під час проведення аудиту ефективності визначається не лише ефективність управління і використання державних коштів, а й наявність в організації, що перевіряється, певних інструментів і показників оцінки їх діяльності.

У деяких країнах існують відмінності у змісті перевірок ефективності виконання бюджетних програм порівняно з перевітками ефективності діяльності державних організацій, суть яких полягає переважно в акцентах на тих чи тих аспектах оцінки ефективності використання бюджетних коштів.

Незважаючи на розбіжності у підходах до організації контролю, бачимо, що у розвинутих країнах держава займає активну позицію у справі здійснення бюджетного контролю. Фактично у більшості зарубіжних країн діють сильні парламентські й урядові органи контролю (таблиця 3.2). Парламентські та урядові контрольно-ревізійні системи в розвинутих державах функціонують паралельно і в тісному взаємозв'язку один з одним. При цьому привертає увагу така організаційна схема контролю: перша категорія – вищий орган державного фінансового контролю (ВОФК), друга категорія – державні контрольно – ревізійні підрозділи міністерств і відомств.

Таблиця 3.2

**Вищі органи державного фінансового контролю по лінії законодавчої  
та виконавчої влади в різних країнах**

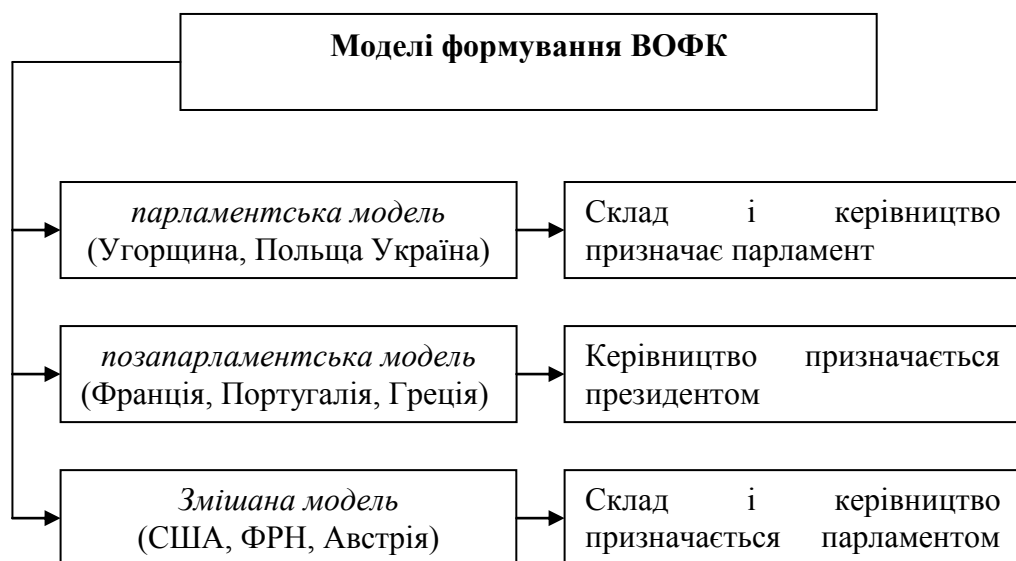
Країна	Вищий орган державного фінансового контролю по лінії законодавчої влади	Вищий орган державного фінансового контролю по лінії виконавчої влади
1	2	3

Росія	Рахункова палата	Контрольне управління президента та система контрольно-ревізійних служб у федеральних міністерствах та відомствах
-------	------------------	---

Продовження таблиці 3.2

1	2	3
США	Головне бюджетно-контрольне управління Конгресу	Адміністративно-бюджетне управління при Президенті, система інспекторських служб у федеральних міністерствах та відомствах, Президентська рада з боротьби з фінансовими зловживаннями в урядових установах, ін.
Великобританія	Національне контрольно-ревізійне управління	Комітет громадських рахунків при Уряді
Канада	Відомство генерального ревізора	Офіс генерального контролера
Німеччина	Рахункова палата	Федеральне фінансове відомство
Фінляндія	П'ять державних ревізорів	Ревізійне управління державного господарства
Індія	Парламентські комітети державної звітності та бюджетних асигнувань	Департамент ревізій та рахунковедення

Так, у країнах світу функціонують (ВОФК), які на сучасному етапі мають різні назви, організаційні будови та завдання. Існуючі в світовій практиці моделі формування ВОФК представлено на рис.3.2.



**Рис. 3.2. Моделі формування ВОФК у світі**

Слід звернути увагу, що офіційна назва ВОФК складається не більше як з чотирьох ідентифікуючих елементів, які характеризують відповідно належність до системи державної влади, належність до вищого рівня державного менеджменту, належність до системи контрольно – перевіряючі державних органів економічного середовища, організаційну будову.

Так, належність ВОФК до системи державної влади досягається через:

- включення до складу офіційної назви поняття “державний” або “національний” (Наприклад, Вищий державний контроль в Албанії, Державна Рахункова палата в Угорщині, Комітет державного контролю в Білорусії, Державний контроль в Литві, Естонії та ін.);

- терміни, які свідчать про належність до системи державного режиму (наприклад, Контрольна служба республіки на о. Кіпр, Генеральний контроль республіки в Колумбії);

- вказівки на належність до системи певного органу державної влади (наприклад, Управління контролю виконавчого апарату президента в Таджикистані, Комісія з фінансів генеральної ради а Андоррі, Рахунковий суд в Італії, Румунії, Словенії, Рахунковий трибунал в Бразилії) [89].

Найбільш поширеним способом вказівки в офіційній назві національного ВОФК на його належність до вищого рівня державного управління є включення до складу офіційної назви понять “вищий”, “генеральний”, “верховний” (наприклад, Генеральне рахункове управління в США, Генеральний контроль республіки в Колумбії, Вища Рахункова комісія в Монако, Вища установа ревізії рахунків в Китаї, Вища фінансова рада в Туреччині, Верховна палата контролю в Польщі, Верховна контрольна служба Чехії).

Єдиним ідентифікуючим елементом, який присутній в усіх без винятку офіційних назвах, є вказівка на належність національного ВОФК до системи контрольно – перевіряючі державних органів в економічній системі. З цієї причини в офіційній назві ВОФК цей елемент можна назвати визначальним.

Поряд із різноманітністю офіційних назв, у ВОФК є також спільні характеристики, що визначають сутність їх діяльності, такі як:

- незалежність як основний принцип діяльності;
- підзвітність безпосередньо представницькому органу – Парламенту, і суб'єкту контролю в державі – громадськості, народу;
- чіткі повноваження, закріплені в Конституції держави та законодавстві;
- кваліфіковані кадри;
- чіткість і однозначність висновків, довіра до результатів роботи і загальнодержавна повага [89].

На наш погляд, важливим чинником ефективності фінансового контролю має бути незалежність. Фінансова незалежність ВОФК гарантується бюджетним забезпеченням утримання контрольного органу. Функціональна незалежність забезпечується завдяки закріпленню в чинному законодавстві норм самостійного вибору цим органом засобів і методів планування та вирішення основних завдань і досягнення мети своєї діяльності. Однак, слід зазначити, що в кожній країні критерії незалежності ВОФК визначені по-різному, залежно від його повноважень.

Важливою ознакою ефективності роботи ВОФК є реагування на результати (звітність). Слід зазначити, що в закордонних державах форми звітності розробляються, а в багатьох країнах і затверджуються ВОФК. У деяких країнах (Франція, Німеччина) передбачено разом з розглядом в парламенті чи його комітетах обов'язкове оприлюднення результатів роботи ВОФК та обговорення громадськістю. Однак, подібний механізм поки що чітко не регламентований в Україні, а відтак і не практикується.

Для вдосконалення роботи з контролю та обміну досвідом, а також його узагальнення ВОФК об'єднуються у міжнародні організації. Із цією метою при ООН створено Міжнародну організацію вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI) та аналогічної організації, що поєднує вищі контрольні органи країн Європи (EUROSAI).

INTOSAI є організацією вищих органів контролю державних фінансів країн, що є членами Організації Об'єднаних Націй чи її спеціалізованих органів. Вищі органи контролю державних фінансів відіграють значну роль в контролі державних фінансів та державної управлінської діяльності, сприяють удосконаленню фінансового управління та посиленню відповідальності на усіх рівнях державного управління.

Визнана як одна з найважливіших організацій в сфері контролю державних фінансів, INTOSAI видає міжнародні директиви у сфері фінансового управління, розробляє методологічні підходи, пов'язані з цією сферою, здійснює навчальні заходи та сприяє обміну інформацією між своїми членами.

EUROSAI є однією з регіональних організацій INTOSAI і має ранг установи, що співпрацює з ООН. Членами EUROSAI є національні вищі органи фінансового контролю сорока шести країн європейського континенту. Відповідно до Статуту EUROSAI, основна мета організації – сприяти розвитку співпраці між національними ВОФК, які входять до неї, а також обміну інформацією і документацією, дослідженням в області контролю державних фінансів, створенню університетських кафедр по цій дисципліні та уніфікації термінології в області фінансового контролю.

Для обміну досвідом контрольної діяльності в країнах Європи на регіональному рівні створена Європейська організація регіональних органів державного фінансового контролю (EURORAI).

Реформування системи бюджетного контролю в Україні має проходити на основі вивчення й адаптації кращого європейського досвіду у цій сфері. Як показують наші дослідження, у більшості європейських країн реформування проводиться відповідно до урядової концепції.

Наприклад, у 2003 році уряд Албанії прийняв рішення про необхідність реформування системи державного контролю. Тоді ж розпочався перший проект, по закінченні якого у 2005 році було створено центральний підрозділ гармонізації (ЦПГ). Протягом 2007-2008 років у країні прийнято закони про

внутрішній аудит та управління бюджетною системою. У 2008 році розпочався другий проект, який продовжив просування європейської ідеології контролю у державному секторі Албанії, за результатами якого було прийнято нову Концепцію з реформування внутрішнього фінансового контролю до 2013 року.

В Угорщині, на початку реформ у 2002 році, було прийнято відповідний закон, розроблено методики з внутрішнього аудиту. Розроблені в Угорщині стандарти внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту єдині як для державного, так і приватного секторів. Нині становлення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту триває паралельно.

Іншим шляхом проводиться реформування ДВФК у Хорватії реформування ДВФК, що розпочалося у 2004 році, здійснюється згідно з двома Стратегіями: на центральному та регіональному рівнях. Слід зазначити, що в Хорватії реформування ДВФК відбувається паралельно з реформуванням казначейської та всієї бюджетної системи країни [124,с.39].

Європейський досвід спрямовує на вжиття рішучих заходів для боротьби з корупцією та організованою злочинністю у сфері бюджетного контролю. Натомість основні зусилля спрямовуються не на покарання, а на профілактику вказаних проявів. У цьому контексті доцільно забезпечити удосконалення законодавства з питань регулювання бюджетного контролю, належний рівень оплати працівників контролюючих органів, посилення державного, відомчого та громадського контролю за виконанням контрольних-перевірочних процедур, а також підвищення рівня відповідальності за неналежне виконання приписів у сфері організації і здійснення бюджетного контролю.

За висновками фахівців, в Україні результативність як зовнішнього, так і внутрішнього бюджетного контролю залишається недостатньою. Досить багато матеріалів перевірок не мають логічного завершення у вигляді адекватного покарання винним посадовим особам, а також відшкодування завданих збитків державі [54,с.201].

Взагалі законодавство України, на відміну від законодавства ЄС, досить слабо регулює питання належного відшкодування збитків за вчинені фінансово-бюджетні порушення, в тому числі за розтрату державних коштів. Досить багато питань взагалі залишаються нерегульованими, тому доцільно вивчити практику ЄС і вжити заходів щодо її імплементації в українське законодавство [104,с.48].

В умовах загострення економічної кризи було продемонстровано необхідність подальшого зміцнення системи внутрішнього бюджетного контролю, оскільки саме вона спрямована насамперед на профілактику порушень. За висновком І. Чугунова та В. Федосова, нині система державного внутрішнього контролю в Україні враховує основні принципи побудови внутрішнього контролю в країнах ЄС лише частково. Зокрема, в Україні майже немає прикладів здійснення державного внутрішнього аудиту ефективності [225,с.11].

Тому, нині доцільно впроваджувати перевірені у країнах ЄС технології контролю. У цьому контексті пріоритетними напрямками модернізації бюджетного контролю в Україні мають стати:

1. Створення єдиної термінологічної бази, регламентація процедур та розроблення і затвердження законодавчого акту у сфері бюджетного контролю.

2. Гармонізація бюджетного контролю на стадії планування і на стадії виконання бюджету, в тому числі і на рівні організації бюджетного процесу на місцевому рівні.

3. Посилення результативності бюджетного контролю на стадії формування бюджетних доходів і на стадії фінансування бюджетних видатків.

4. Запровадження чіткої системи відповідальності учасників бюджетних відносин за вчинення порушень, удосконалення механізму виявлення порушень на основі застосування сучасних аналітично-моніторингових технологій, використання можливостей електронного

звітування, підвищення ефективності застосування процедур щодо відшкодування державі втрат у разі вчинення бюджетного правопорушення.

5. Утворення служб внутрішнього аудиту, інспектування має забезпечувати свою функцію, поступово модернізуючись в інструмент боротьби з бюджетним шахрайством, відповідно до змін середовища контролю у процесі адаптації української системи бюджетного контролю до європейських вимог.

6. Узагальнення і аналіз наслідків модернізації бюджетного контролю в країнах ЄС, залучення можливостей міжнародної технічної допомоги, оперативний обмін інформацією.

7. Підвищення етично-морального рівня та професійної кваліфікації державних службовців, які працюють у бюджетній сфері, у тому числі розширення застосування сучасних методів стимулювання та покарання відповідно до європейської практики.

8. Проведення якісно нової кадрової політики в контролюючих органах на основі методик відбору та підготовки персоналу, апробованих у країнах ЄС, зокрема підвищення кваліфікаційних вимог до персоналу, впровадження ефективних методик управління персоналом, застосування сучасних форм мотивації й покарання, широке застосування непрямих методів спостереження за результативністю роботи контролюючих підрозділів, а також реалізація принципу безперервності у навчанні державних службовців.

Базуючись на досвіді зарубіжних країн, можемо стверджувати, що на сьогодні основною метою у перебудові системи контролю повинна бути зміна ідеології бюджетного процесу, а звідти – і контролю, спрямованої на результат, а не на процес, тобто виконання визначених завдань і отримання конкретних результатів на засадах ефективного використання бюджетних ресурсів.

З метою адаптації законодавства України з нормами і правилами законодавства ЄС до пріоритетних сфер, від яких залежить зміцнення економічних зв'язків України і держав – членів ЄС, потрібно віднести



законодавство з питань бюджетного контролю. У цьому контексті, на нашу думку, необхідно прийняти базовий закон, який би встановлював основні поняття у цій сфері, а також істотно змінював підходи, процедури та механізми контролю.

Підсумовуючи вищевикладене робимо висновок, що у економічно розвинутих країнах світу відбувається постійне удосконалення бюджетного контролю: ставляться нові завдання та запроваджуються нові методи його проведення. Вивчення зарубіжного досвіду є дуже цінним для України. Однак, доцільно зазначити, що Україні, орієнтуючись більшою мірою на Європейську модель необхідно враховувати історію попереднього розвитку, національні традиції та прогностичні тенденції соціально – економічного розвитку країни. Тому, на наш погляд, найбільш прийнятною для України є модель бюджетного контролю у формі рахункових палат, яка, передусім, сприятиме підвищенню ефективності державного управління та запобігатиме бюджетним порушенням.

### **3.2. Стратегічні орієнтири удосконалення та підвищення ефективності бюджетного контролю в Україні**

Демократизація суспільства й утвердження ринкових засад господарювання та ділового партнерства в умовах глобалізації формують нову парадигму контролю, змінюють його цільову орієнтацію та критерії визначення доцільності та ефективності. Складність, суперечливість і динамізм сучасного розвитку України потребують прискорення реформування всієї управлінської системи. Оскільки контроль є однією з найважливіших функцій державного управління, і бюджетного менеджменту, зокрема, а серед проблем, пов'язаних зі здійсненням державного контролю, за висловленням С.О. Шохіна, центральне місце займає проблема ефективності [231,с.30], то подальший розвиток бюджетного контролю

вбачається у вирішенні ряду методологічних проблем, найбільш актуальною з яких є об'єктивне відображення його ефективності та розробка відповідної системи оцінки, вирішальне значення у якій відводиться визначенню факторів ефективності контролю.

Стаття 7 Бюджетного кодексу України передбачає побудову системи бюджетного контролю на основі принципу ефективності використання бюджетних коштів, згідно з яким рішення про використання бюджетних коштів при складанні та виконанні бюджетів повинні прийматися, враховуючи прагнення досягти певних запланованих результатів із залученням мінімального обсягу коштів або максимальних результатів при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів. Отже, в Бюджетному кодексі окреслена проблема ефективності використання коштів бюджетів усіх рівнів, однак не визначено показників ефективності та порядок їх розрахунку. Таким чином, можна зазначити, що зміст цих статей в Бюджетному кодексі України та їх невизначеність відображають фактичний стан ефективності бюджетного контролю в Україні.

Ефективність державного контролю – складна економічна категорія, яка характеризується певними критеріями і показниками [141, с. 337]. Перш ніж розглядати критерії, за якими визначається ефективність бюджетного контролю, слід звернутись до самого поняття “ефективність”.

На сьогодні існує чимало наукових підходів до тлумачення поняття ефективності, проте вона здебільшого розглядається як зіставлення (ефекту) результату і витрат. У тлумачному словнику ефективність трактується як здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту тощо, яку обчислюють як відношення ефекту (результату) до витрат, що забезпечили цей результат [149, с.146].

Аналіз наукової літератури, аналітичних та експертних розробок свідчить, що єдиного системного підходу до тлумачення поняття оцінки ефективності, її суті та значення не існує. Однак, у теорії і практиці

менеджменту склались три найбільш поширені підходи до оцінки ефективності управління: інтегральний, рівневий та часовий.

Інтегральний підхід з'явився як один із варіантів подолання головного недоліку переважної більшості показників ефективності управління – неспроможності відобразити багатогранну ефективність управління в цілому. Він є спробою оцінити ефективність управління за допомогою синтетичних (узагальнюючих) показників, що охоплюють декілька найважливіших аспектів управлінської діяльності.

Рівневий підхід до оцінки ефективності управління виокремлює в процесі оцінки три рівні ефективності: 1) індивідуальний; 2) груповий; 3) організаційний та відповідні фактори, що на них впливають. Ефективність управління при цьому формується як інтегрований результат індивідуальної, групової та організаційної ефективності з урахуванням синергічного ефекту.

Часовий підхід до оцінки ефективності управління виокремлює в процесі оцінки коротко-, середньо- та довгострокові періоди, для кожного з яких можна визначити специфічні критерії оцінки ефективності управління. Часовий підхід до оцінки ефективності дозволяє краще усвідомити обов'язки менеджерів в організації – виявляти фактори індивідуальної, групової та організаційної ефективності і впливати на них у коротко-, середньо- і довготерміновому плані.

Ці види ефективності утворюють ланцюг: потрібнісна ефективність визначає зміст результативної, а остання – затратної. В ньому містяться основні параметри управління: ціннісні норми, які визначають цілі, котрі, у свою чергу, конкретизують завдання, розв'язання яких гарантує досягнення цілей, і затрати ресурсів, необхідних для розв'язання завдань [131, с. 25].

У практиці для розрахунку ефективності фінансового контролю застосовуються такі методи, як:

- експертний – заснований на суб'єктивних оцінках компетентних спеціалістів про затрати і результати фінансового контролю;

- розрахунковий – базується на розрахунку показників абсолютної, відносної та порівняльної ефективності з використанням статистичних даних;
- математичної статистики із застосуванням регресивного аналізу, що припускає більш складну залежність результату фінансового контролю і витрат на його здійснення [142, с. 52].

Оригінальний підхід до оцінки ефективності контролю пропонує Бахішев С.Д., який відзначає, що ефективність контролю досягається своєчасним та повним усуненням виявлених у результаті аналітичних та контрольних заходів недоліків та порушень, застосуванням до підконтрольних організацій фінансових санкції та заходів дисциплінарного впливу на винних осіб та здійсненням профілактичної роботи щодо порушень державної фінансово-бюджетної дисципліни [19, с. 52].

На наш погляд, такий підхід є раціональним, однак він обмежується лише поняттям економічної ефективності. Вважаємо, що поняття ефективності бюджетного контролю є багатограним. У цьому аспекті заслуговує на увагу точка зору Жукова В.А. і Опенишева С.П. На думку цих авторів ефективність – це сума ефектів, одержаних від проведення контролю, які можна класифікувати таким чином:

1) соціальний ефект (за підсумками контрольних заходів застосовуються заходи до осіб, які допустили порушення фінансового законодавства, що підвищує довіру суспільства до державної влади і т. д.);

2) організаційний ефект (за підсумками контрольних заходів пропонуються і реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної влади);

3) економічний ефект (у результаті контролю повертаються неправомірно використані кошти, поліпшується діяльність державних органів у частині економії використання державних коштів, підвищується ефективність їх використання) [95, с. 319].

Таким чином, економічний ефект бюджетного контролю досягається по-перше, у результаті повернення бюджетних ресурсів, використаних не за

цільовим призначенням і відповідних штрафних санкцій, а по-друге, у результаті реалізації пропозицій та рекомендацій контролюючих органів в частині економності та раціональності використання бюджетних коштів.

Соціальний ефект проявляється у тому, що бюджетний контроль не дозволяє відволікати ресурси, передбачені на соціальні програми на інші цілі, що забезпечує розвиток таких соціальних інститутів як освіта, охорона здоров'я, житлово-комунальне господарство, пенсійне забезпечення та інші сфери, фінансування яких здійснюється з бюджету.

Варто звернути увагу на організаційний ефект бюджетного контролю, який полягає у можливості підвищення ефективності управління за рахунок реалізації заходів щодо покращення структури державної та регіональної виконавчої влади.

Вважаємо, що ефективність бюджетного контролю залежить від вище перерахованих ефектів та рівня витрат на проведення контрольних заходів, утримання контролюючих органів, підвищення кваліфікації контролерів тощо. Однак, для визначення ефективності бюджетного контролю важливе значення має специфіка витрат. Для прикладу, ріст витрат на підвищення кваліфікації кадрового складу контролюючих органів, в кінцевому результаті, буде сприяти більш високому рівню ефективності бюджетного контролю. У той же час, тенденція до зниження витрат під час наступного (послідуючого) контролю може також свідчити про ефективність бюджетного контролю, оскільки виявлені порушення усунуті при здійсненні поточного чи попереднього контролю.

При обчисленні ефективності контролю слід враховувати співвідношення виявленого використання коштів бюджету з порушенням законодавства ( $\sum n$ ) та фактичних повернень бюджету, враховуючи суми штрафів ( $\sum \epsilon$ ). При цьому ефективність контролю можна інтерпретувати лише тоді, коли буде виконуватися наступна рівність:

$$\sum \epsilon \geq \sum n \quad (1)$$

Відмітимо, що обсяг виявлених порушень може знижуватися як в результаті підвищення ефективності бюджетного контролю, так і в результаті його послаблення. Однак, ефективна модель бюджетного контролю повинна відображати тенденції постійного скорочення порушень.

Разом з тим слід враховувати, що ефективність контролю не завжди знаходиться у прямій залежності до обсягів виявлених порушень та обсягів відшкодування коштів. Тому, на наш погляд, загальну ефективність бюджетного контролю, можна визначити як:

$$Ie_{\text{ок}} = Ke_c + Ke_o + Ke_e, \text{ де} \quad (2)$$

$Ie_{\text{ок}}$  - інтегральний індикатор ефективності бюджетного контролю;

$Ke_c$  - коефіцієнт соціального ефекту бюджетного контролю;

$Ke_o$  - коефіцієнт організаційного ефекту бюджетного контролю;

$Ke_e$  - коефіцієнт економічного ефекту бюджетного контролю.

На основі дослідження сутності ефективності контролю вищезазначені коефіцієнти пропонуємо розраховувати за наступними формулами:

1. Коефіцієнт соціального ефекту бюджетного контролю ( $Ke_c$ ):

$$Ke_c = \frac{O_{yo}}{O_{нк}}, \text{ де} \quad (3)$$

$O_{yo}$  - обсяг коштів на утримання контролюючих органів, грн.;

$O_{нк}$  - обсяг повернутих у бюджет коштів, грн.

2. Коефіцієнт організаційного ефекту бюджетного контролю ( $Ke_o$ ):

$$Ke_o = \frac{O_{en}}{O_{zo}}, \text{ де} \quad (4)$$

$O_{en}$  - обсяг виявлених порушень, щодо використання бюджетних коштів, грн.;

$O_{zo}$  - загальний обсяг бюджетних коштів, що підлягали контролю, грн.

3. Коефіцієнт економічного ефекту бюджетного контролю ( $Ke_e$ ):

$$Ke_e = \frac{O_{нк}}{O_{en}}, \text{ де} \quad (5)$$

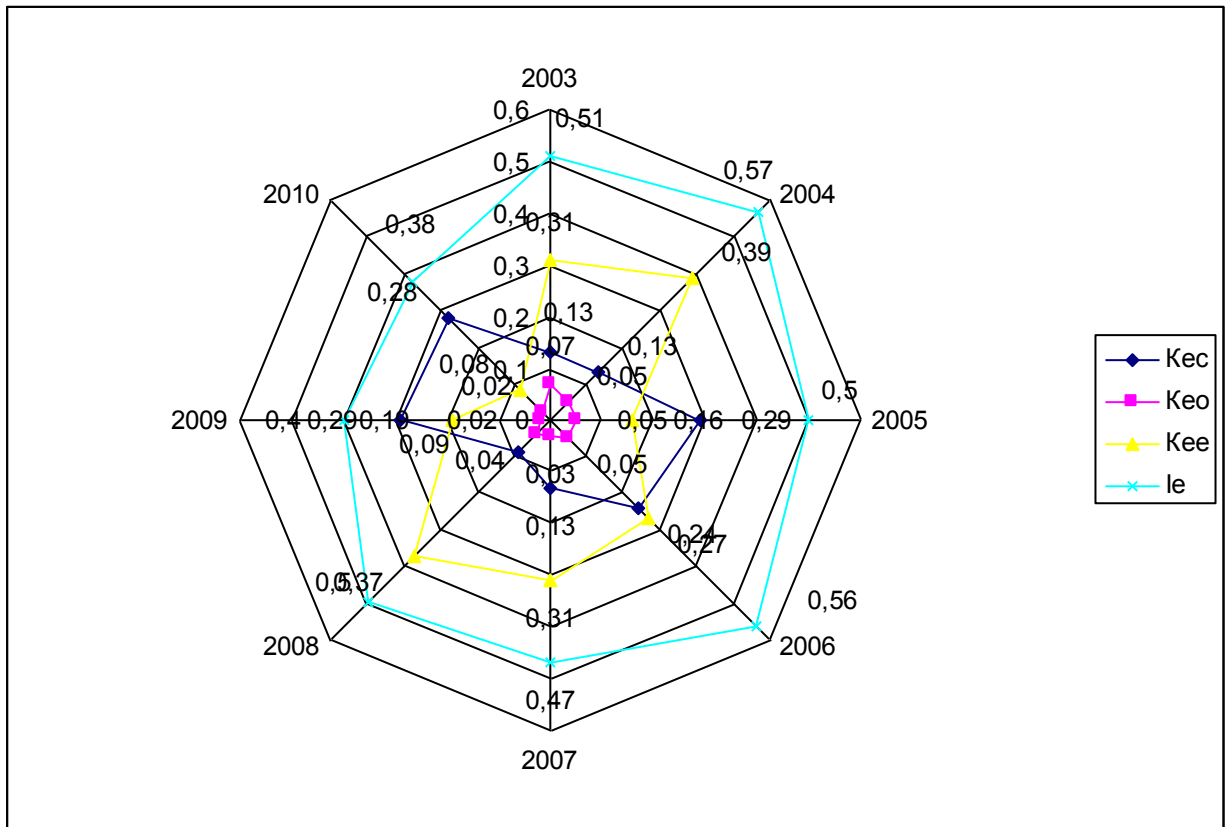
$O_{нк}$  - обсяг повернутих у бюджет коштів, грн.;

$O_{en}$  - обсяг коштів, що використані з порушенням чинного законодавства, грн.

Таким чином, для розрахунку інтегрального індикатора ефективності бюджетного контролю, використовуватимемо наступну формулу:

$$Ie_{ок} = \frac{O_{yo}}{O_{нк}} + \frac{O_{en}}{O_{zo}} + \frac{O_{нк}}{O_{en}} \quad (6)$$

Використовуючи вихідні дані, приведені у додатку Р, розрахуємо коефіцієнти соціального, організаційного та економічного ефекту бюджетного контролю (додаток С), а відтак і інтегральний індикатор ефективності у розрізі 2003 - 2010 рр., обчислені дані представимо на рис. 3.3.



**Рис. 3.3. Динаміка показників ефективності бюджетного контролю в Україні**

Зазначимо, що найбільшого значення інтегральний індикатор ефективності бюджетного контролю набуватиме при виконанні наступних умов:

$$Ie = \begin{cases} O_{en} \rightarrow 0 \\ O_{yo} \leq O_{нк} \\ O_{нк} \rightarrow O_{en} \end{cases} \quad (7)$$



$$Ie = \begin{cases} Ke_c \rightarrow 0 \\ Ke_o \rightarrow 0 \\ Ke_e \rightarrow 1 \end{cases} \quad (8)$$

Враховуючи вищевикладене, максимально ефективним бюджетний контроль буде у випадку:

$$E_{\max} = Ie \rightarrow 1 \quad (9)$$

Проведений нами аналіз показав, що протягом 2003-2010 років інтегральний індикатор ефективності бюджетного контролю змінювався щороку, його динаміка не мала єдиновекторної спрямованості, а середній показник при цьому склав 0,5 пунктів. Відмітимо, що упродовж аналізованого періоду показник найбільшої ефективності бюджетного контролю склав 0,57 пунктів у 2004 році, а найменшої – 0,38 пунктів у 2010 році. Спад ефективності бюджетного контролю протягом останнього року, на нашу думку, пов'язаний з низьким рівнем забезпечення відшкодування бюджетних порушень, що передусім позначилося на коефіцієнті економічного ефекту (0,08). Разом з тим організаційний ефект у 2009 році був найбільшим з аналізованих, його коефіцієнт склав 0,02.

Таким чином, результати оцінки констатують нестабільність рівня ефективності бюджетного контролю в Україні.

Для розрахунку інтегрованого показника ефективності бюджетного контролю у вищевикладеній методиці використані показники у грошовому виразі. Однак, рівень ефективності контрольної діяльності зумовлений складною взаємодією багатьох чинників - організаційного, технічного, політичного, соціально-психологічного та морально-ідеологічного характеру, які не завжди мають грошову оцінку. Саме тому, на наш погляд,

виникає об'єктивна необхідність визначити й інші фактори, які впливають на ефективність контролю у державно-бюджетній сфері.

Серед основних факторів, що впливають на ефективність бюджетного контролю передусім доцільно виділити правовий фактор, морально-етичний фактор та економічний фактор. Сутність правового фактору полягає в наявності відповідної якісної правової бази, без знання якої не можна визначити і здійснити на практиці систему заходів з підвищення ефективності як державного управління в цілому, так і контролю як його функції. Наступним фактором впливу на ефективність бюджетного контролю, що перебуває з правовим фактором у тісній взаємодії, є морально-етичний фактор, який включає цілу низку елементів, а саме: професійну й правову культуру, моральність, етику. Сутність економічного фактора впливу на ефективність контролю проявляється у визначенні бюджету як економічної категорії та наявності сучасних економічних умов розвитку і забезпечення життєдіяльності держави.

На сьогодні склалась об'єктивна необхідність переходу від методології фіксації фактів бюджетних порушень до методології їхніх прогнозувань як динамічної системи. Прогнозування результатів бюджетного контролю може бути здійснено на основі методу регресивного аналізу. Для простішого випадку однофакторне лінійне рівняння регресії має вид:

$$Y = a + bx, \text{ де} \quad (10)$$

$Y$  – залежна перемінна;

$a$  – початковий показник регресії;

$b$  – коефіцієнт регресії;

$x$  – незалежна перемінна, що передбачає залежну перемінну.

У даному випадку як фактор незалежної перемінної може бути фактор часу, а факторами, які впливають на ефективність бюджетного контролю - кількість співробітників контролюючого органу, кількість контрольних

заходів, рівень охоплення бюджетних ресурсів контрольними заходами тощо. На результативність фінансового контролю впливають різні фактори: кількість співробітників контролюючого органу, кількість контрольних заходів, рівень охоплення фінансових ресурсів контрольними заходами тощо. Тому при збільшенні обсягу вибірки модель може бути багатогранною [128].

Тому, ми погоджуємося з думкою, що головним для контролюючих органів повинно стати передбачення проблем, що можуть заважати проведенню бюджетної політики. А тому необхідно сприяти активному впровадженню в практичну діяльність сучасних інструментів і способів, що засновані на методах математичного моделювання, пошукового і нормативного прогнозування використання інформаційних технологій [128].

Істотним недоліком у розвитку законодавчої та методологічної бази у сфері бюджетного контролю є практично відсутня цілісна нормативно-правова база, що на державному рівні регулювала б його функціонування. Виходячи з пріоритету державної політики України що вступу до ЄС, одним із важливих аспектів у цьому процесі є адаптація системи державного контролю до європейських вимог. Проте, Концепцією адаптації законодавства України до законодавства ЄС, схваленою постановою Кабінету Міністрів України, законодавство з питань державного фінансового контролю не віднесено до пріоритетних сфер, від зближення яких залежить зміцнення економічних зв'язків України і держав – членів ЄС [154, с.145].

В Україні на сьогодні налічується більш як 170 законів та інших законодавчо – нормативних актів, в яких так чи інакше регламентується контрольна діяльність. Однак ці нормативні акти часто – густо не лише не роз'яснюють і не спрощують взаємовідносини між контролюючими органами та об'єктами контролю, а й навпаки – вносять елементи штучного ускладнення, дезорганізації та плутанини [15, с.45].

Так, наприклад, ст. 113 Бюджетного кодексу України визначено, що органи Державної фінансової інспекції здійснюють контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів [35].

Цю норму уточнено наказом Міністерства фінансів України “ Про паспорти бюджетних програм”, п. 3 якої передбачено здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби під час проведення ревізій та перевірок контроль за використанням коштів державного бюджету, виділених на виконання бюджетних програм, забезпечуючи виявлення наявних фактів порушення законодавства, при проведенні аудиту ефективності бюджетних програм - за законним та ефективним виконанням бюджетних програм відповідно до їх паспортів [146].

Проте, виконуючи це доручення, Державна фінансова інспекція України зіткнулася з проблемою неврегульованості визначення ефективності використання бюджетних коштів і оцінки ефективності виконання бюджетної програми загалом. Адже нормативно-правовими актами не окреслено ознак, які можуть свідчити про неефективне використання бюджетних коштів, та методики оцінки рівня виконання бюджетної програми.

Ще одним яскравим прикладом прогалин у вітчизняному законодавстві є те, що окремі важливі для держави сфери діяльності тривалий час залишалися поза державним фінансовим контролем. Це, зокрема, стосується формування і виконання дохідної частини бюджетів усіх рівнів; діяльності таких органів державного і комунального сектору, як державні та комунальні підприємства, акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більш як 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності, інші підприємства, установи та організації, які використовують державне та комунальне майно; цільового використання коштів, що залишаються у розпорядженні суб'єктів підприємницької діяльності у разі надання їм податкових пільг; формування і використання коштів та майна державних цільових фондів. Крім того, бюджетні кошти, які на момент перерахування з рахунків бюджетних установ за договорами цивільно-правового характеру

втрачають статус бюджетних, переходять у розряд непідконтрольних для інспектування [178].

Водночас законодавство України не передбачає належного відшкодування втрачених бюджетних коштів та відповідальності за порушення бюджетної дисципліни посадовими особами. Наприклад, це стосується органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, які хоч і наділені повноваженнями на здійснення внутрішнього аудиту практично його не здійснюють [178].

Однією з причин нині діючої системи бюджетного контролю в Україні є відсутність базового закону, норми якого б, нарешті, чітко визначили сутність державного фінансового контролю і його різновидів (зокрема, бюджетного контролю), дали б однозначні визначення їх видів, форм та методів здійснення, регламентували ієрархічність функціонування контролюючих органів та розподіл між ними своїх функцій.

Вперше в Україні нормативно-правове забезпечення бюджетного контролю введено нормами Конституції України та Бюджетного кодексу України. Однак, ці норми не в повному обсязі враховують особливості контрольної діяльності органів державного контролю у бюджетному процесі, іноді дублюються і не розкривають сутності і механізмів бюджетного контролю. Слід також відмітити, що відповідно до нині чинного законодавства з питань бюджетного контролю повноваження Рахункової палати обмежуються лише Державним бюджетом, правове становище Державної фінансової інспекції України залишається невизначеним, а контрольні повноваження Державної фінансової інспекції України і Державного казначейства майже дублюються.

Зважаючи на вищевикладене та з метою вдосконалення нормативно – правової бази бюджетного контролю, на нашу думку, доцільно розробити та затвердити програму законотворчої діяльності з питань удосконалення законодавства у сфері бюджетного контролю.

У цьому аспекті погоджуємося з О. Гетьманцем, що потрібно переробити існуючі нормативно – правові акти, в яких визначаються окремі положення державного контролю в бюджетному процесі. Разом з тим, доцільно внести зміни у Бюджетний кодекс України з метою усунення дублювання і удосконалення повноважень контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі. Встановлення в окремій статті Конституції України загальних положень бюджетного контролю також надало б можливість враховувати вимоги бюджетної політики держави шляхом узгодженості інших нормативних актів, що визначають контрольні повноваження суб'єктів, у тому числі і в бюджетному процесі [47].

На наш погляд, прийняття нової редакції Бюджетного кодексу України – це, безперечно, важливий крок до розвитку бюджетного законодавства і встановлення правових основ бюджетного контролю. Однак, нормативно – правові акти, що визначають організаційну структуру, методологічні основи бюджетного контролю, містять певну не узгодженість, прогалини та численні колізії щодо повноважень контролюючих суб'єктів. Так, наприклад, в чинному бюджетному законодавстві, як вже зазначалося, відсутнє поняття «бюджетний контроль», не визначаються методи, види та форми бюджетного контролю. Бюджетний кодекс України визначає наявність у бюджетному процесі внутрішнього і зовнішнього бюджетного контролю, проте критерій такого поділу й зміст цих видів контролю не визначаються в БК України, а в інших нормативно-правових актах визначаються в заплутаному, незрозумілому вигляді та без відповідних методологічних ознак. У той же час слід визнати, що нова редакція БК України суттєво реформувала бюджетні відносини і створила необхідні умови для організації діючого бюджетного контролю, зокрема учасники бюджетного процесу, що наділені контрольними повноваженнями отримали право розробки внутрішніх документів по організаційному та методичному забезпеченню контрольних заходів. Отже, органи бюджетного контролю розробляють документи, які є правилами, стандартами проведення бюджетного контролю, поведінки

контролерів, тільки зроблені окремими органами, без взаємної узгодженості, що приводить до іноді зайвих у роботі підконтрольних суб'єктів безперервних контрольних заходів з боку контролюючих суб'єктів, а з іншого боку унеможлиблює виробіток єдиної оцінки роботи. Тобто, стандартизація на рівні окремих органів, це лише часткове вирішення проблеми.

Необхідність створення стандартів у контрольній діяльності, на наш погляд, підкреслює гостроту проблеми закону, який би, за словами В. Піхоцького, “унормував усі найважливіші складові цього дуже важливого для життєдіяльності держави процесу, чітко розмежував органи парламентського та урядового контролю, визначив коло суб'єктів державного контролю, ієрархію органів, що його здійснюють, форми їх організації та взаємодії, тощо” [162,с. 76-77].

Враховуючи ці міркування, можна говорити про необхідність розробки та прийняття єдиного базового законодавчого акту у сфері контролю, яким пропонується вважати Кодекс законів про державний контроль. На нашу думку, даний документ повинен об'єднати в єдиний комплекс різні норми з питань державного контролю. При формуванні Кодексу законів про контроль, на наш погляд, доцільно дотримуватися наступної його структури.

*Загальна частина*, у якій визначити понятійний апарат, термінологію, принципи функціонування, види, форми і методи контролю в загальному, а також окреслити систему контролюючих органів.

*Особлива частина* повинна регламентувати зміст та механізми здійснення контролю у розрізі його видів, зокрема фінансового, бюджетного, податкового, митного тощо. Таким чином окреслимо основні норми бюджетного контролю, оскільки він виступає предметом нашого дослідження. У главах даного розділу необхідно:

- визначити мету, завдання, об'єкт і суб'єкти контролю;
- конкретизувати види, форми, методи, що стосуються саме бюджетного контролю;

- чітко закріпити за суб'єктами бюджетного контролю повноваження, права та обов'язки;
- охарактеризувати види та встановити відповідальність за бюджетні правопорушення;
- унормувати відповідальність посадових осіб контролюючих органів за неналежне виконання своїх обов'язків.

У *прикінцевих положеннях* обов'язково слід узаконити формування банку даних за результатами матеріалів контрольних заходів, а також закріпити положення про те, що інформація щодо здійснення бюджетного контролю в Україні повинна бути оприлюднена не рідше одного разу в квартал у засобах масової інформації.

Разом з тим, ми розуміємо, що можливо, в одному законодавчому акті не завжди можна розкрити всі сторони такого багатогранного явища як контроль. Тому, окремі положення, які того потребуватимуть, можна буде уточнити іншими нормативними актами, у першу чергу - методичними, які будуть іти в доповнення Кодексу законів про державний контроль, однак жодне положення зазначених не буде суперечити чи дублюватися між собою. Таким чином, на наш погляд, вдасться усунути всі правові колізії у сфері контролю і бюджетного контролю, зокрема.

Очевидно, що незадовільний стан законодавства негативно позначається на організації бюджетного контролю, а відтак і на стані бюджетної дисципліни та відповідальності учасників бюджетного процесу. Однак, визначенням правових основ бюджетного контролю, проблему його організації, а також створення режиму дотримання законності, фінансової та бюджетної дисципліни в бюджетному процесі в повному обсязі не вирішить. Кожна правова база потребує надійного механізму впровадження, організаційних заходів, узгодженості дій задіяних органів.

Передусім це стосується планування всіх різновидів контрольної діяльності. Так, планування контрольно – ревізійних, контрольно – аналітичних та експертних заходів контролюючими органами, на жаль,



носить здебільшого суто відомчий характер, не враховує повною мірою загальнодержавні інтереси, орієнтовано переважно на річний чи квартальний термін, не є безперервним. З огляду на це поза увагою контролюючих органів залишаються часом саме ті проблемні питання та недоліки у вищенаведених сферах, своєчасне виявлення яких і вжиття адекватних заходів унеможлиблювали б їх рецидив у майбутньому, сприяли б поверненню незаконно використаних коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів [189,с. 87].

Оскільки, згідно Бюджетного кодексу України, бюджетний контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, видається доцільним проаналізувати найголовніші проблеми у розрізі етапів його складання, розгляду та виконання [37].

Особливість контролю на стадії складання проектів бюджетів полягає у тому, що контрольні процедури спрямовуються на обґрунтованість показників бюджетів та відповідність їх чинним нормативним документам. Контроль на цій стадії також має передбачати зіставлення показників бюджету майбутнього року з показниками попередніх років, перевірку взаємної відповідності доходів і видатків та вжиття заходів щодо їх незбалансованості.

На наш погляд, контроль на стадії складання проектів бюджетів ускладнюється обсягом повноважень контролюючих суб'єктів та характером взаємозв'язків між ними, тому вважаємо за необхідне на законодавчому рівні конкретизувати визначення функцій контролюючих органів та регламентувати їхню взаємодію. При цьому матеріали ревізій і перевірок свідчать, що основними причинами фінансових порушень є недостатній попередній контроль органів управління, фінансових органів та органів Державного казначейства при погодженні кошторисів витрат, штатних розкладів і затвердженні видатків [108,с.65].

В сучасних умовах бюджетної реформи ефективність процедур контролю на стадії складання проектів бюджетів зумовлюється обсягом

повноважень контролюючих суб'єктів та характером взаємовідносин між ними.

Відомо, що контрольними повноваженнями на стадії складання проекту бюджету є Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України та Рахункова палата. Разом з тим ця стадія є найбільш тривалою і починається з моменту розроблення прогнозу основних показників соціально-економічного розвитку України на наступний рік. Погоджуємося, що це відкриває можливості посилення превентивності процедури контролю, оскільки його запобіжні наслідки повинні стати передумовою формування бюджетної політики. Окрім того, існує необхідність координації функцій попереднього контролю усіма суб'єктами та їх регламентування в часі.

Проблемність контролю на стадії затвердження бюджетів зумовлена щонайменше двома факторами. По-перше, необхідністю пошуку та залучення наявних резервів збільшення доходів та оптимізації видаткової частини бюджетів, які з тих чи інших причин не були виявлені під час складання проектів бюджетів. По-друге, з огляду на те, що при оприлюдненні проектів бюджетів розширюється коло суб'єктів, які беруть участь у здійсненні процедур контролю (парламентський, громадський, контроль органів місцевого самоврядування, виконавчої влади тощо) дуже часто виникають дискусії, які спричиняють невчасність прийняття Закону України “Про Державний бюджет” та рішень про місцеві бюджети.

Тому, ми погоджуємося з В. Шевчуком, який справедливо стверджує, що процедуру контролю на цій стадії доцільно удосконалювати за рахунок появи додаткових інформаційних можливостей з метою переведення критичної оцінки бюджетного процесу у площину його конструктивного поліпшення. Для удосконалення процедури контролю на стадії затвердження бюджету мають бути використаними:

- проекти бюджету як легітимні прообрази майбутньої норми контролю, яка мусить набути обов'язкового законодавчого закріплення;
- доповідь про хід виконання бюджету поточного року;

- зміна правового поля, яка відбулася за період роботи над складанням проектів бюджетів, однак не була врахована при цьому;
- форс – мажорні події, що мали місце за цей період в Україні та за її межами, однак не встигли бути врахованими з об'єктивних та суб'єктивних обставин [229,с.24].

Завершальним етапом контролю на цій стадії бюджетного процесу є підписання Закону України “Про Державний бюджет України” Президентом України. Ухвалення бюджету та надання йому законодавчого статусу означає завершення процедури перевірки обґрунтованості бюджету і початок здійснення процедур контролю за фактичним виконанням бюджету.

Критичний аналіз практики контролю на стадії виконання бюджетів свідчить про те, що він здійснюється за повнотою і своєчасністю надходження доходів та законним і цільовим використанням коштів бюджетів. Щоправда, дієвість контролю за ефективним використанням коштів є досить низькою. В Україні термін контроль традиційно трактується як виявляючий фактор, тобто як інспектування, ревізії, перевірки. Нині, хоча й здійснюється ряд превентивних заходів, проте всі вони типові (переважно визначені законодавством як обов'язкові) та не враховують специфічних ризиків кожного конкретного сегменту [83,с.118].

Разом з тим, в Україні на практиці не повною мірою реалізується така форма бюджетного контролю як аудит ефективності. Контроль в основному спрямований на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні бюджетними коштами. Потреба в інспектуванні на сьогодні в Україні, на наш погляд, є виправданою і зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері, відсутністю системного контролю та аудиту. Проте, проведення інспектування через значний проміжок часу, після прийняття управлінських рішень та здійснення операцій з бюджетними коштами ускладнює, а в багатьох випадках унеможливорює усунення порушень [105,с.147].

Таким чином існуючі підходи до здійснення контрольних процедур на стадії виконання бюджетів хоч і є необхідними, проте вже не можуть бути достатніми для забезпечення дієвості перевірки цільового та ефективного використання бюджетних коштів [105,с.147-148].

Згідно Бюджетного кодексу України, четвертою і завершальною стадією бюджетного процесу є підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету та прийняття рішення щодо нього. Актуальність покращення контролю на цій стадії зумовлюється тим, що звітність виступає як вхідним (об'єктом), так і вихідним (результатом) елементом контролю. Зазначимо, що звітність з питань контрольно – ревізійної діяльності складається та узагальнюється за застарілою системою показників, яка не відповідає низці норм Бюджетного кодексу України. Відповідно до чинного законодавства в Україні звіт про стан фінансово-бюджетної дисципліни не визначено у складі звітів про виконання державного та місцевих бюджетів і не розглядається Верховною Радою України та відповідними радами. Щодо звітів про виконання місцевих бюджетів, то до них взагалі не готуються висновки зовнішнього (незалежного) органу фінансового контролю, а розглядаються лише комісіями з питань бюджету відповідних рад. Узагальнені результати звітів про проведені перевірки, що направляються контролюючими органами Верховній Раді України та Міністерству фінансів, не затверджуються і за ними не приймаються відповідні рішення, а лише беруться цими органами влади до відома [105, с. 148].

Слід зазначити, що найважливішою вимогою до бюджетного контролю, яка отримала конституційне закріплення і повинна бути реалізована на всіх стадіях бюджетного процесу, є збалансованість бюджетів.

Усе це свідчить про низький рівень бюджетної дисципліни в Україні, оскільки результативність контрольних заходів, з року в рік все зростає, стан усунення порушень та реагування на них усе погіршується. Це, як справедливо підкреслює І. Стефанюк, є парадоксом, адже, чим частіше

здійснюються контрольні заходи, тим більше втрат виявляється, хоча мало б бути навпаки [198,с.5].

Зважаючи на недостатність фінансових ресурсів в економіці та неможливість у багатьох випадках забезпечити відшкодування завданих бюджетними правопорушеннями збитків, є всі передумови для активнішого використання методів аудиту ефективності, з допомогою яких доцільно досліджувати питання складання і виконання бюджетів та бюджетних програм. Інспектування тут не годиться, оскільки не може поставити під сумнів доцільність планування видатків, щодо здійснення яких нема заборони. Розроблені Рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією України і впроваджені у практику методики організації та здійснення аудиту ефективності потребують науково-методичного доопрацювання та розробки уніфікованого нормативно – правового забезпечення.

Очевидно, що подібний стан бюджетного контролю в Україні стає критичним, що занадто небезпечно для суспільства. Чинний механізм відповідальності та застосування санкцій не мають значного впливу на поліпшення ситуації у цій сфері.

Серед заходів, що вживаються контролюючими органами до порушників бюджетного законодавства, найпоширенішим залишається адміністративне стягнення. При цьому сума штрафу за використання бюджетних коштів не за їхнім цільовим призначенням або недоотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами значно менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання відповідальних посадових осіб, і не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків. Також існує цивільна, дисциплінарна та кримінальна відповідальність, які застосовуються меншою мірою, і останніми роками спостерігається тенденція до зменшення кількості осіб, притягнутих до цих видів відповідальності.

Негативно відображається на результатах роботи контролюючих служб й відсутність у бюджетному законодавстві поняття “збиток, заподіяний державі” та його кваліфікації, не визначено розмежування і взаємозв’язок збитку з неефективним, нецільовим та незаконним використанням бюджетних коштів. Ми поділяємо думку І. Басанцова, що варто внести зміни до законодавства щодо встановлення відповідальності посадових осіб за заподіяну державі шкоду у разі незаконного використання бюджетних коштів та ресурсів. [15,с.47].

Що стосується результатів перевірки, то вони можуть використовуватися і як підстава для покарання осіб, які допустили порушення, і при вирішенні питання про дотації слабким регіонам. Так, якщо в регіоні немає можливості для повернення коштів, витрачених не за цільовим призначенням, то обсяг міжбюджетних трансфертів має зменшуватися на суму виявлених порушень [163,с.91].

У всіх розвинених зарубіжних державах існує сформована та досить ефективна система бюджетного контролю, функції та структура якого розрізняються залежно від форми правління, прийнятої в державі. Якщо це парламентська форма правління державою, то більша частина контролю закріплена за парламентом, якщо президентська, то пріоритет надається контрольним органам президентської (виконавчої) влади.

Серед державних органів фінансового контролю, уповноважених на здійснення спеціалізованого бюджетного контролю в Україні, Державна фінансова інспекція України та Державна казначейська служба України не мають самостійності і незалежності від органів виконавчої влади, оскільки діють при Міністерстві фінансів України, яке підпорядковане Кабінету Міністрів України. Таким чином, зазначені органи здійснюють внутрішній бюджетний контроль від імені виконавчої влади.

Разом з тим, Рахункова палата за статусом є постійно діючим органом державного фінансового контролю, що утворений Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй, а, отже – виступає органом

контролю від законодавчої влади. Конституційна норма, яка визначає контрольні повноваження Рахункової палати не встановлює її самостійності та незалежності.

У зв'язку з існуванням зазначеної моделі бюджетного контролю існує серйозна проблема з представницьким (громадським) контролем, де практично відсутня система контролю громади за ефективним та цільовим використанням бюджетних коштів. На сьогодні Україна ледь не єдина країна в Європі, де на регіональному рівні не існує незалежного представницького (суспільного) контролю за виконавчою владою щодо ефективності її роботи та витрачання суспільних коштів.

Тому, на наш погляд, відсутність єдиного органу системи державного контролю, який би забезпечував комплексне вирішення проблем бюджетного контролю без обмеження повноважень окремих вже існуючих контрольних органів негативно позначається на якості бюджетного контролю.

Рахункова палата України є членом Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) та Європейської організації Вищих органів фінансового контролю (EUROSAI), визнана міжнародною спільнотою як вищий орган контролю державних фінансів в Україні. Разом з тим, Рахункова палата України, здійснює безперервний цикл контролю за формуванням та виконанням Державного бюджету кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях.

Враховуючи вищевикладене, Вищий контрольний орган (ВКОУ), пропонуємо створити на базі Рахункової палати з залученням висококваліфікованих спеціалістів органів Державної фінансової інспекції України, Державної казначейської служби України, Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України. При чому, у структурі вищезгаданого чи не найважливіше місце повинне відводитися підрозділу, який би здійснював державний контроль на всіх етапах бюджетного процесу за повнотою і своєчасність наповнення та ефективним і цільовим витрачанням бюджетних коштів, як в цілому по Україні, так і на

регіональному рівні – Департаменту бюджетного контролю (рис. 3.4).



**Рис. 3.4. Структура вищого контрольного органу України\***

\* Складено автором самостійно



Зазначимо, що практично у всіх країнах є загальна організаційно-методична основа – це Декларація керівних принципів контролю, або Лімська декларація. Важливе місце в Декларації приділяється питанням незалежності вищих контрольних органів. Відповідно до Декларації, вищі контрольні органи можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та ефективно тільки в тому випадку, коли вони не залежать від організацій, які перевіряються ними, і захищені від стороннього впливу.

На наш погляд, державні органи не можуть бути абсолютно незалежними, оскільки вони є частиною держави в цілому. Однак, Вищий контрольний орган повинен мати функціональну та організаційну незалежність, необхідну для виконання покладених на нього завдань. Діяльність Вищого контрольного органу, в особі Департаменту бюджетного контролю, повинна впливати на систему внутрішнього бюджетного контролю органів державної влади, сприяти активній ролі цих органів у загальнонаціональній системі бюджетного контролю. У зв'язку з вищевикладеним вважаємо за потрібне підвищити статус Рахункової палати як Вищого контрольного органу спеціальної конституційної компетенції.

Разом з тим, Департамент бюджетного контролю має бути незалежний від законодавчої та виконавчої гілок влади, проте обов'язково повинен бути підзвітний Президенту України, Голові Вищого контрольного органу і громадськості, шляхом звітування через засоби масової інформації та на засіданнях відповідних рад.

Штат посадових осіб Департаменту бюджетного контролю та його територіальних підрозділів пропонуємо формувати за кваліфікаційними вимогами та на основі принципу професійності. Разом з тим, обов'язковою умовою є висування кандидатів від усіх політичних партій, фракцій, блоків, що увійшли до відповідної ради, а також представників відповідних громадських об'єднань, які захищають права громадян, інтереси яких не представлено жодною партією, в рівній кількості представників. Тому, пріоритетним напрямом розвитку і вдосконалення бюджетного контролю, на

наш погляд, слід вважати повноцінне запровадження принципів професійної етики контролера. Найбільш фундаментальні з них: чесність і об'єктивність, професійна компетентність і пунктуальність, висока відповідальність і презентабельність. Кожна з них зокрема, а також їх сукупність є важливими й визначальними для професійної діяльності у сфері контролю [144,с.58].

Етичні засади можна сформулювати як певні правила й вимоги надання професійних послуг, які за своєю сутністю та наслідками асоціюються з поняттями справедливості й добра. Відзначимо, що контрольне середовище вражене тими ж таки спокусами, що й усе суспільство. Витримати етичні засади контролю в умовах тотальної корумпованості, непрозорості рішень і дій, подвійних стандартів визнання й оцінки, зневаги до закону, поширення відносин кримінального типу вкрай складно. Одночасно, саме через ці причини, дотримання всіх етичних норм у сучасному українському суспільстві, поставить бюджетний контроль у виграшну позицію.

Головною передумовою модернізації Рахункової палати України і створення у її складі Департаменту бюджетного контролю є координація контрольної діяльності з метою усунення дублювання контрольних заходів та оптимізації фінансування їх проведення. Роль та значення такої структури у вирішенні соціально-економічних завдань є визначальною, адже держава матиме можливість ефективно здійснювати свою регулюючу функцію в бюджетній сфері, а саме: попередження, виявлення та припинення порушень, ефективного та раціонального використання бюджетних коштів. Департамент бюджетного контролю має зайняти головне місце у створенні інтегрованої системи зовнішнього та внутрішнього державного бюджетного контролю, впровадженні міжнародних стандартів контролю, їх уніфікації та гармонізації з національним законодавством, як одного з значних факторів, що впливає на якість контрольних заходів та зниження корупції.

Департамент бюджетного контролю має надавати достовірну і зрозумілу інформацію, високий рівень відкритості, публічності і доступності якої забезпечував би ефективний аналіз впливу бюджетної

політики на макроекономічні показники держави. Досвід економічно розвинених країн показує, що відкритість, прозорість, підзвітність органів держави суспільству є для влади одним з ефективних засобів отримання кредиту довіри громадян.

Таким чином, Департамент бюджетного контролю має забезпечити цілісність бюджетного контролю, стати прогресивною системою взаємозв'язку держави і суспільства стосовно питань бюджету, зокрема має забезпечувати суспільство достовірною інформацією про ступінь ефективності діяльності органів державної влади (і передусім на регіональному, місцевому рівні), а також виконувати функцію одного з найважливіших інструментів легітимізації рішень влади перед громадою.

Враховуючи з вищевикладене, а також запропоновану структуру, Департамент бюджетного контролю пропонуємо наділити наступними, законодавчо закріпленими, правами та повноваженнями:

- забезпечення чіткого розподілу сфер впливу і відповідальності структур, які наділені контрольно-ревізійними, експертно-аналітичним повноваженнями, з метою виключення зайвого дублювання в їх діяльності;
- приведення методологічних основ державного фінансового контролю у відповідність з міжнародними стандартами;
- визначення періодичності, термінів, обсягів та способів проведення комплексних аудиторських перевірок, експертиз, ревізій та перевірок із залученням кількох контролюючих органів;
- розробка, на основі практичної експертно-аналітичної діяльності, пропозицій з метою вдосконалення бюджетного законодавства;
- реалізації права законодавчої ініціативи щодо розробки та ухвалення проектів законодавчо-нормативної бази з бюджетних питань;
- координація і управління процесом логічного та поступового переходу від перевірок до аудиту ефективності;
- проведення систематичного аналізу та підбиття підсумків здійснених контрольних заходів, узагальнення і дослідження причин

виявлених відхилень та порушень у процесі формування доходів і витрачання державних фінансових ресурсів;

- виявлення відхилень і порушень у виконанні бюджету, проведення їх аналізу, внесення пропозицій стосовно усунення недоліків;

- аналіз і подальше дослідження порушень та відхилень у бюджетному процесі, підготовка і внесення до Верховної Ради та Кабінету Міністрів України пропозицій з їх усунення, а також щодо вдосконалення бюджетного законодавства в цілому;

- здійснення експертизи всіх бюджетних законодавчих актів;

- складання висновку за результатами виконання Державного і місцевих бюджетів за минулий рік;

- контроль дотримання податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків, зборів (обов'язкових платежів);

- контроль використання бюджетних коштів на виконання усіх державних та місцевих програм з метою досягнення поставленої програмної цілі;

- контроль за цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів;

- контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів за цими зобов'язаннями;

- контроль використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань;

- контроль за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України;

- контроль за дотриманням бюджетного законодавства усіма учасниками бюджетного процесу;

- у разі невиконання розпоряджень здійснювати накладання штрафів за порушення бюджетного законодавства України;

- створення єдиної інформаційно-комунікаційної інфраструктури;
- формування банку даних на підставі інформації про контрольні заходи як територіальних підрозділів, так і всієї системи контролюючих органів;
- регулярне інформування громадськості та подання до органів статистики даних про стан розвитку державного бюджетного контролю, а також про результати проведених заходів.

На наш погляд, акцент у діяльності Департаменту бюджетного контролю доцільно зміщувати у бік аналітичної спрямованості, однак, не применшуючи ролі контрольної діяльності. Загалом експертиза, попередній і поточний контроль значною мірою попереджуватимуть порушення та запобігатимуть бюджетним злочинам. Таким чином, Департамент бюджетного контролю повинен виконувати експертно-аналітичну, контрольну-ревізійну та інформаційну функції.

На нашу думку, реалізація запропонованих заходів сприятиме покращенню якості, доступності, ефективності й прозорості нинішньої системи бюджетного контролю та наблизить її до демократичних принципів.

### **Висновки до розділу 3**

На основі викладеного у третьому розділі матеріалу можна зробити наступні висновки щодо пріоритетів розвитку бюджетного контролю в контексті ефективності бюджетного менеджменту в Україні:

1. Аналіз основних складових, на яких побудована система контролю країн ЄС, дозволив виокремити сучасні ефективні механізми та процедури у цій сфері, які доцільно запровадити в Україні. Вважаємо, що використання передового досвіду країн ЄС дозволить Україні уникнути більшості помилок при реформуванні вітчизняної системи бюджетного контролю. Приведення української системи бюджетного контролю у відповідність із нормами та вимогами законодавства ЄС в рамках зобов'язань, узятих Україною,

передбачає внесення суттєвих змін у підходи, процедури та механізми всієї системи, яка повинна бути взаємопов'язана із загальними принципами та пріоритетами сучасної державної фінансово-бюджетної політики та реформами у державному управлінні країни.

2. Характерними ознаками діючої нормативно-правової бази у сфері бюджетного контролю є недосконалість основних положень та розрізненість у підходах і принципах формування. Виявлено певну неузгодженість між нормами діючого базового законодавства, що потребує врегулювання, зокрема шляхом прийняття Кодексу законів про контроль.

3. Незадовільний стан законодавства негативно позначається на організації бюджетного контролю, а відтак і на стані бюджетної дисципліни та відповідальності учасників бюджетного процесу.

4. Стратегічним напрямом реформування системи бюджетного контролю є створення на базі Рахункової палати з залученням висококваліфікованих спеціалістів інших контролюючих органів незалежного підрозділу - Департаменту бюджетного контролю. Разом з тим Вищий контрольний орган має бути законодавчо закріплений (зокрема у Конституції України), з трансформованими, розширеними функціями і повноваженнями.

5. Подальший розвиток бюджетного контролю пов'язаний з вирішенням ряду методологічних проблем, найбільш актуальною з яких є об'єктивне віддзеркалення його ефективності та розробка відповідної системи оцінки. Запропоновано визначати інтегральний показник ефективності бюджетного контролю на основі коефіцієнтів організаційного, соціального та економічного ефектів.

6. Основні наукові результати розділу опубліковано в працях автора [58; 59; 63; 68; 69; 72; 73].

## ВИСНОВКИ

Дослідження концептуальних засад і практики здійснення бюджетного контролю дало можливість як виявити ряд успіхів і позитивних зрушень в організації та реалізації бюджетного контролю в Україні, так і зробити висновки та обґрунтувати конкретні пропозиції щодо удосконалення бюджетного контролю в умовах ринкової економіки України:

1. На підставі систематизації різних підходів науковців до трактування сутності бюджетного контролю запропоновано його розглядати як комплексний термін, враховуючи специфіку понять “бюджет” і “контроль”. Водночас зазначено, що бюджетний контроль має специфічні, властиві тільки йому елементи (мету, завдання, функції та принципи), наявність яких є необхідними і достатніми умовами його існування.

2. Важливою передумовою ефективності бюджетного контролю є його формування і функціонування як цілісної структурної системи. Система бюджетного контролю складається з таких елементів, як: предмет, об’єкт, суб’єкт і засоби контролю, що взаємодіють як єдине ціле під час досягнення бажаних результатів. При цьому під “засобами контролю” пропонується розуміти форми, види і методи контролю, що забезпечують досягнення цілей і зв’язок між об’єктом (предметом) і суб’єктами контролю. Виокремлено три види бюджетного контролю: зовнішній, внутрішній і громадський. Згідно з розробленим у дисертації підходом до класифікації бюджетного контролю окреслено його форми: попередній, поточний і наступний та методи здійснення – інспектування, державний фінансовий аудит, аудит ефективності виконання бюджетних програм, експертиза і моніторинг.

3. Необхідною умовою ефективного функціонування контролю є вироблення дієвого управлінського механізму для найповнішої мобілізації і раціонального використання бюджетних ресурсів. Елементами такого механізму запропоновано вважати суб’єкти контролю в усіх організаційно –

функціональних формах, нормативно-правове забезпечення та методи контрольної діяльності. Відповідно до сучасних міжнародних стандартів основними формами контролю є аудит та інспектування, які відрізняються між собою метою, способами, методами, об'єктами та суб'єктами здійснення. У чинному законодавстві України поняття “державний фінансовий аудит” виділяється як різновид державного контролю, а не як самостійна форма контролю, що є принциповою відмінністю від сучасних світових методологічних підходів. І тому, потребують відповідного законодавчого та теоретико-методологічного уточнення терміни “форма бюджетного контролю”, “державний фінансовий аудит” та “інспектування”.

4. Водночас з позитивними результатами бюджетного контролю в Україні аналіз практики його здійснення у розрізі видів і форм дали можливість виявити причини, що зумовлюють порушення при використанні бюджетних коштів. Найсуттєвішими є: недосконалість законодавчо-нормативної бази з питань бюджету та бюджетного контролю; відсутність обґрунтованого бюджетного прогнозування і планування; недостатність попереднього та поточного контролю з боку органів управління та розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів; неефективне використання та втрати бюджетних коштів внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень; безсистемність і невпорядкованість дій органів контролю; відсутність дієвого механізму застосування відповідальності та санкцій до порушників бюджетної дисципліни; відсутність методики визначення ефективності використання бюджетних ресурсів та ефективності бюджетного контролю.

5. Потребує вдосконалення організаційно-функціональна система бюджетного контролю. В Україні право на здійснення контрольних, контрольно-ревізійних, наглядових, фіскальних і аудиторських функцій щодо бюджетних коштів, державного та комунального майна мають цілий ряд державних органів, які функціонують відокремлено один від одного, без формування цілісної системи контролю. Більшість функцій та повноважень у



сфері бюджетного контролю дублюються зовнішніми та внутрішніми органами й структурними підрозділами державного контролю. Відсутній чіткий, законодавчо встановлений розподіл функцій суб'єктів контролю, а також не визначено механізм їхньої взаємодії та координації з питань бюджетного контролю. Для врегулювання зазначених проблем потрібно на базі Вищого контрольного органу України (Рахункової палати) створити незалежний підрозділ - Департамент бюджетного контролю.

6. Досвід країн ЄС засвідчує, що у сфері державного контролю створена і застосовується єдина професійна термінологія, використовується спільна для всіх країн система механізмів, процедур, підходів, методик і стандартів. На основі вивчення різних моделей системи державного фінансового контролю у країнах ЄС встановлено, що їхніми ключовими елементами є – внутрішнє фінансове управління і контроль, чітке розмежування функцій і завдань та визначена відповідальність керівників і посадових осіб, що є учасниками бюджетного процесу. Незалежність і об'єктивність служб та органів державного контролю забезпечується ефективно побудованою організаційно-функціональною системою державного управління. Для запровадження позитивного досвіду країн ЄС при побудові ефективної системи бюджетного контролю в Україні необхідно внести зміни до законодавства, вдосконалити інституційне забезпечення, створити інформаційно-комунікаційну систему в цій сфері.

7. Національна нормативно-правова база у сфері бюджетного контролю характеризується недосконалістю основних положень, розрізненістю у підходах і принципах формування. Часті, не систематизовані зміни законодавства у цій сфері перешкоджають розвитку правової цілісної системи бюджетного контролю. У Бюджетному кодексі України, який є основним регламентуючим законом щодо контролю у бюджетній сфері, міститься ряд прогалин з питань державного фінансового контролю, неточності та суперечності у частині контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які вимагають суттєвого доопрацювання та внесення

відповідних змін. Аналіз нормативно-правової бази свідчить, що вона ґрунтується на різних підходах до процедур і механізмів, внаслідок чого порушується основний принцип єдності бюджетної системи України. Для врегулювання зазначених проблем потрібно розробити системний законодавчий акт у сфері бюджетного контролю в Україні, який стане фундаментом для вироблення та прийняття комплексу підзаконних актів, інструктивних, регламентуючих документів, сучасних методологічних напрацювань, що й створить правову основу для формування цілісної системи бюджетного контролю в Україні.

8. Як українські, так і зарубіжні науковці в галузі вивчення ефективності бюджетного контролю по-різному підходять до цього питання. Зокрема, у дослідженнях не вироблено єдиного підходу до її оцінки. Розробка системи оцінки ефективності бюджетного контролю потребує використання багаторівневого науково-методичного підходу, який передбачає формування понятійного і термінологічного апарату поняття “ефективність”; вироблення показників ефективності бюджетного контролю; науково обґрунтованої інформаційної бази для використання розрахункових алгоритмів. Запропоновано систему показників оцінки ефективності бюджетного контролю на основі організаційних, соціальних та економічних показників, які характеризують ефективність контролю як з точки зору системи управління, так і щодо ефективності формування і витрачання бюджетних ресурсів.

Реалізація наукових положень і практичних пропозицій, обґрунтованих у дисертації, сприятиме удосконаленню та підвищенню ефективності бюджетного контролю. Однак, з огляду на те, що в Україні нині відбувається становлення національної системи бюджетного контролю, є очевидною доцільність подальшого продовження розпочатих у роботі наукових пошуків.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Авер'янов В.Б. Державне управління: теорія і практика / В. Авер'янов – К.: Юрінком Інтер, 1998. – 432 с.
2. Авер'янов В.Б. Питання правового забезпечення організаційних структур управлінського апарату / В. Авер'янов // Проблеми правознавства. – К. – 1991. – Вип. 52. – С. 44–57.
3. Азаров М.Я. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / [М.Я. Азаров, В.Е. Теліпко, А.С. Овчаренко, С.А. Панасюк]. – К.:ЦУЛ, 2010. – 480с.
4. Алисов А. Е. Финансовое право / А. Алисов . – Х., 1999. – 240 с.
5. Базилевич В.Д. Державні фінанси: Навч. Посіб. / В.Д. Базилевич, Л.О. Баластрик. – К.: Атіка, 2002. – 368с.
6. Барабаш Н.С., Никонович М.О. Удосконалення системи державного фінансового контролю / Н. Барабаш // Фінансовий контроль. – 2005. – № 3 (26). – С. 44 –47.
7. Бардаш С.В. Метод фінансово-господарського контролю: теоретична інтерпретація / С. Бардаш // Фінанси України. – 2010. – № 3 . – С. 117 – 126.
8. Бариніна - Закірова М.В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС / М. Бариніна - Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 6. – С. 9–13.
9. Бариніна - Закірова М.В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю / М. Бариніна - Закірова // Фінансовий контроль . – 2005. – № 1 (24). – С. 53 –59.
10. Бариніна М.В. Внутрішній аудит – другий стовп ДВФК / М. Бариніна // Фінансовий контроль . – 2007. – № 4 (39). – С. 50 – 51.
11. Бариніна М.В. Гармонізація: цілі та завдання / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4 (39). – С. 52 – 53.
12. Бариніна М. В. Забагато контролю не буває, або Особливості

французької моделі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 5 (46). – С. 40–46.

13. Бариніна М.В. Органічний закон: інновації у внутрішньому контролі Франції / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2007. – № 5(40). – С. 59–63.

14. Бариніна М.В. Уроки шведської, або тривалий шлях від “елементів аудиту” до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4(45). – С. 19–22.

15. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. – 2009. – №1 (48). – С. 44–48.

16. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти: монографія / І. Басанцов. – Київ: Видавничий дім “Корпорація”, 2006. – 234с.

17. Басанцов І.В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: дис. ...канд. екон. наук / І. Басанцов І.В. – Національний університет Державної податкової служби України, 2008. – 382 с.

18. Басанцов І.В. Система фінансового контролю в Україні / І. Басанцов // Фінанси України. – 2005. – № 11. – С. 132–147.

19. Бахишев С. Д. Финансовый контроль в системе управления государственным сектором экономики : дис. ...канд. экон. наук / С. Д. Бахишев. – СПб. : Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, 2003. – 163 с.

20. Белобжецький І.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. Белобжецький. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с.

21. Бердеша О. Підвищення результативності інспектування шляхом контролю ризиків / О. Бердеша, Г. Галецький, І. Трощій, Р.Чубко // Фінансовий контроль. – 2009. – № 3(50). – С. 46–52.

22. Бельчик С.В. Ефективний контроль неможливий без якісного правового поля / С. Бельчик // Фінансовий контроль. – 2006. – № 3 (32). – С. 17–19.

23. Билінін Я. Щодо визначення об'єкта та предмета міжбюджетного контролю / Я. Билінін // Фінансове право. – 2005. – № 8. – С. 120–123.

24. Білуха М.Т. Теорія фінансово – господарського контролю і аудиту / М. Білуха . – К.: Вища школа, 1994. – 658с.
25. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенко / Ш. Бланкарт. – К.: Либідь, 2000. – 655 с.
26. Бодюк А. В. Методи фінансового контролю / А. Бодюк // Фінансовий контроль. – 2005. – № 1 (24). – С. 50 – 53.
27. Большакова О.Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності / О. Большакова, Г. Кравченко // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2 (19). – С. 44 – 48.
28. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. 4-е изд. доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
29. Борисов В. І. Сутність державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / В. Борисов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: [http://www.rusnayka.com/ONG/Pravo/2\\_borisov.doc.htm](http://www.rusnayka.com/ONG/Pravo/2_borisov.doc.htm).
30. Бурцев В.В. Организация государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика / В. Бурцев. – М.: ИТК “Дашков и К”, 2002. – 496с.
31. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія / Ф. Бутинець, С. Бардаш, Н. Малюга, Н. Петренко . – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512с.
32. Бутко А. Д. Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави / А. Бутко, Б. Марченко // Фінанси України .– 2003. – № 8. – 127 – 136.
33. Бутынец Ф.Ф. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях /Ф. Бутынец. – К.: Вища школа, 1979. – 272с.
34. Бюджетна система України: Навч. посіб. / [С.І.Юрій, Й.М. Бескид, В.Г. Дем'янишин, О.В. Дишкант та ін.]; за ред. С.І.Юрія та Й.М. Бескида. – К.: НІОС, 2000. – 400с.
35. Бюджетный кодекс Украины. Закон Украины від 08.07.2010р. № 2456 – VI // Київ: АЛЕРТА; КНТ; ЦУЛ. – 2010. – 110с.

36. Бюджетний менеджмент: [навч. посіб.] / Л.В. Панкевич, М. А Зварич, П.Я Могиляк, Б.І. Хомічак. – К.: Знання, 2006. – 293с.
37. Бюджетний менеджмент: підручник/ В. Федосов, В.Опарін, Л.Сафонова та ін.; За заг. ред. В.Федосова.- К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.
38. Василик О.Д. Бюджетна система України: підручник / О. Василик, К. Павлюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
39. Василик О.Д. Державні фінанси України: підручник/ О. Василик, К. Павлюк. – К.: НІОС. – 2002. – 608 с.
40. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К., 2001. – 1440с.
41. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська.–Житомир: ЖДТУ, 2008.– 532с.
42. Виговська Н.Г., Петрук О.М. Модернізація системи фінансового контролю в Україні / Н.Г. Виговська, О.М. Петрук // Фінанси України. – 2009. – №8. – С. 118 – 124.
43. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР / Э. Вознесенский.- М.: Юрид. лит., 1993. – 134 с.
44. Воронин Ю.М. Государственный контроль: вопросы теории и практики / Ю. Воронин. – М.: Финансовый контроль, 2005. – 432с.
45. Галушка Є.О. Бюджетний менеджмент: [навч.-метод. посіб.] / Є. Галушка. – Чернівці: Книги XXI, 2007. – 208с.
46. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. Германчук, І. Стефанюк, Н. Рубан, В. Александров, О. Назарчук. – К.: НВП “АВТ лтд”, 2004. – 320 с.
47. Гетьманець О.П. Напрямки вдосконалення нормативно – правового забезпечення бюджетного контролю [Електронний ресурс]. / О. Гетьманець. – Режим доступу до документа: <http://www.nbu.gov.ua>.
48. Гетьманець О.П. Питання організації зовнішнього контролю в бюджетному процесі в Україні / О. Гетьманець. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: [www.nbu.gov.ua/Soc/PD110-05.pdf](http://www.nbu.gov.ua/Soc/PD110-05.pdf).

49. Головань М.М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М. Головань // Фінанси України . – 2003. – № 9. – С. 133 –140.
50. Городянська Л. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит . – 2010. – №10. – С. 35 – 44.
51. Грачева Е.Ю. Финансовый контроль: учеб. пособ. / Е. Грачева, П.П. Толстопятенко, Е.А. Рьжкова. – М.: Изд. дом “Камерон”, 2004. – 272 с.
52. Гриценко О. Сутність і призначення Рахункової палати: проблемні питання / О. Гриценко // Право України. – 2004. – №10. – С. 106 – 110.
53. Гріфін Р. Основи менеджменту: підручник / Р. Гріфін, В. Яцура, Д. Олесевич. – Львів: Бак, 2001. – 624 с.
54. Гулько В. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики / В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №1(115). – С.199 – 204.
55. Гулько В. В. Удосконалення механізму державного фінансового контролю в Україні / В. В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №12. – С. 181– 185.
56. Гупаловська М. Б. Альтернативні підходи в теорії бюджетного контролю та їх застосування у фінансовій науці / М. Гупаловська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 11. – С. 18 –24.
57. Гупаловська М. Б. Вплив дефініції “принцип” на якість бюджетного контролю / М. Гупаловська // Materiały VI międzynarodowej naukowo–praktycznej konferencji “ Strategiczne pytania światowej nauki - 2011”.Volume 1/ Ekonomiczne nauki.Prezemysl/ Nauka I studia . – 2011. – S.89 – 92.
58. Гупаловська М. Б. Ефективність бюджетного контролю: критерії визначення та пріоритети підвищення / М. Гупаловська // Світ фінансів. – 2011. – Вип. 3 (28). – С. 133–137.
59. Гупаловська М. Б. Аудит ефективності – перспективна форма бюджетного контролю в Україні / М. Гупаловська // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острого: “Острозька академія”. – 2008. – Вип.10. – С.68–73.

60. Гупаловська М. Б. Бюджетний контроль як складова бюджетного менеджменту / М. Гупаловська // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острог: ”Острозька академія”. – 2006. – Вип.8. – Ч.1. – С.63–72.

61. Гупаловська М. Б. Бюджетний контроль: проблемно-теоретичні аспекти / М. Гупаловська // Збірник наукових праць за матеріалами наукової конференції професорсько-викладацького складу “Методологічні проблеми Фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності”. – Тернопіль. – 2010. – С. 34–36.

62. Гупаловська М. Б. Бюджетний менеджмент: проблемно – теоретичні аспекти / М. Гупаловська // Збірник тез доповідей Четвертої міжнародної науково – практичної конференції молодих вчених ”Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті”. – Тернопіль. – С.101–104.

63. Гупаловська М.Б. Зарубіжний досвід організації бюджетного контролю / М. Гупаловська // Розвиток фінансових ринків та інститутів в умовах міжнародної інтеграції: Матеріали міжнародної науково – практичної конференції (Полтава 19-20 лютого 2009р.): Тези доп.: У 2ч. – Ч II. / Відп. Ред.. Р.В. Шинкаренко. – Полтава: ПолтНТУ, 2009. – 189с.

64. Гупаловська М.Б. Інспектування: реалії і перспективи / М. Гупаловська // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в пост стабілізаційний період. Матеріали наукової конференції професорсько – викладацького складу (Тернопіль, 16 квітня 2008 року). – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С.32 – 34.

65. Гупаловська М.Б. Концептуалізація бюджетного контролю в Україні / М. Гупаловська // Проблеми розвитку економіки і підприємництва в Україні в контексті міжнародних інтеграційних процесів. Матеріали всеукраїнської науково – практичної конференції. Тернопіль, 26-27 травня 2005р. – Тернопіль, 2005. – С. 24 – 26.

66. Гупаловська М.Б. Організаційно-функціональна система бюджетного контролю / М. Гупаловська // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2009. – Випуск 256. – С. 1447–1455.

67. Гупаловська М.Б. Проблема визначення об’єкта та предмета бюджетного контролю / М. Гупаловська // Формування єдиного наукового простору Європи та



завдання економічної науки. Матеріали міжнародної науково – практичної конференції.(Тернопіль, 24-26 жовтня 2007 року) . – Тернопіль, 2007. – С.53–55.

68. Гупаловська М.Б. Проблеми бюджетного контролю в Україні / М. Гупаловська // *Materialy IV mezinarodni vedecko – prakticka conference “Vedecky prumysl evropskeho kontinentu - 2008”*. – Dil 2. *Ekonomickevedy:Praha. Publishing House “Education and Science” s.r.o.* – 2008. – S – 70-72.

69. Гупаловська М.Б. Реалії функціонування та проблеми модернізації Рахункової палати України / М. Гупаловська // *Світ фінансів*. – 2008. – Вип. 4. – С. 139. – 146.

70. Гупаловська М.Б. Роль контролюючих органів в управлінні бюджетним процесом / М. Гупаловська // *Методологічні проблеми фінансової теорії і практики в постстабілізаційний період. Матеріали наукової конференції професорсько – викладацького складу (Тернопіль, 18 квітня 2007 року)*. – Тернопіль, 2007. – С. 52 – 54.

71. Гупаловська М.Б. Система органів бюджетного контролю в Україні / М. Гупаловська // *Матеріали наукової конференції професорсько – викладацького складу (Тернопіль, 13 квітня 2006 року)*. – Тернопіль: Тернопільський державний економічний університет, 2006. – С. 53-55.

72. Гупаловська М.Б. Сучасні світові тенденції і моделі організації бюджетного контролю та можливості їх використання в Україні / М. Гупаловська // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2009. – № 12 (103). – С. 58 –66.

73. Гупаловська М.Б. Удосконалення нормативно – правового забезпечення бюджетного контролю як напрям формування міжнародної конкурентоспроможної економіки України / М. Гупаловська // *Збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково- практичної конференції “Конкурентоспроможність та інноваційний розвиток України: проблеми науки та практики”*. – Харків. – 2009. – С. 45–48с.

74. Гупаловська М.Б. Функціонування Державної контрольно – ревізійної служби України: практика та перспективи удосконалення діяльності / М. Гупаловська // *Збірник наукових праць “Вісник НУВГП”*. – Рівне, 2009. – С. 49 – 55.

75. Гуцалюк Л. Ревізія місцевого бюджету: здобутки та проблеми служби / Л. Гуцалюк, С. Микицей, А. Омельчук, В. Ворона // Фінансовий контроль. – 2009. – № 3(50). С 39 – 44.
76. Гуцалюк Л.П. Організація перевірок використання бюджетів усіх рівнів / Л. Гуцалюк // Фінанси України. – 2003. – №7. – С 27–33.
77. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль в СССР и пути его совершенствования / Ю.А. Данилевский. – М.: Финансы и статистика, 1989. – С. 16.
78. Дем'янишин В.Г. Теоретична концептуалізація бюджету держави / В. Дем'янишин // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №9 (75). – С.3 –11.
79. Дем'янишин В.Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: [монографія] / В. Дем'янишин. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 496с.
80. Дем'янишин В.Г. Теоретичні та організаційні основи бюджетного контролю в Україні / В. Дем'янишин // Вісник ТАНГ. – 2004. – № 6. – С.45 –60.
81. Дишкант О. В. Державний фінансовий контроль в Україні: стан та перспективи розвитку / Олег Дишкант, Ольга Дишкант // Світ фінансів. – 2010. – №4. – С. 98–106.
82. Дмитренко Г.В. Державний фінансовий контроль – складова система державного управління / Г. Дмитренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – №7. – С. 57 – 59.
83. Дмитренко Г.В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні / Г. Дмитренко // Статистика України. – 2009. – № 3. – С. 118 – 123.
84. Дмитренко Г.В. Пильнуємо за виконанням місцевого бюджету / Г. Дмитренко // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6(41). – С. 28–30.
85. Дмитренко Г.В., Дмитренко Р.В., До питання вдосконалення фінансового контролю в системі державного управління / Г. Дмитренко, Р. Дмитренко // Статистика України. – 2008. – № 1. – С. 96 – 99.
86. Дондик І.М. Вплив фінансового контролю на ефективність економіки / І. Дондик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 2 (105). – С. 12 – 16.

87. Дребот І. С. Повнота і злагодженість реалізації контрольних функцій усіма учасниками бюджетного процесу – важливий фактор дієвості фінансового контролю / І. Дребот // Фінансовий контроль. – 2006. – №4 (33). – С 51 – 54.
88. Дрозд І.К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово – економічного контролю / І. Дрозд // Фінанси України. – 2006. – № 3. – С. 135 – 140.
89. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. [навч. посіб.] / І. Дрозд, В. Шевчук. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – 304 с.
90. Дутка Г. Проблеми співвідношення компетенції парламенту і Рахункової палати у контрольно-бюджетній сфері / Г. Дутка // Право України. – 2001. – № 4. – С. 101–105.
91. Душечкіна В. І. Бюджетний контроль: не залякування, а виховання відповідальності / В. Душечкіна // Фінансовий контроль . – 2006. – № 2 (31). – С. 61 – 63.
92. Ермилов В.Г. К теории государственного финансового контроля / В. Ермилов // Финансы. – 2005. – № 2. – С. 64.
93. Жадан О. І. Організаційний аспект механізму фінансового контролю ефективності використання державних коштів / О. Жадан // Економіка та держава. – 2007. – № 10. – С. 86 – 88.
94. Жернаков М. Фінансовий контроль: сутність, суб’єкти, їх права і обов’язки / М. Жернаков // Підприємництво, господарство, право. – 2006. – № 3. – С. 64 – 66.
95. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль / В. Жуков, С. П. Опёньшев. – М., 1999. – 385 с.
96. Закон України “ Про Рахункову палату України” від 11.07.96 № 315/96-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua>
97. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.1993 № 2939-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – С. 110.
98. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.90 р. №509-ХІІ у редакції Закону України від 24.12.93 р. №3813-ХІІ, зі змінами // Баланс. – 1999. – №15. – С. 21.

99. Закони України “ Про Державний бюджет України на 2003-2010 роки” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: [http:// zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua).
100. Звіти Державної фінансової інспекції України за 2003-2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: [http:// dkrs.gov.ua/kru/uk](http://dkrs.gov.ua/kru/uk) .
101. Звіти про виконання Державного бюджету України за 2003 - 2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http:// minfin.kmu.gov.ua/control/uk>.
102. Звіти Рахункової палати України за 2003 -2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http:// ac-rada. gov.ua>.
103. Іванова, І. М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку : монографія / І. Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.
104. Іванова І.М. Порухення і покарання. Система відповідальності учасників бюджетного процесу в Україні потребує змін / І. Іванова // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1 (42). – С. 47–50.
105. Іванова І.М. Реформування системи державного фінансового контролю / І. Іванова // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 145 – 150.
106. Івахненков С.В. Методологія фінансово – господарського контролю / І. Івахненков // Наукові записки. – 2007. – Том 68. Економічні науки. – С. 30 – 34.
107. Історія становлення і розвитку Рахункової Палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http:// www.ac-rada.gov.ua>.
108. Каленський М.М. Удосконалення фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів / М. Каленський // Фінанси України. – 2001 . – № 5. – С. 65 – 68.
109. Калюга Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення / Є. Калюга // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С.51.
110. Калюга Є.В. Фінансово – господарський контроль у системі управління: монографія / Є. Калюга. – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360с.
111. Картавих А.Г. Попит зарубіжних країн – складова удосконалення організації державного фінансового контролю / А. Картавих // Економіка та держава. – 2008. – №8. – С. 87 – 90.

112. Качан Т.В. Розвиток державного фінансового контролю в контексті положень нового бюджетного кодексу України / Т.Качан // Наукові праці НДФІ. – 2010. – № 4 (53). – С.124 – 130.
113. Клець Л. Є. Бюджетний менеджмент. [навч. посіб] / Л. Клець. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 640с.
114. Ковалюк О.М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки / О. Ковалюк // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 151 – 158.
115. Козлов Ю.М. Государственное управленческое и административное право / Ю. Козлов. – М., 1978.
116. Константинов Ф.В. Философская энциклопедия / Ф. Константинов. – М., 1967. – Т. 4. – 592с.
117. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254 к./96 / Верховна Рада України // Офіційний вісник України. – 2004. – № 9 (19.03.2004).
118. Костіна Н.І. Менеджмент: перспективні інформаційні технології / Н. Костіна, В. Антонов, В. Білоус. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2002. – 374с.
119. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Е. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216с.
120. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю / О. Кузьменко // Фінансове право. – 2001. – № 4. – С. 83 – 85.
121. Кузьменко О. Проблеми співвідношення компетенції парламенту і Рахункової палати у контрольно-бюджетній сфері / О. Кузьменко // Право України. – 2001. – № 4. – С. 101–105.
122. Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Кузьменко Олена Анатоліївна. – Київ, 2002. – 203 с.
123. Курашвили Б.П. Очерк теории государственного управления / Б. Курашвили. – М, 1987. – 292 с.

124. Лещенко В. Роль європейських ідей у реформуванні державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / В.Лещенко // Фінансовий контроль. – 2010. – № 6. – С. 39–41.
125. Лиско Н.А. Основні принципи державного фінансового контролю в Україні / Н. Лиско // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 5 (119). – С. 42–47.
126. Литвиненко Л. Система фінансового контролю у Франції: уроки для України / Людмила Литвиненко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: [www.nbub.gov.ua/06%20Mechanics.pdf](http://www.nbub.gov.ua/06%20Mechanics.pdf).
127. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. –К.: Вид. підг. за сприяння програми ООН з врядування, 2003. – С. 23–27.
128. Лук'яненко І.Г. Система моделювання показників бюджетної системи України: Принципи та інструменти / І.Г Лук'яненко. – К.: Вид. дім “Києво-Могилянська академія”, 2004. – 541 с.
129. Любенко А.М. За критерієм ефективності / А. Любенко // Фінансовий контроль. – 2008. – №1 (42). – С. 44–46.
130. 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 ТЕРРА, 2010. – 108с.
131. Маркіна І. А. Методичні питання ефективності управління / І. Маркіна // Фінанси України. – 2000. – № 6. – С. 24–32.
132. Маркіна І.А. Методологія сучасного управління: [Монографія] / І. Маркіна. – К.: Вища школа, 2001. – 311с.
133. Мартиненко М.М. Основи менеджменту: підруч. / М.М. Мартиненко. – К.: Каравела, 2005. – С. 247–248.
134. Международные термины контроля. Глоссарий (термины и выражения, используемые при внешней ревизии государственного сектора) / ИНТОСАИ // Контролинг. – 1991. – № 2. – С. 38–51.

135. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В. Мельничук // Фінансовий контроль – 2002. – №2. – С. 33 – 36.
136. Мельничук В.Г. Економічне зростання і проблеми державного фінансового контролю / В. Мельничук // Економіка України. – 2002. – №12. – С. 21 – 28.
137. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело. – 1992. – 702 с.
138. Микитюк І. Основні вимоги до побудови єдиної системи державного фінансового контролю / І. Микитюк // Світ фінансів. – 2006. – Випуск 2 (7). – С. 109 – 113.
139. Микитюк, І. Оцінка ризиків у системі внутрішнього фінансового контролю / І. Микитюк // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2011. – № 3. – С. 42 – 50.
140. Микитюк І. Принципи організації та здійснення державного фінансового контролю / І. Микитюк // Вісник ТДГУ. – 2006. – № 3. – С. 88 – 94.
141. Микитюк І.С. Методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю / І. Микитюк. – Матеріали ХНІ міжнар. наук. практ. конф. [“Структурно-інституційні зміни та інвестиційно-інноваційний розвиток регіону”], (Чернівці, 17-18 трав. 2007 р.). – Чернівці, 2007. – С. 337–339.
142. Микитюк І.С. Сутність оцінки ефективності державного бюджету / І.С. Микитюк // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 4(58). – С. 52–57.
143. Милостних О. Через недосконале законодавство місцеві бюджети втрачають мільони /О. Милостних, О. Орішко // Фінансовий контроль. – 2009. – № 3 (50). – С 13 – 15.
144. Мних Є. Пріоритетні напрями вдосконалення фінансового контролю на новому етапі розвитку ринкових відносин в Україні / Є. Мних // Фінансовий контроль. – 2009. – № 4. – С. 56 – 59.
145. Мних С.В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / [Є. Мних, Г. Кравченко, Н. Барабаш та ін. ]. – К.:Київ. Нац.торг.економ. ун-т, 2008. – 186с.

146. Наказ Міністерства фінансів України “Про паспорти бюджетних програм” від 29.12.2002р. № 1098 (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http://www.minfin.gov.ua/>

147. Нароваткіна Т. Порушення бюджетного законодавства в процесі виконання бюджетів / Т. Нароваткіна // Казна України . – 2009. – № 3. – С. 19 – 23.

148. Невідомий В.І. Окремі питання адаптації законодавства України до міжнародних стандартів у сфері фінансового контролю / В. Невідомий // Право і безпека. – 2005. – №4. – С. 24 – 26.

149. Новий тлумачний словник української мови: у 4 т. [Укладачі Яременко В.В., Сліпушко О.С.]. – К., 2000. – 904 с.

150. Овсянников Л. Закон о государственном финансовом контроле: все-таки нужен президентский контроль / Л. Овсянников // Президентский контроль. – 1998. – № 9. – С. 5.

151. Огонь Ц. Г. Дієвість бюджетного менеджменту – основа ефективності рішень у виборі пріоритетів державної політики / Ц. Огонь // Фінанси України. – 2004. – № 11. – С. 158 – 160.

152. Огонь Ц. Г. Дієвість державного контролю в процесі виконання доходної частини бюджету України / Ц. Огонь // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – №12 (54). С. 48 – 55.

153. Ожегов С.И. Словарь русского языка / под ред. Н.Ю. Шведовой. – М., 1990. – 921с.

154. Олексійчук О. Бюджетний контроль в Україні: законодавче, організаційне та статистичне забезпечення / О. Олексійчук // Економіка. – 2004. – № 11. – С 145 – 147.

155. Олійник Д.С. Децентралізація управління місцевими бюджетами по-французьки / Д. Олійник // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2(31). – С. 50 – 53.

156. Опарін В.М. Фінанси (Загальна теорія): навч. посіб. / В.М. Опарін. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: КНЕУ, 2001. – 240с.

157. Опарін В.М. Сутність і складові бюджетного менеджменту / В. Опарін, Л.Сафонова // Фінанси України. – 1998. – № 2. – С. 60 – 63.



158. Павлюк С.М. Роль вищих органів фінансового контролю у бюджетному процесі / С. Павлюк // Фінанси України. – 2000. – № 11. – С.143–147.
159. Петренко П. Чи може у демократичній державі Рахункова палата бути розмінною політичною монетою? / П. Петренко // Голос України. – 2007. – № 21 (4021) 6 лютого. – С. 6–7.
160. Пісьмаченко, Л. Реорганізація системи державного фінансового контролю в контексті адміністративної реформи в Україні / Л. Пісьмаченко, Р. Косинський // Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України. – 2011. – №1. – С. 285–294.
161. Піхоцький В.Ф. Роль Рахункової палати України в системі державного фінансового контролю / В. Піхоцький // Проблеми науки. – 2008. – № 3. – С. 2–7.
162. Піхоцький В.Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів державного бюджету України та їх використанням / В. Піхоцький // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 75 – 82.
163. Плескач В.Л. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки / В.Плескач, К. Жадько // Фінанси України. – 2009. – № 6. – С. 85 – 92.
164. Погосян Н. Д. Правовой статус вищих органів фінансового контролю Великобританії, Франції, Німеччини і Польщі / Н. Погосян // Государство и право. – М. – 1998. – № 2. – С. 103 –111.
165. Погрібатько Л.П. Бюджетні правопорушення: як їх уникнути? / Л. Погрібатько // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4 (39). – С. 10 – 12.
166. Поплавська Т. Від сильних місцевих бюджетів – до заможної держави / Т. Поплавська // Фінансовий контроль. – 2007. – № 3. – С. 36 – 38.
167. Порядок взаємодії Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління України при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів затверджено постановою колегії Рахункової палати від 22.11.2001 №27-7 та постановою колегії ГоловокРУ від 19.10.2001 р. № 20 // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 5.
168. Постанова Кабінету Міністрів України Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного

фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів від 12.05.2007 р. № 698 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 37. – С. 18.

169. Постанова Кабінету Міністрів України Про затвердження Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою від 20 квітня 2006 р. № 550 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 16. – С 215.

170. Постанова Кабінету Міністрів України Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм від 10.08.2004 р. № 1017 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 32. – С 35.

171. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за виконанням бюджетних коштів, державного і комунального майна: Наказ Головки КРУ України № 168 від 9 серпня 2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

172. Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів : постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 № 1673 // Урядовий кур'єр. – 2006. – № 231.

173. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі : розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538-р // Офіційний вісник України. – 2002. – № 38 С. 241.

174. Проект Закону України “Про фінансовий контроль” від 30.08.2002 р. №1131-1. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua>.

175. Результати попереднього і поточного контролю органів Державного казначейства України за 2004-2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http://www.treasury.gov.ua>.

176. Репетько О. Пріоритетні напрями розвитку державного фінансового аудиту в сучасних умовах / О. Репетько // Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України. – 2009. – № 2. – С. 119-127.

177. Родионова В.М. Финансовый контроль: Ученик / В. Родионова, В. Шлейников. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.

178. Розпорядження Кабінету Міністрів України Про схвалення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю 2017 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http://zakon.rada.gov.ua>.

179. Розпорядження КМУ Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього контролю: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http://zakon.rada.gov.ua>.

180. Рожко О. Д. Суперечності бюджетного контролю в Україні / О. Рожко // Наукові праці НДФІ. – 2010. – №4. – С. 20 – 26.

181. Роман О.Т. Контроль у системі управління фінансовою діяльністю держави / О. Роман // Наукові праці НДФІ. – 2010. – № 4 (53). – С.131 – 140.

182. Романів Є.М. Волянський І.Р. Аудит адміністративної діяльності в бюджетній сфері / Є. Романів // Фінанси України. – 2003. – №9. – С 128 – 132.

183. Рубан Н.І Аудит ефективності бюджетних коштів / Н. Рубан // Фінанси України. – 2004. – №1. – С 138 – 141.

184. Рубан Н.І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми / Н. Рубан // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 7 – 15.

185. Савченко Л.А. Правовий статус Рахункової палати України: монографія / Л. Савченко. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2002. – С. 28.

186. Сагайдак Р. Ревізія як основна форма фінансово – господарського контролю/ Р. Сагайдак // Наукові записки ТДПУ ім Гнатюка. Серія Економіка. – 2005. – № 19. – С. 112 – 115.

187. Сафонова Л.Д. Бюджетний менеджмент: [навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни / Л.Сафонова. – К.: КНЕУ, 2001. – 186 с.

188. Сивульський М.І. Результати роботи, проблеми й завдання Державної контрольно – ревізійної служби України / М. Сивульський // Фінанси України. – 2009. – № 3. – С. 37 – 45.

189. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280с.

190. Сисюк С. Проблеми розвитку та удосконалення державного фінансового контролю / С. Сисюк // Наукові записки ТДПУ ім. Гнатюка. – 2007. – № 21. – С. 86 – 89.
191. Скопич О.Д. Стратегічні орієнтири ефективної системи муніципального фінансового контролю / О. Скопич // Статистика України. – 2008. – №1. – С. 116–121.
192. Степашин С.В. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов / С. Степашин, Н. Столяров, С. Шохин, В. Жуков. – СПб.: Питер, 2004. – С. 96 – 97.
193. Стефанюк І. Метод і форма державного фінансового контролю: сутність і методологічні відмінності / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С. 12 –19.
194. Стефанюк І. Б. Байбакова О.О. Нідерландська система фінансового контролю та її зв'язок з бюджетним процесом / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2 (31). – С. 46.
195. Стефанюк І. Б. Теоретичні засади побудови нової системи державного фінансового контролю підприємницької діяльності / І. Стефанюк // Фінанси України. – 2003. – №11. – С. 139.
196. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль виконання бюджетних програм / І. Стефанюк // Фінанси України. – 2004. – №10. – С. 141 – 147.
197. Стефанюк І. Невеселий коментар про нецільове використання бюджетних коштів / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2008. – № 6(47). – С. 48 – 51.
198. Стефанюк І. Пріоритети діяльності органів Державної контрольно – ревізійної служби в умовах фінансової кризи / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2009. – №1 (48). – С. 5 – 6.
199. Стефанюк І.Б. Бюджетна реформа вимагає нових форм контролю / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2004. – № 5 (22). – С. 3 – 8.
200. Стефанюк І.Б. Вплив дефініцій на якість фінансового контролю / І. Стефанюк // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 25 – 34.
201. Стефанюк І.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2003. – №2 (15). – С 9–14.

202. Стефанюк І.Б. Запровадження аудиту фінансово – господарської діяльності бюджетних установ / І. Стефанюк // Фінанси України. – 2005. – №6. – С. 138–144.
203. Стефанюк І.Б. Застосування термінології стандартів аудиту INTOSAI у вітчизняній системі державного фінансового контролю / І. Стефанюк // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 17 – 19.
204. Стефанюк І.Б. Контрольно- ревізійна служба як складова системи фінансової безпеки держави / І. Стефанюк // Фінанси України. – 1998. – №11. – С. 43 – 47.
205. Стефанюк І.Б. Нова парадигма розвитку державної контрольно – ревізійної служби / І. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 9. – С. 3 – 11.
206. Стоян В.І. Розмежування повноважень між учасниками бюджетного процесу та організація взаємодії з ними органів державного казначейства / В. Стоян, А.Лучка // Фінанси України. – 2005. – № 12. – С. 42 – 51.
207. Сухарева Л.О., Федченко Т.В. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л. Сухарева, Т. Федченко // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 125 – 131.
208. Тарнавська Н.П. Менеджмент: теорія та практика: [підр. для вузів] / Н. Тарнавська, Р. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 1997. – 456 с.
209. Тимохін М. Роль європейських ідей у реформуванні державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Максим Тимохін, Володимир Лещенко // Фінансовий контроль. – 2010. – № 6. – С. 39 – 41.
210. Тихомиров Ю.А. Механизм управления в развитом социалистическом обществе / Ю. Тихомиров. – М.: Наука, 1978. – С. 317 – 318.
211. Трощій І. Європейський досвід боротьби з фінансовим шахрайством / І. Трощій // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С 62– 65.
212. Указ Президента України “Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади” від 9 грудня 2010 року N 1085/2010 . [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http://www.president.gov.ua/documents/12584.html>.

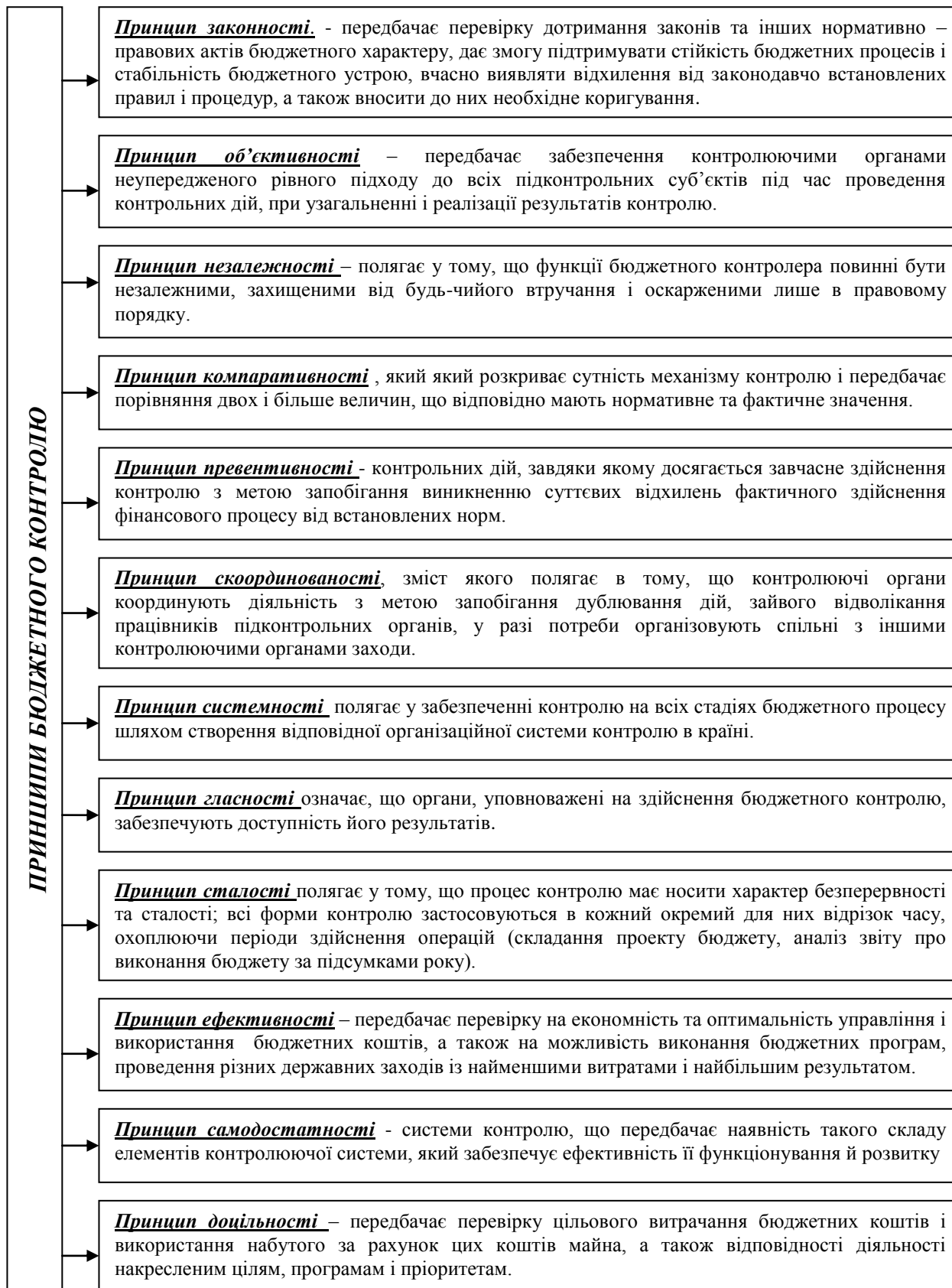
213. Указ Президента України “Про Положення про Державну фінансову інспекцію України” від 23 квітня 2011 року N 499/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 31. – С.11.
214. Файоль А. Общнее и промышленное управление / А. Файоль. – М. – 1923. – 111 с.
215. Футоранська, Ю. М. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку / Ю. Футоранська // Наукові праці НДФІ. – 2010. – №2. – С. 69–76.
216. Футоранська Ю.М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. Футоранська // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 151–158.
217. Цветков В.В. Удосконалення методів управління - важлива умова підвищення його якості / В. Цветков // Радянське право. – 1976. – № 9. – С 23–29.
218. Чайка В.М. Підвищення результативності державного фінансового контролю / В. Чайка // Фінанси України. – 2001. – № 5. – С. 69 – 74.
219. Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність / В. Чернадчук // Фінансове право. – 2002. – № 11. – С. 74 – 76.
220. Чернадчук В. Щодо видів бюджетного контролю / В. Чернадчук // Фінансове право. – 2002. – №12. – С.5 – 7.
221. Чечетов М.В. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. В 2-х ч. Ч.2 [М. Чечетов, Н. Чечетова, А.Бережна]. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 445 с.
222. Чечуліна О.О. Контроль бюджетних повноважень при виконанні бюджетів / О. Чечуліна // Фінанси України. – 2007. – № 6. – С. 64 – 68.
223. Чорноруцький С.П. Внутрішній контроль: оцінка стану / С. Чорноруцький // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4 (39). – С. 53 – 54.
224. Чугунов, І. Я. Концептуальні засади розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю / І. Чугунов, Ю. Футоранська // Наукові праці НДФІ. – 2010. – №1. – С. 15 – 23.
225. Чугунов І.Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Чугунов, В. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3 – 12.

226. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І. Чумакова // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С.142–143.
227. Шевченко Н.В. Сьогодні на порядку денному – відхід від диктатури перевірок / Н. Шевченко // Фінансовий контроль. – 2005. – № 2(25). – С 21–22.
228. Шевчук В.О. Становлення та розвиток системи державного фінансового контролю в Україні / В. Шевчук // Фінанси України. – 1997. – № 11. – С. 19–29.
229. Шевчук В.О. Удосконалення процедури контролю за процесом формування бюджетів / В. Шевчук // Фінанси України. – 1999. – №6. – С 19–28.
230. Шкіря Н. Внутрішній фінансовий контроль: новації і стандарти / Н. Шкіря // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1(48). – С 50–51.
231. Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С. Шохин. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
232. Шохин С.О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России / С. Шохин, Л. Воронина. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 237 с.
233. Штофф В. А. Современная философия науки / В. Штофф // Вопросы философии. – 2007. – № 9. – С. 86–95.
234. Шутов М.І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика): монографія / М. Шутов, В. Бабенко, Н. Стоянова. – Одеса: Юридична література, 2004. – 136 с.
235. Экономическая энциклопедия [Гл. ред. Абалкин Л. И.]. – М.: Науч.-ред. Совет изд-ва “Экономика”, 1999. – 1055 с.
236. Юридична енциклопедія: В.6 т. / Ред.кол.: Ю.С.Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К., 1998. –Т.1. – 293 с.
237. Юрій С.І., Стоян В.І., Даневич О.С. Казначейська система: підручник. – 2-ге вид. змін. і доп. / С. Юрій, В. Стоян, О. Даневич. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 818с.
238. Юрій С.І. Фінанси: підр./ [С. Юрій, Л. Алексеєнко, І. Зятковський та ін.]; за ред. С.І.Юрія, В.М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – 611 с.
239. Fayol A. General and Industrial Management. – 1984. – 120 p.

240. Guidance on the Best Practice fore the Audit of Privatisation. – WGAP INTOSAI, 1998 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nap.gov.uk/intosai/wgap/>
241. Kalimas M. Elementary kontroly / M. Klimas. - W-wa: PWE, 1967. – 276 с.
242. Vygovska N. G. Funkcje kontrolne ksigowych w warunkac rynku / N. G .Vygovska // Stosunki gospodar unii evropejskiej. Praga zbiorowa pod redakcja naukowa. – Zielona gora. – 2004. – P. 301 – 306.
243. Zodi R. Program Budgeting: Techniques and Procedures / R. Zodi. – Blacksburg, VA: Center for Urban and Regional Studies, 1988. – 97 p.



## Додаток А



## Додаток Б

## Зіставлення класифікації контролю за даними наукових джерел

№ п/п	Класифікація контролю	Згідно з науковими джерелами				
		3	4	5	6	7
		Белобжецький І.А. [20]	Білуха М.Т. [24]	Бутинець Ф.Ф. [31]	Вознесенський Е.А. [43]	Калюга Є.В.[110]
<b>1</b>	<b>За організаційними формами</b>					
1.1	партійний	-	-	-	-	-
1.2	народний	-	-	-	-	-
1.3	позавідомчий	-	-	-	+	-
1.4	громадський	-	+	-	+	-
1.5	відомчий (внутрішньо- відомчий)	-	+	-	+	-
1.6	зовнішній	-	-	-	-	+
1.6.1	державний	-	+	-	+	+
1.6.2	приватний	-	-	-	-	+
1.7	внутрішній	-	+	-	+	+
1.7.1	відомчий (галузевий)	-	-	-	-	+
1.7.2	контроль власника	-	-	-	-	+
<b>2</b>	<b>За часом здійснення</b>					
2.1	попередній	+	+	+	+	+
2.2	поточний	+	+	+		+
2.3	наступний	+	+	+	+	+
<b>3</b>	<b>Залежно від суб'єкта контролю</b>					
3.1	зовнішній	-	-	+	-	-
3.2	внутрішній	-	-	+	-	-
3.3	загальний	-	-	-	-	-
3.4	внутрішньогосподарський	+	-	+	-	-
3.5	внутрішньовідомчий (відомчий)	+	-	+	-	-
3.6	міжвідомчий (державний, позавідомчий)	+	-	-	+	-
3.7	громадський	+	-	-	+	-
<b>4</b>	<b>За формами здійснення</b>					
4.1	ревізія (документальна ревізія)	+	+	+	+	+
4.2	тематична перевірка (обстеження)	+	-	+	-	+

## Продовження додатку Б

1	2	3	4	5	6	7
4.3	рахункова перевірка звітності	+	-	-	+	-
4.4	економічний аналіз	-	-	+	+	-
4.5	перевірки	-	-	+	-	-
4.6	спостереження	-	-	-	-	-
4.7	загальні	-	-	-	-	-
4.8	спеціальні	-	-	-	-	-
4.9	камеральна перевірка	-	-	-	-	+
<b>5</b>	<b>За джерелами інформації</b>					
5.1	документальний	+	+	-	-	+
5.2	фактичний	+	+	-	-	+
<b>6</b>	<b>За періодом охоплення подій</b>					
6.1	до дати складання балансу	-	-	-	-	+
6.2	після дати складання балансу	-	-	-	-	+

## Додаток В

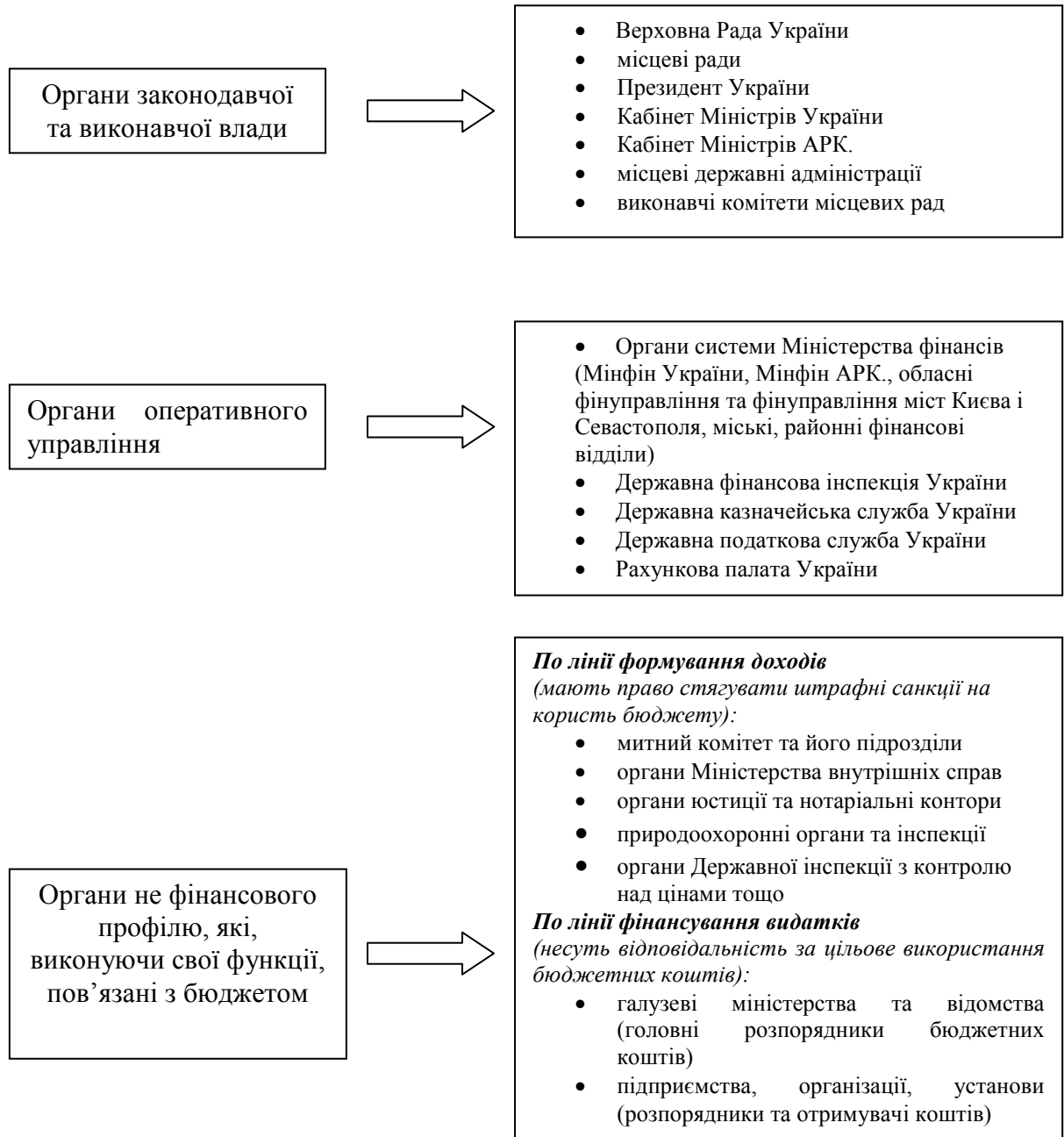


Рис. Органи управління бюджетом

## Додаток Д

## Повноваження основних органів управління бюджетом

<i>Назва суб'єкта управління</i>	<i>Повноваження</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Президент України	<ul style="list-style-type: none"> <li>- підпис Закон України про Державний бюджет України;</li> <li>- внесення в установленому чинним законодавством порядку змін та доповнень до Закону про Державний бюджет;</li> <li>- внесення на розгляд Верховної Ради України законопроекти, в тому числі ті, що стосуються бюджетного процесу;</li> <li>- видання указів, які можуть регулювати окремі питання бюджетного процесу;</li> <li>- контроль ходу складання та виконання Державного бюджету України.</li> </ul>
Верховна Рада України	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення бюджетних повноважень всіх учасників бюджетного процесу;</li> <li>- визначення бюджетної політики держави;</li> <li>- прийняття постанови про схвалення або взяття до відома основних напрямків бюджетної політики на наступний рік;</li> <li>- розгляд проекту бюджету в трьох читаннях;</li> <li>- ухвалення Закону про Державний бюджет України;</li> <li>- контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу;</li> <li>- контроль використання коштів резервного фонду Державного бюджету України;</li> <li>- заслуховування звітів про стан виконання бюджету, в тому числі звітів розпорядників бюджетних коштів про використання коштів Державного бюджету України;</li> <li>- прийняття рішення щодо звіту про виконання Державного бюджету.</li> </ul>
Рахункова палата України	<ul style="list-style-type: none"> <li>- контроль за виконанням Державного бюджету України;</li> <li>- експертиза проектів Державного бюджету України;</li> <li>- аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовка і внесення до ВРУ пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства;</li> <li>- клопотання перед ВРУ, Президентом України та органами виконавчої влади про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні бюджетного законодавства.</li> </ul>
Кабінет Міністрів України	<ul style="list-style-type: none"> <li>- подання до ВРУ проекту основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;</li> <li>- розробка проекту Закону про Державний бюджет України та надання на розгляд до ВРУ;</li> <li>- забезпечення виконання Державного бюджету України;</li> <li>- подання річного звіту про виконання Закону України про Державний бюджет ;</li> <li>- доведення до місцевих органів влади обсягів міжбюджетних</li> </ul>

## Продовження додатку Д

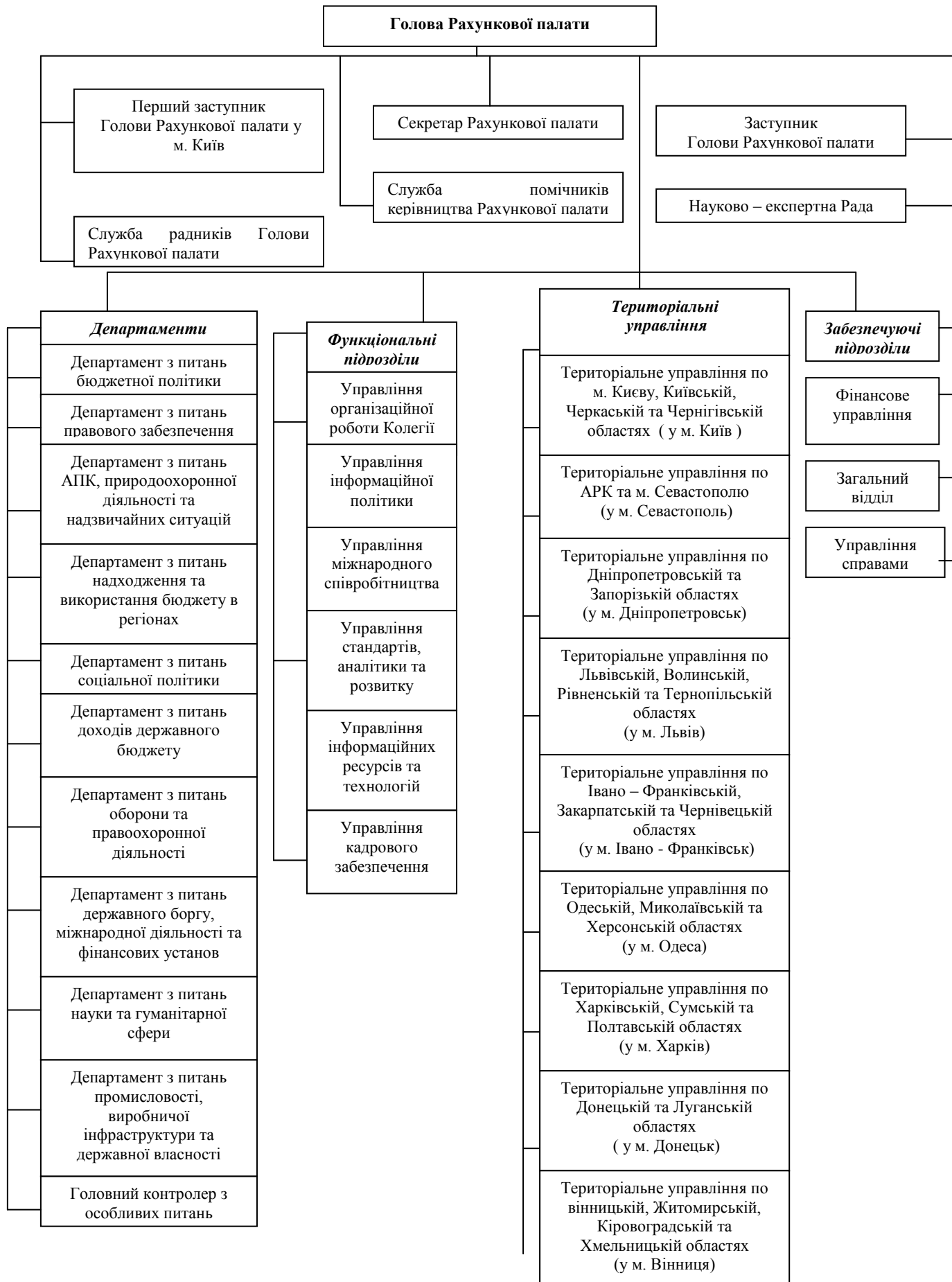
1	2
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- трансфертів;</li> <li>- прийняття рішення про виділення та використання коштів із резервного фонду Державного бюджету</li> </ul>
<p style="text-align: center;">Органи системи Міністерства фінансів України</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- загальна організація та управління виконанням бюджету, координація діяльності всіх учасників бюджетного процесу;</li> <li>- розробка проекту бюджету;</li> <li>- розробка і доведення до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції щодо підготовки бюджетних запитів, та аналіз їх;</li> <li>- подача проекту Закону про Державний бюджет на розгляд КМУ;</li> <li>- затвердження Розпису доходів та видатків бюджету;</li> <li>- складання звіту про виконання бюджету;</li> <li>- контроль у межах своїх повноважень за цільовим використанням бюджетних коштів.</li> </ul>
<p style="text-align: center;">Органи Державної казначейської служби України</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- організація та здійснення виконання бюджету з принципу єдиного казначейського рахунку;</li> <li>- управління доходами та видатками бюджету, здійснення операцій з бюджетними коштами;</li> <li>- ведення обліку касового виконання бюджету та звітності про стан виконання бюджету;</li> <li>- управління державним внутрішнім та зовнішнім боргом відповідно до чинного законодавства;</li> <li>- розподіл між Державним та місцевими бюджетами відрахувань від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими ВРУ.</li> </ul>
<p style="text-align: center;">Органи Державної фінансової інспекції України</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- контроль в міністерствах, відомствах, бюджетних установах, підприємствах, що отримують кошти з бюджетів всіх рівнів за витрачанням і збереженням коштів і матеріальних цінностей та станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності;</li> <li>- розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.</li> </ul>
<p style="text-align: center;">Органи Державної податкової служби України</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- контроль за дотриманням податкового законодавства та порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;</li> <li>- облік платників та надходження податків, інших платежів;</li> <li>- подання Міністерству фінансів України та Головному управлінню Державного казначейства України звіту про надходження податків, інших платежів;</li> <li>- прогноз, аналіз надходження податків, інших платежів, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробка пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету.</li> </ul>

## Продовження додатку Д

<i>1</i>	<i>2</i>
	розвитку України і вносить їх ВРУ для інформування; - затвердження кошторису доходів і витрат НБУ та подає ВРУ та КМУ для включення до проекту Державного бюджету України на наступний рік.
Фінансові органи держави	- функції, пов'язані з формуванням доходів бюджету при нарахуванні і стягненні певних платежів, штрафних санкцій; - фінансування видатків з бюджету і відповідальність за їх цільове використання.

## Додаток Е

## Структурна схема Рахункової палати України





## Додаток Ж

## Методичні прийоми контролю та властиві їм контрольно-ревізійні процедури

<b>Методичні прийоми контролю</b>	<b>Контрольно-ревізійні процедури</b>
1	2
<b><i>Органолептичні</i></b>	
Інвентаризація	Організація інвентаризаційного процесу. Документування. Нормативно-правове регулювання, лічильна і бухгалтерська обробка документів. Прийняття рішень за результатами інвентаризацій.
Експертиза	Організація проведення і оформлення результатів експертизи. Перевірка нормативно-правового і договірного обґрунтування кош торисної документації.
Службове розслідування	Організація службового розслідування. Опитування службових осіб та інших учасників конфліктних учасників, вивчення їхніх письмових пояснень. Документальна перевірка та зіставлення з нормативно-правовими актами. Обґрунтування висновків і пропозицій.
Експеримент	Організація експерименту та його нормативно-правове обґрунтування. Вибір методики та проведення експерименту. Оформлення результатів експерименту.
<b><i>Розрахунково-аналітичні</i></b>	
Економічний аналіз	Організація, вибір методики і проведення економічного аналізу об'єктів контролю. Оформлення результатів аналізу.
Статистичні розрахунки	Вибір об'єктів, методики й інформаційного забезпечення розрахунків. Статистичні групування і узагальнення. Оформлення результатів статистичних розрахунків.
Економіко-математичні	Вибір об'єктів, методик дослідження. Економіко-математичні розрахунки і оформлення їхніх результатів.
<b><i>Документалістики</i></b>	
Інформаційне моделювання	Вибір нормативно-правової, планової, договірної, облікової, звітної та іншої інформації для моделювання об'єкта контролю з метою його вивчення і регулювання поведінки, створення інформаційного образу.
Дослідження документів	Вибір об'єктів контролю та їх нормативно-правового забезпечення. Обліково-обчислювальні і бухгалтерські процедури, перевірка документів за формою та змістом, їх зустрічна перевірка, взаємний контроль операцій, аналітична і логічна перевірка.
Нормативно-правове регулювання	Вибір нормативно-правових актів, які

	стосуються Виявлення	об'єкта	контролю.
--	-------------------------	---------	-----------

## Продовження додатку Ж

1	2
	відхилень фактичного стану підконтрольних об'єктів від їх нормативно-правового статусу і оформлення результатів.
<b><i>Узагальнення і реалізація результатів контролю</i></b>	
Групування недоліків	Класифікація і групування недоліків бюджетної діяльності за економічною однорідністю і хронологічною послідовністю
Аналітичне групування	Складання таблиць, схем, графіків, відомостей за даними виявленими ревізією недоліків.
Слідчо-юридичне обґрунтування	Розгляд пояснювальних записок від службових осіб, матеріально відповідальних та інших працівників з питань недоліків.
Систематизоване групування результатів контролю	Систематизоване групування результатів контролю в акті комплексної ревізії
Прийняття рішень	Видання наказів, розпоряджень, службового листа
Контроль за виконанням прийнятих рішень	Вибір об'єкта спостереження і одержання інформації про функціонування його згідно з управлінськими діями за результати контролю. Перевірка достовірності інформації про фактичний стан об'єктів контролю.

Додаток 3  
Обсяг та структура правопорушень, виявлених Рахунковою  
палатою України\*

Роки	Виявлені бюджетні правопорушення						
	Всього	Незаконне та нецільове використання бюджетних коштів		Неефективне використання бюджетних коштів		Порушення адміністрування доходів	
	млрд. грн.	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
2003	7,2	4,4	61	2,8	39	-	-
2004	7,5	5,0	67	2,5	33	-	-
2005	8,9	3,7	42	5,2	58	-	-
2006	10,7	6,8	64	3,9	36	-	-
2007	12,2	6,6	54	5,6	46	-	-
2008	18,9	4,7	25	7,8	41	6,4	34
2009	36,2	10,1	27	11,4	32	14,7	41
2010	52,0	16,1	31	14,4	28	21,5	41

\*Складено автором на основі даних [102]

Додаток И  
Обсяги незаконного використання бюджетних коштів, виявлених  
Рахунковою палатою України

Показники	млн.грн.	%
1	2	3
<b>2003 рік</b>		
Здійснення витрат бюджетних коштів на цілі не передбачені кошторисом	690,8	15,7
Відволікання коштів Державного бюджету дебіторською заборгованістю	431,2	9,8
Порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти”	418,0	9,5
Втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень	22,0	0,5
Незаконне використання коштів на цілі, непередбачені бюджетними програмами	13,2	0,3
Бюджетні правопорушення, пов’язані з розміщенням та виконанням державних замовлень	44,0	1,0
Незаконне виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету України	61,6	1,4
Інші	2719,2	61,8
<i>Всього</i>	4400,0	100
<b>2004 рік</b>		
Відволікання коштів Державного бюджету дебіторською заборгованістю	200,0	4,0
Порушення пов’язані з заборгованістю місцевих бюджетів перед Державним бюджетом	950,0	19,0
Недотримання принципу пропорційності фінансування (розподілу) бюджетних коштів	650,0	13,0
Заниження сум доходів та видатків бюджету	150,0	3,0
Наявність завищених асигнувань та зайво отриманих коштів у зв’язку з необґрунтованим складанням кошторисних призначень	529,2	10,6
Незаконне виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету України	5,0	0,1
Порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти”	387,3	7,7
Планування видатків Державного бюджету за відсутності правових підстав	150,0	3,0
Інші	1980,5	39,6
<i>Всього</i>	5002,0	100
<b>2005 рік</b>		
Втрати держбюджету внаслідок не застосування принципу єдиного казначейського рахунку	214,6	5,8
Заниження сум доходів та видатків бюджету	381,1	10,3
Несвоєчасне перерахування коштів міжбюджетних трансфертів	96,2	2,6
Планування та використання коштів Держбюджету без	114,7	3,1

## Продовження додатку И

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
відповідних обґрунтувань		
Порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти”	296,0	8,0
Втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень	843,6	22,8
Незаконне використання коштів на цілі, непередбачені бюджетними програмами	44,4	1,2
Бюджетні правопорушення, пов’язані з розміщенням та виконанням державних замовлень	177,6	4,8
Незаконне виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету України	240,5	6,5
Інші	1291,3	34,9
<i>Всього</i>	3700,0	100
<b>2006 рік</b>		
Планування та використання коштів Держбюджету без відповідних обґрунтувань	748,0	11,0
Бюджетні правопорушення, пов’язані з розміщенням та виконанням державних замовлень	68,0	1,0
Наявність завищених асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів у зв’язку з необґрунтованим складанням бюджетних призначень	204,0	3,0
Не законне здійснення платежів за відсутності паспорта бюджетної програми	285,6	4,2
Використання коштів з порушенням бюджетного законодавства	476,0	7,0
Порушення у зв’язку з неналежним веденням бухгалтерського обліку	258,4	3,8
Відволікання коштів Державного бюджету дебіторською заборгованістю	3000,0	44,0
Порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти”	172,0	2,2
Втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень	1071,7	15,8
Інші	516,3	8,0
<i>Всього</i>	6800	100
<b>2007 рік</b>		
Незаконне збільшення дотацій та субвенцій	646,8	9,8
Використання коштів з порушенням бюджетного законодавства	448,8	6,8
Планування видатків Державного бюджету за відсутності правових підстав	270,6	4,1
Втрати держбюджету внаслідок не застосування принципу єдиного казначейського рахунку	112,2	1,7
Незаконне використання коштів на цілі, непередбачені бюджетними програмами	105,6	1,6
Порушення у зв’язку з неналежним веденням бухгалтерського обліку	92,4	1,4

## Продовження додатку И

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державних замовлень	59,4	0,9
Відволікання коштів Державного бюджету дебіторською заборгованістю	281,2	4,3
Порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти”	262,3	4,0
Незаконне виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету України	99,0	1,5
Інші	4217,4	63,9
<i>Всього</i>	6600	100
<b>2008 рік</b>		
Використання коштів з порушенням бюджетного законодавства	2824,7	60,1
Планування видатків Державного бюджету за відсутності правових підстав	690,9	14,7
Порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти”	507,6	10,8
Відволікання коштів Державного бюджету дебіторською заборгованістю	126,9	2,7
Незаконне виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету України	277,3	5,9
Наявність завищених асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів у зв'язку з необґрунтованим складанням бюджетних призначень	70,5	1,5
Інші	202,1	4,3
<i>Всього</i>	4700	100
<b>2009 рік</b>		
Використання коштів з порушенням бюджетного законодавства	3686,5	36,5
Планування видатків Державного бюджету за відсутності правових підстав	1141,3	11,3
Незаконне виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету України	818,1	8,1
Відволікання коштів Державного бюджету дебіторською заборгованістю	555,5	5,5
Здійснення видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів	181,8	1,8
Втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень	1878,6	18,6
Порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти”	1393,8	13,8
Інші	444,4	4,4
<i>Всього</i>	10100	100
<b>2010 рік</b>		
Незаконне використання коштів фондів соціального спрямування	4105,5	25,5

## Продовження додатку И

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Використання коштів з порушенням бюджетного законодавства	2398,9	14,9
Незаконне збільшення дотацій і субвенцій	1851,5	11,5
Порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти”	853,3	5,3
Незаконне виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету України	740,6	4,6
Порушення, пов’язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку	644,0	4,0
Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав	676,2	4,2
Нецільове використання кредитних ресурсів	2189,6	13,6
Інші	2640,4	16,4
<i>Всього</i>	16100	100

---

\*Складено автором на основі даних [102]

## Додаток К

Обсяги неефективного використання бюджетних коштів, виявлених  
Рахунковою палатою України

Показники	млн.грн.	%
1	2	3
<b>2003 рік</b>		
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	86,4	3,1
Неефективне управління бюджетними коштами шляхом їх утримання без використання	38,6	1,4
Неефективне використання бюджетних коштів на сплату відсотків за несвоєчасно погашені кредити	39,5	1,4
Інші	2635,5	94,1
<i>Всього</i>	2800,0	100
<b>2004 рік</b>		
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	319,4	12,8
Використання коштів на придбання основних фондів (обладнання)	327,0	13,1
Неефективне управління бюджетними коштами шляхом їх утримання без використання	975,0	38,9
Неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	319,4	12,8
Неефективне використання бюджетних коштів на сплату відсотків за несвоєчасно погашені кредити	300,0	12,0
Інші	259,2	10,4
<i>Всього</i>	2500,0	100
<b>2005 рік</b>		
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	2537,6	48,8
Використання коштів на придбання основних фондів (обладнання)	274,6	5,3
Неефективне управління бюджетними коштами шляхом їх утримання без використання	285,1	5,5
Неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	1445,6	27,8
Неефективне використання коштів резервного фонду	275,1	5,3
Інші	382,0	7,3
<i>Всього</i>	5200	100
<b>2006 рік</b>		
Неефективне використання бюджетних коштів на сплату відсотків за несвоєчасно погашені кредити	369,3	9,5
Неефективне використання коштів резервного фонду	29,5	0,7



## Продовження додатку К

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	654,1	16,8
Неефективне управління бюджетними коштами шляхом їх утримання без використання	572,3	14,7
Інші	2273,7	58,3
<i>Всього</i>	3900	100
<b>2007 рік</b>		
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	856,2	15,3
Неефективне управління бюджетними коштами шляхом їх утримання без використання	1752,8	31,3
Неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	1506,4	26,9
Інші	1484,6	26,5
<i>Всього</i>	5600	100
<b>2008 рік</b>		
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	1950,0	25,0
Використання коштів на придбання основних фондів (обладнання)	156,0	2,0
Неефективне управління бюджетними коштами шляхом їх утримання без використання	693,8	8,9
Неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	4290,0	55,0
Неефективне використання бюджетних коштів на сплату відсотків за несвоєчасно погашені кредити	234,0	3,0
Інші	476,2	6,1
<i>Всього</i>	7800	100
<b>2009 рік</b>		
Неефективне використання коштів резервного фонду	592,8	5,2
Використання коштів на придбання основних фондів (обладнання)	410,4	3,6
Неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	5688,6	49,9
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	2793,0	24,5
Неефективне управління бюджетними коштами шляхом їх утримання без використання	934,8	8,2
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок фінансування заходів, що не належать до пріоритетних	672,6	5,9
Інші	307,8	2,7
<i>Всього</i>	11400	100

## Продовження додатку К

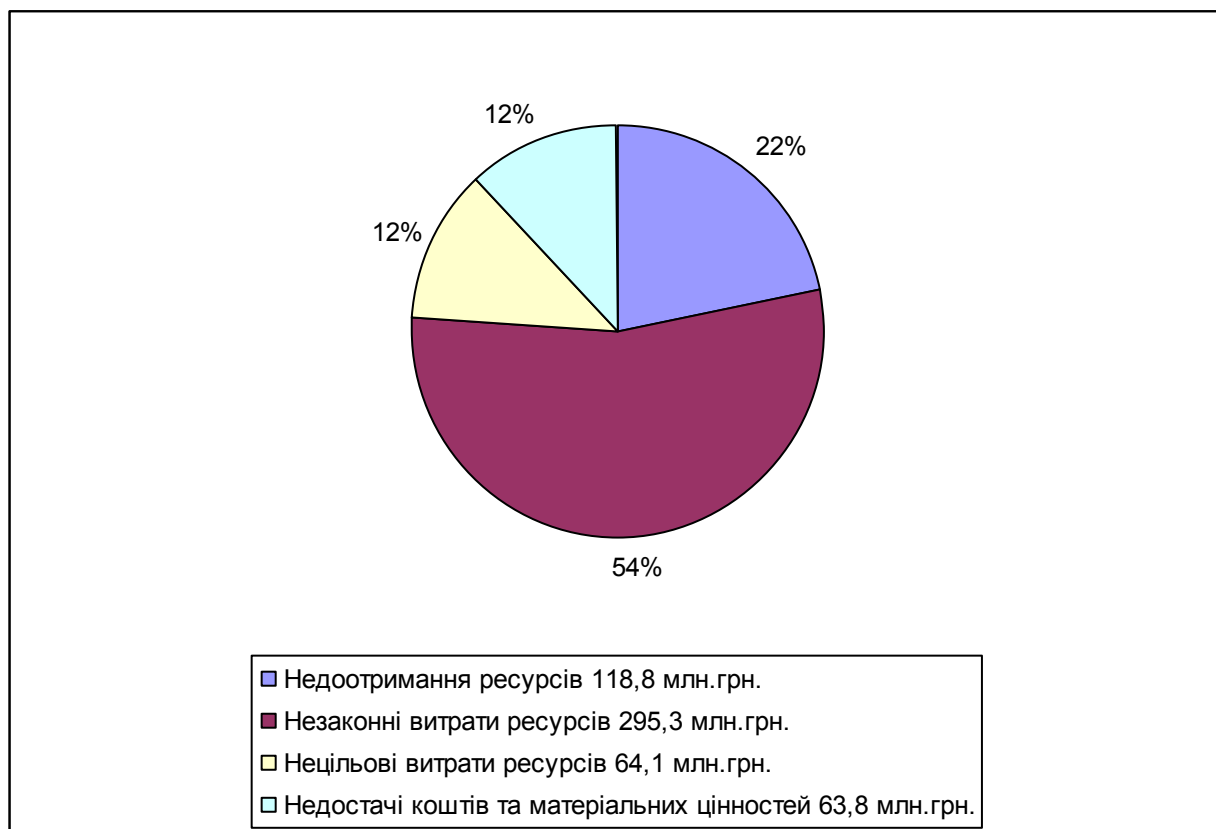
1	2	3
<b>2010 рік</b>		
Неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	1540,8	38,6
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	720,0	18,1
Неефективне управління бюджетними коштами шляхом їх утримання без використання	86,4	2,2
Неефективні витрати, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення	1382,4	34,6
Інші	259,2	6,5
<i>Всього</i>	3988,8	100

\*Складено автором на основі даних [102]

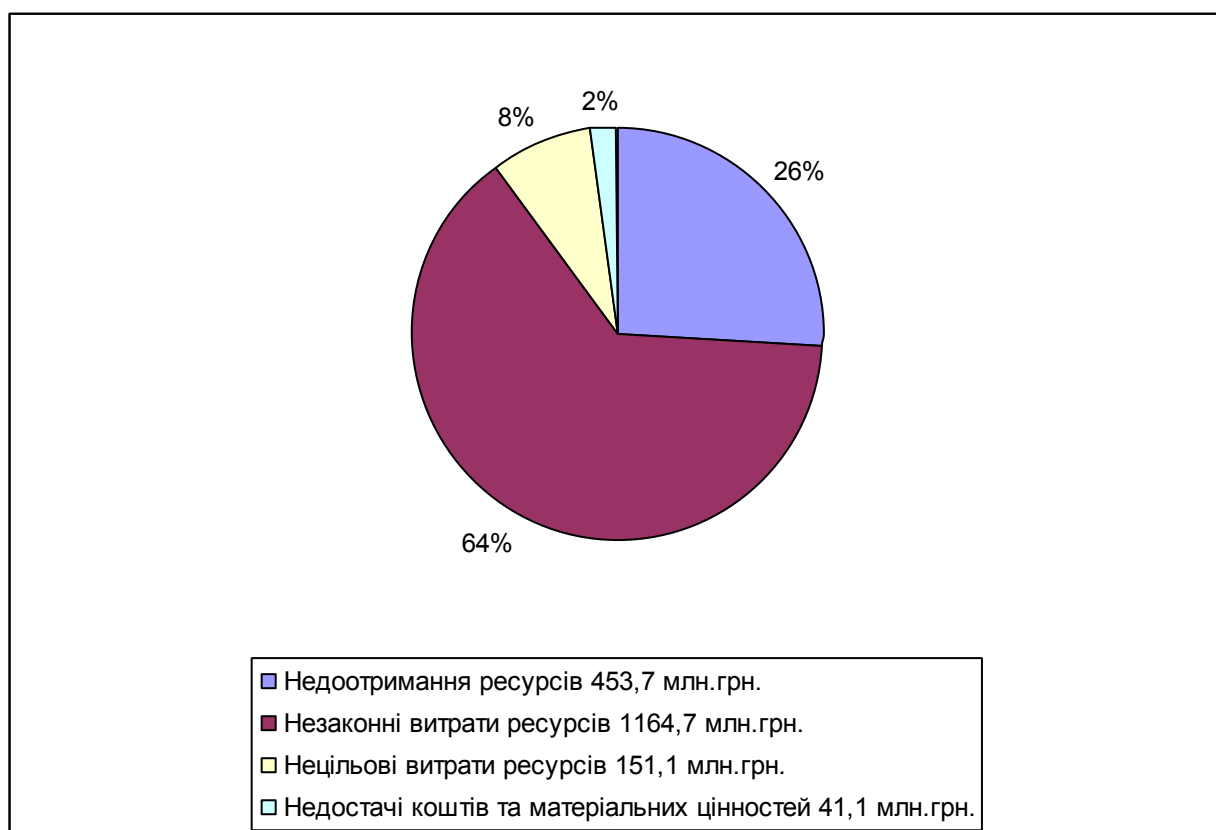
Додаток Л  
Структура порушень, виявлених Державною фінансовою інспекцією України  
2003 рік



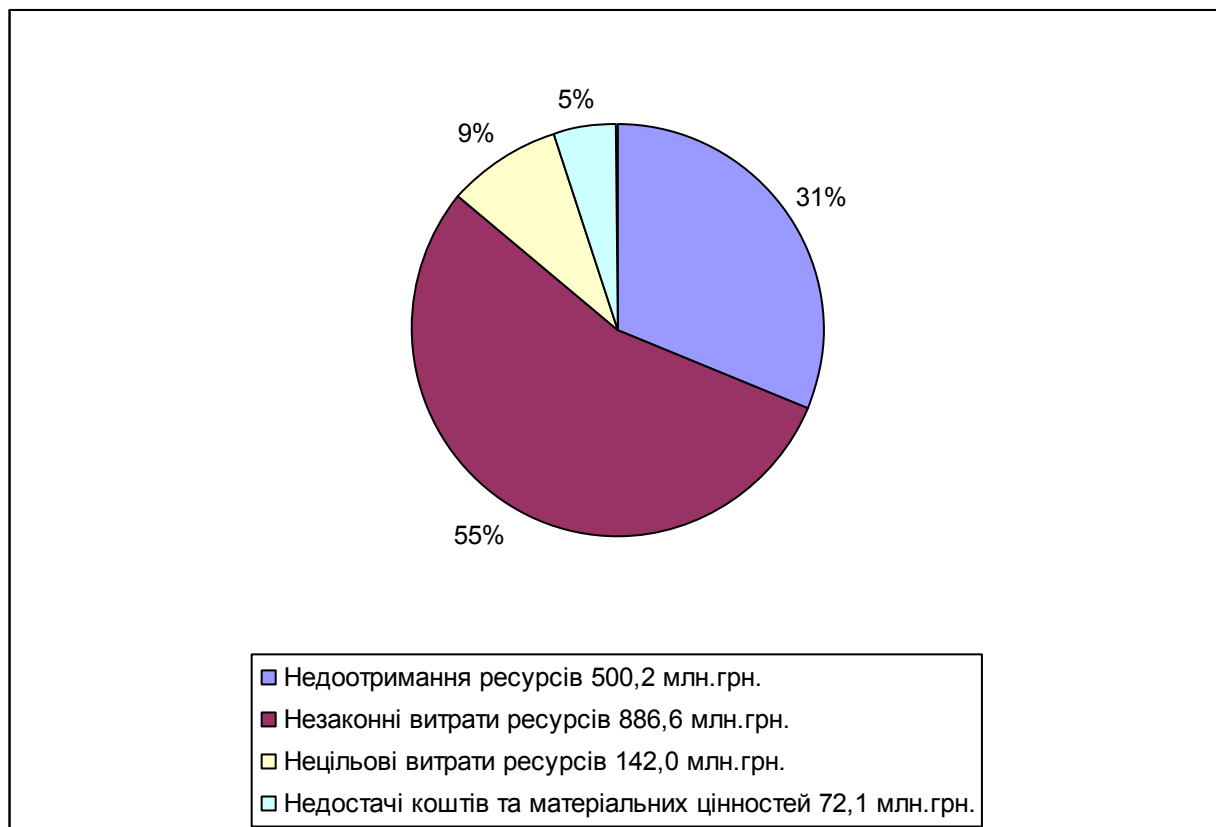
2004 рік



Продовження додатку Л  
2005 рік

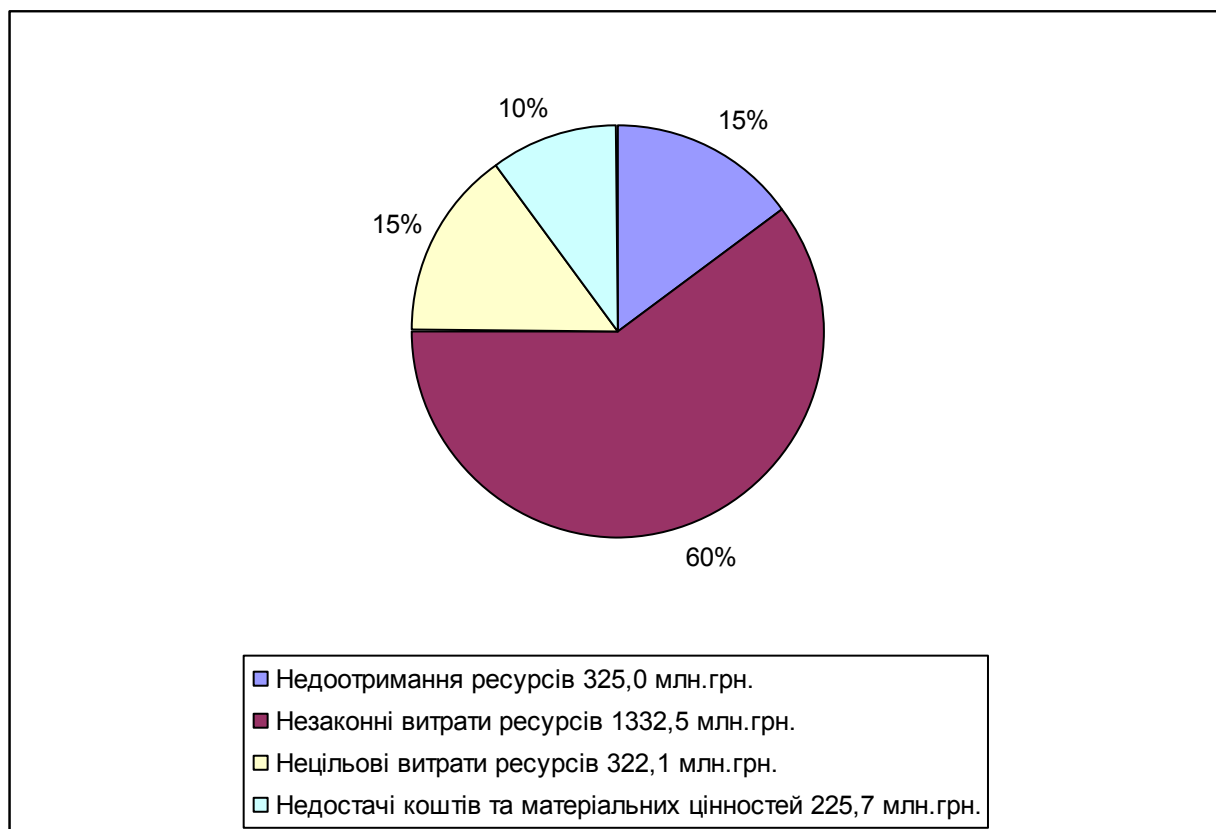


2006 рік

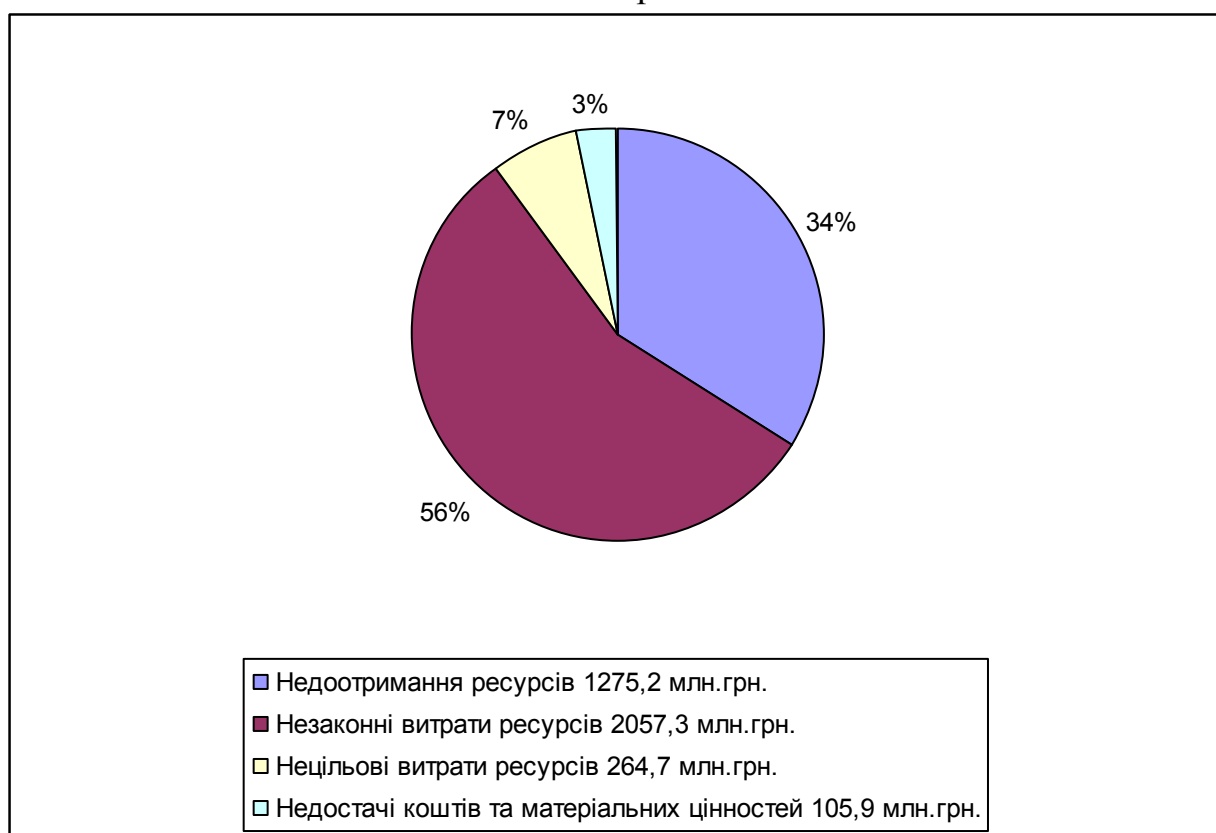


Продовження додатку Л

2007 рік

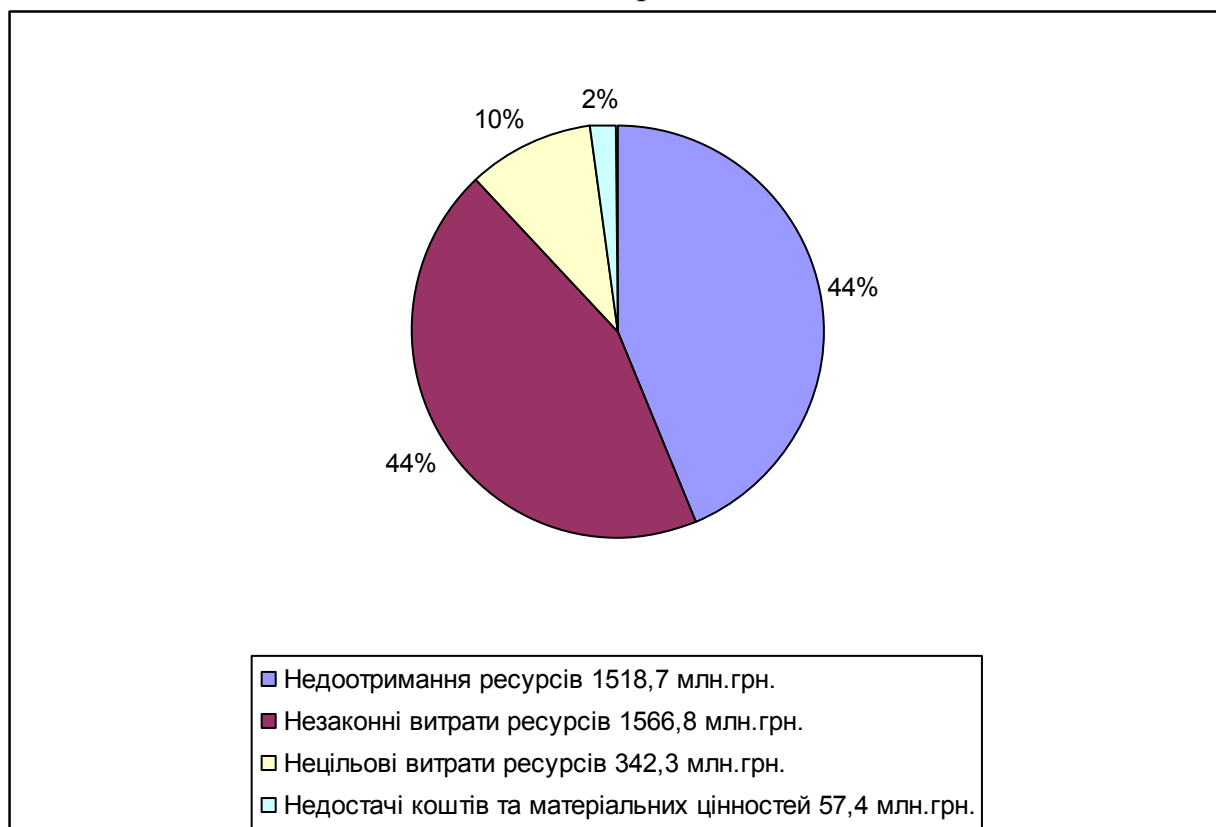


2008 рік



## Продовження додатку Л

2009 рік



2010 рік



\*Складено автором на основі даних [100]

Додаток М

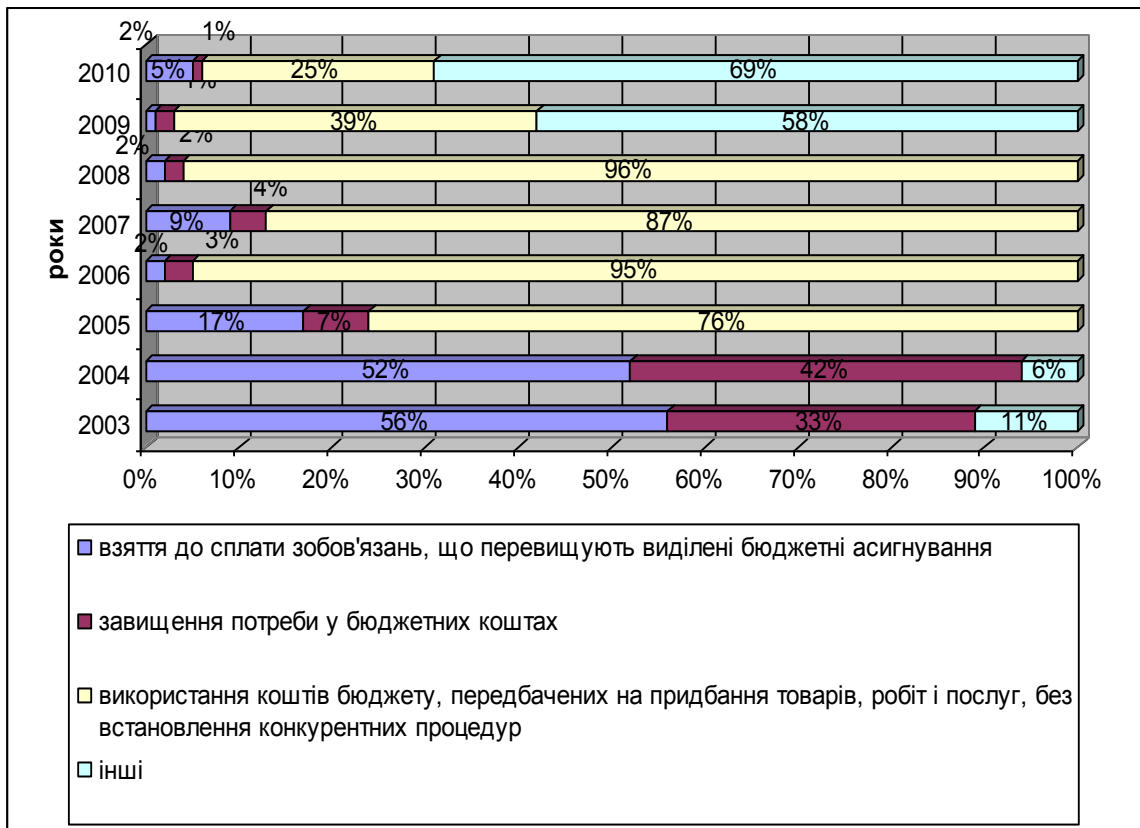
Ресурси збільшення доходної частини Державного бюджету України у 2003 - 2010 рр.\*

	Показник	Роки							
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	Податок на прибуток, млрд. грн	3,4	1,0	1,7	2,0	-	2,1	-	-
	%	36,6	10,2	14,8	18,0	-	24,7	-	-
2	Податок на додану вартість, млрд. грн	2,1	6,2	6,6	0,5	2,1	4,2	6,5	-
	%	22,6	63,3	57,4	4,5	43,7	49,4	61,3	-
3	Митні збори, млрд. грн	-	0,5	0,6	-	-	-	-	-
	%	-	5,1	5,2	-	-	-	-	-
4	Кошти від приватизації державного майна	2,4	1,0	0,2	8,1	-	-	-	-
		25,8	10,2	1,7	73,0	-	-	-	-
5	Дивіденди господарських товариств, млрд. грн	-	0,9	0,5	-	-	-	-	-
	%	-	9,2	4,3	-	-	-	-	-
6	Рентна плата за транзитне транспортування природного газу, млрд. грн	-	-	1,1	0,1	-	1,3	3,0	0,2
	%	-	-	9,6	0,9	-	15,3	28,3	13,3
7	Власні надходження бюджетних установ, млрд. грн	-	-	-	-	-	0,5	0,6	1,0
	%	-	-	-	-	-	5,9	5,7	66,7
8	Інші, млрд. грн	1,4	0,2	0,8	0,4	2,7	0,4	0,5	0,3
	%	15,0	2,0	7,0	3,6	56,3	4,7	4,7	20
9	Всього, млрд. грн	9,3	9,8	11,5	11,1	4,8	8,5	10,6	1,5
	%	100	100	100	100	100	100	100	100

\*Складено автором на основі даних [102]



## Додаток Н



### **Структура порушень, що не призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, виявлених органами Державної фінансової інспекції України упродовж 2003 – 2010 років\***

\*Складено автором на основі даних [100]

## Додаток П

Інформація про проведені органами Державної фінансової інспекції  
України аудиторські дослідження ефективності використання бюджетних  
коштів

Роки	Тематика аудиторських досліджень
1	2
<b>2003</b>	Ефективність державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників за продане переробним підприємствам молоко і м'ясо; стан виконання Комплексної програми енергозбереження України за 1996-2002 рр.; ефективність бюджетних програм у системі Держкомзему України; ефективність бюджетних програм у системі Держводгоспу України; ефективність використання бюджетних коштів на створення еталонної бази України в 200-2003рр.
<b>2004</b>	Ефективність виконання державної програми “Селекція в тваринництві і птахівництві на підприємства агропромислового комплексу”; ефективність використання бюджетних коштів на підготовку робітничих кадрів; ефективність використання бюджетних коштів для пільгового кредитування індивідуальних сільських забудовників; ефективність використання коштів державного та місцевих бюджетів, спрямованих на санаторно – курортне лікування хворих на туберкульоз у санаторних закладах Міністерства охорони здоров'я; ефективність використання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України; причини накопичення дебіторської та кредиторської заборгованості у бюджетні сфері; ефективність використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання рішень органів місцевого самоврядування Вінницької області в галузях охорони здоров'я та освіти.
<b>2005</b>	Ефективність надання соціальних гарантій громадянам у сфері освіти та охорони здоров'я; підготовка кадрів для сфери культури і мистецтв; здійснення централізованих заходів з питань підтримки дітей, молоді, жінок, сім'ї та молодіжних організацій, збереження культурної спадщини; державна підтримка будівництва та технічного переоснащення підприємств вугільної галузі; часткове покриття витрат із собівартості продукції вугільної галузі, реструктуризація вугільної та торфодобувної промисловості; газифікація населених пунктів України; проведення фундаментальних досліджень та прикладних розробок у вищих навчальних закладах, здійснення заходів з виконання Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні; надання фінансової підтримки розвитку туризму, здійснення санітарно – епідеміологічного нагляду та дезінфекційних заходів; забезпечення розвитку мінерально – сировинної бази, ефективність використання коштів Державного та місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища.

## Продовження додатку П

1	2
2006	<p>Ефективність виконання програми „Цукровий діабет”; санаторного лікування ветеранів війни; подолання дитячої безпритульності та бездоглядності, утримання притулків для неповнолітніх; інформатизацію та комп’ютеризацію загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладів; підготовку кадрів для агропромислового комплексу у закладах I-IV рівнів акредитації та підвищення кваліфікації кадрів закладами післядипломної освіти; виробництво та трансляцію телерадіопрограм для державних потреб виконання 133-х бюджетних програм, в рамках яких виконувались заходи Національної програми інформатизації; підтримку тваринництва та рослинництва; виконання заходів з підтримки експлуатації безпечного стану внутрішніх водних шляхів та судноплавних шлюзів, здійснення яких передбачалось Державною програмою удосконалення функціонування державної системи забезпечення судноплавства; виконання Програм приватизації та здійснення заходів, пов’язаних з проведенням приватизації державного майна тощо.</p>
2007	<p>Ефективність заходів з подолання епідемії туберкульозу та ВІЛ/Сніду; комплексного медико-санітарне забезпечення громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; видання, придбання та зберігання підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів; створення та функціонування Державної інформаційної системи реєстраційного обліку фізичних осіб та їх документування; фінансову підтримку національних театрів та державних художніх колективів, концертних і циркових організацій; культурно-виховну роботу з особовим складом та членами сімей військовослужбовців Збройних Сил України; здійснення контролю у сфері захисту суспільної моралі; фінансову підтримку пропаганди за кордоном українського надбання та висвітлення в Україні діяльності міжнародних організацій; закладання і нагляд за молодими садами, виноградниками та ягідниками; проведення заходів з передачі об’єктів соціальної інфраструктури, які перебувають на балансі вугледобувних підприємств, у комунальну власність; здійснення енергозберігаючих заходів та впровадження відповідних технологій; реалізацію Комплексної програми створення ядерно-паливного циклу в Україні; здійснення заходів з проведення земельної реформи, збереження, відтворення та забезпечення раціонального використання земельних ресурсів тощо.</p>
2008	<p>Ефективність використання коштів на виплату соціальної допомоги на дітей сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, грошового забезпечення батькам вихователям і прийомним батькам за надання соціальних послуг у дитячих будинках сімейного типу та прийомних сім’ях за принципом „гроші ходять за дитиною”; лікування онкологічних хворих; забезпечення державного контролю</p>

## Продовження додатку П

1	2
	за якістю, безпекою та виробництвом лікарських засобів і виробів медичного призначення; на медичне лікування, реабілітацію та санаторне забезпечення особового складу Збройних Сил України; проведення заходів з утилізації звичайних видів боєприпасів, забезпечення військовослужбовців Збройних Сил України продовольством, а також використання військового майна та земель, переданих до сфери управління Міністерства оборони України; забезпечення заходів у сфері цивільного захисту; виконання протиепізоотичних заходів; будівництво та розвиток мережі метрополітенів; будівництво та ремонт автомобільних доріг комунальної власності тощо.
2009	Ефективність використання бюджетних коштів на виконання Комплексної програми будівництва вітрових електростанцій; використання бюджетних коштів на оздоровлення і відпочинок дітей, стан виконання Державної програми оздоровлення і відпочинку дітей та результативність оздоровчих кампаній; використання бюджетних коштів спрямованих Міністерству праці та соціальної політики України на соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, а також через Міністерство регіонального розвитку та будівництва України – на збереження архітектурної спадщини; діяльність Державної акціонерної компанії „Національна мережа аукціонних центрів” та 25-ти філій, які входять до її складу; діяльність Державного підприємства „Міжнародний аеропорт „Бориспіль”; діяльність Державного підприємства „Центр державного земельного кадастру”, що входить до сфери управління Державного комітету України із земельних ресурсів.
2010	Ефективність використання бюджетних коштів на обслуговування та накопичення матеріальних цінностей державного матеріального резерву; виконання бюджетних програм Фондом державного майна України; виконання Міністерством вугільної промисловості України бюджетної програми; ефективність використання коштів на реалізацію Комплексної програми створення ядерно-паливного циклу та Державної програми приведення небезпечних об'єктів в екологічно безпечний стан і забезпечення захисту населення від шкідливого впливу іонізуючого випромінювання; використання коштів Міністерством охорони здоров'я; виконання Міністерством освіти і науки бюджетної програми щодо здійснення зовнішнього оцінювання та моніторингу якості освіти.

Додаток Р

Вихідні дані для розрахунку ефективності бюджетного контролю

Показники	Роки							
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Обсяг коштів на утримання контролюючих органів, млрд. грн.	0,3	0,4	0,5	0,8	0,6	0,8	0,6	0,45
Обсяг повернутих у бюджет коштів, млрд. грн.	2,4	3,1	1,7	3,3	4,5	8,7	3,1	1,6
Обсяг коштів, що використані з порушенням чинного законодавства, млрд. грн.	7,8	8,0	10,7	12,3	14,4	23,4	16,0	20,3
Загальний обсяг бюджетних коштів, що підлягали контролю, млрд. грн.	111,2	150,9	218,6	270,8	473,2	655,6	732,6	867,3

\*Складено автором на основі даних [100; 101; 102; 175]

Додаток С

**Розрахунок ефективності бюджетного контролю\***

	<b>Коефіцієнт соціального ефекту бюджетного контролю</b>	<b>Коефіцієнт організаційного ефекту бюджетного контролю</b>	<b>Коефіцієнт економічного ефекту бюджетного контролю</b>	<b>Інтегральний індикатор ефективності бюджетного контролю</b>
<b>2003</b>	0,13	0,07	0,31	0,51
<b>2004</b>	0,13	0,05	0,39	0,57
<b>2005</b>	0,29	0,05	0,16	0,50
<b>2006</b>	0,24	0,05	0,27	0,56
<b>2007</b>	0,13	0,03	0,31	0,47
<b>2008</b>	0,09	0,04	0,37	0,50
<b>2009</b>	0,29	0,02	0,19	0,40
<b>2010</b>	0,28	0,02	0,08	0,38

---

\*Складено автором самостійно



УКРАЇНА

ГОЛОВНЕ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНЕ УПРАВЛІННЯ УКРАЇНИ

**КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНЕ УПРАВЛІННЯ У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

46021, м. Тернопіль, вул. М.Грушевського, 8, тел. 52-68-37, факс 52-36-08

E-mail:kru@kru.ternopil.ua Код ЄДРПОУ № 21137097

15.11.2010 №

15.11.2010 № *19-09-13-14/6171*

Спеціалізовані вченій раді Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
економічного університету

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційної роботи  
викладача кафедри фінансів**

**Тернопільського національного економічного університету  
Гупаловської Мирослави Богданівни**

**на тему:**

**«Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України»**

Результати дисертаційного дослідження Гупаловської Мирослави Богданівни стосовно упорядкування системи бюджетного контролю є актуальними та своєчасними. Зокрема, заслуговує на увагу пропозиція автора щодо розробки Кодексу законів про контроль.

Рекомендації щодо посилення інформаційної координації попереднього, поточного та наступного контролю враховані Контрольно – ревізійним управлінням в Тернопільській області при здійсненні контрольних заходів виконання місцевих бюджетів.

Начальник управління



І. І. Панцьо

05-23/50  
11.05.2011.

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
економічного університету

**ДОВІДКА**  
**про впровадження результатів дисертаційної роботи**  
**викладача кафедри фінансів**  
**Тернопільського національного економічного університету**  
**Гупаловської Мирослави Богданівни**  
**на тему:**  
**«Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України»**

У дисертаційному дослідженні Гупаловської Мирослави Богданівни розкрито концептуальні засади бюджетного контролю, виявлено його основні проблеми та окреслено стратегічні вектори вдосконалення. Висновки і пропозиції автора мають теоретичне обґрунтування і прикладне значення. Найбільш вагомими науковими висновками та пропозиціями автора, зокрема: рекомендації щодо проведення цілісного та взаємопов'язаного комплексу контрольних та експертних заходів стосовно бюджетних коштів, а також рекомендації щодо координації роботи Рахункової палати України та інших контролюючих органів у частині перевірки законності, ефективності та доцільності формування надходжень і витрачання бюджетних коштів, використовуються у практичній діяльності Рахункової палати і сприяють підвищенню ефективності роботи в умовах ринкових перетворень.

Головний контролер – директор  
департаменту з питань  
науки та гуманітарної сфери



Я. А. Фліссак



**РІВНЕНСЬКА ОБЛАСНА РАДА**  
**ПОСТІЙНА КОМІСІЯ З ПИТАНЬ БЮДЖЕТУ,**  
**ФІНАНСІВ ТА ПОДАТКІВ**

33013, м. Рівне, майдан Просвіти, 1, тел. (036-2) 69-52-63, факс (036-2) 62-00-64 e-mail: oblrada@rada.rv.ua

**“ 29 ” жовтня 2010 року № 02-596/02**

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ року

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
економічного університету

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційної роботи**  
**здобувача кафедри фінансів**  
**Тернопільського національного економічного університету**  
**Гупаловської Мирослави Богданівни**  
**на тему:**  
**«Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України»**

Результати науково - дослідної роботи, проведеної Гупаловською М.Б. при написанні дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, використовуються у діяльності постійної комісії Рівненської обласної ради з питань бюджету, фінансів та податків.

Рекомендації автора щодо вдосконалення практики оцінки ефективності бюджетного контролю за допомогою інтегрального індикатора враховані при здійсненні моніторингу виконання державного та обласного бюджету і дозволили підвищити його прозорість та об'єктивність.

Голова комісії



**О.В. Хомич**



**Тернопільський національний економічний університет**  
**Ternopil National Economic University**

Lvivska Str. 11, Ternopil, 46020, Ukraine  
 Tel./Fax +380 (352) 47 50 51  
 E-mail: academ@tneu.edu.ua  
 http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна  
 Тел./факс +380 (352) 47 50 51  
 E-mail: academ@tneu.edu.ua  
 http://www.tneu.edu.ua

№ 126-06 / 478  
 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

“04” 04 20<sup>11</sup> р.



**ЗАТВЕРДЖЕНО**

Ректор Тернопільського національного економічного університету, д.е.н, проф.

С. І. Юрій

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційної роботи  
 викладача кафедри фінансів  
 Тернопільського національного економічного університету  
 Гупаловської Мирослави Богданівни  
 у навчальний процес**

Результати дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, виконаної викладачем кафедри фінансів Гупаловською Мирославою Богданівною на тему «Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України» впроваджені кафедрою фінансів у навчальний процес при викладанні навчальних курсів «Фінанси», «Бюджетна система», «Бюджетний менеджмент», «Державний фінансовий контроль».

Довідка видана для представлення у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Завідувач кафедри фінансів,  
 д.е.н., професор

О. П. Кириленко