

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ  
БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

**П. П. Латковський**

**П. П. Латковський**

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ  
БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

**МОНОГРАФІЯ**

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
«ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»

П. П. ЛАТКОВСЬКИЙ

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ  
БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Монографія

Чернівці  
*Технодрук*  
2019

УДК 347.73:336.148(477)

Л27

*Рекомендовано до опублікування вченою радою  
Національного університету „Одеська юридична академія”  
(протокол № 9 від 26 липня 2019 р.)*

Рецензенти:

*М. П. Кучерявенко* – доктор юридичних наук, професор, перший віце-президент Національної академії правових наук України, академік НАПрН України, заслужений діяч науки і техніки України, завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого;

*Л. А. Савченко* – доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, віце-президент з наукових та юридичних питань Київського міжнародного університету.

**Латковський П. П.**

Правове регулювання бюджетного контролю в Україні :  
**Л27** монографія / П. П. Латковський. Чернівці : Технодрук, 2019.  
268 с.

ISBN 978-617-7611-51-5

У монографії розглянуто актуальні проблеми правового регулювання бюджетного контролю. Охарактеризовано історіографію фінансово-правових досліджень з бюджетно-контрольної проблематики та проаналізовано принципи бюджетного контролю. Досліджено форми попереднього, поточного та наступного бюджетного контролю, розкрито стан їх правового регулювання та виявлено недоліки. Проаналізовано моделі організації бюджетного контролю в Україні та зарубіжних країнах.

Рекомендовано для викладачів, аспірантів і студентів вищих юридичних навчальних закладів, для усіх, хто цікавиться проблемами правового регулювання бюджетного контролю.

УДК 347.73:336.148(477)

ISBN 978-617-7611-51-5

© Латковський П.П., 2019  
© ПБКФ «Технодрук», 2019

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	4
--------------------	---

### Розділ 1

#### **ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТОК НАУКОВИХ ПОГЛЯДІВ ЩОДО СУТНОСТІ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ**

1.1. Історіографія правових досліджень бюджетного контролю .....	8
1.2. Бюджетний контроль в системі фінансово-правових категорій .....	23
1.3. Концептуальні засади організації бюджетного контролю в Україні .....	50

### Розділ 2

#### **ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ФОРМ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ**

2.1. Правові засади застосування форм попереднього бюджетного контролю .....	84
2.2. Правові форми поточного бюджетного контролю: теорія та практика застосування .....	108
2.3. Наступний бюджетний контроль: поняття та форми ...	141

### Розділ 3

#### **НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

3.1. Модель організації бюджетного контролю в Україні та зарубіжних країнах .....	160
3.2. Процесуально-правові засади адміністративної моделі бюджетного контролю в Україні: стан та напрями удосконалення .....	199

<b>ВИСНОВКИ</b> .....	224
-----------------------	-----

<b>ЛІТЕРАТУРА</b> .....	233
-------------------------	-----

## ВСТУП

В сучасних умовах розвитку державотворення та євроінтеграційних процесів, що відбуваються в Україні, модернізації державного механізму, запровадження так званих „партнерських” відносин між державою і суспільством особливого значення набуває забезпечення законності та верховенства права в усіх сферах суспільного буття і, особливо у сфері бюджетної діяльності.

Розвиток та реформування відносин у сфері бюджетної діяльності держави вимагає чіткого законодавчого оформлення, оскільки ця сфера суспільних відносин є потенційно конфліктною в державі. Держава не може реалізувати свою зовнішню і внутрішню політику, забезпечити виконання соціально-економічних програм, не маючи фінансових ресурсів, а також не здійснюючи відповідний контроль за законним їх формуванням та витрачанням. І хоча питання щодо бюджетного контролю та загальних проблем, які виникають у процесі його здійснення, відображені у працях вітчизняних фахівців у галузі фінансового права, але від цього тема бюджетного контролю не втратила своєї актуальності.

Традиційно бюджетний контроль досліджується з точки зору визначення його сутності, мети, завдань і значення; розгляду його принципів, аналізу нормативно-правового регулювання, визначення його місця в системі фінансового права, дослідження видів, форм та методів; аналізу правового статусу суб'єктів бюджетного контролю. Проте в теоретико-пізнавальному значенні все ще залишаються поза увагою науковців деякі проблемні питання, до яких можна віднести розроблення концептуальних засад бюджетного контролю; залучення громадянського суспільства до його здійснення; уніфікація бюджетної термінології та вдосконалення понятійного апарату з урахуванням як сучасного стану суспільних відносин, так і перспектив їх розвитку; уніфікація, оптимізація та стандартизація контрольних бюджетних процедур; адаптація законодавства про

бюджетний контроль до європейських та світових стандартів та низка інших питань. Разом із тим, існує багато дискусійних та остаточно не вирішених питань, наприклад, термінологічних, визначення системи бюджетного контролю, співвідношення видів, форм та методів бюджетного контролю, правового регулювання окремих процедур бюджетного контролю та напрямів його удосконалення. Потребують вирішення і питання побудови сучасної моделі організації бюджетного контролю в Україні з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду. Розроблення та впровадження сучасної правової моделі бюджетного контролю дозволить забезпечити реалізацію його принципів, насамперед законності на всіх стадіях бюджетного процесу та ефективності використання бюджетних коштів.

При дослідженні теоретичних питань правового регулювання бюджетного контролю в Україні слід спиратися на історичний досвід фінансово-правової думки, яка є основою або фундаментом для розуміння й розкриття змісту бюджетного контролю, сфери його застосування, видів, форм та методів, контрольних-бюджетних процедур, а також чинників, які впливають на ефективність бюджетного контролю. Вивчення історичного досвіду правового регулювання бюджетного контролю та наукових поглядів дозволить в майбутньому уникнути типових помилок та недоліків і особливо тих, які мали систематичний характер в різні історичні періоди.

Суттєвим недоліком сучасного стану правового регулювання бюджетного контролю в Україні є відсутність стабільного та систематизованого бюджетного законодавства. Норми, що регулюють процедури бюджетного контролю, встановлюють правовий статус суб'єктів бюджетного контролю та визначають його систему містяться в багатьох законодавчих та підзаконних нормативно-правових актах, що спричиняє певні труднощі у їх застосуванні.

Питання правового регулювання бюджетного контролю розглядалися в дисертаційних роботах: О.П. Гетманець „Правове регулювання бюджетного контролю в Україні” (2009) – в якій описано сутність бюджетного контролю, його мета завдання, принципи, види, методи, нормативно-правові основи і організаційну структуру, з'ясовано правові засади діяльності

суб'єктів загального і спеціалізованого бюджетного контролю в Україні, а також охарактеризовано особливості організації зовнішнього і внутрішнього бюджетного контролю; О.А. Кузьменко „Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління” (2002) – в якій досліджено порядок виконання Державного бюджету України як об'єкту контрольної діяльності, організаційно-правовий механізм здійснення контрольної функції за його виконанням, проблеми забезпечення ефективності контрольної діяльності органів державної влади у сфері виконання Державного бюджету України; О.В. Макух „Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України” (2009) – в якій здійснено дослідження бюджетного процесу як сфери реалізації фінансового контролю, особливостей правового регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі на прикладі Державного бюджету України, проаналізовано застосування програмно-цільового методу у бюджетному плануванні; Р.О. Яцкіна „Правове регулювання бюджетного контролю в Україні” (2014) – в якій здійснено дослідження бюджетного контролю як форми фінансової діяльності держави, бюджетної системи як об'єкту бюджетного контролю. Однак, нові економічні, соціальні і політичні реалії української держави вимагають нових наукових підходів щодо правового регулювання бюджетного контролю, удосконалення положень бюджетного законодавства. Поза увагою дослідників залишається низка питань, зумовлена вимогами сьогодення, які потребують свого дослідження та подальшого вирішення. Тож, дослідження бюджетного контролю та загальних проблем, які виникають у процесі його здійснення не втратили своєї актуальності.

Мета дослідження полягає у тому, щоб на основі аналізу наукових джерел, вітчизняного і зарубіжного законодавства, узагальнення практики їх застосування охарактеризувати бюджетний контроль як вид контрольної та бюджетної діяльності, виявити проблеми правового регулювання та запропонувати науково обґрунтовані пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства у цій сфері.

Науково-теоретичну базу дослідження становлять наукові праці з теорії держави і права, конституційного, адміністративного та фінансового права, економічних наук. В основу теоретичної бази дослідження покладено наукові праці таких вітчизняних науковців як: В.Б. Авер'янов, О.Ф. Андрійко, Д.А. Бекерська, Л.Р. Біла-Тіунова, Л.К. Воронова, О.П. Гетманець, Е.С. Дмитренко, О.О. Дмитрик, Л.М. Касьяненко, С.В. Ківалов, Л.Л. Кінащук, І.Є. Криницький, Є.Б. Кубко, О.А. Кузьменко, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, А.О. Лукашев, А.О. Монаєнко, О.А. Музика-Стефанчук, В.П. Нагребельний, А.С. Нестеренко, А.А. Нечай, С.О. Ніщимна, О.П. Орлюк, В.Ф. Погорілко, Н.Ю. Пришва, Є.А. Ровинський, Л.А. Савченко, О.А. Семчик, О.В. Солдатенко, Ю.М. Тодика, В.В. Хохуляк, Л.К. Царьова, В.Д. Чернадчук, Н.Я. Якимчук та ін., а також зарубіжних учених, зокрема, С.С. Алексєєва, К.С. Бельського, П.М. Годме, О.М. Горбунової, О.Ю. Грачової, С.В. Запольського, М.В. Карасьової, Д.А. Керімова, Ю.О. Крохіної, І.Б. Лагутіна, В.А. Лебедева, О.Г. Пауля, І.М. Сперанського, Ю.М. Старилова, І.Т. Тарасова, Н.І. Хімичевої, О.І. Худякова, Л.М. Яснопольського та ін. Використано також науковий доробок таких вчених, представників у галузі економіки та фінансів, як І.О. Андрєєв, Н.Т. Білуха, І.А. Белобжецкий, Е.О. Вознесенський, Ю.В. Пасічник, В.Ф. Піхоцький, І.Б. Стефанюк та ін.

Нормативно-правовою основою роботи стали Конституція України, Бюджетний кодекс України, інші закони, міжнародні акти, а також підзаконні нормативно-правові акти, що регулюють суспільні відносини у сфері здійснення бюджетного контролю.



## Розділ 1

# ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТОК НАУКОВИХ ПОГЛЯДІВ ЩОДО СУТНОСТІ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

### 1.1. Історіографія правових досліджень бюджетного контролю

Функціонування сучасної системи бюджетного контролю в Україні є неможливим без здійснення історико-правового аналізу виникнення, становлення та розвитку бюджетного контролю в системі фінансового контролю України. За загальнонауковим підходом, який знайшов своє поширення ще в радянський період, контроль є конститутивним елементом управління, яке, у свою чергу, є вищою формою свідомого регулювання процесів функціонування та розвитку будь-якої системи<sup>1</sup>. Контроль спрямовує процес управління за встановленими моделями з метою визначення обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень.

Історико-правовий аналіз становлення бюджетного контролю свідчить про те, що саме виникнення грошових відносин, самих грошей призвело до виникнення специфічного об'єкта контролю грошових ресурсів, що сприяло виникненню фінансового контролю і контролю за ресурсами<sup>2</sup>. Звертаючи увагу на відсутність достовірних даних, Л.А. Савченко припускає, що у первісному суспільстві, незважаючи на відсутність державного апарату, системи формування доходів і витрат, все ж таки існував специфічний внутрішній контроль за приватними фінансами, тобто за бюджетом первісної сім'ї. Але такий контроль не можна назвати фінансовим із точки зору його сучасного розуміння. Лише з виникненням держави, коли створюється і функціонує державний апарат з'являються й відповідні суб'єкти, які наділяються контрольними

<sup>1</sup> Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т. 3 : Загальна теорія права. Х. : Право, 2017. С. 244.

<sup>2</sup> Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М. : Юрид. лит. 1973. С. 6.

повноваженнями, в тому числі й стосовно публічних фінансів, тобто виникає фінансовий контроль<sup>1</sup>. Досліджуючи історичні питання виникнення фінансового контролю в Україні науковці вважають, що вперше на теренах України фінансово-бюджетна система, яка була деякою мірою прообразом сучасної системи, і відповідно – фінансовий і бюджетний контроль, були закріплені за часів Київської Русі у Руській правді<sup>2</sup>.

В історико-правових працях спостерігаються різні погляди на періодизацію фінансового контролю. Л.А. Савченко розглядаючи питання історії розвитку фінансового контролю виокремлює такі періоди: зародження фінансового контролю та його розвиток до XVII ст.; розвиток фінансового контролю у XVII до початку XX ст. (до розпаду СРСР); розвиток фінансового контролю в незалежній Україні<sup>3</sup>. Стосовно періодизації бюджетного контролю, то в деяких джерелах така періодизація пов'язується з періодизацією бюджетної системи<sup>4</sup>, виділяючи такі періоди: Київська Русь і Галицько-Волинське князівство (IX–XIII ст.); Польсько-Литовська доба (XIV–XVI ст.); Козацька доба (XV–XVIII ст.); Україна в складі Російської, Австрійської та Австро-Угорської імперії; Україна в 1917-1922 рр.; Україна в складі Радянського Союзу (30 грудня 1922 р. – 15 липня 1990 р.); незалежна Україна (з 16 липня 1990 р.). Натомість О.П. Гетманець, підтримуючи положення про те, що періодизація має відповідати поглядам науковців на встановлення української держави, її правового поля та бюджетних відносин вважає, що можна виділити чотири періоди у розвитку бюджетного контролю:

- зародження фінансово-бюджетних відносин з найдавніших часів до початку 20 століття;
- становлення державного контролю у бюджетному процесі в Україні в 1917-1922 роках 20 століття;
- бюджетний контроль в Україні за часів Радянського Союзу (30 грудня 1922 року – 16 липня 1990 року);

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : навч. посібник. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 239.

<sup>2</sup> Юхимчук А. Система фінансового контролю – з глибин історії до нинішніх днів. *Трибуна*. 1999. № 1-2. С. 29.

<sup>3</sup> Савченко Л.А. Там само. С. 239-254.

<sup>4</sup> Василик О.Д. Бюджетна система України : підручник. К. : Центр навчальної літератури, 2004. С. 18-26; Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн. К. : Знання-Прес, 2002. С. 49-264.

– бюджетний контроль до прийняття 21 червня 2001 року Бюджетного кодексу України<sup>1</sup>.

В юридичній літературі існують й інші погляди на періодизацію бюджетного та фінансового контролю, які суттєво не суперечать одне одному і докладно висвітлені у працях, присвячених цій тематиці. Питання становлення та розвитку інституту бюджетного контролю висвітлювалися як у працях представників науки фінансового права, так і економічних наук. Але привертає увагу той факт, що станом на сьогодні не отримали ґрунтовного аналізу наукові праці, які присвячені або в яких розглядалися теоретичні питання бюджетного контролю у різні історичні періоди, а саме вони містять цікаві наукові погляди і положення, які можуть бути використані й у сучасних умовах.

У ХІХ – початку ХХ століття правове регулювання фінансового контролю окремо вченими-юристами фактично не досліджувалося, його розглядали у курсі фінансового права як специфічний розділ цієї галузі<sup>2</sup>. У сучасних працях питання державного фінансового контролю у першій половині ХІХ століття досліджувалися І.Б. Лагутіним і представлені у праці „Государственный финансовый контроль в Российской империи в первой половине XIX века”. Ця праця присвячена дослідженню еволюції спеціалізованих фінансово-контрольних органів та аналізу правового регулювання цього інституту державної влади у той період<sup>3</sup>. Проведене дослідження дало можливість автору зробити цікавий з наукової точки зору висновок про те, що Державний контроль був спеціалізованим фінансово-контрольним органом того часу, незалежним від інших державних установ, що наділяло його особливим статусом у державній системі Російської імперії, а сучасна структура російських органів фінансового контролю має багато спільного зі структурою того часу<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 117-144.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. С. 19.

<sup>3</sup> Лагутин И.Б. Государственный финансовый контроль в Российской империи в первой половине XIX века. Курск : Курск. гос. ун-т, 2006. 132 с.

<sup>4</sup> Лагутин И.Б. Там само. С. 119.

У контексті періодизації цінним уявляється розвиток наукових поглядів на бюджетний контроль в період існування Російської імперії, оскільки саме у XIX столітті з'явилася та оформилася наука про фінанси, з якої виокремилася наука фінансового права і з'явилися перші наукові праці, де тією чи іншою мірою містилися положення про контроль. Якщо взяти ранні праці з фінансового права або теорії фінансів, то можна вважати, що первинні положення щодо бюджетного контролю містяться у працях М.М. Сперанського. Так, у своїй роботі „План финансов” вчений окреслив найбільш актуальні фінансово-правові проблеми і виклав план їх вирішення, зокрема, одним із заходів було запропоновано забезпечення гласності при затвердженні та виконанні бюджету, встановлення принципу раціонального використання видатків бюджету відповідно до доходів. Класифікуючи видатки бюджету на корисні та зайві, науковець останніми вважає ті, „кои служат к одному великолепию, к украшению, к оказанию щедрости, все те издержки, коих польза повержена сомнению и кои могут быть допущены единственно среди обилия доходов и некоторой роскоши, свойственной правительству большой Империи”<sup>1</sup>. У подальшому досліджується правовий статус органу контролю (Міністерство фінансів), до якого усі міністри вносять „положение их кредитов и предварительную смету сумм, коих в течение месяца потребовать они могут”, а Міністерство фінансів „дает по оным свои заключения”, тобто здійснює бюджетний контроль і якщо виявляє порушення, то „приостанавливает дальнейшую выдачу, и дело вносится в Совет на уважение”<sup>2</sup>. Термін бюджетний або фінансовий контроль в працях того часу не вживалися, а те що розуміється під цими видами контролю визначалося як контроль або державний контроль.

М.Ф. Орлов у своїй праці „Про державний кредит”, аналізуючи досвід Французької Республіки, звертає увагу на наявність бюджетного контролю глави держави (з боку Імператора Наполеона), характеризуючи такі його позитивні риси як сувору чіткість, швидкість виконання, доручених в його управління фінансів, особистий контроль фінансових звітів

<sup>1</sup> Сперанский И.М. План финансов. У истоков финансового права. М. : Статут, 1998. С. 38.

<sup>2</sup> Сперанский И.М. Там само. С. 48.

міністрів, де відображено рух справ та капіталів, усі доходи та витрати, вважаючи це позитивним досвідом<sup>1</sup>.

У сучасних монографіях та підручниках, як правило, не розглядаються питання історії фінансового права та його інститутів, тому з точки зору історико-правового дослідження цікавою з наукової точки зору видається праця В.О. Лебедева<sup>2</sup>, в якій автор переконливо продемонстрував переваги використання історичного та порівняльного методів при вивченні фінансового законодавства. Робота є цікавою з пізнавальної точки зору й тому, що майже по кожному інституту фінансового права науковцем надані історичні посилання та вказівки, спираючись при цьому на самі першоджерела та найкращі наукові розробки того часу. Такий підхід дозволив автору представити усі інститути фінансового права в їх історичному розвитку, не обмежуючи предмет дослідження виключно російським законодавством, але й використовуючи фінансово-правову практику європейських держав. У Фінансовому праві надано визначення поняття фінансової влади держави як сукупності прав стосовно задоволення державних потреб та перераховано блоки таких прав. А в подальшому, торкаючись питань обов'язків, виводиться обов'язок контролю каси та надання загального звіту вищому уряду щодо фінансового господарства. Аналізуючи касовий устрій, науковець звертає увагу на те, що крім подання звітності в контрольні установи для ревізії, фінансові каси підлягають прямому постійному спостереженню шляхом ревізій, які визначаються автором як огляд казначейств і поділяються на „срочные и внезапные”<sup>3</sup>. У цілому аналіз положень наведеної праці свідчить про те, що вона є однією з перших спроб в юридичній науці того часу закласти основи фінансового права У його розвитку і порівнянні з європейськими країнами, а також – основи фінансового контролю, які отримали подальший розвиток у працях інших видатних науковців того часу і насамперед – працях І.Т. Тарасова.

З працями В.О. Лебедева, М.Ф. Орлова, М.М. Сперанського та М.І. Тургенєва пов'язують зародження науки про фінанси та

---

<sup>1</sup> Орлов М.Ф. О государственном кредите. У истоков финансового права. М. : Статут, 1998. С. 364-365.

<sup>2</sup> Лебедев В.А. Финансовое право : учебник. М. : Статут, 2000. С. 51-114.

<sup>3</sup> Лебедев В.А. Там само. С. 156-157.

фінансове право. В подальшому, на кожному етапі розвитку відбувалося накопичення знань по основним розділам науки: бюджету, податкам та державному кредиту, де в межах наукових праць торкалися і питань контролю.

І.Т. Тарасов у праці „Очерк науки фінансового права” розмежує позитивне фінансове право (сукупність положень, які визначають державно-господарську сферу) та науку фінансового права (наука про норми права, які визначають сферу державного господарства). Загальна частина курсу теорії фінансового права, на думку вченого, має включати чотири розділи, де питання звітності, контролю та ревізії належать до третього. Для теми правового дослідження особливо цікавими є § 91 „Контроль постійний та додатковий, попередній та наступний” та § 92 „Ревізія”<sup>1</sup>. Найбільш цінними як з історичної точки зору, так і сучасної науки фінансового права уявляються положення щодо розмежування поняття контролю та ревізії: контроль полягає у постійному спостереженні над діяльністю органів фінансового управління шляхом перегляду та перевірки їх звітів, відомостей тощо, а ревізія – це безпосередня, одноразова або періодична перевірка стану діловодства, сум та майна. Таке розмежування дало підстави зробити висновок про те, що ревізія є необхідним доповненням контролю, який обмежується постійним спостереженням за положенням та станом справ за звітами підконтрольних установ. По-друге, І.Т. Тарасовим вперше в науці фінансового права зроблено спробу здійснити класифікацію ревізій та контролю (у праці використовується виключно термін „контроль” – авт.) на спеціальний та загальний, зовнішній та внутрішній, а ревізій на періодичні та раптові. По-третє, необхідним доповненням до державного контролю як результату органічного зв’язку, який має існувати між урядом та самоврядуванням, І.Т. Тарасов пропонує такий інститут як „верховний нагляд уряду над органами самоврядування”. По-четверте, науковець виокремлює в межах контролю загальний (підлягають контролю усі сфери діяльності відомства) і спеціальний (підлягає контролю одна галузь діяльності). По-п’яте, у праці ґрунтовно проаналізовано повноваження органів

---

<sup>1</sup> Тарасов І.Т. Очерк науки фінансового права. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М. : Статут, 2004. С. 187-194.

контролю. Таким чином, є підстави вважати, що наукові засади здійснення фінансового контролю вперше були розроблені І.Т. Тарасовим, а його праця „Нарис науки фінансового права” є першим ґрунтовним дослідженням фінансового контролю того часу в контексті зв’язку з фінансовою діяльністю.

Значний підйом у розвитку фінансової науки спостерігався у 1870–1880-х роках ХІХ століття. З’являються талановиті вчені-фінансисти, зокрема С.І. Іловайський та І.І. Патлаєвський (Новоросійський університет, м. Одеса), Г.Д. Сидоренко (Університет св. Володимира, м. Київ) та інші. Разом із тим, у підручниках з фінансового права кінця ХІХ – початку ХХ століття також не містилося окремої частини, яка була би присвячена питанням бюджетного чи фінансового контролю, а, як правило, докладно розглядалися питання державних доходів та видатків, державного кредиту. Наприклад, у третій частині підручника І.І. Патлаєвського „Курс фінансового права” – у вченні про рівновагу між надходженнями і витратами були викладені загальні засади організації фінансового управління, фінансової системи, бюджету, державного кредиту, а також загальні вимоги щодо рахівництва і контролю<sup>1</sup>.

Питання фінансового управління та фінансового контролю висвітлювалися того часу не лише в підручниках з фінансового права, але й з інших галузей. Як приклад, можна навести „Курс государственной науки” Б.М. Чечерина, перший том якого присвячено загальному державному праву, а глава VIII книги п’ятої – фінансовому управлінню. Автор звертає увагу на те, що складна система фінансового управління потребує суворої перевірки правильності дій і в цьому полягає сутність і значення контролю. Автор виокремлює такі види контролю як попередній і наступний, а також судовий, адміністративний та законодавчий. При цьому, на нашу думку, суттєвим є зауваження щодо необхідності для успішного його здійснення таких умов як правильний розпис кредитів, поділ осіб, які прописують та

---

<sup>1</sup> Патлаевский И.И. Курс финансового права. Одесса : Типография „Одесского вестника”, 1885. 394 с.

здійснюють оплату, а також одноманітний порядок рахівництва та звітності<sup>1</sup>.

Актуальні питання розвитку бюджетного права досліджувався у працях Л.М. Яснопольського<sup>2</sup>, де не залишено поза увагою і питання бюджетного контролю у різні історичні періоди. Розглядаючи історичні питання розвитку бюджетного права за часів царювання Петра I, автор робить узагальнення щодо того, що практика з великим зусиллям відновлює та концентрує фінансову звітність, але фінансове управління та касовий устрій не змінюються і при цьому підкреслює безсилля ревізійної установи. Аналогічний висновок щодо цього робиться за часів правління Павла I: незалежний контроль виявляється установою безсилою і вся бюджетна справа зосереджується в руках Комітету Фінансів та Міністра фінансів і під покровом фінансової таємниці залишається по суті, певною мірою домашньою справою вузького кола вищих керівників фінансової та загальної політики. Миколаївська епоха характеризується створенням Державного Контролю, ревізіям з боку якого підлягали усі управління, за винятком лише тих, які визначені особливими законами. Пов'язуючи історію бюджетної реформи з В.А. Татариновим, науковець розглядає її основні засади, окремі з яких стосуються і бюджетного контролю, зокрема щодо установами попереднього контролю здійснення витрат; злиття в установах Державного контролю перевірки виконавців (кас) та перевірки розпорядників (осіб, які дають розпорядження); здійснення ревізії в державному контролі за справжніми актами та документами; складання річного звіту про державні обороти самим Державним контролем. Цікавим з наукової точки зору є погляд на попередній бюджетний контроль, який розуміється як визнана необхідність перевіряти незалежною від розпорядника особою або установою правильність виданого розпорядження про витрати раніше їх здійснення. На підставі докладного вивчення результатів бюджетної реформи науковець зробив висновок про

---

<sup>1</sup> Чичерин Б.Н. Курс государственной науки : в 3 т. М. : Типография т-ва И.Н. Куш нарев и К, 1894-1898. Т.1. Общее государственное право. 1894. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://constitution.garant.ru/science-work/pre-revolutionar/3948892>

<sup>2</sup> Яснопольский Л.Н. Очерки Русского бюджетного права. 1. Исторический обзор составления наших государственных росписей и бюджетная реформа Татаринова. М. : Издание В.С. Рябушинского, 1913. С. 3013.



те, що ця реформа не була самостійною, а розвинулася в процесі розроблення реформи Державного контролю, яка і була її центральним завданням. Об'єднання в державному бюджеті усіх державних коштів та підпорядкування усіх відомств незалежному Державному контролю, підсумовує Л.М. Яснопольський, не мало за ідеями прибічників цієї реформи зачіпати будь-які прерогативи, крім відомчих.

Проведений аналіз наукових праць та підручників часів Російської Імперії свідчить про відсутність єдиних комплексних праць, присвячених бюджетному чи фінансовому контролю. Ці питання досліджувалися і розглядалися у загальній фінансово-правовій тематиці або з точки зору історичного розвитку, або характеристики існуючого на той час стану законодавства, або з наукової точки зору, але в контексті іншої проблематики. І саме цей період можна охарактеризувати як період протягом якого фінансово-правова наука виокремилася із загальної теорії фінансів і заклала основи теорії фінансового та бюджетного контролю (період зародження теорії бюджетного контролю).

К.С. Бельський характеризує розвиток науки фінансового права за період „Радянської держави” справедливо поділяє його на два періоди: перший охоплює час від захоплення влади більшовиками до смерті Сталіна, другий – після його смерті до перебудованих процесів 80-х років. Перший період науковець характеризує як складний і принизливий, оскільки були закриті усі кафедри фінансового права. Хоча, зазначає науковець, протягом 20-х років усі наукові дослідження в галузі фінансового права групувалися навколо проблем „твердого закону” про бюджетні права, а видані в 20-ті роки статті та монографії містили цікаві судження, положення та концепції. Цінність саме цих праць, слушно підкреслює науковець, полягала в тому, що вони ще містили самостійну авторську думку, але намагалися об'єктивно дослідити проблеми фінансового права в тих умовах, що склалися<sup>1</sup>.

Після „революції” 1917 року використовувався досвід організації фінансового контролю дореволюційного періоду. Однак, у той час почали з'являтися наукові праці, у яких

---

<sup>1</sup> Бельский К.С. Финансовое право. М. : Юрист, 1994. С. 52-54.

досліджувалися питання фінансового контролю з урахуванням нових реалій та змін, що відбувалися в період державного будівництва, а часом почався відчуватися й ідеологічний вплив на зміст цих праць. До таких праць можна віднести, зокрема праці А.В. Ніколаєвої<sup>1</sup>, А.О. Альського<sup>2</sup>, де сформовано та описано завдання фінансового контролю у сфері бюджетної діяльності, проаналізовано організацію і результати діяльності органів фінансового контролю, акцентуючи увагу на ревізії як методу фінансового контролю.

У працях 20-х років ХХ століття питання фінансового та бюджетного контролю розглядаються в аспекті фінансового управління. У цей час робляться спроби удосконалення понятійно-категоріального апарату, здійснення або уточнення існуючих класифікацій фінансового контролю, розмежування окремих їх видів, аналізується практика. М.М. Соболев у розділі XV Нарисів фінансової науки<sup>3</sup> запропонував визначення державного контролю як установи, яка займається перевіркою правильності, закономірності й доцільності всіх фінансових операцій державних органів, і, на відміну від попередніх поглядів, науковець ототожнює державний контроль з державним органом. Запропонована автором класифікація включає два види контролю: попередній (перевірка будь-яких видатків до їх здійснення з точки зору законності, доцільності, вигідності, відповідності ринковим цінам тощо) та наступний (перевірка видатків після їх здійснення). Таким чином, попередній контроль передбачає оцінювання ефективності видатків (фактичний), а наступний – перевірку документів (документальний).

У підручниках 20-х років минулого століття, незважаючи на наявність окремого розділу, присвяченого бюджету, термін „бюджетний контроль” все ще не вживається, а сам контроль розглядається в межах розділу фінансового управління. М.І. Мітіліно у підручнику „Основи фінансової науки” у частині сьомій „Фінансове управління” визначає контроль як „складову господарської операції”. При цьому автор робить застереження, що фінансова адміністрація є частиною загальної адміністрації, а

---

<sup>1</sup> Николаева А.В. Финансовый контроль. М., 1926. 154 с.

<sup>2</sup> Альский А.О. Задачи и методы финансового контроля. М.: Госюриздат, 1925. 32 с.

<sup>3</sup> Соболев М.Н. Очерки финансовой науки (общедоступные беседы). Харьков : Пролетарий, 1925. 186 с.

тому докладний вигляд її треба шукати в курсах державного і адміністративного права<sup>1</sup>.

На підставі історичних подій, праць вчених, справедливо пише О.П. Гетманець, можна зробити висновок про те, що в управлінні бюджетною діяльністю почали будуватися адміністративно-командні зв'язки, а в апараті центральної влади сконцентрувалися усі управлінські та контрольні заходи впливу на бюджетний процес<sup>2</sup>.

Починаючи з 40-х років спостерігається позитивний аналіз фінансово-правових явищ<sup>3</sup>. З праць того часу привертає увагу монографія М.М. Ровинського „Финансовый контроль в СССР”, в якій проаналізовано історичний розвиток фінансового контролю, визначено та охарактеризовано його форми, розглянуто правовий статус контролюючих органів, в тому числі й зарубіжних країн, досліджено організацію та методи контрольно-ревізійної роботи. Розглядаючи питання класифікації форм контролю, автор ототожнює їх із видами, вважаючи, що за методами здійснення контролю, його форми поділяються на попередній, наступний, документальний, фактичний, поточний та оперативний<sup>4</sup>.

Фрагментарно проблеми фінансового та бюджетного контролю у 50-80-х роках розглядалися в працях І.А. Андреева<sup>5</sup>, І.А. Белобжецького<sup>6</sup>, Е.О. Вознесенського<sup>7</sup>, В.І. Туровцева<sup>8</sup> та інших, але це були, як правило, праці представників економічної науки. Хоча у цей період було захищено декілька дисертаційних робіт, присвячених теоретико-прикладним засадам державного фінансового контролю, зокрема Р.Й. Розенблумом<sup>9</sup> та Н.О. Ковальновою<sup>10</sup>, де фрагментарно розглядалися й питання бюджетного контролю. Так, наприклад, у дисертаційному

---

<sup>1</sup> Мітіліно М.І. Основи фінансової науки. К. : Державне видавництво України, 1929. 390 с.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 129.

<sup>3</sup> Бельский К.С. Финансовое право. М. : Юрист, 1994. С. 55.

<sup>4</sup> Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М. : Госюриздат, 1960. С.10.

<sup>5</sup> Андреев И.А. Финансовый контроль в СССР. Казань: Изд-во Казанского ун-та, 1974. 197 с.

<sup>6</sup> Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. М.: Финансы, 1979. 160 с.

<sup>7</sup> Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М. : Юрид. лит., 1973. 134 с.

<sup>8</sup> Государственный и общественный контроль в СССР. М.: Наука, 1970. 335 с.

<sup>9</sup> Розенблум Р.И. Правовое регулирование государственного финансового контроля: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Ленинград, 1952. 20 с.

<sup>10</sup> Ковалева Н.А. Правовые основы финансового контроля в СССР : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1975. 20 с.

дослідженні Н.О. Ковальової розглядалися питання правового регулювання фінансового контролю. Автором була зроблена спроба розмежувати фінансово-контрольну діяльність, інститут фінансового контролю як правову форму цієї діяльності та фінансовий контроль як засіб охорони норм фінансового права, а також розглядалися питання місця фінансового контролю в механізмі управління економікою. При цьому не було залишено поза увагою і деякі питання бюджетного контролю, незважаючи знову ж таки на незастосування цього терміну у монографічній роботі.

У 60-х роках внаслідок спроби економічної реформи з'являється науковий інтерес до бюджетних правовідносин та інституту бюджетних прав. У цей час сформувалося поняття бюджетного процесу, розроблялася проблематика бюджетної компетенції, бюджетно-правового регулювання, бюджетно-правового статусу адміністративно-територіальних одиниць та місця і значення фінансового контролю у бюджетному процесі<sup>1</sup>. Науковці активно обговорювали актуальні питання бюджетного права, зокрема Закону СРСР про бюджетні права Союзу РСР та союзних республік від 1959 року, виявлялися його недоліки в регулюванні бюджетних відносин у союзних республіках, зверталася увага на обмеженість їх прав і зроблено висновок про потребу теоретичних розробок правових проблем бюджетного контролю<sup>2</sup>.

Л.К. Воронова, досліджуючи питання правових засад формування державного бюджету, звертала увагу й на питання бюджетного контролю. Так, аналізуючи процес попереднього розгляду проектів державних бюджетів радянських республік, акцентувалася увага на необхідності здійснення Міністерством фінансів СРСР дій, які мали правові наслідки у бюджетному процесі: перевірка відповідності сум доходів і видатків проектів бюджетів показникам плану розвитку народного господарства. Результатом же розгляду проектів бюджетів союзних республік цим міністерством був висновок міністерства щодо проекту бюджету кожної республіки. Отже, у той час органом

---

<sup>1</sup> Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М. : Госюриздат, 1960. 191 с.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 135.

попереднього бюджетного контролю було Міністерство фінансів СРСР, яке здійснювало контроль проектів бюджетів республік з точки зору відповідності, а результатом такого контролю був висновок<sup>1</sup>. Досліджуючи правові форми реалізації виключного права Рад народних депутатів на затвердження бюджету, Л.К. Воронова вже тоді звертала увагу на такі проблеми як необхідність дотримання термінологічної єдності в законодавчих актах<sup>2</sup> та контроль органами виконавчої влади приписів фінансових нормативних актів, які регулюють доходи та видатки бюджету<sup>3</sup>. Досліджуючи питання фінансування із державного бюджету Л.К. Воронова стверджує про необхідність дотримання принципів бюджетного фінансування, одним із яких, на її думку, є принцип здійснення фінансового контролю з метою забезпечення дотримання законності, планової та фінансової дисципліни<sup>4</sup>. Таким чином, у монографії Л.К. Воронової питання правових засад здійснення видатків державного бюджету розглядаються у нерозривному зв'язку із засобами забезпечення законності, одним із яких визнавався бюджетний контроль на всіх стадіях бюджетного процесу.

Підсумовуючи наведені міркування, можна зазначити, що у цей період виокремлюються два етапи розвитку наукових поглядів на бюджетний контроль. Перший етап охоплює період з 1917 року до кінця 40-х років минулого століття, який можна охарактеризувати як пасивний етап, на початку якого робилися спроби розвинути наукові положення попереднього періоду з урахуванням політичних тенденцій, централізації та впровадження командно-адміністративних методів управління. Другий етап охоплює період з кінця 40-х до 1991 року, коли можна говорити про відродження науки фінансового права та виникнення наукового інтересу до бюджетного і в цілому – фінансового контролю. Однак, бюджетний контроль розглядався як вид фінансового контролю і в межах народногосподарського комплексу.

---

<sup>1</sup> Воронова Л.К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР (на материалах союзной республики) : монографія. К. : Вища школа, 1981. С. 90-93.

<sup>2</sup> Воронова Л.К. Там само. С. 109.

<sup>3</sup> Воронова Л.К. Там само. С. 111.

<sup>4</sup> Воронова Л.К. Там само. С. 121.

Третій період наукових досліджень бюджетного контролю охоплює період з 1991 року до теперішнього часу, коли в Україні з'явилися наукові праці, присвячені власне бюджетному контролю, термін „бюджетний контроль” став визнаним в юридичній науці. Актуальні питання бюджетного контролю почали досліджуватися як у працях з бюджетно-контрольної тематики, так і в працях із суміжною проблематикою. Однією із перших таких робіт можна вважати дисертаційне дослідження О.А. Кузьменко „Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління”<sup>1</sup>. У цій роботі здійснено аналіз стану наукової розробки даної проблеми в аспектах правового забезпечення, управління та організації контрольної діяльності; проаналізовано складові елементи національної системи контролю за виконанням Державного бюджету України та діюче законодавство, яке регламентує контрольну діяльність за виконанням Державного бюджету України, на предмет інтеграції, системності, достатності, наявності суперечностей і прогалин; визначено організаційно-правовий механізм здійснення контрольної функції за виконанням Державного бюджету України та проаналізовано його елементи; розглянуто проблеми забезпечення ефективності контрольної діяльності органів державної влади у сфері виконання Державного бюджету України; а також розроблено науково обгрунтовані пропозиції з метою удосконалення чинного законодавства, яке регулює контроль за виконанням Державного бюджету України.

Теоретико-правові засади бюджетного контролю, проблеми організації та удосконалення системи і повноважень контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі, особливості правового регулювання окремих видів бюджетного контролю та напрями удосконалення бюджетного законодавства у цій сфері розглянуто у працях О.П. Гетманець<sup>2</sup>, А.О. Монаєнка<sup>1</sup>,

<sup>1</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук. К., 2002. 205 с.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю. *Право і безпека*. 2005. № 4/4. С. 12–18; Гетманець О.П. Принципи державного контролю в бюджетному процесі в Україні. *Форум права*. 2006. №1. С. 30–39. [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2006-1/06\\_gorubr.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2006-1/06_gorubr.pdf); Гетманець О.П. Актуальні проблеми правового регулювання бюджетного контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2008. № 6. С. 91–95; Гетманець О.П. Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бюджетного контролю. *Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна*. Серія : Право. 2009. № 841. Вип. 1(5). С. 146–150; Гетманець О.П. Проблемы правового регулювання направлений усовершенствования

Л.А. Савченко<sup>2</sup>, В.Д. Чернадчука<sup>3</sup> та інших, які становлять науково-теоретичне підґрунтя нашого дослідження.

бюджетного контролю. *Perspektywiczne opracowania nauki i techniki*. 2008 : материалы IV мiedzynarodwej naukowo-praktycznej konferencji. – Prezenysi. Nauka I stadia . 2008. Volume 9. Historia. Pravo. С. 52–55; Гетманець О.П. Стандарти державного бюджетного контролю як правові чинники вдосконалення бюджетних відносин у фінансовій сфері національної економіки. Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національної економіки: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Ірпінь : Національний університет ДПС України. 2009. Ч. 2. С. 345–349; Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. 308 с.; Гетманець О.П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Х., 2009. 33 с.; Гетманець О.П. Принцип законності у бюджетному контролі. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2014. № 4 (67). С. 130-137.

<sup>1</sup> Монаєнко А.О. Особливості фінансово-бюджетного контролю в умовах формування фінансової і бюджетної системи. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2005. № 6. С. 195-196; Монаєнко А.О. Поняття та елементи механізму здійснення контролю за виконанням Державного бюджету України як управлінської функції. *Держава та регіони*. Серія: Державне управління. 2006. № 1. С. 112-115; Монаєнко А.О. Фінансово-бюджетний контроль в механізмі державного регулювання територіального розвитку : дис. ... канд. наук з держ. Управління. К, 2006. 204 с.; Монаєнко А.О. Правові основи фінансового контролю : навч. посібник. Запоріжжя : КПУ, 2008. 152 с.; Монаєнко А.О. Бюджетне право України : [навч. посібник]. Запоріжжя : КПУ, 2009. 412 с.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Об'єкти контрольних повноважень Рахункової палати України. *Держава і право* : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. Вип. 9. С. 261-267; Савченко Л.А. Фінансовий контроль – особливий інститут фінансового права. *Держава і право* : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. Вип. 14. С. 291–297; Савченко Л.А. Питання контролю у Бюджетному кодексі України. *Держава і право* : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2002. Вип. 15. С. 309–315; Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2002. № 2. С. 52-55; Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. 455 с.; Савченко Л.А. Деякі проблеми термінології у фінансовому праві щодо методів фінансового контролю. *Фінансове право*. 2007. № 1. С. 37-43; Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.; Савченко Л.А. Проблеми правового закріплення принципів фінансового контролю [монографія]. К.: Центр учбової літератури, 2016. 172 с.; Савченко Л.А. Бюджетний контроль чи контроль за дотриманням бюджетного законодавства? Система фінансового права: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (27-28 травня 2009 р., Одеська національної юридичної академії). Одеса: Фенікс, 2009. С. 212-215; Савченко Л.А. Принципи фінансового контролю. Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков : Право, 2012. С. 219–221; Савченко Л. Проблеми правового регулювання методології фінансового контролю. *Право України*. 2013. № 1-2. С. 159-165.

<sup>3</sup> Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність. *Підприємництво, господарство і право*. 2002. № 11. С. 74–76; Чернадчук В. Щодо видів бюджетного контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2002. № 12. С. 68–71; Чернадчук В.Д. Наукова компонента у бюджетній правотворчості // Сучасна картина світу: природа, суспільство, людина [Текст]: збірник наукових праць / Державний вищий навчальний заклад „Українська академія банківської справи Національного банку України”. Суми: ДВНЗ „УАБС НБУ”, 2008. С. 212-218; Чернадчук В. Д. Особливості бюджетно-контрольних правовідносин залежно від стадії бюджетного процесу. *Держава і право* : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2008. Вип. 39. С. 432–439; Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. 456 с.; Чернадчук В.Д. Господарське процесуальне право : [підручник]; за заг. ред. В.Д. Чернадчука. 2-ге вид. Суми : Університетська книга, 2009. 378 с.; Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук : К., 2010. 419 с.; Чернадчук В. Актуальні питання бюджетної правотворчості. *Юридична Україна*. 2011. 2. С. 42-46; Чернадчук В. Актуальні питання теорії охоронних бюджетних правовідносин. Юриспруденція у формуванні правової держави і громадянського суспільства : збірник матеріалів Міжнародної юридичної наук.-практ. конф. „Актуальна юриспруденція”, 6 жовтня 2016 року. К. : Вид. дім „АртЕк”, 2016. С. 81-85; Чернадчук В.Д. Бюджетна діяльність як сфера виникнення та розвитку бюджетних правовідносин / В.Д. Чернадчук // *Право та державне управління* : збірник наукових праць. 2011. № 3. С. 65-70;

Третій період характеризується підвищенням наукового інтересу і розвитком фінансово-правових теорій бюджетного контролю. В сучасних умовах склалося декілька підходів щодо розуміння різних питань, проблем бюджетного контролю та способів їх вирішення, триває наукова дискусія щодо напрямів розвитку правового регулювання контрольних бюджетних відносин.

Проведений у цьому підрозділі аналіз виникнення, становлення та розвитку фінансово-правових вчень про бюджетний контроль дозволив здійснити їх періодизацію залежно від державного устрою, який, як показано у монографії, впливав, інколи навіть суттєво, на наукові погляди щодо правової природи бюджетного контролю. Отримані внаслідок вивчення та аналізу у цьому підрозділі положення, узагальнення та висновки використовуються у наступних розділах монографії при дослідженні окремих правових аспектів бюджетного контролю.

## **1.2. Бюджетний контроль в системі фінансово-правових категорій**

Важливе значення в системі базисних категорій фінансового права має „бюджетний контроль”, який належить до найбільш фундаментальних фінансово-правових категорій. Значення бюджетного контролю полягає в тому, що за його результатами можна зробити висновок про законність використання бюджетних коштів, здійснення бюджетних операцій та процедур, що потребує створення цілісної системи такого контролю. У фінансово-правовій літературі справедливо акцентується увага на тому, що забезпечення цілісної системи контролю за управлінням бюджетними коштами внаслідок запровадження нових державних інститутів та зміни бюджетних технологій “потребує розробки адекватної системи бюджетного контролю, що дозволить скоординувати діяльність усіх компетентних

---

Чернадчук В.Д. До питання видів та форм бюджетного контролю. *Фінансове право*. 2011. № 3. С. 23-25; Чернадчук В. Норми-дефініції податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2011. № 5. С. 86-89; Чернадчук В.Д. Принципи виконання бюджету. Принципи фінансового права : матеріали междунар. науч.-практ. конф., Харків, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова і др. Харків : Право, 2012. С. 282-284.



державних органів у процесі організації й здійснення видатків бюджету та забезпечення мобілізації бюджетних ресурсів”<sup>1</sup>.

Контроль – це правова конструкція, призначенням якої є забезпечення виконання законів, дотримання правової дисципліни органами державної влади, органами місцевого самоврядування, фізичними та юридичними особами. Сутність та призначення контролю полягає у спостереженні за діяльністю підконтрольного суб’єкта; отриманні об’єктивної й достовірної інформації щодо стану законності та дисципліни на цьому суб’єкті; виявленні причин та умов, які сприяють правопорушенням, а також вжитті заходів щодо притягнення порушників законності та дисципліни. Саме тому фінансовий контроль є способом організації зворотних зв’язків, завдяки яким відповідні органи отримують інформацію про виконання прийнятих ними фінансових нормативно-правових актів<sup>2</sup>.

Останнім часом, незважаючи на те, що в науці фінансового права накопичено досвід дослідження фінансового контролю і визначаються особливості його правового регулювання у бюджетному процесі, спостерігається підвищення наукового інтересу до теоретико-прикладних аспектів як фінансового контролю, так і його видів і, в першу чергу – бюджетного. Проблеми правового регулювання фінансового контролю в Україні та його видів в сучасних умовах досліджували у своїх працях Л.К. Воронова, О.П. Гетманець, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, А.О. Монаєнко, О.П. Орлюк, Л.А. Савченко, В.Д. Чернадчук та інші. Однак, незважаючи на це, все ще потребують уваги науковців проблемні питання правового регулювання бюджетного контролю і розробка його сучасної концепції, що, у свою чергу, потребує вироблення та впровадження у практику як бюджетної діяльності взагалі, так і бюджетного контролю зокрема, сучасної бюджетної ідеології, побудованої на принципах, що відповідають сьогоденню та враховують майбутні тенденції розвитку. Натомість, як слушно звертає увагу О.П. Гетманець, в теоретико-пізнавальному плані

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / [Огонь Ц.Г., Турчинов О.В., Фролова Г.С. та ін.] ; за ред. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. К. : Парламентське вид-во, 2002. С. 198.

<sup>2</sup> Крохина Ю.А. Финансовое право России : [учебник для студ. высш. учеб. заведений]. [3-е изд.]. М. : Норма, 2008. С. 134.

сутність бюджетного контролю як соціального явища, як виду державного фінансового контролю, що має характерні риси, особливості, принципи і тенденції розвитку, види та методи, нормативно-правову базу, методика організації, уповноважених суб'єктів у сучасних умовах в Україні, тобто концептуально, не досліджувалися<sup>1</sup>.

З'ясування сутності бюджетного контролю як складної та багатогранної фінансово-правової категорії має суттєве значення не лише для юридичної науки, але й для законодавчої практики та практики застосування законодавства. На складність цієї проблеми звертає увагу В.Д. Чернадчук, оскільки це „зумовлено тим, що за результатами бюджетного контролю можна дійти висновків про використання бюджетних коштів, а це свідчить про потребу створення цілісної системи бюджетного контролю”. Забезпечення такої системи внаслідок запровадження нових державних інститутів та зміни бюджетних технологій потребує розробки адекватної системи бюджетного контролю, що дозволить скоординувати діяльність усіх компетентних державних органів у процесі організації й здійснення видатків бюджету та забезпечення формування бюджетних ресурсів<sup>2</sup>.

На загальноправове та соціальне значення бюджетного контролю звертає увагу О.П. Орлюк. На думку науковця, це зумовлено тим, що в процесі його здійснення „задовольняються державні інтереси, що полягають в успішній реалізації державної фінансової політики, ефективному використанні фінансових ресурсів держави” і втілюється в тому, що при його здійсненні перевіряють „по-перше, дотримання державними та громадськими органами, підприємствами, установами та організаціями, посадовими особами встановленого правопорядку у процесі фінансової діяльності; по-друге, економічну обґрунтованість та ефективність дій, відповідність їх інтересам держави”<sup>3</sup>. Контроль як форма управління публічними фінансами пронизує усю сутність організації та реалізації публічної влади,

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С.9.

<sup>2</sup> Погорілко В.Ф. Конституційне право України. Академічний курс : [підручник для студ. вищ. навч. закладів] : у 2 т. / В.Ф. Погорілко, В.Л. Федоренко ; [за ред. В.Ф. Погорілка]. К. : ТОВ Видавництво “Юридична думка”, 2006–2008. Т. 1. 2006. С. 296-297.

<sup>3</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 148.

присутній як в межах функціонування державного механізму, так і при здійсненні місцевого самоврядування<sup>1</sup>.

Дослідження видових галузевих категорій, на нашу думку, має здійснюватися шляхом встановлення особливостей прояву загальних ознак загальних категорій та категорій вищого рівня у їх галузевих видах і виділенням спеціальних ознак, які властиві лише цим видам категорій нижчого рівня. Значення галузевих досліджень їх видових особливостей полягає в тому, що вони дозволяють збагатити теорію державного та фінансового контролю, допомагаючи розкрити сутність і зміст контролю в усіх їх опосередкуваннях.

Видову приналежність того чи іншого економічного явища, як вірно зазначає С.В. Запольський, визначає тип (характер) правового інтересу, супутнього цьому явищу. Представляючи собою синтетичне явище, правовий інтерес здатний детермінувати норму чи інститут не лише за галузевою належністю, а й всередині системи відповідної галузі, звертаючи при цьому увагу на відсутність типології правових інтересів в науці фінансового права<sup>2</sup>. Пізнання категорії бюджетного контролю має відбуватися від загального до особливого. Так, О.П. Гетманець спрямовує на науковий пошук вказівкою на пізнання від „державного контролю” до державного фінансового контролю і далі до бюджетного, оскільки нова теорія не виключає попередню, а включає її у себе, по-новому організуючи її зміст<sup>3</sup>. Подальший рух пізнання правових явищ, пише Д.А. Керімов, передбачає попередній аналіз співвідношення загального і окремого в праві. Якщо загальне є відображенням закономірностей розвитку окремих явищ, то, відповідно, правознавство, має примножити багатство своїх ідей, вчень, теорій і тим самим більш ефективно використовувати наукове передбачення в практиці правового будівництва. Якщо межі загального, особливого і окремого динамічні, то необхідно чітко визначити напрям кожного конкретного правового дослідження, докладно вивчити зв'язки й відносини правових явищ, що

<sup>1</sup> Крохина Ю.А. Бюджетное право России : [учебник]. М. : ИД Юрайт, 2010. С. 401.

<sup>2</sup> Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : [монография]. М. : РАП, Эксмо, 2008. С. 17-18.

<sup>3</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 7.

аналізуються, з іншими (в тому числі й неправовими) явищами соціального буття. Якщо загальне й особливе в праві можуть бути різного рівня, виражаючи різний ступень подібності або загальності властивостей, зв'язків і відносин правових явищ, то при порівняльному аналізі сутності окремих типів необхідно акцентувати увагу не на формальній подібності, а на їх суттєвих відмінностях один від одного, тобто на особливому<sup>1</sup>.

Поділяючи наведені погляди, необхідно додати, що дослідження галузевих особливостей видів фінансового контролю сприятиме розвитку загальної теорії, оскільки кількісне накопичення галузевих знань дає якісно нове розуміння сутності загального правового явища. Як наслідок, маємо взаємний зв'язок: загальна теорія впливає на галузеве розуміння, яке, змінюючись та рухаючись вперед, у свою чергу, збагачує і розвиває загальнотеоретичні положення про державний та фінансовий контроль. І тому вбачається, що одним із головних завдань, які постають перед юридичною наукою, є формування сучасного понятійного апарату. Таке формування має відбуватися шляхом уточнення вже існуючого понятійного апарату з урахуванням сучасного стану суспільних відносин та науки або введенням у термінологічний обіг нових понять та термінів, що потребує, у свою чергу, надання визначень цим новим поняттям та термінам.

Понятійно-категоріальний апарат, пише О. Семчик, є невід'ємним атрибутом будь-якої галузі юридичної науки, оскільки сукупність понять, термінів, категорій формує основу для застосування норм права. А в подальшому автор слушно акцентує увагу на різноаспектності застосування одного й того ж терміна, поняття, категорії в нормативно-правових актах різних галузей права, а іноді і в межах однієї галузі, що свідчить про відсутність єдиних підходів у правозастосовній практиці в разі потреби їх тлумачення з боку відповідних суб'єктів<sup>2</sup>. На наявність термінологічних проблем у фінансовому праві звертає увагу і В.Д. Чернадчук, справедливо зазначаючи, що інколи для

---

<sup>1</sup> Керимов Д.А. *Методологія права (предмет, функції, проблеми філософії права)* : [монографія]. [2-е изд.]. М. : Аванта +, 2001. С. 201-202.

<sup>2</sup> Семчик О. Особливості фінансово-правових понять: до постановки питання. *Право України*. 2013. № 1-2. С. 50.

визначення одного й того ж фінансово-правового явища застосовуються декілька термінів<sup>1</sup>.

Поділяючи наведені положення, вважаємо, що першочерговим завданням є вирішення термінологічної проблеми, що зумовлено розмаїттям термінів, які використовуються в юридичній літературі та законодавстві для визначення одного й того ж явища. У науковій юридичній літературі разом із терміном „бюджетний контроль” використовуються й інші, зокрема „фінансово-бюджетний контроль”<sup>2</sup>, „контроль за дотриманням бюджетного законодавства”<sup>3</sup>, „фінансовий контроль у бюджетній сфері”<sup>4</sup>, „фінансовий контроль в бюджетному процесі”<sup>5</sup>, „міжбюджетний контроль”<sup>6</sup> тощо. Стосовно терміну „фінансово-бюджетний контроль”<sup>7</sup> заслуговує на увагу критична думка В.Д. Чернадчука: „застосування такого терміна є деякою мірою невдалим, оскільки має місце поєднання загального та його частини: бюджетний контроль є видом фінансового контролю, який у свою чергу є видом державного контролю”<sup>8</sup>, що є цілком закономірним і на що звертається увага в подальших дослідженнях та наукових працях<sup>9</sup>.

Л.А. Савченко, досліджуючи термінологічні проблеми інституту фінансового контролю, звертає увагу на узгодженість щодо назви контролю, який проводиться у фінансовій сфері –

---

<sup>1</sup> Чернадчук В. Норми-дефініції податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2011. № 5. С. 86.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / [Огонь Ц.Г., Турчинов О.В., Фролова Г.С. та ін.] ; за ред. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. К. : Парламентське вид-во, 2002. С. 191; Колесников Ю.А. Бюджетный контроль в России и в субъектах РФ, ее организационно-правовые формы. *Правоведение*. 2002. № 5. С. 80.

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / [Воронова Л.К., Воротіна Н.В., Губерська Н.Л. та ін.] ; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. С. 485.

<sup>4</sup> Парыгина В. А. Бюджетное право и процесс : учебник [для студ. высш. учебн. заведений] / В.А. Парыгина, А. А. Тедеев. М. : Эксмо, 2005. С. 325.

<sup>5</sup> Макух О.В. Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право”. Х., 2009. 19 с.

<sup>6</sup> Билінін Я. Що до визначення об’єкта та предмета міжбюджетного контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 8. С. 120-123.

<sup>7</sup> Монаєнко А.О. Фінансово-бюджетний контроль в механізмі державного регулювання територіального розвитку : дис. ... канд. наук з держ. управління : 25.00.02. К, 2006. 204 с.

<sup>8</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. К., 2010. С. 227.

<sup>9</sup> Латковський П.П. Бюджетний контроль як один із видів фінансового контролю. *Науковий вісник академії муніципального управління*. Вип. 1. 2014. С. 124-129.

фінансовий контроль. Така назва є похідною від поняття фінансів як основної категорії фінансового права. З переходом до нового поняття „публічні фінанси, пише науковець, змінюватиметься і назва контролю, який доцільно йменувати публічним фінансовим контролем. В подальшому звертається увага на необхідність внесення змін до БК України, зокрема доповнення ст. 2 цього кодексу визначенням поняття бюджетного контролю й заміною терміна „контроль за дотриманням бюджетного законодавства” на термін „бюджетний контроль”<sup>1</sup>. Видається, така пропозиція має бути підтриманою, оскільки термін „контроль за дотриманням бюджетного законодавства”, враховуючи положення ст. 4 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup> та наукові погляди на структуру та систему бюджетного законодавства<sup>3</sup> за своїм змістом співпадає з терміном „бюджетний контроль”.

Термін бюджетний контроль не застосовується у бюджетному законодавстві України, а отже і відсутнє його законодавче визначення, а у наукових працях існують різні погляди на зміст цього поняття. По-перше, має місце його розуміння як інституту бюджетного права (матеріальне розуміння), наприклад, як сукупності фінансово-правових норм, що визначають повноваження органів, що здійснюють контроль за законністю та доцільністю усіх дій щодо формування та розподілу бюджету, використання бюджетних асигнувань, а також норм, які встановлюють види, форми і методи цього контролю<sup>4</sup>.

По-друге, це розуміння бюджетного контролю як виду діяльності, процедури тощо (процесуальне розуміння). В юридичній науці склалися різні підходи щодо визначення поняття бюджетного контролю, зокрема як врегульованої нормами бюджетного права системи ревізійно-правових заходів,

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Бюджетний контроль чи контроль за дотриманням бюджетного законодавства? Система фінансового права: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (27-28 травня 2009 р., Одеська національна юридична академія). Одеса: Фенікс, 2009. С. 214-215.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>3</sup> Латковська Т. Бюджетне законодавство: сучасний стан та перспективи розвитку. *Право України*. 2013. № 1-2. С. 57-64; Чернадчук О.В. Бюджетне законодавство України: стан та напрями вдосконалення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 228 с.

<sup>4</sup> Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву / Сост. М.К. Сулейманов, Е.В. Порохов, М.В. Карасева, А.Т. Шаукенов. СПб. : Юридический центр-Пресс, 2010. С. 268.

спрямованих на перевірку законності та доцільності здійснюваної бюджетної діяльності<sup>1</sup>.

Друга група процесуальних визначень виходить із розуміння бюджетного контролю як системи заходів органів державної влади та 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<sup>2</sup>. Також існують визначення бюджетного контролю як „діяльності уповноважених органів державної влади, яка спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни та раціональності в ході формування, розподілу і використання коштів державного бюджету з метою ефективного соціально-економічного розвитку держави”<sup>3</sup>, „діяльності відповідних суб’єктів, яка полягає у перевірці дотримання бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу з метою запобігання, виявлення, усунення бюджетних правопорушень”<sup>4</sup>, „врегульованої нормами фінансового права діяльності уповноважених державних органів, спрямованої на забезпечення дотримання учасниками бюджетного процесу на всіх його стадіях вимог чинного законодавства з метою практичної реалізації принципів бюджетної системи, попередження нецільового та неефективного використання бюджетних коштів, викриття бюджетних правопорушень та притягнення до відповідальності осіб, винних у їх вчиненні”<sup>5</sup>. Такі визначення відображають діяльнісний підхід щодо розуміння сутності бюджетного контролю, залишаючи поза увагою правовий аспект, але охоплюючи державну складову, тому за змістом вони є більше визначеннями державного бюджетного контролю. Натомість В.Д. Чернадчук акцентує увагу

---

<sup>1</sup> Парыгина В.А. Бюджетное право и процесс : учебник [для студ. высш. учебн. заведений] / В.А. Парыгина, А. А. Тедеев. М. : Эксмо, 2005. С. 326-327.

<sup>2</sup> Словник фінансово-правових термінів / Антипов В.І., Білецька Г.М., Долгий О.О. та ін. ; за заг. ред. Л.К. Воронової. К. : Алеута, 2011. С. 62.

<sup>3</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2002. С. 171.

<sup>4</sup> Фінансова енциклопедія / Орлюк О.П., Воронова Л.К., Заверуха І.Б. та ін. ; за заг. ред. О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 73.

<sup>5</sup> Макух О.В. Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Х., 2009. С. 5-6.

саме на правовому аспекті, вважаючи бюджетний контроль „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 таку реалізацію”<sup>1</sup>.

Здійснивши ґрунтовне дослідження наукових поглядів на сутність та зміст бюджетного контролю, О.П. Гетманець запропонувала його визначення як „комплексної та цілеспрямованої системи економіко-правових заходів уповноважених контролюючих суб’єктів, спрямованої на забезпечення законності та ефективності дій учасників бюджетного процесу під час укладання, розгляду, затвердження бюджетів, виконання та внесення змін, звітування про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України”<sup>2</sup>. Наведене визначення в цілому розкриває поняття бюджетного контролю шляхом вказівки на здійснення процесуальних дій в межах бюджетного процесу із урахуванням положень ч. 2 ст. 19 Бюджетного кодексу України, відповідно до яких на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства. Разом із тим, у наведеному визначенні йдеться про укладання, розгляд, затвердження бюджетів, виконання та внесення змін, звітування про виконання бюджетів. Однак, у п. 1 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України бюджет визначено як „план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду”, що дозволяє вести мову про бюджет не як правовий акт, а як фінансовий план, який містить відповідні показники. Правовими формами такого фінансового плану є закон про Державний бюджет України та рішення про місцевий бюджет. До того ж у Бюджетному кодексі України в одних

---

<sup>1</sup> Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність. *Підприємництво, господарство і право*. 2002. № 11. С. 74–76.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 39.



випадках йдеться, наприклад, про виконання державного бюджету (глава 8 БК України), а в інших – про внесення змін до закону про Державний бюджет України (глава 9 БК України)<sup>1</sup>. Частиною 1 статті 19 Бюджетного кодексу України (до змін, внесених Законом України № 2646-VIII від 06.12.2018) були визначені стадії бюджетного процесу: складання проектів бюджетів, розгляд проекту та прийняття закону про державний бюджет, виконання бюджету, тобто про різні форми одного й того ж явища: як фінансовий акт (бюджет) або як правовий акт (закон чи рішення про бюджет). Певна невідповідність термінології спостерігалася й стосовно четвертої стадії: п. 4 ч. 1 ст. 19 Бюджетного кодексу України визначав стадію як „підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету”. Однак у главі 10 Бюджетного кодексу України, що регламентував цю стадію йшлося про місячний та квартальний звіт про виконання бюджету, а стосовно річного звіту – вже про виконання закону про Державний бюджет України. Такий підхід законодавця можливо зумовлений був тим, що при проміжному або поточному контролю йдеться про контроль виконання бюджету як фінансового плану, а підсумковий контроль здійснюється за виконанням закону чи рішення про бюджет, оскільки саме останні встановлюють річні показники відповідного бюджету. Тому, на нашу думку, у визначенні поняття бюджетного контролю потрібно враховувати ці застереження.

Отже, пише Л.А. Савченко, існує різне трактування поняття фінансовий і, відповідно бюджетний контроль, зокрема як комплексної категорії, в якій поєднується два його види: державний і недержавний. Існування багатьох визначень одного поняття чи терміну науковець пояснює загальною методологічною основою визначень понять, що застосовуються в будь-якій сфері знань<sup>2</sup>.

Привертають увагу запропоновані у фінансово-правовій літературі і вузькі визначення поняття бюджетного контролю залежно від рівня його здійснення. Так, наприклад, І.В. Панова, досліджуючи проблеми контрольної діяльності обласних

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 43.

державних адміністрацій у сфері фінансів та бюджету запропонувала визначення поняття бюджетного контролю у цій сфері як „врегульованої нормативними актами діяльності обласної державної адміністрації, яка здійснюється шляхом проведення процесуально визначених контрольних дій, і має на меті забезпечення законності і доцільності дій у сфері складання, розгляду, затвердження та виконання місцевого бюджету, а також складання і затвердження звіту про його виконання, викриття порушень бюджетного законодавства, виявлення і усунення недоліків у його застосуванні, притягнення винних осіб до відповідальності, а також надання кваліфікованої допомоги установі чи організації щодо повного вирішення усіх проблемних питань”<sup>1</sup>.

Бюджетний контроль здійснюється з метою реалізації бюджетної політики<sup>2</sup> і включає декілька аспектів, зокрема таких як: функція управління бюджетною діяльністю; стадія управлінських дій уповноважених бюджетним законодавством суб'єктів; форма зворотного зв'язку в системі бюджетно-правового регулювання (отримуючи інформацію щодо здійснюваних у бюджетній сфері протиправних дій, порушень бюджетного законодавства оцінюється бюджетна політика і відбувається її коригування); спосіб забезпечення дотримання законності і правопорядку у бюджетній сфері (спрямований на забезпечення дотримання норм бюджетного права).

Проведений аналіз існуючих підходів щодо визначення поняття бюджетного контролю дозволяє говорити про те, що вони в основному не суперечать один одному, автори вкладають у них власне розуміння одного й того ж самого бюджетно-правового явища, виділяючи ті ознаки, які, на їх думку, є найбільш суттєвими для розкриття змісту цього поняття. Крім того, має місце застосування достатньо різної термінології щодо такого складного фінансово-правового явища як бюджетний контроль, наслідком чого є наявність вузького та широкого розуміння його змісту.

---

<sup>1</sup> Панова І.В. Контрольна діяльність обласних державних адміністрацій у сфері фінансів та бюджету : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2004. С. 120.

<sup>2</sup> Латковський П.П. Бюджетна політика держави як невід'ємна складова фінансової політики. *Фінансове право*. 2015. № 2. С. 5-8.

Вищезазначене дозволяє зробити деякі висновки. По-перше, відзначити відносну єдність і наступництво загальнотеоретичних підходів стосовно основних ознак і, по-друге, констатувати відсутність єдності у встановленні істотних ознак. Такий стан деякою мірою є виправданим, оскільки в необхідному контексті поняття розуміють як „цілісну сукупність суджень, у котрих щонебудь стверджується про характерні ознаки досліджуваного об'єкта, ядром якої є судження про найбільш загальні і водночас істотні ознаки цього об'єкта”<sup>1</sup>. Натомість, Л.А. Савченко причиною такого розмаїття визначень вважає відсутність законодавчого визначення понять як фінансового, так і бюджетного контролю<sup>2</sup>.

Запропонувати сучасне визначення поняття бюджетного контролю без урахування надбань юридичної, економічної та інших наук є досить складним завданням. Разом із тим, як слушно застерігає В.Д. Чернадчук, механічне поєднання окремих ознак будь-яких фінансово-правових явищ не дає змогу запропонувати ємне і одночасно лаконічне визначення<sup>3</sup>. Поділяючи такий підхід і взявши його за основу, потрібно зазначити, що визначення поняття бюджетного контролю має будуватися на істотних ознаках фінансового контролю, що підлягають поширенню на всю сферу бюджетного контролю та дозволить виокремити бюджетний контроль в системі фінансового контролю. Тому, наступним кроком має стати виявлення особливостей прояву ознак фінансового контролю та виділення істотних ознак, властивих саме бюджетному контролю. Істотні ознаки становлять сутність бюджетного контролю і є концентрованим вираженням особливостей його правової природи. До того ж сутність будь-якого явища полягає не в самому явищі, а виводиться з його відносин, взаємозв'язку та взаємодії з іншими явищами<sup>4</sup>. Отже, передусім потребують

---

<sup>1</sup> Кондаков Н.И. Логический словарь-справочник. М. : Наука, 1975. С. 156.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Бюджетний контроль чи контроль за дотриманням бюджетного законодавства? Система фінансового права: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (27-28 травня 2009 р., Одеська національна юридична академія). Одеса: Фенікс, 2009. С. 213.

<sup>3</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. К., 2010. С. 21.

<sup>4</sup> Карасева М. В. Финансовое правоотношение : монография. М. : НОРМА, 2001. С. 80.

з'ясування такі явища, аналіз взаємозв'язку з якими і дозволить виявити сутність бюджетного контролю.

О.П. Гетманець, досліджуючи проблеми визначення поняття бюджетного контролю як виду фінансового контролю вірно звертає увагу на те, що поняття державного контролю, державного фінансового контролю та бюджетного контролю є окремими поняттями, які мають спільні ознаки, але відрізняються за особливостями сутності як філософські категорії загальне, особливе та одиничне, що виражають об'єктивно зв'язки між явищами<sup>1</sup>. В подальшому, говорячи про недостатність приділення уваги в юридичній науці питанням аналізу сутності, визначенню поняття бюджетного контролю, його складовим елементам, організації та особливостям як різновиду фінансового контролю<sup>2</sup>, науковець зосереджує увагу на виявленні спільних рис фінансового та бюджетного контролю. Такими загальними рисами, на думку О.П. Гетманець, є: „єдине правове поле та спорідненість фінансового та бюджетного права; єдині організаційні структури, органи, суб'єкти, які уповноважені виконувати контрольні дії; основні завдання контрольної діяльності; задачі забезпечення фінансової (бюджетної) дисципліни в діяльності всіх суб'єктів фінансових правовідносин; методологія контролю; інфраструктура контрольної діяльності<sup>3</sup>.

У науці фінансового права склалися різні погляди щодо сутності, змісту та ознак фінансового контролю, особливостей їх прояву у сфері бюджетного контролю. Особливостями фінансового контролю, на думку А.М. Чорної, є його здійснення відносно спеціального об'єкта, що включає контроль за фінансовою дисципліною, цілеспрямованість на об'єкт контролю, здійснення спеціально уповноваженими суб'єктами<sup>4</sup>. Інші науковці визначають зміст та ознаки фінансового контролю через

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 23.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Там само. С. 37.

<sup>3</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 35.

<sup>4</sup> Фінансове право: підручник /Жорнокуй Ю.М., Кашкарьова О.В., Колесник Т.В. та ін. ; за заг. ред. О.М. Бандурки, О.П. Гетьманець. Х. : Екограф, 2015. С. 68-69.

об'єкт, сферу і завдання<sup>1</sup>, або через об'єкт, предмет, мету і завдання<sup>2</sup>, або через суб'єктів, об'єкт і предмет контролю<sup>3</sup>.

Аналіз та узагальнення існуючих поглядів на зміст та ознаки фінансового контролю, їх творче осмислення та трансформація в площину нашого дослідження дозволяє виявити особливості бюджетного контролю через сферу його застосування та особливості суб'єктного складу, об'єкту та предмету фінансового контролю. Саме особливості прояву загальних ознак фінансового контролю у зазначеній площині і дозволить з'ясувати та визначити особливості прояву цих ознак у сфері бюджетного контролю. Сферою застосування бюджетного контролю є бюджетна діяльність як частина або сегмент, або сфера фінансової діяльності. Кожна сфера фінансової діяльності, підкреслюється у фінансово-правовій літературі, щодо інших сфер має якості причини чи наслідку. Це дозволяє виокремити певну сукупність причинно-наслідкових зв'язків сфер фінансової діяльності, оскільки вони перебувають у співвідношенні, яке характеризується такими зв'язками, і не тільки всередині фінансової діяльності, а й з іншими, зовнішніми щодо фінансової діяльності, підсистемами<sup>4</sup>. Бюджетна діяльність, є опосередкованою правом видом публічної діяльності, яка здійснюється за допомогою спеціальних юридичних дій, операцій та процедур, способів і засобів, спрямованих на виконання державних і місцевих завдань та реалізацію функцій, а також задоволення публічних потреб та інтересів<sup>5</sup>. Отже, призначенням бюджетного контролю можна вважати забезпечення дотримання вимог чинного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу як „регламентованого бюджетним законодавством процесу складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів,

---

<sup>1</sup> Фінансове право : навч. посібник /Білошкурська З.П., Бурлака С.І., Слісаренко С.В. та ін. ; за заг. ред. В.І. Курила. Умань : „Сочінський”, 2010. С. 20-22.

<sup>2</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 147-148.

<sup>3</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 44.

<sup>4</sup> Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С.8.

<sup>5</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетна діяльність як сфера виникнення та розвитку бюджетних правовідносин. *Право та державне управління*. 2011. № 3. С. 70.

звітування про їх виконання” (п. 10 ч. 1 ст. 2 Бюджетний кодекс України)<sup>1</sup>.

З розвитком теорії фінансового права, правотворчої діяльності, практики застосування бюджетного законодавства, з урахуванням тенденцій адаптації та інтеграції цих галузей законодавства, актуалізації питань наукових засад бюджетного контролю, перспектив розвитку та його відповідності сучасному стану суспільних відносин, наукові інтереси зміщуються в сторону вирішення проблем модернізації та стандартизації бюджетного контролю, підвищення рівня його ефективності, професіоналізму контролюючих осіб. Це потребує нових підходів у дослідженні сутності бюджетного контролю, одним із яких, на нашу думку, є діяльнісний підхід.

Розглядаючи проблему державного контролю, вірно пише О.Ф. Андрійко, дослідники виділяють контроль як діяльність, що об’єктивно притаманна державі. Такий підхід дає можливість розглядати контроль як самостійну, функціонально відокремлену діяльність, яка має своє відображення у свідомій, цілеспрямованій, організуючій діяльності творчого характеру<sup>2</sup>. На діяльнісний аспект фінансового контролю звертає увагу О.П. Орлюк, пропонуючи розглядати його як „самостійну управлінську діяльність, що має власні методи, способи, форми реалізації тощо”<sup>3</sup>. Як різновид фінансової діяльності держави, що здійснюється усією системою органів державної влади та управління, а також спеціальними контрольними органами, та дій, що полягають у перевірці законності та доцільності, визначає фінансовий контроль С.О. Ніщимна<sup>4</sup>.

Бюджетний контроль здійснюється в межах бюджетної діяльності на всіх стадіях бюджетного процесу і тому, він має похідний та допоміжний характер й дозволяє відслідковувати відповідність правової моделі бюджетної діяльності, бюджетного процесу, стадії, дії або операції бюджетно-правовій реальності. З

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>2</sup> Андрійко О.Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади : [монографія]. К. : Наукова думка, 2004. С. 31-32.

<sup>3</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 147.

<sup>4</sup> Ніщимна С.О. Фінансовий контроль як складова фінансової діяльності держави та місцевих органів влади. *Наукові праці Національного університету „Одеська юридична академія”*. 2012. Том XII. С. 119.

іншого боку, бюджетний контроль є видом контрольної діяльності, яка, в свою чергу, є видом правової діяльності. Таким чином, бюджетний контроль існує в межах перетинання бюджетної та контрольної діяльності уповноважених суб'єктів, як сегмент правової, а у вузькому розумінні - юридичної діяльності. У загальному вигляді, під правовою діяльністю розуміється „один із видів соціальної діяльності, що здійснюється суб'єктами права з використанням правових засобів та з метою отримання правового результату, внаслідок чого в процесі функціонування суспільних відносин відбувається створення права, його розвиток та матеріалізація”<sup>1</sup>.

Виявлення логічної структури бюджетного контролю дозволить відобразити взаємозв'язок цілого та його частин, елементів та системи цього виду контролю, його змісту та форм, а також розкрити внутрішні властивості та елементи, які у сукупності і складають його зміст, виявити способи його організації, існування та зовнішнього вираження змісту. Застосування структурного аналізу передбачає дослідження бюджетного контролю у діалектичній єдності її змісту та форми.

Поділяючи розуміння змісту як сукупності усіх елементів, властивостей та процесів<sup>2</sup>, елементами бюджетного контролю, на нашу думку, можна визнати суб'єктів, об'єкти, контрольні дії та операції, засоби та способи його здійснення, прийняті рішення та результати дій<sup>3</sup>.

У загальному вигляді будь-яка діяльність як форма активного ставлення людини до світу являє собою взаємодію об'єкта й суб'єкта. Суб'єкт – це носій матеріальних і духовних цінностей, джерело активності, спрямованої на об'єкт. Об'єкт – це те, що є протиставленим суб'єкту, те, на що спрямована його діяльність. Суб'єкт пізнання є носієм пізнавальної діяльності, спрямованої на об'єкт. Об'єкт пізнання є тим, на що спрямована пізнавальна діяльність суб'єкта<sup>4</sup>. На єдність діяльнісного та

---

<sup>1</sup> Гусарев С. Правова діяльність в структурі соціальної діяльності. *Українське право*. 2005. № 1. С. 50; Гусарев С.Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : [монографія]. К. : Знання, 2005. С. 80.

<sup>2</sup> Карасева М. В. Финансовое правоотношение : монография. М. : НОРМА, 2001. С. 21.

<sup>3</sup> Теория государства и права : курс лекций / [Байтин М. И., Борисов В. В., Григорьев Ф. А. и др.] ; под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. [2-е изд.]. М. : Юристъ, 2000. С. 499.

<sup>4</sup> Занфірова Т.А. Аксіологічно-нормативні засади філософії трудового права : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2010. С. 171.

пізнавального аспектів фінансового контролю звертає увагу й А.О. Монаєнко, виокремлюючи описову складову (збір фактів та їх первісне групування) та логіко-аналітичну (повний аналіз фактів та поєднання якісних та кількісних методів наукового пізнання)<sup>1</sup>. Такий підхід заслуговує на підтримку, оскільки охоплює діяльнісний та пізнавальний аспекти суб'єктно-об'єктного складу змісту будь-якої діяльності і може бути застосований стосовно бюджетного контролю, оскільки в процесі його здійснення і відбувається пізнання бюджетно-правових явищ в дійсності та їх порівняння із бюджетно-правовою моделлю.

Однак, у науці фінансового права існують й інші погляди на систему бюджетного контролю. Аналізуючи ці наукові погляди О.П. Гетманець об'єднує їх у дві групи: перша передбачає виокремлення організаційних, методологічних, нормативно-правових та інших елементів. Натомість друга група включає види, системи, суб'єкт, об'єкт, предмет, елементи методики, принципи і завдання, органи, їх статус та функції, слушно зазначаючи, що при всьому розмаїтті елементів вони об'єднуються в єдине та чітко визначене цілісне явище – контроль<sup>2</sup>.

В.Д. Чернадчук, досліджуючи систему бюджетного контролю пропонує розглядати її в контексті сукупності таких елементів:

– суб'єкти бюджетного контролю, серед яких розрізняються: контролюючі суб'єкти (уповноважені бюджетним законодавством на здійснення контролю за дотриманням приписів цього законодавства органи, перелік яких визначено БК України) та підконтрольні суб'єкти (розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, які зобов'язані здійснювати певні дії чи утримуватися від їх здійснення);

– об'єкт контролю – це реальні результати бюджетної діяльності суб'єктів внаслідок здійснення дій, передбачених

---

<sup>1</sup> Монаєнко А.О. Правові основи фінансового контролю : навч. посібник. Запоріжжя : КПУ, 2008. С. 46-47.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 26-27.



бюджетним законодавством, тобто результати або, точніше, реальні показники бюджетної діяльності;

– предмет контролю – це встановлені бюджетним законодавством показники бюджету, бюджетно-правові акти та їх проекти<sup>1</sup>.

На нашу думку, останній підхід є найбільш сприятливим для характеристики системи бюджетного контролю і його можна використати для з'ясування сутності цього контролю як виду контрольної діяльності.

На суб'єкт як одне із основних понять у теорії юридичної діяльності, яке відображає характеристику соціальної основи та інституційної бази здійснення певного виду соціальної діяльності звертає увагу С.Д. Гусарев: на суб'єктів покладається функціональний обов'язок здійснення правового контролю за розвитком окремих процесів, подій, здійснення вчинків, що перебувають у сфері правового впливу та в межах компетенції суб'єктів<sup>2</sup>. В юридичній літературі суб'єктів фінансового та бюджетного контролю визначають по-різному, зокрема, суб'єкт фінансового контролю це: „юридична чи фізична особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи (осіб), що перебувають у навколишньому господарському середовищу”<sup>3</sup>; „державні органи, установи та організації, їх структурні підрозділи, органи місцевого самоврядування, а також окремі особи, які відповідно до чинного законодавства наділені контрольними функціями щодо: формування публічних фондів коштів, їх розподілу та використання; управління державним чи комунальним майном”<sup>4</sup>; „організація, яка здійснює контроль від імені держави та уповноважена на проведення компетентних дій у сфері перевірки стану дотримання фінансової дисципліни окремими учасниками

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. К., 2010. С. 229.

<sup>2</sup> Гусарев С.Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : [монографія]. К. : Знання, 2005. С. 89.

<sup>3</sup> Стефанюк І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи. *Економіка, фінанси, право*. 2001. № 7. С. 5.

<sup>4</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 44.

фінансових відносин”<sup>1</sup>; „носії контрольних функцій щодо об’єкта контролю”<sup>2</sup>.

Натомість суб’єкти бюджетного контролю визначаються як: „учасники бюджетного процесу, які уповноважені на здійснення бюджетного контролю, тобто контролюючі суб’єкти та підконтрольні суб’єкти, тобто учасники бюджетного процесу, за діями яких здійснюється контроль”<sup>3</sup>. Привертає увагу той факт, що у працях, присвячених дослідженню проблем бюджетного контролю, автори, торкаючись проблематики його суб’єктів лише перераховують органи, які уповноважені на здійснення бюджетного контролю, як правило, залишаючи поза увагою органи місцевого самоврядування. Характеризуючи систему контролюючих суб’єктів у бюджетному процесі, О.П. Гетманець вірно звертає увагу на невизначеність складу контролюючих суб’єктів у вітчизняній науці фінансового права, їх повноважень у бюджетному процесі та на проблему розподілу контрольних повноважень між задіяними у бюджетному процесі державними органами влади залежно від видів контролю<sup>4</sup>.

Під об’єктом діяльності, як правило, розуміють те, на що її спрямовано. Таке спрямування може бути теоретичним (продуктивним, репродуктивним) або практичним – з метою перетворення, внесення змін, отримання результату, що й зумовило широту підходу у визначенні об’єктів юридичної діяльності, які всі разом складають її сукупний об’єкт<sup>5</sup>. Об’єкт бюджетного контролю на відміну від об’єкта фінансового, є недостатньо дослідженою категорією в науці фінансового права. Об’єктом фінансового контролю, як правило, визначають: публічну фінансову діяльність<sup>6</sup>, або діяльність підконтрольного суб’єкта щодо доцільності, ефективності та цільового використання коштів, матеріальних засобів, правильності

---

<sup>1</sup> Монаєнко А.О. Правові основи фінансового контролю : навч. посібник. Запоріжжя : КПУ, 2008. С. 48.

<sup>2</sup> Орлюк О. П. Фінансове право : [навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів]. К. : Юрінком Інтер, 2003. С. 91.

<sup>3</sup> Фінансове право: підручник / Жорнокуй Ю.М., Кашкарьова О.В., Колесник Т.В. та ін. ; за заг. ред. О.М. Бандурки, О.П. Гетьманець. Х. : Екограф, 2015. С. 256.

<sup>4</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 147.

<sup>5</sup> Гусарев С.Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : монографія. К. : Знання, 2005. С. 96.

<sup>6</sup> Орлюк О.П. Фінансове право : [навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів]. К. : Юрінком Інтер, 2003. С. 147– 528 с.

ведення документації тощо<sup>1</sup>, або фінансову діяльність підприємницьких структур, бюджетних установ і організацій, фінансово-кредитних установ тощо<sup>2</sup>.

Об'єктом бюджетного контролю, на думку представників економічної науки, є рух грошових коштів в процесі акумуляції, розподілу і використання публічних грошових фондів, а предметом – фінансово-бюджетні операції, операції з бюджетними коштами, бухгалтерська документація<sup>3</sup>.

Натомість існує і вузьке розуміння об'єкта бюджетного контролю. Так, наприклад, О.А. Кузьменко характеризує об'єкт контролю за виконанням державного бюджету як функцію державного управління і акцентує увагу на прямому взаємозв'язку з визначенням названого об'єкта як стадії бюджетного процесу, тому що природа цього явища є подвійною: з позицій фінансового права об'єкт контролю за виконанням державного бюджету виступає як стадія бюджетного процесу, а з позицій теорії управління – як конкретна діяльність уповноважених державних органів та розпорядників бюджетних коштів<sup>4</sup>.

У наведених визначеннях поняття бюджетного контролю, автори, як правило, беруть за основу вищенаведені загальнотеоретичні підходи звужуючи сферу застосування цього виду контролю до сфери бюджетного процесу або навіть його окремої стадії, інколи розширюючи включенням до об'єкта бюджетного контролю такого елементу як „інші нормативно-правові та розпорядчі акти про бюджет, які застосовуються у бюджетному процесі та складають бюджетне законодавство”<sup>5</sup>. Останній підхід відображає розуміння об'єкта бюджетного контролю у широкому значенні. Не заперечуючи його, вважаємо можливим уточнити його, оскільки віднесення до об'єкта

---

<sup>1</sup> Нішимна С.О. Фінансовий контроль як складова фінансової діяльності держави та місцевих органів влади. *Наукові праці Національного університету „Одеська юридична академія”*. 2012. Том XII. С. 112.

<sup>2</sup> Музика-Стефанчук О. Публічний фінансовий контроль: проблеми вітчизняної, закордонної та міжнародної термінології. *Публічне право*. 2014. № 1 (13). С. 85.

<sup>3</sup> Годин А.М. Бюджетная система Российской Федерации : учебник [для студ. высш. учеб. заведений] / Годин А.М., Максимова Н.С., Подпорина И.В. М. : Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2003. С. 685.

<sup>4</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2002. С. 30.

<sup>5</sup> Фінансове право: підручник / Жорнокуй Ю.М., Кашкарьова О.В., Колесник Т.В. та ін. ; за заг. ред. О.М. Бандурки, О.П. Гетьманець. Х. : Екограф, 2015. С. 256.

контролю бюджетного законодавства та інших нормативно-правових актів породжує питання: з чим їх порівнювати. Перераховані акти спрямовані на врегулювання бюджетного процесу, а деякі з них, зокрема закон чи рішення про бюджет, встановлюють показники бюджетної діяльності. Оскільки бюджетне законодавство регулює відповідні відносини, то цікавим, з наукової точки зору, є положення про те, що об'єктом юридичної діяльності може бути стан суспільних відносин в аспекті їхньої відповідності формі, в якій вони мають функціонувати або іншими словами, в аспекті правомірності, відповідності закону<sup>1</sup>. Тому постає питання про розмежування реальних результатів бюджетної діяльності, процесуальних дій, тощо, в площині бюджетної діяльності (бюджетно-правова дійсність або реальність) від того, що регламентує, врегульовує або встановлює зазначене (бюджетно-правова абстракція або модель). І тому, варто підтримати думку про те, що у процесі дослідження правового стану відносин додатковими об'єктами можуть стати правові відхилення, зміст зв'язку (права і обов'язки), форма прояву (дія, бездія), характер інтересів і потреб, предмети матеріального або духовного світу. І такі „додаткові об'єкти” можна визначити як „предмет бюджетного контролю”, наприклад, предметом фінансового контролю визнають документацію, яка містить інформацію про діяльність відповідних суб'єктів щодо руху коштів<sup>2</sup>, а предметом бюджетного контролю вважають „бюджетні кошти, які визначені бюджетним законодавством, тобто законом про Державний бюджет України, рішенням про місцеві бюджети та іншими нормативно-правовими актами”<sup>3</sup>. Таке положення потребує уточнення в частині того, що таким предметом є не бюджетні кошти як „належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету”<sup>4</sup>, а „встановлені бюджетним законодавством показники бюджету, бюджетно-правові акти та їх

---

<sup>1</sup> Гусарев С.Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : [монографія]. К. : Знання, 2005. С. 95-96.

<sup>2</sup> Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. С. 73.

<sup>3</sup> Фінансове право: підручник / Жорнокуй Ю.М., Кашкар'ова О.В., Колесник Т.В. та ін. ; за заг. ред. О.М. Бандурки, О.П. Гетьманець. Х. : Екограф, 2015. С. 256.

<sup>4</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

проекти”<sup>1</sup>. Хоча в останньому визначенні певний сумнів викликає визнання предметом бюджетного контролю проектів бюджетно-правових актів, оскільки вони набувають юридичного значення, тобто встановлюють правову модель поведінки суб’єктів бюджетної діяльності лише після набуття ними юридичної сили, тобто набуваючи значення самих бюджетно-правових актів.

Розглянувши елементи системи бюджетного контролю, які, на нашу думку, є основними, можна охарактеризувати бюджетний контроль у загальному вигляді. Нормами бюджетного права встановлюються відповідні показники актів про бюджет, які мають якісну характеристику (джерело надходження або напрям використання) та кількісне значення (обсяг надходжень або фінансування) або врегульовуються певні дії (наприклад, підготовка, розгляд та прийняття акту про бюджет). Тим самим, нормами бюджетного права створюється модель бюджетної діяльності. За загальним уявленням модель – це „зразок, що відтворює, імітує будову і дію якого-небудь об’єкта, використовується для одержання нових знань про об’єкт; зразок, з якого знімається форма для відливання чи відтворення в іншому матеріалі; уявний чи умовний (зображення, опис, схема тощо) образ якого-небудь об’єкта, процесу або явища, що використовується як його “представник”<sup>2</sup>. Враховуючи таке загальне визначення поняття моделі, на нашу думку, модель бюджетної діяльності можна розглядати в двох аспектах як зразок або еталон бюджетної діяльності (бюджетно-правова модель) та як її реальний стан, “образ” (бюджетно-правова реальність або дійсність), тобто як модель-абстракцію (уявна модель) та модель-реальність. Хоча, на нашу думку, під моделлю бюджетної діяльності потрібно розуміти саме „ідеальний образ бюджетної діяльності”, тобто той стан, який є результатом дії регулюючого впливу регулятивних норм бюджетного права. Модель бюджетної діяльності (процесу, операції, дії) – це зразок, що встановлюється нормами бюджетного права і використовується для одержання знань з метою подальшого їх

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. К., 2010. С. 229.

<sup>2</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 535.

відтворення в бюджетно-правових актах. З іншого боку – бюджетна діяльність (процес, операція, дія) на практиці може розвиватися по-різному, в тому числі й у невідповідності до приписів норм бюджетного права, залежно від впливу або стану як внутрішнього, так і зовнішнього середовища, що потребує пізнання такого стану, виявлення та усунення причин, що призвели до відхилень тощо. І тому з метою пізнання уповноважений (контролюючий) суб'єкт здійснює операції співставлення або накладення моделі бюджетної діяльності на бюджетно-правову реальність з точки зору їх відповідності і, тим самим, встановлюється факт їх відповідності або невідповідності. У випадку невідповідності виявляються відхилення, наприклад, реальних показників бюджетної діяльності, від показників, встановлених нормами матеріального бюджетного права, виявляються причини і приймається рішення щодо приведення бюджетної діяльності у відповідність до вимог чинного законодавства з подальшим можливим застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. В цьому, на нашу думку, і полягає сутність бюджетного контролю, де його об'єктом є бюджетно-правова реальність (реальний стан бюджетної діяльності, процесу, стадії, операції, дії), а предметом – модель бюджетної діяльності.

На пізнавальний характер контролю звертається увага і в працях, присвячених його дослідженню в інших сферах суспільного буття. Так, наприклад, характеризуючи контроль як соціальне, неоднозначне явище, його характеризують як сукупність різних за формою дій, що здійснюються суб'єктами контролю щодо спостереження за поведінкою людей (власною поведінкою) або для встановлення наукових та інших пізнавальних фактів при дослідженні об'єктів матеріального світу<sup>1</sup>.

Підсумовуючи наведені міркування, на нашу думку, бюджетний контроль як вид контрольної та бюджетної діяльності можна охарактеризувати як врегульовану нормами бюджетного права діяльність уповноважених суб'єктів щодо здійснення операцій порівняння (співставлення) показників бюджетної

---

<sup>1</sup> Гарашук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2003. С. 189.

діяльності (бюджетно-правової реальності) з встановленими нормами бюджетного права (модель бюджетної діяльності), виявлення та усунення відхилень з метою приведення показників бюджетної діяльності у відповідність із встановленими нормами бюджетного права.

Така описова конструкція у загальному вигляді характеризує бюджетний контроль і відповідає його меті, яка є складною і визначається по-різному, але в цілому її можна звести до наступного:

- забезпечення складання, розгляду та затвердження закону про бюджет, рішень про місцеві бюджети шляхом визначення доцільності, достовірності, раціональності у формуванні, розподілі та витрачання бюджетних коштів; дотримання бюджетного законодавства у формуванні та використанні бюджетних коштів на кожній стадії бюджетного процесу та всіх рівнях бюджетів;

- перевірка стабільності та ефективності організації бюджетної діяльності на державному та місцевому рівнях через виконання бюджетних повноважень учасниками бюджетного процесу та прийняття рішень і запобіжних заходів для створення умов щодо дотриманості бюджетного законодавства і запобігання вчиненню бюджетних правопорушень;

- можливість своєчасного та доцільного коригування прийнятих бюджетних рішень з боку головного органу державного фінансового контролю у бюджетному процесі та громадськості;

- виявлення бюджетних правопорушень, вживання заходів для їх припинення і залучення винних до відповідальності та стягнення збитків, що має держава унаслідок заподіяної шкоди як підконтрольними, так і контролюючими суб'єктами<sup>1</sup>.

Метою бюджетного контролю є забезпечення законності під час складання проектів бюджетів, розгляду та прийняття закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети, виконання бюджету, в тому числі при внесенні змін до закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети, підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 21-22.

рішення щодо нього<sup>1</sup>, тобто забезпечення законності на всіх стадіях бюджетного процесу.

Мета є постійно присутнім фактором, обов'язковим та необхідним елементом будь-якої цілеспрямованої діяльності, вона є не тільки вихідним, детермінуючим компонентом змісту, а й визначає форму діяльності. З іншого боку, мета діяльності обумовлюється рядом зовнішніх факторів, що є в межах соціального середовища, і перш за все – потребами та інтересами<sup>2</sup>. Залежність кінцевої мети фінансової діяльності від вирішення первинних та проміжних цілей свідчить про те, що певною мірою, вона є ідеальним зразком (чого намагається досягти держава та муніципальні утворення)<sup>3</sup>. Водночас Ю.О. Крохіна, звертає увагу на статичну мету (консервація фінансового стану держави, збереження досягнутого рівня стабільності та рівноваги в доходах і видатках бюджету тощо) та динамічну (опосередкування безперервного процесу правового вдосконалення реформування й розвитку бюджетних відносин)<sup>4</sup>.

У працях присвячених дослідженню правових засад контролю спостерігається аналогічний підхід. У загальному вигляді, пише В.М. Гаращук, цілі контролю можна поділити на стратегічну та тактичну (або прикладну). Стратегічною метою автор вважає забезпечення законності й дисципліни в суспільстві взагалі і в державному управлінні зокрема. Тактична ж мета полягає у спостереженні та аналізі відповідності діяльності усіх суб'єктів суспільних відносин встановленим державою параметрам, а також у певному „корегуванні” відхилень від цих параметрів<sup>5</sup>.

Провівши порівняльний аналіз наукових поглядів на мету бюджетної діяльності В.Д. Чернадчук сформував кінцеву мету бюджетної діяльності як покриття видатків на здійснення соціально-замовлених програм, тобто виконання бюджету за

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / [Воронова Л.К., Воротіна Н.В., Губерська Н.Л. та ін.] ; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. С. 162.

<sup>2</sup> Гусарев С. Правова діяльність в структурі соціальної діяльності. *Українське право*. 2005. № 1. С. 41-50.

<sup>3</sup> Карасева М.В. Финансовое правоотношение : монография. М. : НОРМА, 2001. С. 12.

<sup>4</sup> Крохина Ю.А. Бюджетное право и российский федерализм : [монография]; [под ред. Н.И. Химичевой]. [2-е изд.]. М. : НОРМА, 2002. С. 81.

<sup>5</sup> Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2003. С. 189.



видатками<sup>1</sup>. Кінцевою метою бюджетного контролю Ю.О. Крохіна вважає оцінку результатів фінансової діяльності та ефективності використання бюджетних коштів. В процесі бюджетного контролю визначається стан бюджетної дисципліни, виявляються правопорушення та закладається основа для подальшого вдосконалення бюджетного процесу<sup>2</sup>.

З урахуванням наведеної вище характеристики бюджетного контролю, можна вважати, що мета бюджетного контролю, з одного боку, є похідною від мети бюджетної діяльності, а з іншого – спрямована на досягнення мети цієї діяльності. Мета бюджетного контролю відображається в його результаті, тобто встановлення відповідності реальної бюджетної діяльності її встановленій нормами бюджетного права моделі. Результат є своєрідним підсумком бюджетної діяльності, процесу, стадії, дії чи операції, залежно від того, що піддається порівнянню чи аналізу. І саме тому мета бюджетного контролю є усвідомленим передбаченням результату бюджетної діяльності (процесу, стадії, операції, дії), яке зумовлює пошук шляхів і засобів досягнення такого результату. І таким результатом є встановлення відповідності бюджетної діяльності її правовій моделі, а точніше – забезпечення досягнення мети бюджетної діяльності.

Таким чином, бюджетний контроль можна охарактеризувати як врегульовану нормами бюджетного права контрольну діяльність уповноважених (контролюючих) осіб щодо здійснення операцій порівняння (співставлення) показників бюджетної діяльності (бюджетно-правової реальності) з встановленими нормами бюджетного права (модель бюджетної діяльності), тобто пізнання бюджетної діяльності, а також виявлення та усунення відхилень реальних показників діяльності від встановлених нормами бюджетного права з метою встановлення відповідності бюджетної діяльності її правовій моделі для досягнення певного результату.

Така характеристика, на нашу думку, у загальному вигляді розкриває зміст бюджетного контролю в цілому. Вона дозволяє з наукової точки зору зрозуміти сутність бюджетного контролю,

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. К., 2010. С. 19.

<sup>2</sup> Крохіна Ю.А. Бюджетное право России. М. : ИД Юрайт, 2010. С. 406.

але, разом з тим, вона є достатньо складною для практичного застосування. Тому, потребує вирішення й проблема законодавчої дефініції бюджетного контролю, на що неодноразово звертали увагу й представники науки фінансового права. Так, наприклад, О.П. Гетманець з'ясувавши проблеми визначення поняття бюджетного контролю, внесла пропозицію „закріпити в новій редакції БК України, в Законі України „Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” визначення поняття бюджетного контролю<sup>1</sup>. Підтримуючи таку думку щодо введення в термінологічний обіг поняття бюджетного контролю, замінивши на нього ті терміни, які застосовуються в БК України, зокрема, “фінансовий контроль” та “контроль за дотриманням бюджетного законодавства”, вважаємо, що заслуговує на увагу позиція науковців щодо недоцільності прийняття окремого закону, а викладення глави 17 Бюджетного кодексу у новій редакції. У цій главі, на думку В.Д. Чернадчука, потрібно надати визначення поняття бюджетного контролю; нормативно закріпити його принципи, форми та методи; визначити мету, завдання та особливості здійснення бюджетного контролю на кожній стадії бюджетного процесу; визначити систему органів бюджетного контролю, вказавши на форми взаємодії органів бюджетного контролю на кожній стадії бюджетного процесу<sup>2</sup>.

З метою практичного застосування пропонується доповнити Бюджетний кодекс України визначенням поняття бюджетного контролю у такій редакції:

„Бюджетний контроль – це регламентована бюджетним законодавством діяльність уповноважених органів та їх посадових осіб з перевірки виконання дотримання вимог бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, що реалізують бюджетні обов’язки або забезпечують їх реалізацію з метою дотримання законності на всіх стадіях бюджетного процесу та ефективності використання бюджетних коштів.”

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 39.

<sup>2</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 251.

### 1.3. Концептуальні засади організації бюджетного контролю в Україні

У сучасних умовах правові і методологічні основи організації та здійснення бюджетного контролю мають базуватися на належному фундаменті, який становить концептуальні засади бюджетного контролю, тобто на відповідних принципах.

Дослідження правових засад бюджетного контролю передбачає з'ясування основних, вихідних положень, засобів, правил, що визначають природу і соціальну сутність, спрямованість і найсуттєвіші властивості, що охоплюються поняттям „принципи” і на яких має ґрунтуватися цей вид контрольної діяльності. На нашу думку, значення принципів бюджетного контролю полягає в тому, що вони при розвинутому інтелектуальному змісті юридичних приписів, є концентрованим вираженням бюджетного контролю, тих засад, на яких він будується.

Визначення принципів бюджетного контролю має важливе значення для формування сучасної концепції бюджетного контролю, його нормативно-правового забезпечення та впровадження в практику бюджетної діяльності<sup>1</sup>. Крім того, справедливо відмічає Д.М. Лук'янець, для більш повного усвідомлення сутності, необхідно визначити принципи, оскільки саме в принципах будь-якого явища відображаються глибинні, усталені, закономірні зв'язки, завдяки яким воно і існує. Їх пізнання дає змогу правильно застосовувати норми, якими врегульовуються відповідні відносини та забезпечується ефективність такого явища<sup>2</sup>, яким і є бюджетний контроль.

Сформовані в теорії фінансового права погляди на бюджетний контроль однозначно пов'язують його як з функцією державного управління<sup>3</sup>, так і з видом державного контролю<sup>4</sup> або

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 39.

<sup>2</sup> Лук'янець Д. М. Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку : [монографія]. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. С. 49.

<sup>3</sup> Кузьменко О. А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2002. С. 13-30.

<sup>4</sup> Андрійко О. Ф. Адміністративна реформа і державний контроль в системі органів виконавчої. *Правова держава*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. Вип. 12. С. 300–308.

контрольної діяльності<sup>1</sup>. Нормативні конструкції бюджетного контролю є результатом законодавчої або нормативної діяльності, але існування самих принципів бюджетного контролю обумовлено об'єктивними законами розвитку матеріального і духовного світу. І саме це дає можливість виявити концептуальні засади або джерела бюджетного контролю, показати обумовленість його існування фундаментальними філософськими законами і на цій основі сформулювати систему принципів, які і утворюють концептуальну модель бюджетного контролю.

Законодавча необхідність у використанні таких правових конструкцій як принципи або правові засади, підкреслюється у науковій літературі, зумовлена їх установчою сутністю. Одночасно звертається увага на таку їх важливу властивість як „компенсаційне значення”, оскільки законодавець не завжди встигає за динамічним розвитком суспільних відносин і за цих умов до моменту законодавчого заповнення прогалин у правозастосовчій практиці й теорії права вирішального значення набувають саме принципи<sup>2</sup>.

Значення принципів бюджетного контролю важко переоцінити, оскільки, вони консолідують норми та інститути бюджетного контролю, надають їм цілісність; є вихідними положеннями чи науковими думками при інтерпретації процесуальних положень у сфері бюджетного контролю; дозволяють при виявленні проблем чи недоліків у процесуальному регулюванні виводити необхідні та достатньо виважені положення; підкреслюють загальність та специфіку бюджетного контролю порівняно з іншими видами контролю.

У теорії права принципи визначають як зумовлені закономірностями суспільного розвитку системи ідей та поглядів, які набувають якостей вихідних засад у формуванні мотивів правомірної поведінки та внутрішнього переконання необхідності дотримання законів та інших нормативних актів<sup>3</sup> і

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 150-200.

<sup>2</sup> Павленко М.В. Принципи банківського контролю – міжнародно-правові аспекти. *Часопис Київського університету права*. 2007. № 1. С. 103.

<sup>3</sup> Воронова Л.К. Общие принципы финансового права и его институтов. Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков : Право, 2012. С. 48.

тому серед норм загального змісту особливе місце посідають ті, що встановлюють основні засади правового регулювання у сфері фінансової діяльності, а саме норми-принципи<sup>1</sup>.

На нашу думку, принципи бюджетного контролю – це зумовлена закономірностями суспільного розвитку система основоположних ідей та поглядів, які набувають значення вихідних засад правового регулювання бюджетного контролю та становлять його концептуальну основу.

Характеризуючи принципи бюджетного контролю, деякі науковці в основному звертаються до загальних принципів фінансового контролю, які мають свої особливості прояву у сфері бюджетного контролю і описують їх як основні вимоги, що визначені у нормативно-правових актах, та правила, що не знайшли правового закріплення, але отримали загальне визнання під час організації фінансового контролю та діяльності суб'єктів, які наділені контрольними повноваженнями чи правами, визначають специфіку організаційної побудови контролюючих суб'єктів, відображають особливості їх діяльності, характеризують професійні якості осіб, що реалізують контрольні функції, забезпечують результативність, ефективність та дієвість фінансового контролю<sup>2</sup>. Таке визначення поняття принципів фінансового контролю, на нашу думку, є досить широким і підкреслює нібито їх похідний характер від регулятивних норм фінансового права та свідомості суб'єктів. Натомість, в Юридичній енциклопедії принципи визначаються як „основні засади, вихідні ідеї, що характеризуються універсальністю, загальною значущістю, вищою імперативністю і відображають суттєві положення теорії, вчення, науки, системи внутрішнього і міжнародного права, політичної, державної чи громадської організації”<sup>3</sup>. Принципи мають абстрактно відображати закономірності соціальної дійсності, що зумовлює їх особливу роль і призначення. Тому, як вірно зазначають науковці,

---

<sup>1</sup> Пришва Н.Ю. Норми-принципи у фінансовому праві. Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков : Право, 2012. С. 214.

<sup>2</sup> Ярмач І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. К., 2014. С. 13.

<sup>3</sup> Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. Т. 5: П–С. 2003. С. 110.

принципи фінансового права - це „основні засади, на яких базується організація та здійснення фінансового контролю”<sup>1</sup>, тим самим, підкреслюючи їх первинний засадний характер і акцентуючи увагу на їх організаційному та процесуальному (функціональному) призначенні.

У працях з методологічних та теоретичних аспектів юридичної діяльності виокремлюють дві групи принципів: нормативні та наукові. Нормативними є такі, що закладають правові основи організації та здійснення певної діяльності та які, за рахунок свого нормативного закріплення, набувають ознак загальної обов’язковості та визнання. Натомість, наукові принципи, підкреслює С.Д. Гусарев, можуть формуватися не лише шляхом пізнання вже існуючих закономірностей, а й обґрунтуванням суб’єктивних поглядів, наукових передбачень, які розраховані на перспективу та існують віртуально як факти майбутнього. У своєму співвідношенні наукові та нормативні принципи становлять загально принципову основу будь-якої діяльності, базис або стрижень, зовнішньої і внутрішньої форм існування, в чому виявляється продовження дії принципів права<sup>2</sup>. При цьому, як слушно застерігає О.А. Семчик, потрібно не плутати принципи з оціночними категоріями фінансового права, оскільки станом на сьогодні деякі принципи сформульовано недостатньо чітко з точки зору правозастосування і тому набувають ознак оціночних категорій. Оціночні категорії потрібно розуміти як нормативні положення, які встановлені у найбільш узагальненому вигляді з вказівкою на суттєві характеристики та якості певного фінансово-правового явища, а також зв’язку між декількома такими явищами або процесами, внаслідок чого вони не підлягають однозначному тлумаченню, а тому передбачають необхідність їх оцінки суб’єктами дискреційних повноважень<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 68; Савченко Л.А. Принципи фінансового контролю. Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. С. 219.

<sup>2</sup> Гусарев С.Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : [монографія]. К. : Знання, 2005. С. 166-167.

<sup>3</sup> Семчик О.А. Правовые принципы и оценочные категории в теории финансового права. Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков : Право, 2012. С. 230-233.

Для характеристики системи принципів бюджетного контролю актуальне значення мають принципи права та принципи галузей права. При цьому потрібно враховувати, що такі явища як право та діяльність знаходяться на різних рівнях узагальнення, виконують різні функції та мають різне соціальне значення, а звідси й складаються між ними співвідношення, кореляція та зв'язок. Принципи права конкретизуються у площині діяльності, а у нашому випадку – на перетинанні бюджетної та контрольної, і така конкретизація відбувається по-різному, а не лише шляхом пізнання вже існуючих принципів. У працях з питань місця бюджетного права в системі права підкреслюється, що „принципи бюджетного права з огляду на взаємозв'язок останнього з фінансовим та адміністративним правом, а також з загальною теорією права, формуються під дією принципів названих галузевих утворень”<sup>1</sup>. А оскільки бюджетний контроль є різновидом контролю і видом фінансового контролю, то при визначенні його принципів потрібно спиратися як на загальні принципи контролю, так і видові принципи вищого рівня контролю стосовно бюджетного.

Оскільки інститут бюджетного контролю є інститутом бюджетного права, то цілком природно, що принципи бюджетного права також впливають на формування принципів цього інституту. У фінансово-правовій літературі звертається увага на те, що бюджетно-правове регулювання має бути проникнуте ідеями верховенства права, законності, пріоритету прав і свобод людини і громадянин, відповідальності держави тощо. Завдяки орієнтації принципів бюджетного права на вказані ідеї і забезпечується соціальна функція бюджетного права, його спрямованість на задоволення публічних потреб та запитів<sup>2</sup>.

Принципи бюджетного права як зумовлені загально правовими та загально соціальними умовами, науково обґрунтовані основні засади, вихідні положення, які визначають особливості виникнення, розвитку та функціонування бюджетного права є базою для розвитку інститутів бюджетного права і втілюють у собі цінності, що встановлюють правомірність

---

<sup>1</sup> Образцова І.О. Бюджетне право у системі права України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2013. С. 12.

<sup>2</sup> Там само.

поведінки суб'єктів бюджетних відносин та є критеріями бюджетно-правових норм<sup>1</sup>.

Питання принципів бюджетного права є важливим для визначення його місця в системі фінансового права і в структурі національного права, оскільки вони, як акцентує увагу С.В. Запольський, є головним агрегуючим фактором для будь-якої галузі права, який дозволяє вважати той чи інший правовий масив саме галуззю права, а не простим набором юридичних інструментів регулювання суспільних відносин<sup>2</sup>.

О.П. Гетманець до принципів бюджетного права відносить такі принципи: нормативно-правових розпоряджень, економічної обґрунтованості, соціальної рівноваги, єдності бюджетів, незалежності і взаємної обумовленості, самостійності та взаємозалежності, планування, розмежування повноважень, публічності, плановості, цілеспрямованості<sup>3</sup>. Натомість В.А. Паригіна та А.А. Тедеев вважають принципами бюджетного права законність, гласність, бюджетний федералізм, доповнюючи їх принципами функціонування бюджетної системи та принципами бюджетного будівництва<sup>4</sup>. Інші науковці принципами бюджетного контролю вважають принципи, встановлені Конституцією України; принципи, встановлені Бюджетним кодексом України; універсальні принципи, дія яких поширюється на всі інститути бюджетного права; спеціальні принципи, дія яких поширюється на окремі інститути бюджетного права<sup>5</sup>. В ході правового регулювання бюджетних відносин усі принципи діють та застосовуються в єдності та взаємозв'язку. В подальшому, аналізуючи зміст ст. 7 Бюджетного кодексу України<sup>6</sup>, О.П. Гетманець зазначає, що зміст даної статті виходить за межі регулювання бюджетної системи й охоплює

<sup>1</sup> Пустовіт Ю.Ю. Принципи бюджетного права України в умовах євро інтеграції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. С. 18.

<sup>2</sup> Запольський С.В. Методологические основы исследования принципов финансового права. Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков : Право, 2012. С. 98–99.

<sup>3</sup> Фінансове право: підручник / Жорнокуй Ю.М., Кашкарьова О.В., Колесник Т.В. та ін. ; за заг. ред. О.М. Бандурки, О.П. Гетьманець. Х. : Екограф, 2015. С. 152-155.

<sup>4</sup> Парыгина В.А. Бюджетное право и процесс : учебник [для студ. высш. учебн. заведений] / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. М. : Эксмо, 2005. С. 126-127.

<sup>5</sup> Пустовіт Ю.Ю. Принципи бюджетного права України в умовах євро інтеграції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. С. 12.

<sup>6</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.



коло норм, що регулюють бюджетну діяльність в цілому, в тому числі й бюджетний контроль<sup>1</sup>.

Бюджетний контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу і тому можна погодитися із думкою про визнання принципів бюджетної системи України з певними застереженнями. Оскільки призначенням бюджетного контролю є забезпечення законності та ефективності використання бюджетних коштів, то в процесі здійснення бюджетного контролю відбувається оцінка відповідності бюджетної діяльності, принципам, які визначені ст. 7 Бюджетного кодексу України і саме завдяки контролю встановлюється факт дотримання чи не дотримання зазначених принципів у сфері бюджетної діяльності або в певній її частині. Це підтверджує похідний, допоміжний та забезпечувальний характер бюджетного контролю стосовно бюджетної діяльності і, відповідно, принципи бюджетного контролю, будучи реалізованими на практиці, мають сприяти дотриманню принципів бюджетного права у бюджетній діяльності. Принципи бюджетного контролю як відносно самостійна система принципів, є спеціальними (інституційними) принципами бюджетного права<sup>2</sup>.

З іншого боку, на формування системи принципів бюджетного контролю як виду фінансового впливають принципи останнього, які ґрунтовно досліджені у працях Л.А. Савченко, а саме законність, плановість, публічність, незалежність, об'єктивність, компетентність, оперативність, системність<sup>3</sup>.

Фінансовий контроль, як вірно пише О.П. Орлюк, ґрунтується на базових принципах, що впливають із самої суті публічної фінансової діяльності: законність, об'єктивність, поєднання державних і приватних інтересів тощо. А оскільки базовим документом у цій сфері є Лімська Декларація керівних

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 42-43.

<sup>2</sup> Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. ; за ред. В. П. Нагребельного. Суми : ВТД Університетська книга, 2004. С. 77-81.

<sup>3</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. С. 54-89; Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 68-84. Фінансова енциклопедія / Орлюк О.П., Воронова Л.К., Заверуха І.Б. та ін. ; за заг. ред. О.П. Орлюк. К.: Юрінком Інтер, 2008. С. 353.

принципів контролю<sup>1</sup>, то до основних принципів фінансового контролю, зафіксованих у цій декларації потрібно віднести такі: незалежність фінансового контролю; законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю; визначення необхідності попереднього контролю й контролю за фактичними результатами; наявність внутрішнього та зовнішнього контролю; гласність і відкритість контрольних органів з обов'язковою вимогою збереження комерційної та іншої таємниці, що захищається законом<sup>2</sup>. Такої думки дотримуються й інші науковці, зокрема Е.С. Дмитренко<sup>3</sup>.

Принципи фінансового контролю, які містяться у Лімській декларації дістали закріплення у національних законодавствах європейських країн, в тому числі й Україні. Їх можна вважати загальними принципами щодо інших інституційних видів фінансового контролю і це є те, що поєднує усе розмаїття контролю у сфері публічних фінансів в єдине ціле – фінансовий контроль („зовнішні принципи бюджетного контролю”). Однак, поряд з цим, кожен вид фінансового контролю має свої особливості, зумовлені сферою фінансової діяльності, де він застосовується, що підкреслює його нібито певну відокремленість в системі фінансового і зумовлює власні специфічні концептуальні засади його організації і здійснення. Виявлення таких концептуальних засад, як з урахуванням сучасного стану суспільних відносин, так і перспектив розвитку, дозволить сформувати відносно стійку систему спеціальних (або точніше – „внутрішніх”) принципів бюджетного контролю. Це також зумовлено й тим, що через об'єктивні обставини загальні принципи неспроможні відобразити специфіку бюджетного контролю, але вони є тими вихідними концептуальними засадами, які поєднують частини (усі види фінансового контролю) в єдине ціле (фінансовий контроль). Тому, на нашу думку, дослідження принципів бюджетного контролю має

---

<sup>1</sup> Лимская Декларация руководящих принципов контроля. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах : аналитический обзор и сб. нормативных документов / [составит.: С.О. Шохин, В.И. Шлейников ; общ. ред. С.О. Шохина]. М. : Прометей, 1998. С. 42–51.

<sup>2</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 145-147.

<sup>3</sup> Дмитренко Е. С. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник. К. : Алеута; КНТ, 2006. С. 208-209.

включати і з'ясування особливостей дії принципів фінансового контролю у сфері здійснення бюджетного контролю.

Такий підхід не є чимось новим в юридичній науці, наприклад, досліджуючи принципи контрольної діяльності публічної адміністрації С.С. Вітвицький серед принципів контролю пропонує виділити: загальні (які характерні для контролю як соціально-правового явища і відтворюють засади контролю незалежно від виду суспільних відносин) та спеціальні принципи (стосуються конкретного виду суспільних відносин)<sup>1</sup>.

В юридичній літературі слушно звертається увага на розмежування організаційних та процесуальних принципів діяльності<sup>2</sup>. Принципи фінансового контролю поділяються на організаційні, які стосуються загальних засад організації системи органів фінансового контролю, та принципи діяльності цих органів<sup>3</sup>, тобто процесуальні принципи фінансового контролю.

Л.К. Воронова також підкреслює, що система фінансового контролю у розвинутих країнах має будуватися на принципах, які сформовані у Лімській декларації: законності, незалежності, об'єктивності, компетентності, оперативності, гласності, дотримання професійної етики<sup>4</sup>. У підручниках з фінансового права виділяють такі принципи, як: законність, незалежність, гласність, системність, об'єктивність, прозорість, гнучкість планування<sup>5</sup>; незалежність, об'єктивність, компетентність, системність, тоді як інші принципи : законність, публічність, плановість – загалом притаманні всій публічній фінансовій діяльності<sup>6</sup>.

Поділяючи таку думку, Е.С. Дмитренко дещо по-іншому визначає таку систему, вважаючи принципами фінансового контролю незалежність; визначення необхідності здійснення

---

<sup>1</sup> Вітвицький С.С. Контроль діяльності публічної адміністрації в Україні: теорія і практика : монографія. Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2015. С. 119-120.

<sup>2</sup> Чернадчук В.Д. Господарське процесуальне право : [підручник] / Чернадчук В.Д., Сухонос В.В., Нагребельний В.П. та ін.] ; за заг. ред. В.Д. Чернадчука. 2-ге вид. Суми : Університетська книга, 2009. С. 12.

<sup>3</sup> Роговенко Д.С. Роль принципу незалежності в діяльності Рахункової палати України. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2005. Вип. 28. С. 466.

<sup>4</sup> Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. К. : Прецедент; Моя книга, 2006. С. 82-84.

<sup>5</sup> Фінансове право : навч. посіб. / Л.К. Воронова, Н.Ю. Пришва, Н.Я. Якимчук та ін. / за заг. ред. проф. Пришви Н.Ю. К : Видавництво Ліра-К, 2018. С. 66-67.

<sup>6</sup> Фінансове право : підручник / О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький, О.А. Лукашев та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. Х : Право, 2017. С. 308-309.

попереднього контролю й контролю за фактичними результатами; наявність внутрішнього та зовнішнього контролю; гласність та відкритість контрольних органів<sup>1</sup>.

О.П. Орлюк, акцентуючи увагу на значенні принципів фінансового контролю, дотримання яких дозволить органам фінансового контролю у повному обсязі виконувати свої повноваження, вважає такими законність, об'єктивність, поєднання державних, регіональних і приватних інтересів; розподілу контрольних повноважень; повноти охоплення об'єктів контролем; достовірності фактичної інформації; збалансованості контрольних дій; превентивності контрольних дій; самодостатності системи контролю; ефективності; відповідальності<sup>2</sup>. Натомість О.П. Гетьманець вважає, що фінансовий контроль має здійснюватися на принципах законності; об'єктивності та реальності; професійності; незалежності, вертикальної підпорядкованості контролюючих суб'єктів; наукової обґрунтованості; доцільності; гласності і публічності; відповідальності<sup>3</sup>. На думку А.М. Чорної, здійснення фінансового контролю відбувається на основі таких принципів: законність; об'єктивність; поєднання публічних та приватних інтересів; розмежування контрольних повноважень; повнота охоплення об'єкта контролю; достовірність інформації; безперервність та систематичність; превентивність контрольних дій; обґрунтованість; плановість та строковість; дієвість, ефективність та результативність; оперативність; цілеспрямованість; безпосередність; гласність контрольних дій; відповідальність за наслідки контрольних дій<sup>4</sup>. Аналогічні погляди висловлюють й інші науковці, зокрема О.Ю. Грачова до таких принципів відносить законність, гласність, плановість, незалежність, об'єктивність і компетентність<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Дмитренко Е.С. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник. К. : Алеута; КНТ, 2006. С. 208.

<sup>2</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 149-150.

<sup>3</sup> Фінансове право / [Бандурка О.М., Гетьманець О.П., Жорнокуй Ю.М. та ін.] ; під ред. О.П. Гетьманець. Харків : Еспада, 2008. С. 57-58.

<sup>4</sup> Фінансове право: підручник / Жорнокуй Ю.М., Кашкарьова О.В., Колесник Т.В. та ін. ; за заг. ред. О.М. Бандурки, О.П. Гетьманець. Х. : Екограф, 2015. С. 67-68.

<sup>5</sup> Финансовое право : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф. и др.] ; под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. М. : ООО ТК Велби, 2003. С. 38-39; Финансовое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой. М. : Проспект, 2012. С. 35-36.

Наведені та проаналізовані наукові погляди на систему принципів фінансового контролю не є взаємовиключними та суперечливими. Науковці майже однаково розуміючи сутність та значення фінансового контролю висловлюють власне бачення та розуміння концептуальних засад здійснення такого виду контролю, що і підкреслює складність та багатогранність цієї фінансово-правової категорії.

У наукових працях, присвячених дослідженню правової природи фінансового контролю та його видів, як правило, першим принципом визнають принцип законності, відмічаючи, що з ним „пов’язані всі інші принципи контролю бюджетного процесу. Цей принцип є головним, базовим принципом, на підставі якого складаються інші”<sup>1</sup>. Одним із головних принципів діяльності усіх державних органів, наголошує Л.А. Савченко, є принцип законності – конституційний принцип, який конкретизується в інших нормативних актах. Стаття 6 Конституції України<sup>2</sup> визначає, що органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України. Законність постає у кількох вимірах: як принцип здійснення державою владних повноважень; як принцип поведінки фізичних і юридичних осіб у сфері права; як принцип побудови системи нормативних актів; як режим соціально-політичного життя, що визначає реальність писаного права та ступінь його втілення<sup>3</sup>.

Принцип законності отримав і законодавче закріплення. Наприклад, у ч. 1 ст. 3 Закону України „Про Рахункову палату” принципами її діяльності визначені: законність, незалежність, об’єктивність, безсторонність, гласність та неупередженість<sup>4</sup>. Принцип законності, пише Л.К. Воронова, полягає в тому, „що перевіряється дотримання фінансового законодавства при створенні, розподілі й використанні фондів коштів, оскільки

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 44.

<sup>2</sup> Конституція України : прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. № 254к/96. *Відомості Верховної ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

<sup>3</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. С. 54-55.

<sup>4</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.

порушення фінансово-правових норм може тягти за собою невиконання фінансових планів на всіх рівнях, затримки у фінансуванні державних і муніципальних потреб”<sup>1</sup>. Характеризуючи сутність принципу законності як принципу фінансового контролю науковці акцентують увагу на тому, що діяльність суб’єктів фінансового контролю повинна відповідати законодавству<sup>2</sup> або передбачати режим верховенства закону у контрольній діяльності та полягати у дотриманні положень законодавчих актів усіма суб’єктами контролю<sup>3</sup>.

Законність може існувати лише за наявності дієвого, стабільного законодавства, оскільки воно є основою і водночас юридичною гарантією. Аналізуючи практику застосування законодавства про фінансовий контроль, Л.А. Савченко виявила чинники негативного впливу на впровадження принципу законності, якими є недостатня правова регламентація окремих контрольних процедур, застарілість деяких норм, наявність колізійних норм, відсутність прогалін тощо<sup>4</sup>.

У Великому енциклопедичному юридичному словнику принцип законності тлумачиться у декількох значеннях: як принцип здійснення державою владних повноважень (вимога законодавчого закріплення компетенції владних структур, ухвалення рішень в межах компетенції та на підставі закону, дотримання в діяльності державних структур конституційних прав і свобод людини); як принцип поведінки фізичних осіб у сфері права; як принцип побудови системи нормативно-правових актів (ієрархічність системи, відповідність законів і підзаконних актів конституції); як режим соціально-політичного життя (вимога виконання законів та підзаконних актів усіма суб’єктами права)<sup>5</sup>. А в цілому законність виступає об’єднуючим, загальним

---

<sup>1</sup> Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. К. : Прецедент; Моя книга, 2006. С. 83.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 69.

<sup>3</sup> Фінансове право / [Бандурка О.М., Гетьманець О.П., Жорнокуй Ю.М. та ін.] ; під ред. О.П. Гетьманець. Харків : Еспада, 2008. С. 57.

<sup>4</sup> Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2002. № 2. С. 52-55.

<sup>5</sup> Великий енциклопедичний юридичний словник / [Шемшученко Ю.С., Горбатенко В.П., Касяненко Ю.Я. та ін.] ; за ред. Ю.С. Шемшученка. К. : ТОВ Видавництво “Юридична думка”, 2007. С. 274.

принципом при правовому регулюванні та здійсненні фінансового контролю<sup>1</sup>.

Проведений аналіз наукових поглядів на сутність принципу законності у фінансовому контролі та врахування особливостей бюджетної діяльності дозволяють говорити про те, що сутність цього принципу у бюджетному контролі полягає у законодавчому закріпленні системи органів бюджетного контролю, їх повноважень (реалізація організаційної функції в побудові системи органів бюджетного контролю); прийняття підзаконних бюджетно-правових актів (реалізація нормотворчої функції у сфері бюджетного контролю) виключно на підставі і в межах закону; реалізація бюджетно-контрольних повноважень на підставі і в межах законодавства (реалізація контрольної функції у бюджетних правовідносинах); дотримання прав підконтрольних суб'єктів. Таким чином, принцип законності включає дві складові засади: організаційну та процесуальну.

Законність як принцип бюджетного контролю полягає у побудові системи органів бюджетного контролю з чітким розподілом контрольних повноважень та наділенням ними відповідних суб'єктів залежно від їх місця в цій системі, забезпеченні реалізації суб'єктивних контрольних-бюджетних прав та обов'язків у цій сфері контрольної діяльності та дотриманні суб'єктивних прав усіх суб'єктів бюджетного контролю.

Принцип об'єктивності, вважає Л.А. Савченко, є специфічним принципом фінансового контролю, що передбачає необхідність забезпечення контролюючими суб'єктами неупередженого підходу до підконтрольних суб'єктів під час здійснення фінансового контролю (проведення контрольних дій), узагальнення результатів контролю, які повинні ґрунтуватися на достовірній інформації, а також точність, достовірність результатів контролю<sup>2</sup>. З іншого боку, цей принцип полягає в отриманні за результатами контролю об'єктивної істини, реальної картини справ. Результати фінансового контролю

---

<sup>1</sup> Фалько Л.В. Принцип законності державного фінансового контролю. Принципы фінансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков : Право, 2012. С. 261.

<sup>2</sup> Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 80.

ґрунтуються на документальних матеріалах, що відображають реальний стан справ на підконтрольному суб'єкті і сприяє усуненню недоліків, виявленню невикористаних резервів, вибору стратегічного курсу розвитку об'єкта, прийняттю тактичних рішень<sup>1</sup>.

В юридичній літературі принцип об'єктивності визнається більшістю науковців одним із основних принципів фінансового контролю, хоча при цьому інколи використовують парні термінологічні конструкції, наприклад, „реальності та об'єктивності”<sup>2</sup>, „об'єктивності та компетентності”<sup>3</sup>, „об'єктивності та достовірності” або виокремлення цих принципів як самостійних, які за змістом ідентичні об'єктивності<sup>4</sup>.

У процесі здійснення бюджетного контролю відбувається пізнання бюджетної діяльності, а також виявлення та усунення відхилень реальних показників діяльності від встановлених нормами бюджетного права з метою встановлення відповідності бюджетної діяльності її правовій моделі задля досягнення певного результату. Тому в процесі бюджетного контролю необхідно оцінити характер самого відхилення, визначити його параметри та оцінити їх, а сама оцінка має бути максимально об'єктивною (об'єктивність оцінки). Така об'єктивна оцінка можлива за умови достатньої інформованості контролюючого суб'єкта, а сама інформація має бути істиною. Отже, принцип об'єктивності бюджетного контролю має включати дві складові: об'єктивність оцінки і об'єктивність істини. Об'єктивність оцінки полягає в тому, що реакція суб'єкта бюджетного контролю на виявлене відхилення має містити такий елемент, який забезпечував би об'єктивність оцінки характеристик відхилення реальних показників бюджетної діяльності від встановлених нормами бюджетного права з метою подальшої адекватної реакції, зокрема – прийняття індивідуального акту застосування

---

<sup>1</sup> Фінансове право / [Бандурка О.М., Гетьманець О.П., Жорнокуй Ю.М. та ін.] ; під ред. О.П. Гетьманець. Харків : Еспада, 2008. С. 57.

<sup>2</sup> Гетьманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 45.

<sup>3</sup> Финансовое право : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю., Ивлиева М. Ф. и др.] ; под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. М. : ООО ТК Велби, 2003. С. 39.

<sup>4</sup> Ярмач І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. К., 2014. С. 10.



норми права. Об'єктивність істини полягає в тому, що інформація, яка використовується для оцінки відхилення має бути істиною, тобто відображати всі характеристики сегменту бюджетно-правової дійсності, що підлягає контролю такими, якими вони є в об'єктивній реальності.

Принцип об'єктивності передбачає наявність бюджетної інформації (належної якості та кількості), достатньої для об'єктивної оцінки контролюючим суб'єктом. Така інформація може міститися у різних джерелах і тому постає питання не лише достовірності бюджетної інформації, а й достовірності її джерел. На нашу думку, джерелами такої інформації, на підставі якої досягається об'єктивність (об'єктивна оцінка бюджетної інформації) можуть бути виключно такі, стосовно яких немає сумніву в їх достовірності. Усі ж інші джерела інформації, стосовно яких є сумніви, мають перевірятися або виключатися із масиву, що аналізується.

Забезпечення об'єктивності має базуватися на праві підконтрольного суб'єкта оскаржити дії та рішення контролюючого суб'єкта та, відповідно, об'єктивність його оцінки стану об'єкта бюджетного контролю, що потребує наявності відповідних правових норм, які регулюють процедуру оскарження, а концептуальною основою яких і є принцип забезпечення об'єктивності. Цей принцип є своєрідною гарантією принципу законності. В процесі такого оскарження виявляється об'єктивність оцінки відхилення бюджетно-правової реальності від її моделі. А для цього таке виявлене відхилення має бути описаним у первинних документах бюджетного контролю з таким рівнем деталізації характеристик, який є необхідним і достатнім для прийняття відповідного рішення (обґрунтована реакція на відхилення) і особливо коли воно оскаржується підконтрольним суб'єктом. Отже, можна говорити про необхідність забезпечення реалізації принципу формалізації відхилення, який, як правило, у фінансово-правовій літературі отримав назву „принцип обґрунтованості”<sup>1</sup>.

Існування принципу компетентності впливає із наявності принципу об'єктивності, оскільки для об'єктивного прийняття

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 48.

відповідних рішень у сфері фінансового контролю посадові особи контрольних органів повинні бути професіоналами своєї справи<sup>1</sup>. Компетентність передбачає наявність у посадової особи відповідної кваліфікації, досвідченості, особистих якостей для належного виконання покладених на цю особу обов'язків. Компетентність забезпечується не лише знаннями, вміннями, тощо, посадової чи службової особи контролюючого органу, а й відповідним порядком добору на посаду, як правило, на конкурсних засадах.

Акцентуючи увагу на необхідності високої фахової підготовки у контролерів та у підконтрольного суб'єкта, О.П. Гетманець вважає, що принципом бюджетного контролю слід визнати принцип професіоналізму, який, в свою чергу, є „запорукою об'єктивності та реальності контролю”<sup>2</sup>. Одним із головних завдань, вважають вчені, є забезпечення об'єктивності в підборі кадрів шляхом зайняття службових посад виключно за результатами конкурсу; гарантуванням демократичності та прозорості цього процесу; визначенням кваліфікаційних вимог тощо<sup>3</sup>. Професіоналізм представляє глибоке та всебічне знання й володіння практичними навиками у певній галузі суспільно корисної діяльності і передбачає передусім знання особливостей відповідної сфери. Характеризуючи принцип професіоналізму та компетентності Ю.М. Старилов акцентує увагу на ньому як ведучої засади при організації та функціонуванні державної служби, а також багатоаспектності цього парного терміну. По-перше, це одна з основних вимог, які визначають формування та практичну діяльність персоналу. По-друге, це – необхідна правова умова, без виконання якої неможливо отримати право на здійснення посадових повноважень. По-третє, це – принцип добору, розстановки та переміщення кадрів<sup>4</sup>.

Враховуючи вищезазначене, уявляється можливим зробити таке узагальнення: професіоналізм та компетентність – це право

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. С. 86.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Там само. С. 46.

<sup>3</sup> Виконавча влада і адміністративне право : [монографія] / [Авер'янов В. Б., Андрійко О.Ф., Голосніченко І.П. та ін.] ; за заг. ред. В. Б. Авер'янова. К. : Видавничий Дім “Ін Юре”, 2002. С. 338.

<sup>4</sup> Старилов Ю. Н. Курс общего административного права : в 3 т. М. : НОРМА, 2002–2002. Т. 1: История. Наука. Предмет. Нормы. Субъекты. 2002. С. 385-387.

(можливість) особи на набуття та здійснення повноважень у сфері бюджетного контролю в установленому законодавством порядку після проходження конкурсного відбору та зайняття відповідної посади в контролюючому суб'єкті. З іншого боку, наявність таких якостей дозволяє ефективно, оперативно та об'єктивно здійснювати контрольні заходи, тобто впливати на якість результатів бюджетного контролю. Тому, на нашу думку, не заперечуючи цей принцип як принцип кадрової роботи, все ж таки стосовно бюджетного контролю професіоналізм та компетентність потрібно розглядати скоріше як вимогу до посадових осіб контролюючого суб'єкта та необхідну умову ефективного здійснення контрольної діяльності в бюджетній сфері.

Реалізація принципу об'єктивності, вірно пише Д.М. Лук'янець, передбачає вирішення низки питань, зокрема, хто має здійснювати об'єктивну оцінку діяння<sup>1</sup>, а у нашому випадку - стану об'єкта бюджетного контролю (показників діяльності підконтрольного суб'єкта). По-перше, це має бути уповноважена бюджетним законодавством особа, наділена бюджетною компетенцією і, по друге, це фахівець у відповідній галузі, який може об'єктивно та адекватно оцінити отриману інформацію про стан такого об'єкта. Отже принцип компетентності має доповнюватися й принципом фаховості контролюючого суб'єкта.

На професіоналізм контролерів як запоруку об'єктивності та реальності бюджетного контролю вказує О.П. Гетманець, вважаючи, що „реальна картина справ на всіх стадіях бюджетного процесу залежить від професіоналізму контролерів”. Принцип професіоналізму передбачає наявність високої фахової підготовки у контролера та підконтрольного суб'єкта<sup>2</sup>.

Наступним принципом бюджетного контролю визнається плановість, що забезпечує систематичну, послідовну, чітку роботу контролюючих суб'єктів за дотриманням бюджетного

---

<sup>1</sup> Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання : [монографія]. Суми : Університетська книга, 2006. С. 120.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 46.

законодавства<sup>1</sup>, оскільки від належного планування контрольних заходів залежить повне і своєчасне виконання завдань і функцій<sup>2</sup>.

В.М. Гаращук, досліджуючи теоретико-правові проблеми контролю у державному управлінні, цей принцип визначив як „планова організація діяльності контролюючих органів”. Вказаний принцип, вважає науковець, забезпечує чітку, послідовну роботу за різними складовими контролю: за об’єктом контролю (коли в плановому порядку визначається, кого необхідно проконтролювати); за напрямками (або предметом) контролю (тобто планується, що саме підлягає вивченню на підконтрольному об’єкті); за суб’єктами контролю (вирішується, хто з фахівців або який контролюючий підрозділ буде здійснювати контроль); за строками контролю тощо<sup>3</sup>.

Здійснення бюджетного контролю передбачає планування контрольних заходів. Статтею 27 Закону України „Про Рахункову палату”, яка називається „Планування роботи Рахункової палати”<sup>4</sup> передбачено, що Рахункова палата здійснює свою діяльність згідно з планами роботи, які затверджуються на засіданні Рахункової палати. Натомість планування – це „процес розробки планів, одна із функцій управління, яка полягає у визначенні послідовності здійснення наміченої на конкретний період програми дій (розвитку) конкретного об’єкта (явища, предмета тощо) з зазначенням її мети, змісту, обсягів, методів і засобів, строків виконання та ін.” А планом є „попередньо визначений порядок, послідовність здійснення певної програми, виконання роботи проведення заходів тощо”<sup>5</sup>. Тому, на нашу думку, виникає певний сумнів щодо визнання плановості або планування принципом бюджетного контролю, це є скоріше функцією управління або процесом. До речі, в науковій літературі висловлено думку й про визнання протилежного плановості – принципу раптовості, хоча при цьому

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Там само. С. 44-45.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 71.

<sup>3</sup> Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... докт. юрид. наук. Х., 2003. С. 153.

<sup>4</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.

<sup>5</sup> Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. Т. 4: Н–П. 2002. С. 566-567.

наголошується, що відповідно до чинного законодавства цей принцип далеко не завжди може бути реалізований<sup>1</sup>.

Принцип результативності, пише О.П. Гетманець, у бюджетному контролі має кінцеве значення: „процес контролю відбувається не заради процесу, а заради оцінки діяльності результатів установленим завданням та планам”<sup>2</sup>. Однак, результат є елементом змісту бюджетного контролю. У результаті набувають концентрованого вираження суб’єкти, засоби, мета, дії, бюджетно-контрольні операції. Результат, пише С.Д. Гусарев, є тим, за чим „оцінюють значення, ефективність”<sup>3</sup> бюджетного контролю і має відобразити мету бюджетного контролю або його стадії, операції, процедури. Тому, не маючи суттєвих заперечень щодо визнання принципу результативності як принципу бюджетного контролю все ж таки, на нашу думку, є певні сумніви, оскільки результат є змістом, а результативність є оцінкою бюджетного контролю.

Важливим принципом фінансового контролю, пише Л.А. Савченко, є принцип публічності, одночасно звертаючи увагу на те, що в навчальній та науковій літературі частіше йдеться не про публічність, а про гласність<sup>4</sup>. Під „публічністю” доцільно розуміти якраз доведення результатів діяльності органів фінансового контролю до відома громадськості шляхом опублікування цих результатів у пресі, повідомлення через інші засоби масової інформації тощо<sup>5</sup>. Принцип публічності та прозорості, пише О.П. Гетманець, закладає засади відкритості бюджетного контролю. В подальшому науковець, наголошуючи на важливості цього принципу, обґрунтовує тим, що „по-перше, його впровадження забезпечує доступність бюджетної інформації, а по-друге, проконтролювати можна тільки те, що заплановано, визначено нормативно-правовими актами про

---

<sup>1</sup> Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... докт. юрид. наук. Х., 2003. С. 158.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 46.

<sup>3</sup> Гусарев С.Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : [монографія]. К. : Знання, 2005. С. 96.

<sup>4</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 73.

<sup>5</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна – Ірпінь, 2002. С. 70.

бюджет”<sup>1</sup>. Л.А. Савченко вважає, що дотримання принципу публічності є однією з основних умов діяльності органів фінансового контролю, оскільки інформування необмеженого кола осіб про роботу органів фінансового контролю викликатиме дискусію, а отже і створить більш сприятливі умови для реалізації їх висновків, для попередження порушень фінансової дисципліни. Публічність процесу контролю сприяє об’єктивному і відкритому доведенні до громадян України відомості про стан дотримання фінансової дисципліни в державі<sup>2</sup>. Дещо по-іншому пояснює значення цього принципу О.П. Гетьманець, вважаючи, що його реалізація пов’язана також і з необхідністю удосконалення статистики державних фінансів, яка має сприяти отриманню достовірної інформації про виконання бюджетів<sup>3</sup>.

Під гласністю, пише Л.А. Савченко, необхідно розуміти обов’язковість проходження фінансових документів, висновків про діяльність певних (зазначимо, що не всіх органів фінансового контролю) контрольних органів через представницькі органи. Принцип гласності доповнює попередній (публічності), пише О.П. Гетьманець, оскільки гласність повинна стати невід’ємною складовою контролю на всіх стадіях бюджетного процесу, а органи бюджетного контролю повинні забезпечити доступність його результатів. Натомість існує думка щодо невизнання публічності принципом контролю на відміну від гласності. Так, зокрема принцип гласності, вважає В.М. Гаращук, припускає можливість, а в деяких випадках навіть обов’язковість доведення інформації про результати контролю до відома зацікавлених осіб та відповідних органів<sup>4</sup>. А С.С. Вітвицький одним із принципів контролю визнає принцип гласності та справедливості, впровадження якого забезпечить виявлення та вирішення як постійних, так і нетипових проблем у контрольній діяльності<sup>5</sup>. Натомість І.М. Ярмак вважає, що оскільки управління

---

<sup>1</sup> Гетьманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія / Гетьманець О.П. – Х. : Екограф, 2008. С. 47.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна – Ірпінь, 2002. С. 70.

<sup>3</sup> Гетьманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія / Гетьманець О.П. – Х. : Екограф, 2008. С. 47.

<sup>4</sup> Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... докт. юрид. наук. Х., 2003. С. 156.

<sup>5</sup> Вітвицький С.С. Контроль діяльності публічної адміністрації в Україні: теорія і практика : монографія. Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2015. С. 141.

публічними фінансами на різних етапах повинно підлягати контролю, а його результати мають бути доступними для усіх осіб, які беруть участь у формуванні та використанні таких фінансів, то доцільно виділяти принцип публічності, а не гласності<sup>1</sup>, зміст якого полягає у доведенні інформації щодо організації та проведення фінансового контролю до відома громадськості<sup>2</sup>.

Досліджуючи питання співвідношення публічності та гласності як принципів фінансового контролю С.Є. Федоров звертає увагу на те, що принцип гласності припускає загальнодоступність результатів перевірок і, нібито створює можливість прозорого доступу до інформації, тобто гласність „дає можливість, привід чи змогу, а публічність забезпечує цей доступ. ... гласність породжує наявність оприлюднення, доступу, а публічність реалізує пряме виконання державою такого доступу”<sup>3</sup>. Таким чином, науковець розглядає ці два принципи у тісному співвідношенні, доповненням і конкретизацією один одного, підкреслюючи первинність принципу гласності як бюджетно-правової можливості та похідність публічності як бюджетно-правової реальності, акцентуючи увагу на тому, що саме публічність є основою взаємозв'язку громадянського суспільства з державною владою у сфері контрольно-бюджетних правовідносин.

На значення та пріоритетність саме принципу публічності вказує Л.А. Савченко, акцентуючи увагу на позитивності впливу публічності на ефективність роботи контрольних органів, на об'єктивності прийняття ними рішень, оскільки результати контрольних заходів, що ними проводяться, стають під громадський контроль. Публічність у роботі органів фінансового контролю зумовлює особливо високі вимоги до якості, достовірності, об'єктивності матеріалів, що готуються для оприлюднення, оскільки вони стають загальнодоступними.

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Проблеми правового закріплення принципів фінансового контролю [монографія] / Л.А. Савченко, І.М. Ярмак. К.: Центр учбової літератури, 2016. С. 103.

<sup>2</sup> Ярмак І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. К., 2014. С. 16.

<sup>3</sup> Федоров С.Є. Публічність як принцип фінансового контролю. Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков : Право, 2012. С. 265.

В подальшому, говорячи про виховне значення цього принципу, Л.А. Савченко пише: „віддання саме публічності, а не гласності фактів незаконного, нецільового чи неефективного використання фінансових ресурсів, з одного боку, сприятиме вихованню правопорушників у фінансовій сфері шляхом впливу на них громадської думки, тобто має виховне значення, а з іншого – попереджатиме про можливість застосування до винних осіб відповідних фінансових, адміністративних чи інших санкцій, сприяючи зменшенню порушень фінансової дисципліни<sup>1</sup>.

Наведені наукові погляди відображають сутність одного явища, яке можна охарактеризувати як інформаційно-бюджетне в межах бюджетного контролю, а саме доступність та доведення інформації про бюджетно-правові явища й результати здійснення бюджетного контролю до необмеженого або визначеного кола осіб, не заперечуючи при цьому окремі випадки щодо інформації з обмеженим доступом. При цьому, розвиваючи попередні положення про первинність гласності та похідність публічності, вважаємо, що публічність є завершенням, кінцевим результатом та бюджетно-правовою реальністю, а отже доцільним є визнання принципу публічності. Додатковим аргументом такого визнання є те, що публічність є ознакою як фінансових так і, відповідно бюджетних правовідносин, а тому принцип публічності об'єктивно відображає розвиток як самих цих правовідносин, так і суспільно-економічних відносин в цілому.

В юридичній та науковій літературі багато уваги приділено дослідженню принципу незалежності. Принцип незалежності, пише Л.А. Савченко, означає, що „суб'єкти фінансового контролю повинні бути незалежні від підконтрольних суб'єктів і захищені від стороннього впливу. Крім того незалежність передбачає відсутність у осіб, що проводять контрольні заходи, будь-якої зацікавленості стосовно підконтрольного суб'єкта”<sup>2</sup>. Зміст цього принципу, на думку О.П. Гетманець, полягає у залежності контролерів при здійсненні своїх повноважень від закону і заборону іншим особам втручатися в їх діяльність або

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. С. 73.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 77.



впливати на неї<sup>1</sup>. О.Ю. Грачова такий принцип фінансового контролю характеризує як „незалежність органів державного фінансового контролю при здійсненні своїх повноважень від державних органів, організацій та посадових осіб”<sup>2</sup>. В науковій літературі підкреслюється, що принцип незалежності є основною умовою здійснення ефективного фінансового контролю<sup>3</sup> та основою для прийняття суб’єктами контролю рішення<sup>4</sup>. Натомість, Л.К. Воронова вважає, що незалежності як принципу фінансового контролю повною мірою можуть дотримуватися аудиторські організації, оскільки вони незалежні від держави, тому про абсолютну незалежність контролюючих органів говорити не можна<sup>5</sup>.

Привертає увагу сама сутність розуміння принципу незалежності. Незалежність у контексті цього принципу виправдано розуміється не як всеосяжне явище (абсолютна незалежність), а як обмежена (відносна) незалежність. Суттєвим є зауваження Л.А. Савченко про існування двох понять „абсолютна незалежність” і „відносна незалежність”: відносна незалежність від інших державних органів та абсолютна від підконтрольних суб’єктів<sup>6</sup>. Підтримуючи погляди Л.А. Савченко щодо розуміння сутності принципу незалежності та визнання двох її видів – абсолютної та відносної, вважаємо за можливе розвинути та уточнити їх, висловивши власне бачення вирішення цього питання. Абсолютність є абстрактним іменником до „абсолютний”, тобто „цілковитий, повний, необмежений”<sup>7</sup>. Відносність є абстрактним іменником до „відносний”, тобто „не цілковитий, не повний, не дуже великий порівняно з іншим”<sup>8</sup>.

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 46.

<sup>2</sup> Грачева Е.Ю. Принципы осуществления публичного финансового контроля. Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков : Право, 2012. С. 63.

<sup>3</sup> Роговенко Д.С. Роль принципа незалежності в діяльності Рахункової палати України. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2005. Вип. 28. С. 468.

<sup>4</sup> Вітвицький С.С. Контроль діяльності публічної адміністрації в Україні: теорія і практика : монографія. Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2015. С. 141.

<sup>5</sup> Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. К. : Прецедент; Моя книга, 2006. С. 84.

<sup>6</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 77.

<sup>7</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 2.

<sup>8</sup> Там само. С. 134.

Виходячи із наведених значень цих термінів, уявляється, що абсолютною є так звана необмежена незалежність, якої в принципі досягти неможливо, оскільки суб'єкти бюджетного контролю у своїй сукупності утворюють систему, де кожен є елементом цієї системи, а ця система входить в іншу систему вищого рівня або складається з систем нижчого рівня. Елементи будь-якої системи взаємодіють між собою, координують свою контрольну діяльність тощо і тому вони є взаємопов'язаними та взаємозалежними. Натомість відносна незалежність є умовною незалежністю і саме такими умовно незалежними є органи бюджетного контролю і в цілому суб'єкти бюджетного контролю. Таким чином, говорячи про незалежність потрібно розуміти її як відносну (умовну) незалежність і у такому значенні розуміти зміст принципу незалежності.

На нашу думку, принцип незалежності потрібно розуміти у вузькому значенні, оскільки будь-який контролюючий суб'єкт не може бути абсолютно незалежним. Наприклад, незважаючи на те, що Рахункова палата відповідно до ст. 2 Закону України „Про Рахункову палату”<sup>1</sup> є незалежною і нормами цієї ж статті встановлено гарантії її незалежності, вона все ж таки є опосередковано залежним державним органом. По-перше, це організаційна залежність, оскільки відповідно до ч. 2 ст. 1 Закону України „Про Рахункову палату” вона підзвітна Верховній Раді України та регулярно інформує її про результати своєї роботи. Підзвітність є відповідною формою організаційних відносин між державними та недержавними органами влади, між органами у системі виконавчої влади, установами, організаціями вищого і нижчого рівнів<sup>2</sup>. По-друге, члени Рахункової палати призначаються на посади та звільняються з посад Верховною радою України. Призначення оформлюється постановою Верховної Ради України, яка є „вираженням концептуалізованих вимог, скоригованих на реальний баланс інтересів політичних сил”<sup>3</sup>. Тому, корегуючи наведене положення, можна вважати, що прийняття постанови завжди відбувається в умовах протиріч між

<sup>1</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. Ст. 360.

<sup>2</sup> Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. К. : Вид-во „Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. Т. 4: Н–П. 2002. С. 538.

<sup>3</sup> Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М. : Юристъ, 2003. С. 42.

запропонованою моделлю змісту проекту цієї постанови та політико-правовою формою, залежно від розстановки політичних сил у парламенті. У зв'язку з цим, пише В.Д. Чернадчук, відбувається конкуренція різних суспільних і політичних сил з метою забезпечення задоволення власних, у тому числі й політичних інтересів<sup>1</sup>. І ці політичні інтереси зосереджуються навколо кадрових питань шляхом досягнення політико-правового компромісу між партійними або політичними групами парламенту. А, отже, є ймовірність опосередкованого через призначення членів та Голови Рахункової палати впливу парламентських груп на діяльність Рахункової палати. Такий вплив або його можливість і має бути усунено або максимально унеможливлено чи зменшено нормами законодавства, які б базувалися на принципі незалежності та розвивали його, зокрема встановленням вимог до члена Рахункової палати, відповідальності за незаконне втручання в діяльність тощо. Саме такі запобіжники сприятимуть забезпеченню реалізації цього принципу в діяльності не лише Рахункової палати, а й інших суб'єктів бюджетного контролю. Принцип незалежності як принцип бюджетного контролю є складною засадничою конструкцією і має передбачати наявність організаційної, функціональної, фінансової, матеріальної, особистої та юридичної незалежності.

Незалежність, слушно звертає увагу Ю.М. Тодика, є похідною від принципу розподілу влади і самостійності органів<sup>2</sup> і спрямована на забезпечення неупередженого, справедливого бюджетного контролю, вільного від будь-якого втручання.

Л.А. Савченко вважає, що є підстави існування принципу системності, хоча в подальшому робить суттєве застереження про його перетинання з принципом плановості<sup>3</sup>. Підтримуючи таку думку, І.М. Ярмач, пише, що „принцип системності означає, що упродовж певного часу мають бути охоплені контрольними

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 28-29.

<sup>2</sup> Тодика Ю. М. Конституція України: проблеми теорії і практики : [монографія]. Харків : Факт, 2000. С. 398.

<sup>3</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. С. 87.

заходами всі підконтрольні суб'єкти"<sup>1</sup>. Однак, системність – це об'єктивне об'єднання за змістовними ознаками певних частин в структурно упорядковану цілісну єдність, яка є відносно самостійною стійкістю та автономністю функціонування<sup>2</sup>. Тому, виходячи із такого філософсько-правового розуміння поняття системності та підтримуючи думку Л.А. Савченко, вважаємо, що цей принцип має дещо інший зміст, ніж розкривається в працях з фінансово-правової проблематики. На перший погляд уявляється, що принцип системності більшою мірою є організаційним, ніж процесуальним, а виведення змісту цього принципу сприятиме виявлення ознак системи бюджетного контролю. По-перше, як зазначалося у підрозділі 1.2. система бюджетного контролю включає суб'єктів, об'єкт і предмет. Ці складові частини необхідно об'єднані за певними змістовними підставами, які характеризують особливості їх властивостей і зв'язків. Між суб'єктами бюджетного контролю встановлюється правовий зв'язок з приводу встановлення відповідності об'єкта контролю його предмету, що призводить до структурної упорядкованості його складових внаслідок їх функціональної (контрольної) залежності та взаємодії суб'єктів. Така упорядкована цілісна єдність зумовлює наявність відносно самостійності цієї системи, надає їй відносну стійкість в межах якої можливі зміни її складових частин та їх зв'язків. Така відносна самостійність зумовлює певну автономність бюджетного контролю (принцип відносно незалежності), ступень якої визначає рівень системи бюджетного контролю. І власне відсутність згаданої певної автономії позбавляє бюджетний контроль характеру системності, що не заперечує належність бюджетного контролю до багатовимірного системного правового утворення вищого рівня - фінансового контролю. Тому, на нашу думку, системність більшою мірою є змістовною або структурною характеристикою бюджетного контролю, а сутність становить принцип незалежності.

---

<sup>1</sup> Ярмук І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 "Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право". К., 2014. С. 17.

<sup>2</sup> Керимов Д.А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права) : [монография]. [2-е изд.]. М. : Аванта +, 2001. С. 251.

Викликають певний сумнів запропоновані у фінансово-правовій літературі принципи „взаємодії і координації”<sup>1</sup> або „взаємодії контролюючих органів між собою та з правоохоронними органами”<sup>2</sup>, оскільки вони є скоріше правовими способами контрольної діяльності<sup>3</sup>, які визначають її якісну сторону і використовуються як в межах системи бюджетного контролю, так і в межах відносин з іншими системами як однорядними, так і іншого рівня.

В окремих працях, присвячених питанням фінансового та бюджетного контролю йдеться ще про один принцип бюджетного та фінансового контролю, який називається по-різному: як „принцип відповідальності контролюючого органу перед державою і підконтрольним суб’єктом за об’єктивність контролю”, що „є продовженням принципу законності, який до того ж вказує на один із шляхів його реалізації”<sup>4</sup>, або як „принцип контролю та відповідальності учасників бюджетного процесу”<sup>5</sup>, або просто „принцип відповідальності”, який має важливе значення для захисту інтересів держави, прав та законних інтересів усіх учасників контрольного процесу<sup>6</sup>, або як „принцип відповідальності за наслідки контрольних дій”<sup>7</sup>.

В науці фінансового права склалися різні погляди щодо визнання принципу відповідальності. Так, наприклад, Л.А. Савченко, у своїх працях, присвячених принципам фінансового контролю, про такий принцип взагалі не згадує<sup>8</sup>. Натомість І.М. Ярмач пише, що „важливе значення для захисту інтересів держави, прав та законних інтересів усіх учасників

<sup>1</sup> Ярмач І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. К., 2014. С. 12,16.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 48.

<sup>3</sup> Карасева М.В. Финансовое правоотношение : монографія. М. : НОРМА, 2001. С. 39-41; Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С. 27-28.

<sup>4</sup> Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... докт. юрид. наук. Х., 2003. С. 158.

<sup>5</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 49.

<sup>6</sup> Ярмач І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. К., 2014. С. 12,17.

<sup>7</sup> Фінансове право: підручник / Жорнокуй Ю.М., Кашкарьова О.В., Колесник Т.В. та ін. ; за заг. ред. О.М. Бандурки, О.П. Гетьманець. Х. : Екограф, 2015. С. 68.

<sup>8</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. 455 с.; Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

контрольного процесу має визначення у законодавстві змісту принципу відповідальності”<sup>1</sup>. Принцип відповідальності, вважає автор, передбачає відповідальність контролюючих суб’єктів за ефективність і результативність контрольних дій; відповідальність підконтрольних суб’єктів за наслідками контрольних дій; відповідальність третіх осіб, які опосередковано беруть участь у контрольному процесі”. Принцип відповідальності, на думку О.П. Гетманець, полягає у том, що кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу. Органи та посадові особи, що наділені контрольними повноваженнями, пише науковець, несуть відповідальність за свої дії, або бездіяльність, під час здійснення бюджетного контролю і зобов’язуються відшкодувати збитки внаслідок неправомірних дій проти підконтрольних суб’єктів<sup>2</sup>. О.П. Орлюк, на відміну від О.П. Гетманець, розкриває зміст цього принципу дещо вужче: він передбачає „відповідальність контролюючих суб’єктів за ефективність функціонування системи фінансового контролю та суб’єктів господарювання за наслідки контрольних дій”<sup>3</sup>. На нашу думку, такий принцип має право на існування і науковці достатньо обґрунтовано, незважаючи на деякі відмінності у розумінні його змісту, викладають свої погляди. А оскільки відповідальність є багатогранним, змістовно ємним поняттям, тому потребують з’ясування питання визнання та застосування принципу відповідальності у бюджетному контролі

Цікавою, з цього приводу є думка Ю.О. Крохіної про те, що частина принципів бюджетного контролю зумовлена його входженням до системи фінансового контролю і одним із його принципів є „принцип прийняття відповідно до компетенції заходів щодо усунення виявлених порушень бюджетного законодавства”<sup>4</sup>.

Д.М. Лук’янець, досліджуючи концептуальні засади нормативно-правового регулювання адміністративно-деліктних

---

<sup>1</sup> Ярмук І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. К., 2014. С. 12.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 49.

<sup>3</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 150.

<sup>4</sup> Крохіна Ю.А. Бюджетное право России. М. : ИД Юрайт, 2010. С. 403.

відносин як похідний принцип від принципу відповідальності, обґрунтовано запропонував принцип реалізованості реакції, зміст якого полягає в тому, що „нормативна модель реакції на відхилення від норми має обов’язково містити в собі механізм практичної реалізації заходу впливу, застосування якого становить зміст реакції”<sup>1</sup>. Враховуючи те, що в процесі бюджетного контролю і виявляються такі відхилення, то, беручи наведене положення за вихідне, творчо усвідомлюючи й аналізуючи його зміст стосовно теми нашого дослідження, можна зробити висновок, що це положення є актуальним і для сфери бюджетного контролю. Творче осмислення та трансформація його в площину концептуальних засад бюджетного контролю дає підстави для певного узагальнення. Виявлення відхилення бюджетно-правової реальності від бюджетно-правової моделі дозволяє зробити якісний і кількісний висновок про таке відхилення, що передбачає певний вплив з метою приведення бюджетно-правової реальності до встановленої нормами бюджетного права моделі. Такий вплив повинен мати подібно відхиленню також якісну та кількісну характеристики, за якими можна його описати і реалізувати. При цьому така реакція має відбутися в критичний проміжок часу, тобто в такий період часу коли бюджетно-правова реальність суттєво не зміниться у своєму розвитку, оскільки така реальність, розвиваючись та зазнаючи впливу поза межами такого часу, змінить свої параметри і реакція не призведе до приведення реальності до моделі, а навіть може ще більше відхилити цю реальність (час або період реалізації бюджетно-контрольної реакції). Реакція має на меті компенсувати відхилення і має бути адекватною бюджетно-правовому відхиленню. Саме тому, реакція на відхилення має бути своєчасною (оперативною, що включає врахування часового критерію), необхідною і достатньою для досягнення мети реагування.

Період реалізації бюджетно-контрольної реакції – це період часу реакції (внесення коригуючого впливу) за результатами контрольного заходу на виявлене відхилення бюджетно-правової реальності від бюджетно-правової моделі з метою приведення

---

<sup>1</sup> Лук’янець Д.М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання : [монографія]. Суми : Університетська книга, 2006. С. 115.

цієї реальності у відповідність до моделі, за умови, що бюджетно-правова реальність не зазнає в цей період суттєвих змін. Такий коригуючий вплив може здійснюватися на підставі індивідуального акту застосування норми бюджетного права.

Сутність принципу реалізованості бюджетно-контрольної реакції полягає в тому, що нормативна модель реакції уповноваженого суб'єкта бюджетного контролю на відхилення бюджетно-правової реальності від бюджетно-правової моделі дозволяє зробити якісний і кількісний висновок про таке відхилення, що передбачає певний вплив з метою приведення бюджетно-правової реальності до встановленої нормами бюджетного права моделі.

На оперативність як принцип контролю звертається увага в працях, зокрема В.М. Гаращука, який розкриваючи зміст цього принципу акцентує увагу на швидкому проведенні контрольних дій<sup>1</sup>. Натомість Л.А. Савченко вважає, що цей принцип передбачає швидке та чітке проведення контрольних дій, оформлення їх результатів, прийняття відповідних рішень за результатами<sup>2</sup>. Принцип оперативності передбачає своєчасне та швидке планування контрольних дій у найкоротші строки, швидке оформлення результатів, прийняття рішень, щоб не порушувати процес функціонування підконтрольного суб'єкта<sup>3</sup>, що і міститься в Лимській Декларації керівних принципів контролю<sup>4</sup> і розкриває зміст запропонованого нами принципу реалізованості реакції.

На нашу думку, визнання принципу відповідальності як принципу бюджетного контролю все ж таки уявляється сумнівним. А з урахуванням висловлених міркувань, пропонується визнання принципом бюджетного контролю принципу реалізованості бюджетно-контрольної реакції, зміст якого охоплює як відповідальність, так і оперативність.

---

<sup>1</sup> Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... докт. юрид. наук. Х., 2003. С. 156.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 82.

<sup>3</sup> Ярмак І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. К., 2014. С. 17.

<sup>4</sup> Лимская Декларация руководящих принципов контроля. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах : аналитический обзор и сб. нормативных документов [составит.: С.О. Шохин, В.И. Шлейников ; общ. ред. С.О. Шохина]. М. : Прометей, 1998. С. 42–51.



В юридичній літературі йдеться й про інші принципи бюджетного контролю. Так, наприклад, І.М. Ярмак вірно звертаючи увагу на те, що науковці, описуючи принципи бюджетного контролю, в основному звертаються до загальних принципів фінансового контролю, пропонуючи такий принцип бюджетного контролю як „принцип стадійності”<sup>1</sup>. Не маючи суттєвих заперечень щодо обґрунтованості наведеного положення, на нашу думку, все ж таки визнання такого принципу є дискусійним. Відповідно до ч. 2 ст. 19 Бюджетного кодексу України на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства. Однак, на нашу думку, „стадійність” є скоріше ознакою або характеристикою бюджетного контролю, а виходячи з того, що такий контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, скоріше потрібно вести мову не про стадійність, а про „безперервність” бюджетного контролю, оскільки сам контрольний процес складається зі стадій, а безперервність характеризує розвиток бюджетного контролю в різноманітті їх послідовно змінюваних видів за критерієм часу: попередній, поточний і наступний бюджетний контроль. Постадійний розвиток бюджетного процесу призводить до видової зміни бюджетного контролю, де кожен його вид має свої специфічні форми контролю. А така ознака бюджетних правовідносин як періодичність зумовлює і періодичність видів бюджетного контролю: відбувшись, наприклад, попередній бюджетний контроль припиняється для того, щоб виникнути у майбутньому з початком бюджетного планування. Завершення бюджетного періоду (виконання бюджету) є підставою припинення поточного бюджетного контролю для того, щоб з початком наступного бюджетного періоду виникнути знову, але вже з приводу виконання іншого бюджету. Принцип безперервності полягає у здійсненні бюджетного контролю на всіх стадіях бюджетного процесу у встановлених законодавством правових формах із застосуванням відповідних методів фінансового контролю.

---

<sup>1</sup> Ярмак І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. К., 2014. С. 15.

Дослідження принципів бюджетного контролю дало змогу побачити, що бюджетний контроль є багатограним, складним фінансово-правовим явищем, яке поєднує в собі засади як контрольної діяльності, так і бюджетної, і утворюється як сегмент при взаємному перетинанні цих двох видів правової діяльності. Вихідними для побудови концептуальних засад цього виду контрольної діяльності є засади контрольної та бюджетної діяльності, а точніше контрольної з урахування специфіки сфери виникнення і розвитку бюджетної діяльності. При цьому, усі види контрольної та інших видів діяльності повинні мати спільну концептуальну основу (систему принципів), яка і покладена в основу правового регулювання контрольної діяльності, якими є принципи права. На другому рівні уявляється доцільним виявлення специфіки застосування загальних засад в іншому виді іншої діяльності – фінансової та особливостей застосування та/або дії цих принципів в обмеженому сегменті фінансової діяльності, а саме бюджетній. І тому на третьому рівні можна виокремити принципи власне бюджетного контролю, які можна назвати „внутрішніми” принципами бюджетного контролю.

Таким чином, дослідження історико-правових питань становлення та розвитку фінансово-правової науки дозволило виокремити три періоди, які докладно охарактеризовано у підрозділі. Перший період характеризується як період зародження фінансово-правових вчень про бюджетний контроль (XIX ст. – 1917 рік). Другий період (1917-1991 р.р.) охоплює так званий радянський або соціалістичний період і умовно поділяється на два етапи: перший етап з 1917 до кінця 40-х років) та другий етап з кінця 40-х років до 1991 року. Третій період триває з 1991 року по теперішній час.

Висловлено пропозицію щодо необхідності уніфікації бюджетно-правової термінології, оскільки у фінансово-правовій літературі поряд із терміном бюджетний контроль вживається багато термінів-синонімів, зокрема фінансово-бюджетний контроль, контроль за дотриманням бюджетного законодавства, фінансовий контроль у бюджетній сфері, фінансовий контроль в бюджетному процесі, міжбюджетний контроль тощо, стосовно яких висловлено критичні зауваження.

Проведений аналіз існуючих підходів щодо визначення поняття бюджетного контролю дозволяє говорити про те, що вони в основному не суперечать один одному, автори вкладають у них власне розуміння одного й того ж самого правового явища, виділяючи ті ознаки, які є найбільш суттєвими для розкриття змісту цього поняття. Однак, має місце застосування достатньо різної термінології щодо такого складного фінансово-правового явища як бюджетний контроль, наслідком чого є наявність вузького та широкого розуміння його змісту. Тож, вважаємо, що бюджетний контроль – це регламентована бюджетним законодавством діяльність уповноважених органів та їх посадових осіб з перевірки виконання дотримання вимог бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, що реалізують бюджетні обов'язки або забезпечують цю реалізацію з метою дотримання законності на всіх стадіях бюджетного процесу та ефективності використання бюджетних коштів.

Правові принципи бюджетного контролю становлять трирівневу систему: перший рівень – принципи права, другий рівень – принципи фінансового контролю, третій – принципи бюджетного контролю. Перший та другий рівень становлять „зовнішні принципи”, які мають особливості прояву у бюджетному контролі, а третій рівень – власне принципи бюджетного контролю або „внутрішні принципи”.

Проведений аналіз наукових поглядів на принципи фінансового контролю дозволив уточнити деякі з них та виявити особливості їх застосування як концептуальних засад правового регулювання бюджетного контролю. До принципів фінансового контролю належать такі принципи: законності (включає організаційну та процесуальну складову); принцип об'єктивності бюджетного контролю (включає об'єктивність оцінки і об'єктивність істини); публічності та гласності; незалежності (включає організаційну, функціональну, фінансову, матеріальну, особистісну та юридичну незалежності). Дискусійним уявляється визнання принципами фінансового контролю професіоналізму та компетентності (розглядаються як принципи кадрової роботи); плановості (розглядається як функція управління); результативності (розглядається як оціночна категорія); системності (більшою мірою є змістовною або структурною

характеристикою бюджетного контролю, а сутність складає принцип незалежності); взаємодії та координації (визначають якісну сторону і використовуються як в межах системи бюджетного контролю, так і в межах відносин з іншими системами як однорядними, так і іншого рівня); відповідальності (запропоновано принцип реалізованості бюджетно-контрольної реакції); оперативності (розкриває зміст запропонованого принципу реалізованості реакції). Внутрішніми принципами бюджетного контролю визначено принцип безперервності та принцип реалізованості бюджетно-контрольної реакції.

Сутність принципу законності у бюджетному контролі полягає у законодавчому закріпленні системи органів бюджетного контролю, їх повноважень (реалізація організаційної функції в побудові системи органів бюджетного контролю); прийняття підзаконних бюджетно-правових актів (реалізація нормотворчої функції у сфері бюджетного контролю) виключно на підставі і в межах закону; реалізація бюджетно-контрольних повноважень на підставі і в межах законодавства (реалізація контрольної функції у бюджетних правовідносинах); дотримання прав підконтрольних суб'єктів.

Принцип об'єктивності передбачає наявність бюджетної інформації (належної якості та кількості), достатньої для об'єктивної оцінки контролюючим суб'єктом, яка може міститися у різних джерелах і тому постає питання не лише достовірності бюджетної інформації, але й достовірності її джерел.

## Розділ 2 ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ФОРМ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

### 2.1. Правові засади застосування форм попереднього бюджетного контролю

У сучасних умовах актуальними і недостатньо дослідженими, на нашу думку, є питання динаміки (розвитку) бюджетного контролю. Взагалі, бюджетний контроль як вид фінансового, є складним фінансово-правовим явищем та існує в різноманітті видів, які розрізняються за змістом, суб'єктивним складом, часом здійснення, порядком, результатом тощо, об'єднуючись завданнями та загальною метою. Таке різноманіття передбачає різні способи здійснення, різні зовнішні прояви і тому кожен вид здійснюється у встановлених законодавством правових формах і за допомогою специфічних методів. Саме тому, на нашу думку, подальше дослідження бюджетного контролю має здійснюватися, враховуючи динаміку (розвиток) бюджетного контролю, що передбачає послідовність його здійснення за часом. Такий підхід передбачає з'ясування співвідношення понять „вид бюджетного контролю”, „форма бюджетного контролю” та „метод бюджетного контролю”, оскільки науковці по-різному підходять до вирішення цих питань: види бюджетного контролю визначають як форми, а форми як методи і навпаки. А це потребує, насамперед звернення до існуючих класифікацій бюджетного контролю.

Питанням класифікації бюджетного контролю приділено достатньо уваги у фінансово-правовій літературі, що є цілком закономірним, оскільки дає можливість забезпечити логічну послідовність мислення, а також сприяє розумінню не лише сутності, а й особливостей контрольних процедур. Класифікація як важливий інструмент методології права дозволяє не тільки упорядкувати за певними критеріями усю чисельність бюджетно-

правових явищ, виділити в них типове й суттєве, а також встановити випадкове, суб'єктивне та розмістити їх у певних межах простору та часу.

Аналіз сучасної фінансово-правової літератури свідчить про наявність чисельності підходів щодо класифікації бюджетного контролю за різними критеріями: за часом, суб'єктами, характером взаємовідносин суб'єктів, формами проведення, цільовою спрямованістю контрольних дій, сферою, змістом або інституційною ознакою тощо. В сучасних умовах питання класифікації бюджетного контролю достатньо повно досліджено в працях Л.К. Воронової, О.П. Гетманець, Е.С. Дмитренко, О.А. Кузьменко, А.О. Монаєнка, В.Д. Чернадчука та інших. Тому, не зупиняючись на ґрунтовному аналізі існуючих поглядів можна зазначити, що вони не суперечать один одному, а лише відображають різноманіття наукових поглядів на критерії класифікації та розуміння поняття „вид бюджетного контролю”. Для цілей нашого дослідження цікавими, з наукової точки зору, є підходи щодо виокремлення попереднього, поточного та наступного бюджетного контролю, що зумовлено здійсненням контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

На думку Л.А. Савченко, коли йдеться про періодичність проведення контрольних заходів (час здійснення контрольних дій), маються на увазі форми фінансового контролю. У теорії і в практиці фінансового контролю розрізняють такі його форми, як попередній, поточний, наступний, де в основу даної класифікації покладено час проведення контролю<sup>1</sup>. Така думка отримала підтримку, зокрема Р.О. Яцкін вважає, що оскільки бюджетний контроль є видом фінансового, то формами бюджетного контролю є попередній, поточний і подальший<sup>2</sup>.

Натомість, Л.К. Воронова справедливо вважає, що залежно від часу проведення контроль поділяється на попередній, поточний та наступний<sup>3</sup>. Таку точку зору поділяють

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. С. 216.

<sup>2</sup> Яцкін Р.О. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2014. С. 8.

<sup>3</sup> Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. К. : Прецедент; Моя книга, 2006. С. 93.

Е.С. Дмитренко<sup>1</sup>, В.Д. Чернадчук<sup>2</sup> та інші науковці. О.П. Гетманець, не заперечуючи попередній підхід, розвиває та деталізує його, виділяючи залежно від „проходження бюджетами відповідних стадій бюджетного процесу”, постадійні види бюджетного контролю: контроль за складанням проектів бюджетів; контроль за розглядом та прийняттям бюджетів; контроль за виконанням бюджетів; контроль за складанням та прийняттям звітів про бюджети<sup>3</sup>. На думку В.Д. Чернадчука, залежно від стадії бюджетного процесу можна виділити такі його види: бюджетний контроль на стадії складання проектів бюджетів (контроль бюджетного планування); бюджетний контроль на стадії розгляду та прийняття закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети (контроль бюджетної нормотворчості); бюджетний контроль на стадії виконання бюджету (контроль виконання бюджету) та бюджетний контроль на стадії підготовки й розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього (контроль результатів виконання бюджету). А в подальшому науковець уточнює, що бюджетний контроль на перших двох стадіях є попереднім бюджетним контролем, на третій стадії – поточним, на четвертій – наступним бюджетним контролем, які здійснюються у встановлених бюджетним законодавством правових формах<sup>4</sup>.

На важливість класифікації бюджетного контролю за критерієм часу звертає увагу О.А. Кузьменко, оскільки визначається таким елементом системи бюджетного контролю, як контрольні дії, і пов'язаний із фактором часу проведення контролю. Ця класифікація має особливе значення для реформування контролю за виконанням державного бюджету, тому що саме вона визначає контрольні процедури у бюджетній сфері<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Дмитренко Е.С. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник. К. : Алеута; КНТ, 2006. С. 210.

<sup>2</sup> Чернадчук В.Д. До питання видів та форм бюджетного контролю. *Фінансове право*. 2011. № 3. С. 25.

<sup>3</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 99.

<sup>4</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 234.

<sup>5</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук. К., 2002. С. 94.

Аналізуючи наукові погляди щодо співвідношення понять виду та форми бюджетного контролю О.П. Гетманець пише, що „у таких випадках поняття „форма” використовується у філософському значенні поняття „вид”, тобто упорядкована внутрішня побудова, певний порядок протікання процесу відповідно до означених прикмет”, а використання поняття „вид” як поняття „форма” не є суттєвим<sup>1</sup>, що знайшло відображення і у фінансово-правовій літературі. Наприклад, О.П. Орлюк вважає, що за часом проведення фінансовий контроль поділяється на попередній, поточний та наступний. Критерій розмежування цих форм, далі пише науковець, полягає у зіставленні часу контрольних дій із процесами формування й використання фондів фінансових ресурсів<sup>2</sup>. Натомість В.Д. Чернадчук звертає увагу на те, що формою контролю є зовнішній вираз здійснюваних дій, які становлять зміст бюджетного контролю<sup>3</sup>.

Думки науковців щодо методів фінансового та бюджетного контролю також є різними. Методи фінансового контролю різноманітні, пише Л.А. Савченко, й залежать від „підконтрольного суб’єкта, об’єкта контролю, правового статусу суб’єктів, мети і завдань, які він перед собою ставить при здійсненні контрольних дій”<sup>4</sup>, вважаючи такими методами ревізію, перевірку, моніторинг, спостереження, обстеження, аналіз, інвентаризацію, ліцензування, нагляд, експертизу, дослідження (експертне дослідження), державну реєстрацію, ідентифікацію, розслідування, вивчення<sup>5</sup>. О.П. Орлюк до методів фінансового контролю відносить ревізію, інспектування, перевірку державних закупівель, обстеження, спостереження, нагляд, аудит, моніторинг<sup>6</sup>. Визначаючи методи фінансового контролю як сукупність обґрунтованих та адаптованих конкретно-визначених прийомів, засобів або способів, які

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 104.

<sup>2</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 151.

<sup>3</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 234.

<sup>4</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 153.

<sup>5</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. С. 225-248; Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 152-212.

<sup>6</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 156-159.



застосовуються при здійсненні контрольних функцій, Ю.О. Крохіна, такими методами вважає спостереження, обстеження, аналіз, перевірку, ревізію та фінансово-економічну експертизу<sup>1</sup>. Л.К. Воронова, вважаючи методами фінансового контролю прийоми і засоби його здійснення, відносить до них ревізію, перевірку, аналіз фінансово-господарської діяльності, звіти про фінансову діяльність тощо<sup>2</sup>.

На нашу думку, методологічно виправданим є підхід, де при визначенні методів бюджетного контролю взято за основу загально-філософське розуміння методу як способу дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини, що дозволило зробити висновок про першочергове застосування загальнонаукових методів при здійсненні бюджетного контролю. Поняття власне методу контролю на відміну від загальнонаукового має більш конкретне визначення – це засоби, специфічні прийоми і способи здійснення названого контролю, вироблені практикою на основі досягнень науки, і закріплені у нормативно-правових актах<sup>3</sup>. Таку позицію поділяє й розвиває О.П. Гетманець, на думку якої в основі методу бюджетного контролю покладено діалектичний метод, який доповнюється аналізом і синтезом, індукцією, дедукцією, аналогією та моделюванням, абстрагуванням і конкретизацією, системним аналізом, функціонально-вартісним аналізом тощо, при цьому звертається увага і на спеціальні методи<sup>4</sup>. Наявність різних поглядів на співвідношення понять виду, форми і методу контролю потребує вирішення цієї наукової проблеми. На нашу думку, з метою розмежування понять, що розглядаються можна запропонувати такі їх визначення.

Вид бюджетного контролю – це відокремлена за певною ознакою чи критерієм відносно самостійна частина, єдиного цілого яким є бюджетний контроль. Вид бюджетного контролю є

---

<sup>1</sup> Крохіна Ю.А. Финансовое право России : [3-е изд.]. М. : Норма, 2008. С. 156-160.

<sup>2</sup> Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. К. : Прецедент; Моя книга, 2006. С. 94-100.

<sup>3</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук. К., 2002. С. 111-112.

<sup>4</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 104-109.

підрозділом в систематиці, який належить або входить до складу вищого розділу – бюджетного контролю.

Форма бюджетного контролю – це зовнішньо виражені та юридично оформлені дії контролюючого суб'єкта в межах його бюджетних повноважень, які мають правові наслідки і становлять зміст бюджетного контролю та виражають внутрішній зв'язок, спосіб організації та взаємодії елементів бюджетного контролю (суб'єкти, об'єкт та предмет контролю) між собою та із зовнішніми умовами та чинниками.

Метод бюджетного контролю – це спосіб дослідження та практичного пізнання бюджетної діяльності, процесу, стадії, процедури, з метою встановлення відповідності реального стану бюджетно-правовій моделі.

На нашу думку, можна зробити ще один висновок про те, що бюджетний контроль здійснюючись на всіх стадіях бюджетного процесу зазнає видових змін відповідно до постадійного його розвитку, відбуваючись у відповідних формах, властивих для кожного виду та за допомогою відповідних методів. З іншого боку, бюджетний контроль є пізнанням бюджетно-правової дійсності (реальності), її оцінкою, співставленням з бюджетно-правовою моделлю, фіксацією або юридичним оформленням отриманих в процесі здійснення контрольних заходів результатів, що дає можливість забезпечити розвиток регулятивних бюджетних правовідносин.

Вищевикладене дає можливість проведення дослідження бюджетного контролю в його динаміці (розвитку), починаючи із попереднього бюджетного контролю, який здійснюється на стадіях підготовки проектів бюджетів, а також розгляді та прийнятті закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет). Цей вид контролю набуває важливого значення, оскільки виконує превентивну (попереджувальну) функцію, а його зміст полягає у виявленні та попередженні можливих негативних явищ і тенденцій у бюджетній діяльності, які можуть настати або вже існують, а також негативно проявитися в наступних стадіях бюджетного процесу або навіть і у наступних бюджетних періодах. Як вже вище зазначалося, науковці виокремлюють в межах попереднього бюджетного контролю два його види, які здійснюються на перших двох

стадіях, але поєднані кінцевим результатом – законом про державний бюджет або рішенням про місцевий бюджет. Така точка зору, на нашу думку, заслуговує на підтримку і потребує подальшого розвитку.

У бюджетній правотворчості виділяється дві частини: бюджетне планування (містить організаційні питання правотворчості, які не пов'язані з юридично значущими наслідками) та власне бюджетна правотворчість (офіційне закріплення державної волі у законі про державний бюджет або волі територіальної громади в рішенні про місцевий бюджет)<sup>1</sup>.

Контроль за підготовкою проектів бюджетів здійснюється з метою встановлення реальних, обґрунтованих макропоказників економічного та соціального розвитку держави на наступний бюджетний період, які становлять підставу для розроблення проекту закону про державний бюджет та рішень про місцеві бюджети<sup>2</sup>. Попередній бюджетний контроль здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень з бюджетних питань. Це стосується процесу визначення обсягу державних бюджетних ресурсів на фінансовий рік<sup>3</sup>. Акцентуючи увагу на важливості попереднього бюджетного контролю, О.П. Орлюк вважає, що цей вид контролю проводиться на основі глибокого аналізу й розрахунків фінансових результатів, що сприяє об'єктивності оцінки доцільності прийняття або неприйняття певних рішень у сфері фінансової діяльності, дотриманні фінансової дисципліни<sup>4</sup>. В економічній науці дещо по-іншому розуміють сутність та завдання попереднього контролю, зокрема звертається увага на те, що його завданням є попередження порушень та недопущення незаконних, недоцільних, необґрунтованих та неефективних витрат<sup>5</sup>. З такою думкою важко погодитися, оскільки попередній фінансовий контроль здійснюється на стадії розробки та прийняття фінансово-правових (в тому числі й бюджетно-

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 134-135.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 99.

<sup>3</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук. К., 2002. С. 95.

<sup>4</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 151.

<sup>5</sup> Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади та практики : дис. ... докт. економ. наук. Львів, 2015. С. 37.

правових) актів та рішень, тобто до початку фінансової чи бюджетної діяльності. Тому, на нашу думку, завданням попереднього бюджетного контролю є прийняття бюджетно-правових актів, відповідно до чинного законодавства. При цьому контроль має відбуватися як за змістом чи показниками бюджетно-правових актів або відповідності змісту цих актів вимогам бюджетного законодавства (дотримання форми та змісту бюджетно-правового акту), так і процесуальним вимогам (дотримання встановленої процедури підготовки та прийняття бюджетно-правового акту за діями та строками).

Перший напрям контролю можна охарактеризувати як матеріальний попередній бюджетний контроль, а другий – процесуальний. Так, наприклад, на основі результатів аналізу бюджетного запиту на предмет його відповідності меті, пріоритетності та ефективності використання бюджетних коштів тощо, Міністр фінансів України приймає рішення про включення бюджетного запиту до проекту Державного бюджету України перед поданням його на розгляд Кабінету Міністрів України. Якщо порушень змісту бюджетного запиту не виявлено, то він включається до проекту, а якщо виявлено – міністерство вживає заходів щодо усунення розбіжностей, а у випадку недосягнення узгодження міністерство додає свій висновок з неузгоджених питань до цього проекту. Таким чином, виявлені в процесі попереднього контролю порушення матеріальних вимог мають правові наслідки: усунення недоліків шляхом узгодження з можливою передачею на розгляд Уряду. Що стосується процесуальних аспектів, зокрема строків подання, то вони Бюджетним кодексом України не врегульовані. Тому мова йде виключно про матеріальний (змістовний) попередній бюджетний контроль.

Бюджетна правотворчість характеризується органічною єдністю трьох елементів: пізнання (явищ бюджетної дійсності), діяльності (підготовка й розгляд проекту закону про Державний бюджет України) та результату (прийняття закону про Державний бюджет України), які становлять закінчений цикл бюджетної правотворчості. Для адекватного відтворення в законі тих соціальних процесів, які відбуваються, потрібно постійно виявляти, досліджувати та використовувати об'єктивні

закономірності, що породжують та спрямовують ці процеси<sup>1</sup>. Саме тому передумовою розробки проекту закону про державний бюджет або рішення про місцевий бюджет є пізнання не лише тих умов, факторів та обставин, суспільних відносин тощо, які впливають на показники відповідного бюджету й враховуються при бюджетному плануванні, а й їх оцінку, критичне осмислення, виявлення тенденцій розвитку, їх перевірку на відповідність, зокрема нормам права, нормативам, методикам розрахунку тощо з відповідним коригуванням, що й відбувається в процесі попереднього бюджетного контролю. Потрібно фахово й об'єктивно оцінити те, що враховує розробник проекту й те, що він пропонує у підготовленому проекті, а це неможливо здійснити без попереднього бюджетного контролю.

З урахуванням того, що, як прикладна категорія, бюджетне планування є врегульованою бюджетно-правовими нормами процедурою визначення джерел надходжень і напрямів використання бюджетних коштів з метою бюджетного фінансування визнаних публічних потреб, то контроль бюджетного планування (бюджетний контроль на стадії складання проектів бюджетів) є оцінкою відповідності процедури й самого визначення цих джерел нормам бюджетного права. Як наукова категорія бюджетне планування є суб'єктивною діяльністю, що полягає у пізнанні об'єктивних законів розвитку суспільства, тенденцій розвитку бюджетних відносин, дослідженні фінансового стану, результатів заходів, що вживалися раніше, цілей і завдань сьогодення та в майбутньому<sup>2</sup>. А звідси контроль бюджетного планування як наукова категорія полягає в аналізі та оцінці пізнання суб'єкта бюджетного планування, тобто оцінці його професіоналізму іншим суб'єктом (уповноваженим суб'єктом бюджетно-контрольної діяльності). Тому у цьому випадку досить складно говорити про об'єктивність оцінки, оскільки і у першому, і у другому випадку присутній суб'єктивний фактор. Бюджетне законодавство містить окремі норми, які дозволяють усунути таку недоречність зверненням до іншого суб'єкта, як правило вищестоящого

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С. 206-207.

<sup>2</sup> Чернадчук В. Актуальні питання бюджетної правотворчості. *Юридична Україна*. 2011. № 2. С. 43-44.

органу, який і наділений цим правом і який виступає своєрідним арбітром у вирішенні бюджетно-правової суперечки, зокрема на стадії бюджетного планування. Така норма, передбачена ч. 4 ст. 36 Бюджетного кодексу України, відповідно до якої якщо не досягнуто узгодження між Міністерством фінансів України та головним розпорядником щодо усунення розбіжностей у бюджетному запиті, то міністерство додає свій висновок з неузгоджених питань до цього проекту.

У Науково-практичному коментарю до Бюджетного кодексу України аналіз бюджетних запитів визначається як врегульована норма права діяльність Міністерства фінансів України щодо здійснення операцій зіставлення (порівняння) пропозицій розпорядників бюджетних коштів щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для їх діяльності на наступний бюджетний період зі встановленими вимогами, що може мати правові наслідки<sup>1</sup>.

Аналіз статей 34-35 Бюджетного кодексу України дає підстави для сумніву у визнанні такої форми бюджетного контролю як „аналіз бюджетних запитів”, оскільки формою є „зовнішній вираз здійснюваних дій, які становлять зміст фінансового контролю”<sup>2</sup>, а аналіз – це метод фінансового контролю, який „передбачає дослідження певних фінансових питань, відповідних фінансових документів, фінансово-економічних показників діяльності об’єкта з використанням аналітичних прийомів з метою надання висновків, оцінки результатів фінансової діяльності, ефективності використання фінансових ресурсів, виявлення порушень фінансової дисципліни та попередження їх скоєння”<sup>3</sup>, або „прийом дослідження, що включає вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленування його на складові об’єкти (по його ознаках, властивостях, відносинах”<sup>4</sup>. Незважаючи на те, що в юридичній

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / [Воронова Л.К., Воротіна Н.В., Губерська Н.Л. та ін.] ; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. С. 197.

<sup>2</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 234.

<sup>3</sup> Словник фінансово-правових термінів / Антипов В.І., Білецька Г.М., Долгий О.О. та ін. ; за заг. ред. Л.К. Воронової. К. : Алеута, 2011. С. 17.

<sup>4</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 107.

літературі склалися різні погляди на поняття методу взагалі й методу фінансового контролю, зокрема і як способу (прийому), який застосовується при здійсненні контрольних функцій відповідними суб'єктами<sup>1</sup> і з цієї практичної точки зору на поняття методу, аналіз бюджетних запитів є нічим іншим, ніж методом фінансового контролю.

Підтримуючи наведений вище методологічний підхід щодо розуміння поняття методу бюджетного контролю, можна зазначити, що складання бюджетного запиту та його подальшого врахування або узгодження і включення до проекту бюджету є процедурою бюджетного планування, в межах якої використовується метод „аналіз бюджетних запитів”, а бюджетний контроль здійснюється у формі оцінювання бюджетного запиту на відповідність вимогам бюджетного законодавства і формою такого оцінювання, на нашу думку, є перевірка бюджетного запиту. Хоча, знову ж таки стосовно належності перевірки до методу чи форми бюджетного контролю є різні погляди. Наприклад, на думку Л.А. Савченко перевірка, є методом фінансового контролю<sup>2</sup>, Л.К. Воронової – спосіб контролю<sup>3</sup>, а В.Д. Чернадчука – форма бюджетного контролю<sup>4</sup>. В Юридичній енциклопедії перевірка визначається як „форма здійснення контролю”<sup>5</sup>, а у Словнику фінансово-правових термінів „перевірка як метод фінансового контролю” визначається як „форма фінансового управління ...”<sup>6</sup>. Поділяючи думку про визнання перевірки формою бюджетного контролю, говорити про аналіз бюджетних запитів як форму попереднього бюджетного контролю є недоречним, а потрібно вести мову про перевірку бюджетних запитів. Враховуючи вищенаведене, є підстави для введення в термінологічний обіг терміна „перевірка бюджетних запитів” як форму попереднього бюджетного

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Деякі проблеми термінології у фінансовому праві щодо методів фінансового контролю. *Фінансове право*. 2007. № 1. С. 37.

<sup>2</sup> Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 171.

<sup>3</sup> Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. К. : Прецедент; Моя книга, 2006. С. 94.

<sup>4</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 241.

<sup>5</sup> Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. Т. 4: Н–П. 2002. С. 481.

<sup>6</sup> Словник фінансово-правових термінів / Антипов В.І., Білецька Г.М., Долгий О.О. та ін. ; за заг. ред. Л.К. Воронової. К. : Алеута, 2011. С. 352.

контролю і запропонувати визначення такої перевірки як врегульованої нормами права діяльності уповноваженого контролюючого суб'єкта (Міністерства фінансів України) щодо реалізації контрольних повноважень у сфері окремої процедури бюджетного планування – аналізу бюджетних запитів, шляхом їх пізнання із застосуванням методів дослідження (аналізу) та оцінки цих запитів на відповідність вимогам із настанням, встановлених бюджетним законодавством, наслідків.

Ефективним інструментом визначення видатків бюджету на наступний бюджетний період, а також бюджетних обмежень були Основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період (сьогодні Бюджетна декларація – документ середньострокового бюджетного планування, що визначає засади бюджетної політики і показники державного бюджету на середньостроковий період та є основою для складання проекту Державного бюджету України і прогнозів місцевих бюджетів), які розробляло Міністерство фінансів України спільно з іншими центральними органами виконавчої влади з певною метою, зокрема забезпечення виконання законодавства і послідовності бюджетного процесу при підготовці проекту закону про державний бюджет<sup>1</sup>, який схвалювався Кабінетом Міністрів України. Уповноваженими суб'єктами за здійсненням контролю у сфері визначення бюджетної політики на наступний бюджетний період є Верховна Рада України, яка відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 109 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup> здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі розгляду Бюджетної декларації, а також Комітет Верховної ради України з питань бюджету, який відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 109 Бюджетного кодексу України здійснює підготовку питання щодо Бюджетної декларації та попередній розгляд проекту закону про Державний бюджет України. Такі, визначені Бюджетним кодексом України, контрольні повноваження дають підстави говорити про парламентський контроль при визначенні напрямів бюджетної політики .

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / [Воронова Л.К., Воротіна Н.В., Губерська Н.Л. та ін.] ; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. С. 183.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.



Комітет Верховної Ради України з питань бюджету розглядає поданий Урядом проект Основних напрямів та пропозиції, що надійшли від інших комітетів і депутатів. У процесі такого розгляду відбувається оцінка цим Комітетом як самого проекту, так і пропозицій до нього з точки зору їх відповідності законодавству, їх доцільності та ефективності, тобто відбувається контроль проекту Основних напрямів та пропозицій до нього. Результати такого контролю відображаються у проекті постанови Верховної Ради України щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, який надається народним депутатам для ознайомлення. Оскільки такий контроль відбувається профільним (спеціалізованим) парламентським комітетом, то, на нашу думку, його можна визначити як спеціалізований парламентський контроль Основних напрямів бюджетної політики.

Результати контрольної діяльності уповноважених суб'єктів відображаються у Висновку щодо відповідності проекту вимогам антикорупційного законодавства, Висновку Головного науково-експертного управління, Висновку Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. Такі висновки є результатом аналізу положень Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період відповідно до компетенції контролюючих суб'єктів, які містять оцінку підготовленого і схваленого Кабінетом Міністрів України проекту основних напрямів із вказівкою на виявлені, на думку контролюючого суб'єкта, недоліки або невідповідності законодавству. Наприклад, у Висновку комітету з питань бюджету за результатами розгляду проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2016 рік<sup>1</sup> зверталася увага Уряду на ідентичність прогнозних макропоказників на 2016 рік із попередніми показниками на 2015 рік; не наведення інформації щодо граничного обсягу державного боргу; не оприлюднення прогнозу Державного бюджету на 2016 та 2017 роки, а також критичні зауваження щодо ініціатив Уряду. Як приклад, можна навести спробу ініціативи Уряду з переведення сільськогосподарських підприємств на загальний

---

<sup>1</sup> Щодо проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2016 рік : висновок комітету Верховної Ради України з питань бюджету від 03.06.2015 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54761](http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761).

режим обкладення податком на додану вартість, хоча Податковим кодексом України і Коаліційною угодою передбачено збереження спеціального режиму до 2018 року. Натомість у Висновку щодо відповідності проекту вимогам антикорупційного законодавства<sup>1</sup> було зазначено про відповідність поданого проекту вимогам антикорупційного законодавства. Найбільш критичним щодо поданого проекту був Висновок Головного науково-експертного управління<sup>2</sup>, який містив критичний як з наукової, так і практичної точок зору, аналіз положень проекту, зокрема зверталася увага на перенасиченість різними дрібними деталями і технічними змінами в окремих галузях, які, на думку фахівців управління, є зайвими, оскільки віднесення їх до напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, є сумнівним. Зверталася увага на використання загальних оціночних характеристик суб'єктивного характеру, які не властиві нормативно-правовому акту. Як приклад, можна навести такі: „фінансування за рахунок бюджетних коштів насамперед пріоритетних науково-дослідних робіт, результати яких можна ефективно застосувати в практичній діяльності”; „забезпечення ефективної реалізації зовнішньої політики”; „формування ефективної територіальної системи органів місцевого самоврядування”; „забезпечення подальшого довгострокового розвитку науково-технологічного та інноваційного потенціалу як основної рушійної сили розвитку національної економіки”. І саме тому, заслуговує на підтримку думка фахівців про те, що використання таких конструкцій призводить до неоднозначного тлумачення положень проекту і ускладнює можливість їх практичного застосування через відсутність чітких оціночних критеріїв „ефективності”, „рушійності” тощо. Також привертає увагу у проекті перевантаженість недостатньо визначеними у правовому відношенні термінами і формулюваннями, які ускладнюють розуміння змісту проекту Основних напрямів.

---

<sup>1</sup> Висновок щодо відповідності проекту нормативно-правового акта вимогам антикорупційного законодавства від 06.05.2015 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54761](http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761).

<sup>2</sup> Висновок Головного науково-експертного управління на проект Основних напрямів бюджетної політики на 2016 рік від 12.15.2015 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54761](http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761).

Таким чином, можна вважати, що висновок щодо Основних напрямів бюджетної політики є результатом контрольної діяльності уповноважених суб'єктів бюджетного контролю, який містить правову та наукову оцінку проекту Основних напрямів бюджетної політики в межах їх компетенції та професійності.

Верховна Рада України розглядає питання щодо Бюджетної декларації в порядку визначеному Регламентом Верховної ради України.

Бюджетна декларація схвалюється Кабінетом Міністрів України не пізніше 1 червня року, що передує плановому, та у триденний строк подається разом з фінансово-економічним обґрунтуванням до Верховної Ради. Процес розгляду Бюджетної декларації у Верховній Раді здійснюється з урахуванням поданого Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України за попередній бюджетний період. Народні депутати, комітети розробляють свої пропозиції щодо бюджетної політики з урахуванням Бюджетної декларації і подають їх до комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету, у десятиденний строк з дня надходження Бюджетної декларації до Верховної Ради. Комітет, до предмета відання якого належать питання бюджету, розглядає Бюджетну декларацію і пропозиції, що надійшли, готує та подає на розгляд Верховної Ради проект постанови Верховної Ради щодо Бюджетної декларації, що надається народним депутатам не пізніш як за два дні до розгляду зазначеного питання на пленарному засіданні Верховної Ради. Верховна Рада розглядає питання щодо Бюджетної декларації у порядку, визначеному статтею 30 Регламенту, не пізніше 15 липня року, що передує плановому. З доповіддю виступає Прем'єр-міністр України або за його дорученням член Кабінету Міністрів України, відповідальний за формування та реалізацію державної фінансової і бюджетної політики, та голова комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету. На нашу думку, саме у доповіді Голови Комітету з питань бюджету і міститься обґрунтований результат контролю, здійсненого комітетом, який може враховуватися Верховною Радою України за результатами розгляду, а результатом такого розгляду є прийняття одного із двох варіантів рішень визначених ч. 6 ст. 152

Закону України „Про Регламент Верховної Ради України”<sup>1</sup>. Якщо в процесі такого розгляду встановлено невідповідність окремих положень основних напрямів або їх недоцільність тощо, то результатом контролю буде направлення проекту постанови до Комітету з питань бюджету для підготовки до повторного розгляду з урахуванням зауважень, висловлених під час розгляду на пленарному засіданні. Оскільки такий контроль відбувається Верховною Радою України, то, на нашу думку, його можна визначити як загальний парламентський контроль Основних напрямів бюджетної політики.

У попередній редакції Бюджетного кодексу України така процедура називалася „парламентські слухання з питань бюджетної політики на наступний бюджетний період”. У теорії конституційного права парламентські слухання визнаються однією із найбільш дієвих форм парламентського контролю. Такі слухання мають свою специфіку, оскільки ця форма роботи парламенту використовується не тільки для контрольних цілей, а й для законотворчої діяльності. Використовуючи парламентські слухання для підвищення якості законопроектної роботи, дії парламентарів під час слухань мають контрольний характер<sup>2</sup>. Парламентські слухання – це „форма діяльності парламенту або окремих депутатів, яка проводиться у вигляді публічного обговорення актуальних питань державного та суспільного значення, які потребують законодавчого врегулювання або вирішення із залученням спеціалістів та заінтересованих організацій”<sup>3</sup>. В.Д. Чернадчук, дослідивши правові засади парламентських слухань з питань бюджетної політики, визначив їх „врегульованою бюджетно-правовими нормами формою парламентського контролю за підготовленими Кабінетом Міністрів України Основними напрямами бюджетної політики на наступний бюджетний період з прийняття відповідної постанови про їх схвалення або взяття до відома, що містить пропозиції

---

<sup>1</sup> Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лютого 2010 р. № 1861- VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 14-15, № 16-17. Ст.133.

<sup>2</sup> Барабаш Ю.Г. Парламентський контроль в Україні (конституційно-правовий аспект) : [монографія]. Х. : Легас, 2004. С. 78.

<sup>3</sup> Великий енциклопедичний юридичний словник / [Шемшученко Ю.С., Горбатенко В.П., Касяненко Ю.Я. та ін. ] ; за ред. Ю. С. Шемшученка. К. : ТОВ Видавництво “Юридична думка”, 2007. С. 607.

Верховної Ради України виключно з питань, визначених ч. 3 ст. 33 Бюджетного кодексу України”<sup>1</sup>. В Основних напрямках бюджетної політики визначаються актуальні показники державного та суспільного значення, які потім покладаються в основу розроблення проекту закону про державний бюджет, зокрема: показники номінального і реального обсягу валового внутрішнього продукту, індекси споживчих цін та цін виробників, показники валютно-курсової політики; граничний обсяг дефіциту (профіциту) державного бюджету, частка прогнозного річного обсягу валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через зведений бюджет України, граничний обсяг державного боргу і граничний обсяг надання державних гарантій, розмір мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму та рівня його забезпечення, загальний обсяг державних капітальних вкладень на розроблення та реалізацію державних інвестиційних проектів; питання реалізації пріоритетних державних (цільових) програм та державних інвестиційних проектів; пріоритетні завдання податкової політики; основні показники взаємовідносин державного бюджету з місцевими бюджетами; а також інші показники, необхідні для складання проекту закону про Державний бюджет України.

Основні напрями бюджетної політики є своєрідним декларативним документом, який містить прогнозні показники, він має скоріше ймовірний характер, а його зміст залежить від професіоналізму розробників; світоглядної позиції Уряду, який, як правило, намагається знизити одні показники і завищити інші та пануючої теорії бюджетної діяльності. Для унеможливлення цього, а особливо зменшення політико-фінансового популізму, на нашу думку, при розробці й подальшому розгляді цих основних напрямів потрібно залучати незалежних фахівців, інститути громадянського суспільства, що дозволить прийняття більш-менш реалістичних показників, які й будуть результатом бюджетного контролю у цій процедурі. І саме форма парламентських слухань, а не розгляду сприятиме досягненню цієї мети.

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 237-238.

Розглянуті деякі теоретичні аспекти бюджетного планування, виявлені проблеми та особливості здійснення бюджетного контролю на стадії бюджетного планування дають можливість зробити певні узагальнення і висновки. На нашу думку, в межах цієї процедури потрібно виокремлювати матеріальний (контроль за змістом та відповідністю бюджетно-правових актів вимогам бюджетного законодавства) та процесуальний (контроль за дотриманням процедур бюджетного планування і особливо дотриманням процесуальних строків) аспекти контролю бюджетного планування. Сферою здійснення контролю бюджетного планування є перша стадія бюджетного процесу – складання проектів бюджетів. Метою контролю бюджетного планування є дотримання законності у сфері бюджетного планування, виявлення порушень бюджетного законодавства на цій стадії, виявлення та усунення причин таких порушень та створення умов для унеможливлення їх в майбутньому.

Контроль бюджетного планування можна охарактеризувати як врегульовану нормами права діяльність уповноважених суб'єктів бюджетного контролю у сфері бюджетного планування у визначених законодавством формах із застосуванням відповідних методів щодо оцінки проектів бюджетно-правових актів на відповідність встановленим вимогам із настанням передбачених правових наслідків.

Зміст другої частини бюджетної правотворчості передбачає офіційне закріплення державної волі в законі про державний бюджет або волі територіальної громади в рішенні про місцевий бюджет. Призначення бюджетної правотворчості полягає в щорічному прийнятті закону або рішення про відповідний бюджет (тимчасових правових актів), а оскільки прийняття будь-якого закону чи рішення здійснюється у процесуальній формі, то бюджетна правотворчість є „врегульованою бюджетно-правовими нормами діяльністю, що полягає у здійсненні зобов'язаними суб'єктами бюджетних правовідносин операцій з бюджетно-правовими нормами, наслідком яких є створення та затвердження нових тимчасових матеріальних бюджетно-правових норм, які встановлюють якісні та кількісні показники

бюджету”<sup>1</sup>. Тому на другій стадії бюджетного процесу, а також на третій стадії, коли вносяться зміни до закону про державний бюджет, питання бюджетного контролю набувають актуального значення. Це зумовлено тим, що якісний закон, який містить умовно реалістичні показники потребує менше змін, тобто внаслідок ефективного попереднього контролю отримуємо більш-менш стабільний закон про бюджет.

При цьому виникає питання щодо видової назви контролю, який здійснюється на третій стадії, але його результатом є внесення змін до діючого закону про бюджет. Внесення змін до закону про бюджет відбувається на третій стадії бюджетного процесу, в межах якої здійснюється поточний бюджетний контроль, за критерієм часу такий контроль є відповідно поточним. Це підтверджується й тим, що зміни до закону є результатом здійснення поточного контролю, а точніше – контролю за виконанням бюджету. З іншого боку, такі зміни вносяться в межах процедури бюджетної правотворчості, а контроль бюджетної правотворчості є нічим іншим, ніж попередній бюджетний контроль, а точніше контролем бюджетної правотворчості. Враховуючи наведене, на нашу думку, все ж таки більше підстав визнати цей вид контролю поточним, а точніше поточним контролем бюджетної правотворчості.

Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 109 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup> Верховна Рада України здійснює контроль за дотриманням законодавства у процесі розгляду та прийняття закону про Державний бюджет України, а до повноважень Комітету Верховної Ради України з питань бюджету, відповідно до п. 2 ч. 2 ст. 109 Бюджетного кодексу України належить надання до поданих на розгляд Верховної Ради України законопроектів висновків щодо їх впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини.

Комітети Верховної Ради України беруть участь у попередньому розгляді питання щодо Бюджетної декларації та

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С. 211; Чернадчук В.Д. Актуальні питання бюджетної правотворчості. *Юридична Україна*. 2011. № 2. С. 42-45.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

проекту закону про Державний бюджет України, а також попередньо розглядають питання про виконання Державного бюджету України (включаючи висновки і пропозиції Рахункової палати щодо результатів контролю за дотриманням бюджетного законодавства) в частині, що віднесена до компетенції комітетів. Перераховані суб'єктивні контрольні-бюджетні права уповноважених суб'єктів бюджетного контролю на другій стадії бюджетного процесу деталізуються у Бюджетному кодексі України, Законах України „Про Регламент Верховної Ради України”<sup>1</sup>, „Про комітети Верховної Ради України”<sup>2</sup> та інших актах законодавства.

На обговорення як форму попереднього бюджетного контролю звертається увага і в фінансово-правовій літературі<sup>3</sup>, що передбачено, зокрема ч. 4 ст. 154 Закону України „Про Регламент Верховної Ради України”, відповідно до якої у процедурі представлення проекту закону про бюджет за результатами його обговорення Верховна Рада може прийняти рішення про його відхилення у разі невідповідності вимогам Бюджетного кодексу України та/або Основним напрямам бюджетної політики на наступний бюджетний період. Таким чином, внаслідок обговорення відбувається співставлення або оцінка відповідності поданого Кабінетом Міністрів України проекту закону про бюджет вимогам бюджетного законодавства та Основним напрямам бюджетної політики. Результатом такого контролю є прийняття рішення (у випадку відповідності) або його відхилення з поверненням на доопрацювання розробнику (Кабінету Міністрів України). Обговорення як форма попереднього бюджетного контролю застосовується також і при розгляді проекту закону у першому читанні. Після завершення обговорення ставиться на голосування за основу підготовлений комітетом з питань бюджету, проект постанови Верховної Ради щодо висновків та пропозицій до проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік. Результатом такої форми

---

<sup>1</sup> Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лютого 2010 р. № 1861- VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 14-15, № 16-17. Ст.133.

<sup>2</sup> Про комітети Верховної Ради України : Закон України від 4 квітня 1995 р. № 116\_95-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80>.

<sup>3</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 239.



парламентського бюджетного контролю є підтримка чи не підтримка проекту постанови Верховної Ради щодо висновків та пропозицій до проекту закону про Державний бюджет України. У цьому випадку Верховній Раді України надано право прийняття рішення про направлення цього проекту постанови до комітету з питань бюджету для підготовки до повторного розгляду парламентом з урахуванням зауважень, висловлених під час розгляду цього питання на пленарному засіданні Верховної Ради.

На нашу думку, у цьому контексті потрібно говорити не просто про обговорення, а з певною конкретизацією, оскільки парламентські обговорення є загальним, а особливим буде – парламентські обговорення проекту закону про державний бюджет, що має свої процесуальні особливості, визначені бюджетним законодавством.

Парламентські обговорення проекту закону про державний бюджет є обговоренням у Верховній Раді України поданого Кабінетом Міністрів України проекту Закону України про Державний бюджет України за встановленою процедурою із залученням інших осіб (Прем'єр-Міністра, уповноважених членів Кабінету Міністрів України, головних розпорядників бюджетних коштів, представників Рахункової палати тощо) щодо відповідності поданого проекту вимогам бюджетного законодавства та прийняттям відповідного рішення, яке має визначені законом правові наслідки.

Процедура розгляду проекту закону про бюджет та його прийняття пронизана елементами контролю. Так, наприклад, при представленні проекту закону про бюджет відповідно до ч. 2 ст. 154 Бюджетного кодексу України<sup>1</sup> від комітету з питань бюджету з доповіддю щодо відповідності проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік Основним напрямом бюджетної політики та вимогам Бюджетного кодексу України виступає голова комітету. Потім, за результатами обговорення проекту закону про бюджет парламент може прийняти рішення про його відхилення у разі невідповідності вимогам Бюджетного кодексу України та/або Основним напрямом бюджетної політики на наступний бюджетний період. Таким чином, негативна оцінка

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

профільним комітетом може вплинути на рішення парламенту. Результати бюджетного контролю цього комітету з урахуванням обговорення проекту закону (як форми попереднього бюджетного контролю) можуть впливати на парламент і мати певні правові наслідки – відхилення представленого проекту. На нашу думку, надання такого диспозитивного права парламенту у редакції „може прийняти рішення” цілком суперечить принципу відповідності вимогам бюджетного законодавства. Хоча, враховуючи процедуру прийняття закону у трьох читаннях, де ці невідповідності будуть виправлені, така норма може не мати суттєвого впливу на прийняття закону, але все ж таки уявляється, що така невідповідність повинна мати один імперативний наслідок – повернення Кабінету Міністрів для доопрацювання з урахуванням результатів обговорення.

Цікавим з наукової та практичної точок зору є з'ясування питань взаємодії Верховної Ради України та Рахункової палати щодо проведення експертизи проекту закону про бюджет та надання висновку. У процедурі підготовки проекту закону до першого читання передбачено таку форму контролю як експертиза проекту закону про бюджет. Відповідно до ч. 3 ст. 156 Бюджетного кодексу України<sup>1</sup> Рахункова палата за дорученням Верховної Ради проводить експертизу проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік і подає свої висновки Верховній Раді України. Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату”<sup>2</sup> до її повноважень віднесено проведення експертизи поданого до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України, включаючи додані до нього матеріали. Однак, дещо незрозумілою є норма п. 2 ч. 3 цієї статті, де передбачено, що Рахункова палата за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) „подає Верховній Раді України висновки щодо проекту закону про Державний бюджет України”. До того ж у ст. 37 цього закону де визначені питання взаємодії Рахункової палати з Верховною Радою

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>2</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.

України, немає положень з цих питань, хоча є відсилочна норма про те, що порядок взаємодії визначено Законом України „Про Рахункову палату”, Регламентом Верховної Ради України та іншими законами. А у ст. 31 цього закону визначені підстави для здійснення заходів державного фінансового контролю (аудиту), де йдеться про таку підставу позапланового заходу державного фінансового контролю як рішення Рахункової палати та підписане членом Рахункової палати відповідне доручення, яке має визначений зміст відповідно до ч. 1 ст. 31 Закону України „Про Рахункову палату”. Про доручення Верховної Ради України щодо експертизи проекту закону про бюджет у Законі „Про Рахункову палату” взагалі не йдеться.

Враховуючи наведене вище, уявляється доцільним провести науковий та лінгвістично-правовий аналіз наведених норм, що надасть можливість вироблення пропозицій щодо вдосконалення окремих положень чинного законодавства. За загальним уявленням, експертиза – це „вивчення, перевірка, аналітичне дослідження, кількісна чи якісна оцінка висококваліфікованим фахівцем, установою організацією певного питання, явища, процесу, предмета тощо, які вимагають спеціальних знань у відповідній сфері суспільної діяльності”, результати якої оформлюються експертним висновком<sup>1</sup>. Одним із значень терміну „доручення” в контексті цього дослідження є: „зміст індивідуального правового акта управління (зокрема доручення вищестоящого органу нижчестоящому, керівника – підлеглому)”<sup>2</sup>. Отже, застосування терміну „доручення” у відносинах Верховної Ради України та Рахункової палати є некоректним, оскільки вказує на пряму підлеглість останньої парламенту, тому виправданим було б замінити у ч. 3 ст. 156 Бюджетного кодексу України<sup>3</sup> термін „доручення” на термін „звернення”.

Відповідно до ч. 2 ст. 4 Закону України „Про Рахункову палату” державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення

<sup>1</sup> Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. К. : Вид-во „Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. Т. 2: Д–Й. 1999. С. 333.

<sup>2</sup> Там само. С. 296.

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Зовнішній фінансовий контроль визначається науковцями по-різному, зокрема: – це „система контрольних заходів, що спрямовані на перевірку функціонування внутрішнього фінансового контролю”<sup>1</sup>, „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”<sup>2</sup>. Можливо тому, що законодавець відніс здійснення експертизи до форми зовнішнього фінансового контролю, у законі розніс по частинам 1 та 3 статті 7 повноваження щодо здійснення експертизи та подання висновку. А оскільки ці дії процесуально пов’язані за схемою „дія-наслідок” тому потрібно п. 2 ч. 1 ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату” доповнити п. 2 ч. 3 цієї статті, виклавши в такій редакції:

„Стаття 7. Повноваження Рахункової палати

1. Рахункова палата:

2) проводить експертизу поданого до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України (включаючи матеріали, що додаються до цього проекту закону) та готує відповідні висновки та подає Верховній Раді України висновки щодо проекту закону про Державний бюджет України;”.

Враховуючи вищевикладене, на нашу думку, важко погодитися із визнанням такої форми попереднього бюджетного контролю як висновок<sup>3</sup>, оскільки висновок є оформленим відповідно до вимог бюджетного законодавства результатом експертизи. Попередній бюджетний контроль включає контроль бюджетного планування й контроль власне бюджетної правотворчості і здійснюється в формі аналізу (перевірки) бюджетних запитів, парламентських слухань (обговорення)

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 141.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 101.

<sup>3</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 238-239.

проектів бюджетно-правових актів та експертизи проектів бюджетно-правових актів.

Контроль бюджетної правотворчості – це врегульована нормами права діяльність уповноважених суб'єктів бюджетного контролю у сфері бюджетної правотворчості у визначених законодавством формах із застосуванням відповідних методів щодо створення та затвердження тимчасових матеріальних бюджетно-правових норм, якими встановлюють якісні та кількісні показники бюджету.

## **2.2. Правові форми поточного бюджетного контролю: теорія та практика застосування**

Поточний бюджетний контроль здійснюється на стадії виконання закону або рішення про бюджети і саме на цій стадії він набуває свого вирішального значення. Поточний (оперативний) контроль, слушно пише О.Ф. Андрійко, проводиться в процесі виконання управлінських рішень, поставлених завдань, взятих зобов'язань і дає можливість отримувати відомості не лише про саму діяльність, але й відповідність та наявний обсяг стосовно попередньо зазначених чи установлених завдань<sup>1</sup>.

Поточний фінансовий контроль, на думку Е.С. Дмитренко, це контроль, який проводиться в процесі здійснення фінансових операцій (під час виконання фінансових зобов'язань перед державою, органами місцевого самоврядування, отримання та використання коштів підприємствами, установами, організаціями) та в процесі виконання фінансових планів<sup>2</sup>.

На думку вчених, поточний контроль проводиться у короткі проміжки часу в процесі вчинення господарських і фінансових операцій, під час виконання фінансових планів; у ході виконання фінансових зобов'язань перед державою; отримання та використання коштів для адміністративно-господарських

---

<sup>1</sup> Виконавча влада і адміністративне право : [монографія] / [Авер'янов В.Б., Андрійко О.Ф., Голосніченко І.П. та ін.] ; за заг. ред. В.Б. Авер'янова. К. : Видавничий Дім "Ін Юре", 2002. С. 439-440.

<sup>2</sup> Дмитренко Е.С. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник. К. : Алеута; КНТ, 2006. С. 211.

видатків, проведення грошових операцій, реалізації матеріальних цінностей. Об'єктом такого контролю є документація, яка безпосередньо пов'язана зі сплатою і отриманням коштів. На підставі цих документів, поточний контроль дозволяє „регулювати” господарські операції, які швидко змінюються, оскільки фактичні затрати регулярно співставляються з дійсними нормативами з витрачання коштів. Метою поточного контролю є виявлення відхилень від встановлених норм та нормативів, попередження їх на початковій стадії фінансових операцій; досягнення раціонального, ефективного використання фінансових ресурсів за цільовим призначенням; виявлення додаткових можливостей для збільшення доходів і зменшення витрат. Разом із попереднім контролем, поточний дозволяє унеможливити або суттєво зменшити порушення фінансової дисципліни, а на відміну від попереднього має широку сферу застосування<sup>1</sup>.

Досліджуючи питання поточного бюджетного контролю О.А. Кузьменко акцентує увагу на тому, що його сутність полягає в систематичній перевірці дотримання бюджетної дисципліни, тобто дотримання бюджетно-правових норм, нормативів і показників. Основними завданнями цього контролю є виявлення відхилень у процесі виконання доходної і видаткової статей державного бюджету з метою вжиття необхідних заходів щодо усунення негативних факторів і закріплення позитивного досвіду. Науковець справедливо вважає, що саме оперативний бюджетний контроль справляє найбільший вплив на процес формування і використання державних бюджетних ресурсів. Цей вид бюджетного контролю здійснюється абсолютно всіма суб'єктами виконання державного бюджету, які водночас є органами безпосереднього управління бюджетними коштами<sup>2</sup>.

На думку О.П. Гетманець, поточний бюджетний контроль – це „дії контролюючого суб'єкту, які здійснюються під час проведення операцій з бюджетними коштами і дають змогу здійснювати оперативний нагляд за дотриманням бюджетного

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2002. С. 220-221.

<sup>2</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук. К., 2002. С. 97.

законодавства та запобігати бюджетним правопорушенням”<sup>1</sup>. Посилання на оперативний характер поточного бюджетного контролю міститься і в положеннях інших науковців. Наприклад, В.Ф. Піхоцький вважає поточний контроль засобом оперативного систематичного контролю, що виконується безпосередньо у ході здійснення операцій або виконання робіт та діє паралельно з метою своєчасного втручання для виявлення порушень, недоліків, прорахунків, упущень та їх виправлення і усунення в процесі управління<sup>2</sup>. О.П. Орлюк також акцентує увагу на оперативній складовій цього виду контролю та його систематичності, зазначаючи, що він є „органічною частиною процесу оперативного фінансового управління й регулювання .... Він має систематичний характер і чинить найбільший вплив на процес формування й використання фінансових ресурсів”<sup>3</sup>.

Дещо у вузькому розумінні, як форми бюджетного контролю, охарактеризовано поточний бюджетний контроль А.О. Монаєнком: „здійснюється у ході розгляду окремих питань виконання бюджетів на засіданнях комітетів, комісій, робочих груп законодавчого органу влади, органів місцевого самоврядування в ході слухань і у зв’язку з депутатськими запитами та зверненнями”<sup>4</sup>. Таке зведення сутності поточного бюджетного контролю може мати місце якщо говорити про поточний бюджетний контроль представницьких органів влади (так званий „представницький поточний бюджетний контроль”). Наприклад, Верховна Рада України здійснює поточний бюджетний контроль (контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі виконання закону про Державний бюджет України) шляхом заслуховування звітів про виконання державного бюджету в тому числі й головних розпорядників; перевіряє місячні та квартальні звіти, які подає Державне казначейство України; розглядає звіт про перебіг виконання Державного бюджету України; отримує від органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету про фактичні

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 100.

<sup>2</sup> Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади та практики : дис. ... докт. економ. Наук. Львів, 2015. С. 18.

<sup>3</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 151-152.

<sup>4</sup> Монаєнко А.О. Бюджетне право України : [навч. посібник]. Запоріжжя : КПУ, 2009. С. 209.

надходження; має право на будь-якій стадії бюджетного процесу оцінити ефективність бюджетних програм тощо. Такий парламентський поточний бюджетний контроль дозволяє виявити порушення бюджетного законодавства на стадії виконання бюджету, вжити заходів щодо недопущення їх в подальшому, а також розглянути питання внесення змін до закону про Державний бюджет України. Аналогічними повноваженнями наділено й місцеві ради, що дозволяє говорити про поточний бюджетний контроль місцевих рад, а у сукупності це й буде поточний бюджетний контроль представницьких органів влади або так званий „представницький поточний бюджетний контроль”.

Відповідно до ч. 2 ст. 2 Закону України „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування<sup>1</sup>. Процитована норма призводить до іншого висновку – розуміння поточного бюджетного контролю виключно як діяльності уповноважених суб’єктів державного фінансового контролю у встановлених законом формах (проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування), тобто розуміння як контрольної діяльності Рахункової палати та органів виконавчої влади<sup>2</sup>, що відповідно виключає представницький поточний бюджетний контроль.

Статтею 4 Закону України „Про Рахункову палату”<sup>3</sup>, яка називається „Заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)” встановлено, що цей вид контролю забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Отже видно, що Рахункова палата використовує більш ширше коло форм (або заходів, які визначено

---

<sup>1</sup> Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

<sup>2</sup> Чернадчук В.Д. До питання видів та форм бюджетного контролю. *Фінансове право*. 2011. № 3. С. 25.

<sup>3</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.



законом) поточного бюджетного контролю. Натомість Державна аудиторська служба України реалізує державний фінансовий контроль через здійснення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектування (ревізії), моніторингу закупівель, контролю за станом внутрішнього аудиту<sup>1</sup>.

В юридичній літературі висловлюються різні погляди на форми поточного бюджетного контролю та їх сутність. Так, наприклад, М.І. Ославський акцентує увагу на тому, що поточний бюджетний контроль здійснюється протягом бюджетного року при проведенні кожної бюджетної операції з метою забезпечення дотримання відповідних норм через аналіз, перевірку та обстеження здійснення відповідних операцій<sup>2</sup>. Натомість В.Д. Чернадчук вважає формами поточного бюджетного контролю державний фінансовий аудит, перевірку та інспектування, зазначаючи, що на стадії виконання бюджетів державний фінансовий аудит проводиться у формі аудиту ефективності та фінансово-господарського аудиту<sup>3</sup>.

З метою більш якісного розуміння сутності та процесуальних особливостей здійснення форм поточного бюджетного контролю, на нашу думку, дослідження потрібно починати із аналізу наукових поглядів щодо визначення понять цих форм та їх законодавчих визначень з наступним аналізом суб'єктного складу та особливостей правового статусу суб'єктів, поступово переходячи до з'ясування окремих процесуальних аспектів здійснення цих форм поточного контролю.

Стаття 3 Закону України „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю”<sup>4</sup> встановлює, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного

<sup>1</sup> Про затвердження Положення Про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF>.

<sup>2</sup> Ославський М.І. Правове регулювання контролю за виконанням бюджету. *Науковий вісник Чернівецького університету* : зб. наук. праць. Вип.. 236; Правознавство. Чернівці : Рута, 2004. С. 85.

<sup>3</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 241-242.

<sup>4</sup> Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Відповідно до ч. 3 ст. 4 Закону України „Про Рахункову палату”<sup>1</sup> фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Такі законодавчі визначення поняття фінансового аудиту суттєво не суперечать одне одному, вони містять вказівку на методи фінансового контролю, які застосовуються у межах цієї форми контролю, а також на їх кінцеву мету, що у цілому, співпадає із ч. 1 ст. 26 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup>, відповідно до якої бюджетний контроль спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами, а також забезпечує оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту); правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності; досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень; проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів; запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності; обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету. Таким чином, поточний бюджетний контроль має передбачати не лише перевірку й аналіз, а й оцінку, зокрема управління бюджетними коштами, стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів тощо

---

<sup>1</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

на що й звертається увага у визначенні, наданому Законом України „Про Рахункову палату”<sup>1</sup>.

У науково-практичному коментарі до Бюджетного кодексу України державний аудит визначається як форма державного контролю, що передбачає аналіз фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб’єкта щодо визначення правильності ведення ним обліку та фінансової звітності, законності здійснення операцій та відповідності їх встановленим нормам, а також дослідження економічності, ефективності й результативності адміністративної діяльності відповідних органів та інших суб’єктів щодо публічних фінансів з метою внесення пропозицій та надання рекомендацій стосовно усунення виявлених недоліків<sup>2</sup>. Привертає увагу той факт, що у більшості наукових та практичних джерел, як правило, пропонується законодавче визначення поняття державного фінансового аудиту<sup>3</sup> або визначення із підзаконних нормативно-правових актів чи з методичних рекомендацій.

Провівши ґрунтовне дослідження питань аудиту в системі фінансового контролю, Л.Л. Кінащук робить цікавий з наукової точки зору висновок щодо спрямованості фінансового аудиту на виявлення відхилень від прийнятих фінансових стандартів, забезпечення законності й ефективності управління фінансовими ресурсами, а тому за своєю суттю та призначенням це є контрольною, а не аудиторською діяльністю<sup>4</sup>.

За загальним уявленням, аудит – це „перевірка офіційної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству”<sup>5</sup>,

<sup>1</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / [Воронова Л.К., Воротіна Н.В., Губерська Н.Л. та ін.] ; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. С. 163.

<sup>3</sup> Дмитренко Е. С. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник. К. : Алеута; КНТ, 2006. С. 230-231; Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 153, 166, 256.

<sup>4</sup> Кінащук Л.Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні : [монографія]. Кіровоград : КОД, 2010. С. 123.

<sup>5</sup> Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. К. : Знання, КОО; Львів : Вид-во Львівського банківського ін-ту НБУ. С. 26; Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. – Т. 1: А–Г. 1998. С. 165.

„консультативно-дорадча діяльність, що має відповідну мету та здійснюється на підставі певних стандартів (регламентів) як аудиторськими фірмами (приватними аудиторами), так і державними органами, їх підрозділами (державними аудиторами)»<sup>1</sup>. Таким чином, аудит як родова ознака поняття державного фінансового аудиту визначається через перевірку як вид чи метод фінансового контролю та як вид діяльності, що суттєво не суперечить одне одному. Таку ж конструкцію визначення застосовують і до розглядуваного нами визначення поняття державного фінансового аудиту, який є врегульованою нормами права систематичною діяльністю уповноважених суб'єктів бюджетного контролю щодо отримання даних про події та дії підконтрольних суб'єктів, які підлягають оцінці, встановлення ступеню їх об'єктивності і відповідності бюджетному законодавству. З точки зору методології, державний фінансовий аудит можна охарактеризувати як встановлення, перевірку, аналіз та оцінювання підстав (юридичних фактів) виникнення зміни та припинення відповідних регулятивних бюджетних правовідносин.

На основі зібраних у процесі фінансового аудиту даних висуваються гіпотези (припущення) щодо причин виникнення проблем, недосконалості певних позицій у виконанні бюджетних програм, які в подальшому підтверджуються чи спростовуються під час проведення аудиту ефективності. На підставі підтверджених гіпотез робляться висновки, які є основою для розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм<sup>2</sup>, що свідчить про нерозривний зв'язок цих двох форм поточного бюджетного контролю.

За період січень-грудень 2015 року Держфінінспекцією<sup>3</sup> було проведено 4 002 контрольних заходи, з них: ревізій

---

<sup>1</sup> Фінансова енциклопедія / Орлюк О.П., Воронова Л.К., Заверуха І.Б. та ін. ; за заг. ред. О.П. Орлюк. К.: Юрінком Інтер, 2008. С. 16.

<sup>2</sup> Кінашук Л.Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні : [монографія]. Кіровоград : КОД, 2010. С. 123.

<sup>3</sup> Довгий час фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління, яке було створене у складі Мінфіну України. Після здобуття Україною незалежності виникла потреба у підвищенні ролі державного фінансового контролю, і у 1993 році прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні». Указом Президента України від 27.08.2000 № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади. Відповідно до

фінансово-господарської діяльності – 3692, державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів – 18, державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм – 24, державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки – 97, перевірок державних закупівель – 101, оцінок якості внутрішнього аудиту у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади – 8. В процесі здійснення контрольних заходів виявлено 3 056 фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на 3 056 об'єктах контролю на суму 3 870 585 340 грн., в тому числі коштів державного бюджету – на 819 552 200 грн. Найбільший показник у натуральному вираженні складають витрати з порушенням законодавства на суму 3 080 056 780 грн., з яких нецільові витрати державних ресурсів 82 145 380 грн. (бюджетні кошти – 32 652 940 грн.) та незаконні витрати – 2 737 244 980 грн. (бюджетні кошти – 644 580 620 грн.). За результатами контрольних заходів 1 952 матеріалів перевірок і ревізій було передано до правоохоронних органів, розпочато 1 053 досудових розслідування, вручено 342 повідомлення про підозру, притягнуто до адміністративної відповідальності 10 214, призупинено бюджетних асигнувань на 314 об'єктах контролю, зупинено операцій з бюджетними коштами на 2 403 об'єктах, зменшено бюджетних асигнувань (призначень) на 301 об'єкті на суму 34 474 390 грн., в тому числі кошти державного бюджету – 3 571 280 грн. За зазначений період було відшкодовано нецільових витрат на суму 51 054 130 грн. (до державного бюджету – 6 867 090 грн.), незаконних витрат – 478 498 000 грн. (до державного бюджету – 185 861 870 грн.)<sup>1</sup>. Таким чином, видно, що відшкодовано до державного бюджету нецільових витрат 22 % від виявленого обсягу, а незаконних – 28 %. Привертає увагу й такий показник як співвідношення порушень, де незаконні витрати з держбюджету складають приблизно 95 %, а нецільові – 5 %.

---

Указу Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України. 28 жовтня 2015 року на базі Державної фінансової інспекції України постановою Уряду створена Державна аудиторська служба України.

<sup>1</sup> Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень-грудень 2015 року [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable\\_article/122302](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/122302).

За січень-червень 2016 року Держфінінспекцією проведено 1339 контрольних заходів<sup>1</sup>, якими було охоплено 242 108 811 120 грн. фінансових та матеріальних ресурсів, внаслідок яких виявлено 1065 порушень фінансового законодавства на суму 1 573 371 920 грн., з яких 370 680 490 грн. кошти державного бюджету. Нецільових витрати державних ресурсів виявлено на суму 51 037 970 грн., в тому числі 23 742 640 грн. кошти державного бюджету, а незаконних витрат – 523 775 140 грн., в тому числі – 159 656 360 грн. кошти державного бюджету. Відшкодовано нецільових витрат – 43 459 570 грн. (80 % від виявлених) в тому числі коштів державного бюджету – 12 923 330 грн. (48 % від виявлених), а незаконних витрат – 218 349 010 грн. (38 % від виявлених), в тому числі 94 314 320 грн. коштів державного бюджету (58 % від виявлених). Порівнюючи статистичні данні з попереднім роком, а також відповідним періодом попереднього року<sup>2</sup>, можна відмітити тенденцію збільшення відсотку відшкодування порівняно із виявленими порушеннями, а також поступове зростання нецільових витрат порівняно із незаконними витратами.

За результатами контрольних заходів Держфінінспекції у першому півріччі 2016 року можна відмітити, що питома вага загального обсягу порушень, пов'язаних з недотриманням вимог законодавства при виділенні бюджетних коштів (40,7 %), припадає на порушення в частині зайвого виділення (отримання) юридичним(и) особам(и) дотацій/субвенцій з бюджету внаслідок завищення відповідних розрахунків, що складає понад 10,3 млн. грн.

Найбільш поширеними порушеннями бюджетного законодавства у першому півріччі 2016 року за даними Державної аудиторської служби України (Держфінінспекції України)<sup>3</sup> були такі:

---

<sup>1</sup> Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень-червень 2016 року [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.

<sup>2</sup> Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень-червень 2015 року [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.

<sup>3</sup> Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності Держфінінспекції України та її територіальних органів за січень-червень 2016 року [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/499/2011>

– виділення (отримання) бюджетних коштів одержувачам(и) внаслідок завищення потреби у бюджетних асигнуваннях, або ж взагалі при її відсутності (10,1 млн. грн., з яких забезпечено відшкодування близько 5,6 млн. грн., або 55,4 % від виявлених);

– здійснення за рахунок коштів місцевих бюджетів видатків, які відповідно до Бюджетного кодексу України та Закону про Державний бюджет віднесено до державного бюджету, без передачі відповідних повноважень (1,5 млн. грн., з яких забезпечено відшкодування 950,1 тис. грн., або 65,2 %);

– завищення потреби в бюджетних коштах, яку не було профінансовано (120,7 млн. грн., з якої забезпечено усунення 797,9 тис. грн., або 0,7 %).

Відповідно до п.п. 8 п. 4 Положення про Держаудитслужбу<sup>1</sup>, вона за результатами здійсненого поточного бюджетного контролю вживає заходів щодо усунення виявлених недоліків та запобігання їм у подальшому, зокрема: проводить аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, виявляє причини та умови, що призвели до недоліків і порушень, готує рекомендації та пропозиції щодо їх усунення та їх запобігання; подає зазначені рекомендації та пропозиції Кабінету Міністрів України та іншим державним органам та органам місцевого самоврядування; здійснює контроль за станом врахування і впровадження поданих рекомендацій та пропозицій. Отже, Держаудитслужба як безпосередній орган фінансового контролю, який реалізує державну політику в сфері державного фінансового контролю безпосередньо на практиці виявляє стан дотримання фінансового і, в тому числі, бюджетного законодавства, проводить оцінку управління бюджетними коштами і виявляє якщо не усі, то більшість проблем застосування бюджетного законодавства. Тому, виправдано цій службі надано право ініціювати зміни та доповнення до існуючого масиву нормативно-правових актів, що регулюють відносини, об'єктом яких є публічні кошти. Так, наприклад, за період 2013-2015 та перше півріччя 2016 року службою (а до цього інспекцією) було

---

<sup>1</sup> Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF>.

подано 56 пропозицій щодо внесення змін до існуючих підзаконних нормативно-правових актів, з яких було враховано одне Кабінетом Міністрів України (постанова Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 р. № 277, відповідно до якої п.п. 5 п. 17 Порядку надання спеціальних дозволів на користування надрами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 30 травня 2011 р. № 615 виключено), щодо 22 прийнято рішення про доцільність їх врахування, а 33 – знаходяться на розгляді<sup>1</sup>.

Проведений аналіз пропозицій дає підстави підтримати деякі з них, оскільки вони спрямовані на підвищення ефективності управління бюджетними коштами, оптимізацію бюджетної звітності та підвищення бюджетної дисципліни. Так, наприклад, заслуговує на підтримку пропозиція доповнити Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44), чіткою вимогою щодо обов'язковості відображення у формах річної бюджетної звітності обсягів кредиторської заборгованості одержувачів, яка виникла у межах відкритих асигнувань, у разі неможливості органами Державної казначейської служби України здійснити всі розрахунки через недостатнє наповнення єдиного казначейського рахунку. Таке доповнення дозволить не приховувати ці кошти та надасть певну автономію розпорядникам бюджетних коштів.

Актуальною на сьогоднішній день в розрізі тих політичних та суспільних процесів, що відбуваються останнім часом в Україні щодо вивезення деревини за кордон, є пропозиція Міністерству аграрної політики та продовольства України спільно з Державним агентством лісових ресурсів України розробити та подати на затвердження нормативно-правовий документ (Концепція, Стратегія, Програма, тощо), який визначав би стратегічні завдання, очікувані результати, конкретні терміни впровадження та порядок функціонування на рівні усіх лісокористувачів Єдиної державної системи електронного обліку деревини України, яка забезпечить ефективне проведення

---

<sup>1</sup> Інформація про здійснення Держаудитслужбою моніторингу пропозицій нормативно-методологічного характеру у II кварталі 2016 року за результатами контрольних заходів, проведених у 2013-2015 році та у першому півріччі 2016 року [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.



моніторингу рубок деревини, посилення контролю за охороною, захистом, використанням та відтворенням деревостанів, виявлення фактів протиправних дій щодо заготівлі, постачання та реалізації деревини. Впровадження такої пропозиції дозволить зекономити в майбутньому бюджетні кошти на відновлення лісів в Україні.

Уповноваженим (контролюючим) суб'єктом державного фінансового аудиту є Рахункова палата України, яка здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо: надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів; проведення витрат державного бюджету; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та децентралізованим фондам грошових коштів; здійснення таємних видатків державного бюджету; управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету; надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету; операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу; використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків; здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням; виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України. При цьому законодавець визначаючи об'єкт державного фінансового аудиту Рахункової палати використовує у законі термін „витрати”, а не видатки, під якими, відповідно до п. 14 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу

Україні<sup>1</sup> розуміються „видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів” і тим самим значно розширено об’єкт поточного бюджетного контролю.

З метою надання працівникам Рахункової палати практичних рекомендацій щодо організації та проведення фінансового аудиту рішенням Рахункової палати затверджено Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту<sup>2</sup>, які розроблено на підставі положень Бюджетного кодексу України, Закону України „Про Рахункову палату”<sup>3</sup> та Регламенту Рахункової палати<sup>4</sup> з урахуванням вимог та положень Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI), зокрема Фундаментальних принципів здійснення аудиту у державному секторі (ISSAI 100), Фундаментальних принципів здійснення фінансового аудиту (ISSAI 200) та Керівних принципів фінансового аудиту (ISSAI 1000-1999).

Обсяг фінансового аудиту визначається як масштаб аудиту, який стосується предмету аудиту та його критеріїв. Предметом дослідження аудиту визначено матеріальний предмет (кошти державного бюджету) та нематеріальний (бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані, а також нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання бюджетних коштів у відповідній сфері). Нематеріальний предмет є відображення руху матеріального предмету (бюджетних коштів), за допомогою якого й відбувається дослідження останнього. Однак така характеристика предмету фінансового аудиту, на нашу думку, є не зовсім вдалою, виходячи із розуміння системи бюджетного контролю, на основі якої і розкривається сутність бюджетного

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>2</sup> Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : затв. рішенням Рахункової палати 22.09.2015 р. № 5-5 [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746914/Method\\_rek\\_fin\\_audit.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746914/Method_rek_fin_audit.pdf)

<sup>3</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.

<sup>4</sup> Про Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 р. № 58 (зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Голови Рахункової палати від 19.09.2005 № 120).

контролю. Враховуючи те, що зміст бюджетного контролю полягає у співставленні або порівнянні бюджетно-правової реальності (рух бюджетних коштів) з бюджетно-правовою абстракцією (модель бюджетної діяльності), подальшому виявленні та усуненні відхилень, то цілком справедливим було б розмежування, визначеного п. 1.4. Методичних вказівок, предмету дослідження на власне предмет та об'єкт дослідження, що й обґрунтовується у першому розділі монографії. Підставами оцінки у фінансовому аудиті Рахункової палати є критерії, до яких віднесено достовірність, відповідність, повнота, цільове використання коштів та законність. До речі, ці критерії у фінансово-правовій літературі визначаються також і як принципи бюджетного контролю<sup>1</sup>. Такий стан може мати місце, оскільки вони, в одному випадку, можуть бути концептуальними засадами побудови бюджетного контролю або його окремого виду чи форми, а в іншому - як основа оцінки, тобто тими показниками (або критеріями), за якими при здійсненні фінансового аудиту оцінюється стан формування й використання бюджетних коштів, дотримання бюджетного законодавства тощо. Головне в тому, щоб ці критерії були чітко визначені, не припускали множинності тлумачення та унеможливлювали або зменшували вплив суб'єктивного фактору, оскільки їх неконкретизованість може призвести до помилкової оцінки. При цьому, привертає увагу зміст таких критеріїв як достовірність та відповідність. Зміст критерію достовірності полягає в тому, що „інформація, наведена у звітності щодо надходжень та витрат бюджету, має бути достовірною, тобто не містити викривлень”, а критерію відповідності - у тому, що „звітність щодо надходжень та витрат бюджету має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби”. На нашу думку, є підстави говорити й про можливі проблеми у їх застосуванні: по-перше, критерій достовірності розкривається через достовірність („інформація ... має бути достовірною”), тому постає питання, що потрібно розуміти під достовірністю інформації при здійсненні фінансового аудиту. По-друге, порівнюючи зміст цих критеріїв можна говорити про часткове

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 39-51.

перетинання їх змісту: вони в цілому не співпадають, однак частково є співпадіння, наприклад, критерій відповідності полягає у тому, що звітність (тобто інформація, що міститься у звітності) відповідає аналогічним даним ... органів Державної казначейської служби, а якщо не відповідає, то і є недостовірною (містить викривлення). У загальному вигляді відповідність полягає у співвідношенні звітності підконтрольного суб'єкту з даними органів Держказначейства з точки зору узгодженості цієї звітності. Тому, не маючи суттєвих зауважень щодо змісту критерію відповідності, все ж таки, на нашу думку, потрібно його скоригувати, визначивши його зміст у Методичних рекомендаціях у наступній редакції: „достовірність – незалежність змісту інформації, наведеної у звітності щодо надходжень та витрат бюджету від форми фіксації та способу пред'явлення”.

Підсумовуючи наведені міркування, фінансовий аудит як форму поточного бюджетного контролю можна визначити як врегульовану нормами права діяльність уповноважених (контролюючих) суб'єктів з метою встановлення відповідності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами вимогам бюджетного законодавства та послідовним оцінюванням з використанням визначених критеріїв із застосуванням відповідних методів контролю у сфері бюджетної діяльності.

В науковій економічній літературі звертається увага на те, що під аудитом ефективності, як правило, розуміють форму контролю, яка зводиться до сукупності дій щодо збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій і перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами цілей, встановлення факторів, що перешкоджають досягнення максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, а також

обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів<sup>1</sup>.

Аудит ефективності спрямований на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Основними завданнями аудиту ефективності є оцінка виконання заданих параметрів (показників) бюджетної програми, що здійснюється шляхом порівняння результативних звітних показників бюджетної програми із заданими параметрами (показниками бюджетної програми); виявлення недоліків організаційного, фінансового та нормативно-правового характеру, які перешкоджають виконанню бюджетної програми; встановлення рівня впливу виявлених недоліків на якість виконання бюджетної програми; підготовка висновків щодо доцільності подальшої реалізації бюджетної програми із залученням оптимального обсягу бюджетних ресурсів чи її припинення; надання пропозицій щодо більш раціонального та ефективного використання бюджетних коштів<sup>2</sup>.

Аудит ефективності, відповідно до ч. 4 ст. 4 Закону України „Про Рахункову палату”<sup>3</sup> передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів. Порівняння визначень понять державного фінансового аудиту та аудиту ефективності дає можливість зробити висновок про те, що поняття аудиту ефективності є ширшим за змістом, оскільки фінансовий аудит передбачає оцінку стану дотримання

---

<sup>1</sup> Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади та практики : дис. ... докт. економ. наук : 08.00.08 / Піхоцький Володимир Федорович. – Львів, 2015. С. 125; Зdirko Н.Г. Проблемні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм. *Економічна наука*. 2015. № 12. С. 17.

<sup>2</sup> Разборська О.О. Аудит ефективності як складова програмно-цільового методу формування бюджету / О.О. Разборська, С.В. Сковородько // Інновації та традиції в сучасній науковій думці : матеріали III Міжнар. наук. інтернет-конф. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://intkonf.org/ken-razborska-oo-skovorodko-sv-audit-efektivnosti-yak-skladova-programno-tsilovogo-metodu-formuvannya-byudzhetu/>.

<sup>3</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. Ст. 360.

законодавства, а аудит ефективності додатково включає й оцінку продуктивності, результативності та економності.

Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету. Таке встановлення співвідношення дає можливість оцінити діяльність підконтрольного суб'єкта з точки зору оптимальності використання бюджетних коштів.

Наказом Міністерства фінансів України затверджено Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетної програми<sup>1</sup>, яких мають дотримуватися головні розпорядники при плануванні, виконанні та звітуванні про виконання бюджетної програми. Ці показники характеризують хід реалізації бюджетної програми, ступень досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Однією із груп таких результативних показників є показники продукту, які характеризують діяльність головного розпорядника за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми і можуть відображати обсяг виробленої продукції, наданих державних послуг чи виконаних робіт, кількість осіб, яким надано бюджетні послуги.

Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим. При оцінці результативності необхідно враховувати Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм. У п. 4 Загальних вимог визначено критерії, які пред'являються до результативних показників бюджетних програм, до яких належать реалістичність, актуальність та суспільна значимість. Зазначені критерії застосовуються головними розпорядниками бюджетних коштів при плануванні, виконанні та звітуванні про виконання бюджетної програми, однак, на нашу думку, при проведенні аудиту ефективності ці критерії мають враховуватися і при оцінці

---

<sup>1</sup> Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2015 р. № 553 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10>.

результативності. Сутність критерію реалістичності полягає у відповідності результативних показників (потреб) головного розпорядника із можливостями ресурсної частини державного бюджету, актуальність – в узгодженості результативних показників із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями головних розпорядників, показниками результату їх діяльності, а суспільна значимість – в оцінці впливу результативних показників на економічний та соціальний розвиток та ефективність надання державних послуг.

За загальним уявленням результативність – це показник, за допомогою якого можна зробити висновки щодо рівня виконання запланованого, тобто певний відсоток виконання поставленого завдання<sup>1</sup>. Отже, результативність використання бюджетних коштів є показником, за допомогою якого можна оцінити ступінь використання бюджетних коштів і, відповідно, зробити висновок щодо рівня досягнення запланованих результатів внаслідок дій підконтрольного суб'єкта. Тому для оцінки результативності використання бюджетних коштів потрібно обрахувати коефіцієнт, як відношення фактичного значення бюджетного показника до запланованого (встановленого нормами матеріального бюджетного права). Це є кількісна оцінка якості використання бюджетних коштів і якщо коефіцієнт дорівнює одиниці, то це означає досягнення запланованого рівня використання бюджетних коштів, тобто результативність їх використання.

Натомість, існують й інші погляди на оцінку результативності, зокрема від протилежного, наприклад, як виявлення обсягу коштів, використаних з порушенням законодавства, не за цільовим призначенням<sup>2</sup>. Такий підхід щодо розуміння результативності, на нашу думку, має право на існування і означає встановлення якісного та кількісного показника порушення бюджетного законодавства.

Втім у законодавстві зарубіжних країн надаються дещо інші визначення поняття результативності. Наприклад, відповідно до

---

<sup>1</sup> Голинський Ю.О. Методика та практичні підходи до аналізу виконання бюджету органами Державної казначейської служби. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Вип. 9. Ч. 3. С. 193.

<sup>2</sup> Шевчук О.А. Критерії оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Сталий розвиток економіки*. 2012. № 7 (12). С. 374.

ст. 3 Закону Республіки Молдова „Про державний внутрішній фінансовий контроль”<sup>1</sup> результативність – це ступінь реалізації намічених за кожним видом діяльності завдань та співвідношення планових й фактичних результатів відповідної діяльності.

Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів. Взагалі економія розуміється як придбання ресурсів належної якості з найменшими витратами, а її показником є відношення вартості факторів або ресурсів до очікуваної величини цих витрат<sup>2</sup>. У питанні визначення поняття економності привертає увагу законодавство Республіки Молдова<sup>3</sup>, де застосовується як критерій оцінки термін-синонім „економічність”, під якою розуміється мінімізація вартості ресурсів, виділених для досягнення оцінюваних результатів зі збереженням відповідної якості цих результатів.

Встановлення оціночних показників як елемент повноважень органів державного фінансового контролю при здійсненні поточного контролю зафіксовано у бюджетних нормативно-правових актах. Так, наприклад, абз. 2 п.п. 4 п. 4 Положення про Державну аудиторську службу в Україні встановлено, що вона відповідно до покладених завдань здійснює контроль за досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів<sup>4</sup>.

Відповідно до п. 5 Загальних вимог<sup>5</sup> показники ефективності характеризують економність при витрачанні

---

<sup>1</sup> О государственном внутреннем финансовом контроле : Закон Республики Молдова от 23 сентября 2010 г. № 229. *Monitorul Oficial*. Nr. 231-234. Стаття № : 730.

<sup>2</sup> Мигович Т. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм. *Економічний аналіз*. 2011. Вип. 8, ч. 1. С. 283.

<sup>3</sup> О государственном внутреннем финансовом контроле : Закон Республики Молдова от 23 сентября 2010 г. № 229. *Monitorul Oficial*. Nr. 231-234. Стаття № : 730.

<sup>4</sup> Про затвердження Положення Про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF>.

<sup>5</sup> Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2015 р. № 553 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10>.



бюджетних коштів, ефективність надання державних послуг, співвідношення між одержаним продуктом і витраченим ресурсом та визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту, відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсів.

До системи показників оцінки пред'являються певні вимоги, до яких можна віднести, зокрема комплексність, реалістичність, всебічність, оптимальність (поєднання повноти охоплення та простоти обчислення показників), порівнянність показників, єдність методології обчислення, відкритість, компактність. Власне сама відповідність результативних показників встановленим вимогам дає можливість якісно та кількісно оцінювати ситуації у певних сферах бюджетної діяльності, запобігти або зменшити негативні наслідки, зменшити вплив негативних факторів, досягти результативності виконання бюджетних програм та організувати оцінку виконання програм, насамперед завдяки здійсненню поточного бюджетного контролю.

В юридичній та економічній науках триває дискусія про ефективність застосування як системи, так і окремих показників. Так, наприклад, звертається увага на методологічне вдосконалення визначення результативних показників за певними ознаками, які характеризують окрему галузь чи вид діяльності, що, на думку науковців, покращить роботу головних розпорядників бюджетних коштів при формуванні бюджетних запитів, а також сприятиме підвищенню ефективності поточного бюджетного контролю і, особливо, оцінки ефективності виконання бюджетних програм<sup>1</sup>. Відсутність безпосереднього зв'язку між обсягами виділених коштів та результатами їх витрачання, нечіткість визначення цілей і завдань, на досягнення яких і виділяються ці бюджетні кошти унеможливають об'єктивно оцінити рівень виконання бюджетної програми і тому,

---

<sup>1</sup> Чечуліна О.О. Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування. *Фінанси України*. 2011. № 10. С. 15.

як вважає Н.І. Рубан, необхідно визначити оптимальні показники, які б дали можливість об'єктивно оцінити віддачу цих коштів<sup>1</sup>.

Такі думки заслуговують на увагу і мають бути враховані при вдосконаленні правового регулювання здійснення аудиту ефективності. Крім того, на нашу думку, в умовах економічної та фінансової нестабільності при проведенні аудиту ефективності, за наявності виявлених суттєвих відхилень, встановлених від реально досягнутих показників бюджетної діяльності, потребують виявлення та ґрунтовного аналізу чинники, які суттєво вплинули на такі відхилення. Враховуючи, що такими чинниками можуть бути як внутрішні (тобто такі, на які може впливати головний розпорядник), так і зовнішні (тобто такі, на які він впливати не може), потрібно визначати ступінь вини головного розпорядника з урахуванням його можливостей їх виявлення, врахування або попередження. Але, на нашу думку, сумнівною є пропозиція щодо необхідності „на законодавчому рівні внести уточнення до результативних показників ефективності виконання бюджетних програм з метою підвищення дієвості контролю та забезпечення економії бюджетних коштів”<sup>2</sup>, оскільки вони визначаються і мають визначатися на рівні підзаконних нормативно-правових актів. Проведений аналіз нормативного регулювання результативних показників свідчить про відсутність науково обґрунтованого забезпечення затверджених методик. Напрацювання такого забезпечення має передбачати застосування загальнонаукових та спеціальних методів та прийомів аналізу, що дозволило б підвищити рівень ефективності застосування як методик, так і встановлення результатів аудиту ефективності. При цьому, як вже зазначалося, потрібно виявляти та враховувати вплив зовнішніх та внутрішніх факторів, застосовуючи при цьому методи, зокрема прогнозування та моделювання бюджетно-правових явищ та процесів і, відповідно, контрольних процесів.

На підвищення ефективності управління бюджетними коштами впливають результати аудиту ефективності, який

---

<sup>1</sup> Рубан Н.І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю : диск. канд. економ. наук. К., 2006. С. 71.

<sup>2</sup> Здирко Н.Г. Проблемні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм. *Економічна наука*. 2015. № 12. С. 19.

проводить Рахункова палата. Як приклад можна навести результати аудиту використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню<sup>1</sup>. В процесі проведення такого аудиту було виявлено низку причин, що зумовили виникнення проблем у цій сфері бюджетної діяльності: недосконалість механізму погашення заборгованості з різниці в тарифах шляхом взаєморозрахунків, незабезпечення в повному обсязі підприємствами достовірності обсягу зазначеної заборгованості та недостатня обґрунтованість системи планування і розподілу коштів субвенції, недосконалість нормативно-правового регулювання окремих питань, пов'язаних із наданням субвенцій. У порушення вимог п. 5 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup> Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України здійснювало планування субвенцій у 2014 та 2015 роках за відсутності затвердженої методики, що унеможливило забезпечення обґрунтованого планування субвенцій у державному бюджеті і, відповідно, справедливого і повного відшкодування цієї різниці підприємствам. Крім того, система планування і розподілу субвенцій не була цілісною і не забезпечувала реалізацію принципу справедливості і неупередженості, що є порушенням п. 9 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України. Тим самим було порушено концептуальні засади побудови бюджетної системи. Отже, в процесі здійснення поточного бюджетного контролю уповноважений суб'єкт бюджетного контролю не лише виявив порушення принципів, а й проблеми правового регулювання бюджетного планування, які і призвели до виявлених порушень бюджетного законодавства в процесі виконання державного бюджету за видатками.

---

<sup>1</sup> Про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню : рішення Рахункової палати від 23.02.2016 р. № 3-3 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749525/9329pdf?subportal=main>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

Результати проведеного Рахунковою палатою аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної соціальної допомоги малозабезпеченим сім'ям<sup>1</sup> свідчать про недостатність запобіжних заходів щодо неекономного використання бюджетних коштів, оскільки допомога призначається особам, які не задекларували доходи і майно, а також протидії поширенню утриманським настроям серед отримувачів допомоги. Рахункова палата за результатами аудиту справедливо звертає увагу на проблеми нормативно-правового регулювання та організаційного забезпечення використання коштів державного бюджету на надання допомоги малозабезпеченим сім'ям, порядку її призначення та контролю за виплатою, акцентує увагу на існуючу правову та організаційну недосконалість цих питань, що, на думку контролюючого суб'єкта й призводить до зниження ефективності використання бюджетних коштів. Привертає увагу й справедливе зауваження щодо невідповідності розміру офіційного й фактичного прожиткового мінімуму, який не переглядався з 2000 року. Аналізуючи нормативно-правові акти, Рахункова палата вірно вказує на необхідність внесення доповнень до Методики обчислення сукупного доходу сім'ї для всіх видів соціальної допомоги в частині введення критеріїв оцінки незареєстрованих не грошових доходів. Результати проведеного аудиту свідчать про необхідність комплексного вирішення питання малозабезпечених сімей та породжує проблему збільшення видатків бюджету на допомогу малозабезпеченим сім'ям, що обтяжує державний бюджет і потребує, зокрема, відновлення виробництва, стимулювання економічного зростання, сприяння зайнятості населення, розвитку ринку праці та удосконалення механізму системи соціального страхування. Для подальшого вдосконалення законодавства, на нашу думку, потрібно внести зміни до Закону України „Про прожитковий мінімум” в частині оновлення набору продуктів харчування, непродовольчих товарів і послуг та

---

<sup>1</sup> Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної соціальної допомоги малозабезпеченим сім'ям : затв. рішенням Рахункової палати від 22.03.2016 р. № 5-5 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/16748501>.

встановити їх на основі реального прожиткового мінімуму; Закону України „Про державну соціальну допомогу малозабезпеченим сім'ям” в частині посилення відповідальності за приховування інформації чи надання відповідним органам недостовірної чи неповної інформації, яка впливає на призначення допомоги; прийняття нормативно-правового акту, який регулював би питання оцінки незареєстрованих не грошових доходів громадян.

Наведені приклади свідчать про лінійну залежність виявлених порушень бюджетного законодавства з актами інших галузей законодавства, проблеми яких безпосередньо впливають на стан дотримання бюджетного законодавства, а також на зв'язок права з економікою, політикою і суспільством. Ці зв'язки перетинаються, впливаючи один на одне, і саме тому результати бюджетної контрольної діяльності є відтворенням не лише стану законності, але й економіки, суспільства тощо.

Підсумовуючи наведені міркування, на нашу думку, аудит ефективності як форму поточного бюджетного контролю можна визначити як врегульовану нормами права діяльність уповноважених (контролюючих) суб'єктів, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації поставлених завдань із застосуванням визначених законодавством критеріїв та встановлення факторів, які негативно впливають на бюджетну діяльність із застосуванням відповідних методів контролю у сфері бюджетної діяльності.

Проведені Рахунковою палатою аудити засвідчили, що, по-перше, затверджені у паспортах бюджетних програм результативні показники є переважно недосконалими, що перешкоджає об'єктивно оцінити результат виконання програми, повноту її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань такої програми. По-друге, формальне затвердження головними розпорядниками у паспортах бюджетних програм результативних показників ускладнювало надання об'єктивної оцінки ефективності, продуктивності, результативності й економності використання бюджетних

коштів, які виділялися з державного бюджету на визначені бюджетними програмами цілі<sup>1</sup>.

При здійсненні поточного фінансового контролю і особливо таких його форм як фінансовий аудит та аудит ефективності потрібно використовувати насамперед загальнонаукові методи дослідження об'єкта контролю. Метод бюджетного контролю, пише О.П. Гетманець, це „загальнонауковий метод пізнання, на підставі якого здійснюються спеціальні методичні прийоми, контрольні заходи, які встановлюються законом і за допомогою яких реалізується процес контролю”. Призначенням таких методів є комплексне, органічно взаємозалежне вивчення законності, достовірності й ефективності господарських і фінансових операцій в бюджетному процесі, для виявлення порушень бюджетного законодавства та їх усунення<sup>2</sup>.

Методи фінансового контролю, пише Л.К. Воронова, це прийоми і засоби його здійснення до яких належать різноманітні перевірки, аналіз фінансово-господарської діяльності; звіти про фінансову діяльність, ревізії тощо<sup>3</sup>. Серед основних методів фінансового контролю у фінансово-правовій літературі виділяють, зокрема перевірку, інвентаризацію, ревізію обстеження, спостереження, звіти про фінансову діяльність, аналіз тощо<sup>4</sup>. В.Ф. Піхоцький визнаючи методи фінансового контролю елементом механізму державного фінансового контролю, вважає такими методами аналіз (фінансової звітності, результатів роботи на основі критеріїв ефективності), перевірку (нормативну, операцій з бюджетними коштами, документів за формальними ознаками), інвентаризацію, опитування, спостереження, контрольні заміри виконаних робіт, анкетування за висунутими гіпотезами, оцінювання<sup>5</sup>. Аналізуючи фінансово-правові джерела можна зазначити, що при визначенні поняття методів фінансового чи його видів контролю автори, як правило,

<sup>1</sup> Висновки щодо виконання Закону про Державний бюджет України на 2015 рік : затв. рішенням Рахункової палати від 11.04.2015 р. № 6-1 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/412>.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 109.

<sup>3</sup> Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. К. : Прецедент; Моя книга, 2006. С. 94.

<sup>4</sup> Словник фінансово-правових термінів / Антипов В.І., Білецька Г.М., Долгий О.О. та ін. ; за заг. ред. Л.К. Воронової. К. : Алеута, 2011. С. 269.

<sup>5</sup> Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади та практики : дис. ... докт. економ. наук. Львів, 2015. С. 121-123.

виходять із практичного розуміння цієї категорії як сукупності прийомів та засобів здійснення контрольних функцій, зазначаючи при цьому, що „аналіз методів фінансового контролю ґрунтується на досягненнях як фінансового права, так і деяких суміжних наук (статистики, бухгалтерського обліку, логіки)<sup>1</sup>. Отже, в навчальній та практичній фінансово-правовій літературі виходять із практичного або прикладного розуміння поняття методу контролю, тим самим ототожнюючи їх із формами на що звертає увагу в своїх працях В.Д. Чернадчук<sup>2</sup>.

Водночас в науковій літературі йдеться про „загальнонаукові методичні прийоми”, які застосовуються при здійсненні бюджетного контролю. Такими прийомами О.П. Гетманець вважає аналіз і синтез, індукцію, дедукцію, аналогію та моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз тощо. А в подальшому науковець застосовує термін „спеціальні методичні прийоми” як специфічні прийоми контролю, вироблені практикою і встановлені законодавством<sup>3</sup>. Отже, в останньому положенні йдеться про практичний зміст методу. Разом із тим, деякі науковці висловлюють думку про „опосередкованість відношення до методів бюджетного контролю прийнятих у науці загальнонаукових та спеціальних методів контролю”, оскільки вони є „прийомами (способами) дослідження, однією із сторін (якостей) об’єкта контролю”<sup>4</sup>.

Наведені погляди щодо розуміння поняття методу контролю (фінансового чи бюджетного) не суперечать один одному: одні науковці розглядають метод як сукупність прийомів та засобів, підкреслюючи їх процесуальну природу і вкладаючи в них практичний зміст (діяльнісний підхід), акцентуючи увагу на їх відтворенні у методиках (методи бюджетного контролю емпіричного рівня). Інші дослідники розуміють метод бюджетного контролю як засіб пізнання, спосіб відтворення

---

<sup>1</sup> Фінансове право : [навч. посібник] / Воронова Л.К., Кучерявенко М.П., Пришва Н.Ю. та ін. ; за заг. ред. Л.К. Воронової. К. : Правова єдність, 2009. С. 98.

<sup>2</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 234-235.

<sup>3</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 107-108.

<sup>4</sup> Гупаловська М.Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук. Тернопіль, 2012. С. 8.

досліджуваного об'єкта у свідомості, акцентуючи увагу на пізнавальному (науковому) змісті (методи бюджетного контролю пізнавального рівня). Отже, є підстави для виокремлення двох рівнів методів бюджетного контролю, які застосовуються на практиці, доповнюючи один одного. Враховуючи те, що методи бюджетного контролю емпіричного рівня достатньо досліджені у наукових працях, зосередимося на розгляді методів бюджетного контролю пізнавального рівня.

Пізнання у бюджетній діяльності, вірно акцентує увагу В.Д. Чернадчук, будучи видом наукового пізнання, має свої особливості, зумовлені специфікою предмета бюджетно-правового регулювання, функціями і метою цієї галузі пізнання. Характерною рисою пізнання у цій сфері є те, що відображення дійсності внутрішньо передбачає безпосереднє практичне втілення отриманих внаслідок дослідження результатів пізнання. Знання має значення внаслідок практичного його втілення в дійсність, постановкою конкретних практичних цілей, пов'язаних з організацією та управлінням бюджетною діяльністю<sup>1</sup>. Таким чином, підтримуючи наведене положення та трансформуючи його в площину здійснення бюджетного контролю, можна відмітити, що наукове пізнання у сфері бюджетного контролю сприятиме підвищенню його ефективності, а також виявленню проблем правового регулювання бюджетних відносин та подальшому вдосконаленню як бюджетного законодавства, так і практики його застосування. Якщо пізнання у бюджетному контролі є процесом перетворення бюджетно-правової дійсності через усвідомлення суб'єктом бюджетного контролю встановлення відповідності цієї дійсності правовій моделі, то фіксація відхилень та вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень бюджетного законодавства як встановлений результат бюджетного контролю є зворотнім процесом перетворення усвідомлення суб'єкта цього контролю в об'єктивно існуючу бюджетну практику. Саме тому, на нашу думку, постає потреба у з'ясуванні питань застосування методів бюджетного контролю пізнавального рівня, що, до речі, обґрунтовується й потребою

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Наукова компонента у бюджетній правотворчості // Сучасна картина світу: природа, суспільство, людина [Текст]: збірник наукових праць / Державний вищий навчальний заклад „Українська академія банківської справи Національного банку України”. Суми: ДВНЗ „УАБС НБУ”, 2008. С. 215.



втілення в площину бюджетного контролю й принципу професіоналізму, який розглянуто у підрозділі 1.3 монографії.

Аналіз – це „прийом дослідження, що включає вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленування його на складові об’єкти (по його ознаках, властивостях, відносинах)”<sup>1</sup> і це підкреслює подвійну природу як методу емпіричного, так і пізнавального. На подвійну природу аналізу як методу фінансового контролю звертає увагу й Л.А. Савченко: аналіз – це метод фінансового контролю, що передбачає дослідження певних фінансових питань, фінансових документів, фінансово-економічних показників діяльності підконтрольного суб’єкта, з використанням аналітичних прийомів з метою надання висновків, оцінки результатів фінансової діяльності, ефективності використання фінансових ресурсів, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їх вчиненню<sup>2</sup>. Визначення поняття аналізу надається і в деяких нормативно-правових актах, наприклад, як „комплексне вивчення фінансового стану об’єкту аудиту з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового та економічного аналізів за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової, статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо<sup>3</sup>. Незважаючи на певні текстові відмінності у наведених визначеннях, в них йдеться й про пізнавальний аспект з використанням слів „дослідження” або „вивчення”.

Бюджетне законодавство містить посилання на застосування цього методу фінансового контролю, виходячи з його розуміння, як було наведено у попередньому абзаці. Наприклад, відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату”<sup>4</sup> Рахункова палата аналізує виконання Державного бюджету України та готує відповідні висновки, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень, а відповідно до п. 9

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 107.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 185.

<sup>3</sup> Методика проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб’єктів господарювання : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2014 р. № 728 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14/print1455519161799149>

<sup>4</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. Ст. 360.

цієї статті – аналізує реалізацію наданих рекомендацій (пропозицій) з метою оцінки їх результативності. При здійсненні поточного бюджетного контролю (контролю виконання бюджету) метою аналізу є пізнання елементів цілого (виконання бюджету) за окремими ознаками, встановлення зв'язків між цими елементами та закономірностей розвитку процедури виконання бюджету. Однак, такий аналіз призводить до виокремлення сутності, яка ще не пов'язана з конкретними формами її прояву, єдності, яка поки що залишається абстрактною та не розкритою в розмаїтті, тобто виокремлюються певні напрями виконання бюджету за різними ознаками або досліджуються окремі показники. Після цього відбувається об'єднання вивчених (досліджених) елементів цілого поступовим шляхом від тотожного та суттєвого до різноманітного, поєднуючи загальне та одиничне, єдине й різноманітне в конкретне ціле – бюджет як сукупність якісних та кількісних показників, що становить сутність такого методу як синтез. Отже, використання такого методу як синтез дозволяє з'єднати виокремлені в процесі аналізу елементи об'єкта бюджетного контролю, встановити їх зв'язок і пізнати цей об'єкт, наприклад бюджет, як єдине ціле. З практичної точки зору, синтез дозволяє органам бюджетного контролю ефективно реалізовувати свої повноваження, наприклад, п. 3 ч. 2 ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату”<sup>1</sup>, відповідно до якого Рахункова палата за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щокварталу подає Верховній Раді України висновки про стан виконання закону про Державний бюджет України, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень.

У фінансово-правовій літературі синтез, як правило визначається як метод вивчення об'єкта в його цілісності, єдності та взаємозв'язку його частин<sup>2</sup>.

Враховуючи подвійне розуміння аналізу та синтезу як методів бюджетного контролю, на нашу думку, можна

---

<sup>1</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2015. № 36. Ст. 360.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 107.

запропонувати такі їх визначення. Аналіз як метод поточного бюджетного контролю – це сукупність контрольних процедур на стадії виконання бюджетів, змістом яких є пізнання бюджетно-правових явищ шляхом уявного поділу об'єкту бюджетного контролю на його складові частини, виявлення його структури, відділення суттєвого від несуттєвого, зведення складного до більш простого з метою оцінки стану виконання виділених частин бюджету чи окремої бюджетної процедури. Синтез як метод поточного бюджетного контролю – це сукупність контрольних процедур на стадії виконання бюджетів, змістом яких є пізнання бюджетно-правових явищ шляхом об'єднання вивчених (досліджених) в процесі аналізу частин, виявлення загального, що поєднує ці частини в єдине ціле бюджет чи бюджетну процедуру або стадію з метою виявлення та особливого (відхилення від бюджетно-правової моделі).

Індукція – це „прийом дослідження, при якому загальний висновок про ознаки безлічі елементів об'єкта робиться на основі вивчення не всіх ознак, а окремих конкретних елементів даної безлічі, тобто умов, від приватних факторів до загальних висновків”. Натомість при дедукції досліджується стан об'єкта в цілому, і на основі логічних міркувань робляться висновки про його складові елементи<sup>1</sup>. Застосування методу індукції у бюджетному контролі дозволяє забезпечити можливість переходу від одиничних фактів до загальних положень. При здійсненні попереднього бюджетного контролю значення індукції полягає в тому, що на основі вивчення результатів бюджетного контролю за окремим суб'єктом виконання бюджету або по окремо визначеному об'єкту, робиться висновок про належність виявленої ознаки (наприклад, встановлення факту порушення бюджетного законодавства) до певного кола суб'єктів або певних об'єктів. Після накопичення та теоретичного усвідомлення емпіричного матеріалу, отриманого в процесі здійснення бюджетного контролю з метою його систематизації та послідовного виведення наслідків (тверджень) застосовується метод дедукції. Дедукція як метод бюджетного контролю є виведенням твердження (наслідку) із одного чи декількох

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 107.

достовірних тверджень на основі законів логіки. В процесі пізнання бюджетно-правових явищ при здійсненні поточного бюджетного контролю ці методи мають застосовуватися у поєднанні, перетинанні та доповнюванні один одного.

Моделювання, на думку О.П. Гетьманець, це „прийом наукового пізнання, заснований на заміні досліджуваного об'єкта його аналогом, моделлю, що містить істотні риси оригіналів”. На моделювання як один із найважливіших загальнонаукових методів звертається увага і в працях з методології наукових досліджень. Особливістю такого методу є те, що для дослідження об'єкта (оригінал) використовується опосередковане явище – представник цього об'єкту або його замітник (модель)<sup>1</sup>. З точки зору бюджетного контролю цей метод має свою специфіку, через яку і розкривається сутність бюджетного контролю. Під моделлю потрібно розуміти ідеальний образ бюджетної діяльності, тобто її стан відповідно до норм бюджетного права і тому сутність бюджетного контролю полягає у співставленні або накладенні цієї моделі на реальну бюджетну діяльність, внаслідок чого і встановлюються відхилення, які і є порушеннями бюджетного законодавства. З іншого боку, модель бюджетного контролю є також його ідеальний образ, тобто його стан відповідно до норм бюджетного права. Але в процесі здійснення контролю підконтрольний суб'єкт може вважати окремі дії чи рішення контролюючого суб'єкта такими, що не відповідають бюджетному законодавству, що дає йому право на оскарження дій та рішень контролюючого суб'єкта. І в цьому випадку в процесі оскарження відбувається накладення моделі на реальну контрольну діяльність, що дозволяє зробити висновок про відповідність чи невідповідність, тобто відбувається нібито „контроль бюджетного контролю”. Моделювання набуває особливого значення за результатами контрольної діяльності, коли встановлюються типові порушення, внаслідок чого готуються висновки і пропозиції щодо подальшого вдосконалення бюджетного законодавства (його моделювання з метою уникнення таких порушень в майбутньому).

---

<sup>1</sup> Ушаков Е.В. Введение в философию и методологию науки : [учебник]. М. : Экзамен, 2005. С. 142-143.

В юридичній літературі звертається увага й на застосування інших загальнонаукових методів у сфері бюджетного контролю, зокрема аналогії, абстрагування, конкретизації, системного аналізу, функціонально-вартісного аналізу<sup>1</sup>, хоча, на нашу думку, два останніх є різновидами такого методу як аналіз і зумовлені призначенням, метою і завданнями аналізу в окремих сферах бюджетної діяльності.

Проведений аналіз наукових поглядів на проблематику методів бюджетного контролю дав можливість виокремити дві їх групи. Підтримуючи існуючі наукові положення про те, що методи конкретизуються в методиках<sup>2</sup>, а методологія – це система підходів, методів і способів наукового дослідження, теоретичні засади їх використання<sup>3</sup> при здійсненні бюджетного контролю можна зробити висновок. Сукупність методів бюджетного контролю емпіричного рівня становлять сутність методик проведення певних видів чи форм бюджетного контролю, а сукупність методів бюджетного контролю пізнавального рівня становлять методологічні засади бюджетного контролю.

Важливого значення при проведенні поточного бюджетного контролю набувають підзаконні нормативно-правові акти, які докладно врегульовують контрольний процес. При цьому цікавою з практичної та наукової точок зору є положення про розмежування та тісний зв'язок технології та техніки бюджетного контролю у запропонованих моделях бюджетного контролю, визначаючи технологію більш ширшим поняттям, яке охоплює весь контрольний процес: планування контрольних процедур, їх проведення та реалізацію результатів контролю. Натомість техніка контролю пов'язана передусім з використанням окремих аналітичних прийомів, методів та процедур в межах загальної технології контролю<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 107-109.

<sup>2</sup> Фінансове право : [навч. посібник] / Воронова Л.К., Кучерявенко М.П., Пришва Н.Ю. та ін. ; за заг. ред. Л.К. Воронової. К. : Правова єдність, 2009. С. 98; Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 108.

<sup>3</sup> Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. К. : Вид-во "Українська енциклопедія" імені М. П. Бажана, 1998–2004. Т. 3: К–М. 2001. С. 618.

<sup>4</sup> Пожар Т.О. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук. Суми, 2012. С. 9.

Виходячи із зазначеного можна вважати, що в порядках, методиках та методичних вказівках визначена технологія проведення певного виду чи форми поточного бюджетного контролю.

### **2.3. Наступний бюджетний контроль: поняття та форми**

Бюджетний контроль на стадії підготовки та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього визначається науковцями по-різному: як наступний бюджетний контроль<sup>1</sup>, подальший бюджетний контроль<sup>2</sup>, фінансовий контроль на стадії підготовки та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення<sup>3</sup>, ретроспективний<sup>4</sup>, а також завершальний бюджетний контроль.

За загальним уявленням наступний фінансовий контроль здійснюється після виконання фінансових планів та здійснення фінансових операцій<sup>5</sup>, або закінчення певного звітного періоду (наприклад, фінансового року)<sup>6</sup>. О.П. Гетманець називає такий контроль „подальший бюджетний контроль”, вважаючи ним „дії контролюючого суб’єкту, які здійснюються після проведення операцій з бюджетними коштами, спрямовані на перевірку результатів діяльності і дають змогу виявити бюджетні правопорушення”. На нашу думку, останнє визначення є занадто вузьким, що дозволяє такий вид контролю розуміти не як контроль за результатами виконання бюджету після завершення бюджетного періоду, а як контроль за завершеною бюджетною

---

<sup>1</sup> Чернадчук В. Щодо видів бюджетного контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2002. № 12. С. 69; Чернадчук В.Д. До питання видів та форм бюджетного контролю. *Фінансове право*. 2011. № 3. С. 25; Словник фінансово-правових термінів / Антипов В.І., Білецька Г.М., Долгий О.О. та ін. ; за заг. ред. Л.К. Воронової. К. : Алеута, 2011. С. 514.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 100; Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2004. С. 145.

<sup>3</sup> Макух О.В. Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Х., 2009. С. 13.

<sup>4</sup> Кузьменко О. А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук. К., 2002. С. 98.

<sup>5</sup> Дмитренко Е. С. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник. К. : Алеута; КНТ, 2006. С. 211.

<sup>6</sup> Фінансове право : [навч. посібник] / Воронова Л.К., Кучерявенко М.П., Пришва Н.Ю. та ін. ; за заг. ред. Л.К. Воронової. К. : Правова єдність, 2009. С. 96.

операцією протягом бюджетного періоду. Уявляється, що саме з метою уникнення неоднозначного розуміння сутності цього виду контролю у фінансово-правовій літературі вживається термін „фінансовий контроль на стадії підготовки та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення”<sup>1</sup>. Аналізуючи наведені погляди на термінологію та обсяг цього виду контролю можна виділити три проблеми. Перша проблема – термінологічна, коли одне й теж бюджетно-правове явище визначають різними термінами, тому потребує з’ясування лінгвістичне значення слів наступний, подальший та завершальний. Наступний означає „який наступає, розташовується або з’являється слідом за ким-, чим-небудь, найближчий після когось, чогось”<sup>2</sup>, подальший – це „1. який настає, іде, відбувається і т. ін. після чого-небудь, за чимось; 2. який триває далі, продовжується (про розвиток, прогрес і т. ін.)”<sup>3</sup>, завершальний – це „який являє собою завершення, закінчення чого-небудь”<sup>4</sup>. Як видно з наведених значень цих слів вони суттєво не суперечать одне одному, змістовно майже перетинаються, тому їх можна визнати термінами-синонімами. Однак, незважаючи на це, слід підтримати застосування саме терміну „наступний бюджетний контроль”, оскільки, на нашу думку, саме він більш повно розкриває зміст цього виду контролю за часом і з точки зору бюджетного процесу – він настає за завершенням стадії виконання бюджетів.

Друга наукова проблема полягає в обсязі наступного бюджетного контролю. Деякі науковці у своїх визначеннях вказують на його подвійний обсяг: вузький, що означає його здійснення після проведення операції з бюджетними коштами та широкий – після закінчення звітної періоду. Якщо виходити із вузького розуміння, то цей вид контролю може відбуватися й на стадії виконання бюджету після завершення бюджетної операції, особливо якщо вона нетривала або разова, а це означає його

---

<sup>1</sup> Макух О.В. Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Х., 2009. С. 13 с.

<sup>2</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 583.

<sup>3</sup> Там само. С. 821.

<sup>4</sup> Там само. С. 285.

здійснення в межах поточного бюджетного контролю. Взагалі обсяг – це „розмір, величина чого-небудь. // Зміст чого-небудь з погляду його величини, кількісного вираження і т. ін. // Зміст чого-небудь з погляду його значення, важливості”<sup>1</sup>. Розглядаючи саме критерій часового обсягу об’єкта контролю ми виходимо із розуміння його значення, важливості з погляду його кількісного вираження, що і відповідає поняттю бюджетного періоду відповідно до ч. 1 ст. 3 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup>. Таким чином, ми поділяємо погляди на розуміння сутності наступного бюджетного контролю як контролю за результатами бюджетної діяльності за завершеним бюджетним періодом.

Наступний бюджетний контроль, як вірно зазначає О.А. Кузьменко, здійснюється за результатами діяльності по виконанню державного бюджету після завершення бюджетного періоду. Основним завданням цього виду контролю є з’ясування ефективності виконання державного бюджету за такими напрямками як управління і використання бюджетних коштів, організація діяльності щодо виконання державного бюджету, застосування попереднього і поточного видів контролю<sup>3</sup>. Не маючи суттєвих заперечень щодо визначення основного завдання, все ж таки, на нашу думку, воно має бути ширшим: з’ясування законності та ефективності виконання бюджету і навіть точніше не з’ясування, а оцінка.

На поглиблене вивчення фінансової діяльності за попередній період як характеристику наступного бюджетного контролю слушно звертає увагу О.П. Орлюк, що дозволить виявити вади попереднього та поточного контролю. Значення цього виду контролю полягає в тому, що за його допомогою можна масштабно оцінити позитивні та негативні аспекти фінансової діяльності, всебічно проаналізувати накопичений досвід, об’єктивно відобразити причини порушень і недоліків, розробляти заходи щодо їх усунення<sup>4</sup>. Основним критерієм

---

<sup>1</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 653.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>3</sup> Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук. К., 2002. С. 98.

<sup>4</sup> Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. С. 152.



наступного фінансового контролю, на думку Ю.О. Крохіної, є максимальна повнота охоплення перевітками, ревізіями та іншими методами усієї фінансової діяльності підконтрольного суб'єкта<sup>1</sup>. Наступний контроль має на меті з'ясувати відповідність результату рішення, а основною метою є оцінка досягнутого та розробка стратегії на майбутнє. За його допомогою перевіряється факт виконання, доцільність та законність дій, він слугує виробленню подальших рішень та уникненню ризиків, що мали місце<sup>2</sup>.

Особливістю наступного фінансового контролю є те, що поряд з виявленням фактів порушень фінансової дисципліни і різного роду зловживань застосовуються заходи для усунення виявлених недоліків і порушень, притягнення порушників фінансового законодавства до відповідальності та розробляються заходи щодо запобігання порушень у майбутньому і покращанню роботи підконтрольного суб'єкта<sup>3</sup>. Наведене положення суттєво і змістовно доповнюється положенням дисертації О.Ф. Андрійко про те, що наступний контроль не може ні направляти, ні змінювати чи втручатися в процес виконання управлінського рішення. Його значення полягає в перевірці факту виконання, доцільності та законності дій у цілому<sup>4</sup>. Вважаючи визначену особливість завершеною, хотілося б доповнити його значення для бюджетної правотворчості, оскільки саме звіт про виконання бюджету характеризує стан бюджетної діяльності за попередній бюджетний період, дозволяє виявити тенденції і врахувати їх при підготовці проекту бюджету на наступний рік. Саме урахування положень звіту дозволить у бюджетному плануванні та бюджетній нормотворчості використати його вихідні дані, які є результатом не лише реалізації управлінської функції суб'єктів виконання бюджету, а реальними, які зумовлені впливом зовнішніх та внутрішніх чинників. Використання цілого

---

<sup>1</sup> Крохіна Ю.А. Финансовое право России : [учебник для студ. высш. учеб. заведений]. [3-е изд.]. М. : Норма, 2008. С. 143.

<sup>2</sup> Демократичні засади державного управління та адміністративне право : [монографія] / [Шемшученко Ю.С., Аверьянов В.Б., Андрійко О.Ф. та ін.] ; за заг. ред. В.Б. Аверьянов. К. : Юридична думка, 2010. С. 242-243.

<sup>3</sup> Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 152.

<sup>4</sup> Андрійко О.Ф. Організаційно-правові проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади : дис. ... доктора юрид. наук. К., 1999. С. 81.

аналітичного комплексу інструментарію дозволить точніше спрогнозувати бюджетно-правові явища у наступному плановому бюджетному періоді (сьогодні його називають середньостроковим періодом).

Третя проблема полягає у визначенні форм наступного бюджетного контролю. У фінансово-правовій літературі питання форм наступного бюджетного контролю майже не розглядалися, хоча аналіз відповідних праць дозволяє зробити висновок про визнання такої його форми як „звіт про виконання бюджету”, який є „актом-підсумком здійснення бюджетного контролю”<sup>1</sup>. За загальним уявленням, звіт – це „письмове чи усне повідомлення офіційній особі або організації про свою роботу, виконання завдань, доручень і т. ін.”<sup>2</sup>. Очевидно, що таке подвійне значення звіту як письмового документа і як усного повідомлення і дало підстави визнати звіт про виконання бюджету формою наступного бюджетного контролю. Разом із тим, у Великому тлумачному словнику звітування визначається як „дія за знач. звітувати”, тобто – це „письмово чи усно давати звіт про свою роботу, діяльність, про стан чого-небудь і т. ін. ... докладно розповідати про стан чого-небудь або пояснювати щось”<sup>3</sup>. Статтею 61 Бюджетного кодексу України встановлено вимоги до річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України, а ст. 62 – визначено порядок його розгляду. Отже, звіт є актом-підсумком (результатом) діяльності Кабінету Міністрів України щодо виконання закону про бюджет протягом звітного бюджетного періоду, який містить інформацію та документи, визначені ч. 2 ст. 61 Бюджетного кодексу України. Сама ж процедура його підготовки, подання та розгляду охоплюється терміном „звітування” і тому, на нашу думку, формою наступного бюджетного контролю потрібно визнати саме звітування.

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С. 320-323.

<sup>2</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 354.

<sup>3</sup> Там само. С. 354.

Відповідно до абз. 13 п. 1 ч. 1 ст. 20 Закону України „Про Кабінет Міністрів України”<sup>1</sup>, Кабінет Міністрів України подає Верховній Раді України звіт про виконання закону про Державний бюджет України. Відповідно до ч. 3 ст. 29 зазначеного закону річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним, що встановлено також і ч. 1 ст. 61 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup>. Розгляд у Верховній Раді України цього звіту здійснюється за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України. Процедура розгляду такого річного звіту у Верховній Раді України визначається ст. 162 Закону України „Про Регламент Верховної Ради України”<sup>3</sup>. На такий розгляд є посилення і у ч. 2 ст. 62 Бюджетного кодексу України. Розгляд звіту відбувається за процедурою повного обговорення відповідно до ст. 30 Закону України „Про Регламент Верховної Ради України” з урахуванням особливостей, зокрема його представляє член Кабінету Міністрів України, відповідальний за формування та реалізацію державної фінансової і бюджетної політики. Із співдоповідями про виконання закону виступають голова комітету з питань бюджету та Голова Рахункової палати. На такому пленарному засіданні за процедурним рішенням Верховної Ради можуть бути заслухані головні розпорядники коштів державного бюджету щодо результатів виконання бюджетних програм за звітний період. За результатами розгляду Верховна Рада приймає рішення щодо річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Відповідно до ч. 1 ст. 62 Бюджетного кодексу України Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту готує та подає до Верховної Ради України висновки про виконання закону про

---

<sup>1</sup> Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27 лютого 2014 р. № 794-VII [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/794-18>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>3</sup> Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лютого 2010 р. № 1861- VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 14-15, № 16-17. ст.133.

Державний бюджет України з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та удосконалення бюджетного процесу у цілому. А відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату”<sup>1</sup> вона аналізує річний звіт про виконання закону про бюджет, поданий Кабінетом Міністрів України, та готує відповідні висновки з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства.

При порівнянні наведених норм привертає увагу застосування різних термінів, наприклад, якщо у ст. 20 Закону України „Про Кабінет Міністрів України” йдеться просто про звіт про виконання закону про бюджет, то в ст. 29 цього закону та в Бюджетному кодексі України йдеться вже про річний звіт про виконання закону про бюджет. Певна неузгодженість виникає і з приводу обрахування строків подання річного звіту про виконання закону про бюджет до Рахункової палати. Частиною 1 ст. 61 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup> „річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті”. А відповідно до ч. 1 ст. 62 Бюджетного кодексу України „Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України готує та подає до Верховної Ради України висновки про виконання закону про Державний бюджет України”. Тому постає питання, з якої дати обраховувати двотижневий строк підготовки висновку Рахункової палати і що вважати для Рахункової палати „днем офіційного подання”: день подання до Верховної Ради України чи день подання до Рахункової палати, якщо річний звіт про виконання закону про бюджет подаються в різні дні.

Висновок Рахункової палати щодо виконання закону про Державний бюджет України на відповідний рік містить оцінку

---

<sup>1</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

основних показників економічної діяльності, доходів державного бюджету, його видатків та кредитування, фінансування державного бюджету та державного боргу, міжбюджетних трансфертів та місцевих бюджетів, а також висновки та пропозиції. Висновки готуються на підставі поданого Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України на відповідний рік, результатів проведених Рахунковою палатою аудитів, інших контрольних і експертно-аналітичних заходів, а також звітних та інформаційно-аналітичних даних Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства соціальної політики України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Національного банку України, Фонду державного майна України, Фонду гарантування вкладів фізичних осіб.

Оцінка основних показників економічної діяльності включає показники коливання валового внутрішнього продукту з посиленням на фактори впливу на такі коливання, динаміку експорту товарів порівняно з попереднім роком за даними НБУ, девальвації (ревальвації) гривні та вплив на виконання державного бюджету, динаміки споживчих цін, розміру прожиткового мінімуму. Докладний аналіз динаміки цих показників та їх виявлені тенденції порівняно з попереднім звітним періодом є підґрунтям на підставі якого виявляються ті зовнішні та внутрішні фактори, які суттєво вплинули на виконання державного бюджету. На нашу думку, такі фактори впливу мають бути поділені на суттєві та несуттєві, що дозволить встановити коло тих факторів, які залежать від Уряду або могли бути ним враховані, або Уряд міг зменшити їх негативний вплив на виконання державного бюджету.

Оцінка доходів державного бюджету включає показники доходної частини державного бюджету за різними джерелами надходжень, оцінку впливу змін законодавства і, в першу чергу – бюджетного та податкового, на якісні та кількісні показники доходної частини бюджету та їх реальні надходження.

Оцінка видатків державного бюджету та кредитування включає оцінку впливу виконання доходів бюджету на видатки,

динаміки видатків протягом бюджетного року, динаміки видатків державного бюджету порівняно з попереднім звітним періодом, виконання загального фонду за видатками та виявлені негативні фактори впливу на його невиконання, використання коштів резервного фонду та ефективність управлінських рішень щодо виділення коштів з цього фонду, ефективності використання коштів за регіонами та за бюджетними програмами, надання кредитів із загального фонду державного бюджету, якості та своєчасності подання бюджетної звітності, кредиторської заборгованості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в тому числі простроченої.

Оцінка фінансування державного кредиту та державного боргу включає оцінку фінансування державного бюджету, в тому числі покриття дефіциту погашення державного боргу і придбання цінних паперів за відповідними джерелами, забезпечення надходжень від приватизації державного майна, заходів з реструктуризації державного і гарантованого державою боргу.

Оцінка міжбюджетних трансфертів та місцевих бюджетів включає оцінку впливу стану законодавства на доходи місцевих бюджетів, видатків державного бюджету за субвенціями на різні цілі, податкових доходів місцевих бюджетів, видатків місцевих бюджетів, дебіторської і кредиторської заборгованості розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів, загального обсягу боргових зобов'язань місцевих бюджетів.

У висновках надається узагальнена оцінка найбільш вагомих показників, які проаналізовані у попередніх розділах, що стали підставами для розроблення Рахунковою палатою пропозицій щодо підвищення ефективності управління коштами державного бюджету, усунення виявлених порушень бюджетного законодавства і його подальшого вдосконалення.

Вивчення Висновків Рахункової палати щодо виконання Закону України „Про Державний бюджет України на 2015 рік”<sup>1</sup> дозволило виявити такі найбільш вагомі, на нашу думку, недоліки бюджетного та інших галузей законодавства, які

---

<sup>1</sup> Висновки щодо виконання Закону про Державний бюджет України на 2015 рік : затв. рішенням Рахункової палати від 11.04.2015 р. № 6-1 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/412>.

вплинули на стан виконання Закону України „Про Державний бюджет України на 2015 рік”<sup>1</sup>, зокрема:

- порушення ч. 1 ст. 3 Закону України „Про прожитковий мінімум” в частині, що встановлює перегляд наборів продуктів харчування, непродовольчих товарів і послуг не рідше одного разу на п’ять років про що вже зазначалося;

- порушення п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України в частині запровадження нових зборів, збільшення ставок і розширення бази оподаткування окремих податків не пізніше ніж як за шість місяців до початку нового бюджетного року (як відмічає Рахункова палата таке порушення сприяло збільшенню доходів державного бюджету України);

- порушення п. 17 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України в частині недотримання термінів затвердження окремих паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (п. 3, 6 Правил складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098);

- не врахування вимоги ч. 10 ст. 51 Бюджетного кодексу України в частині, що стосується здійснення видатків органів, які ліквідуються або реорганізуються у зв’язку з утворенням нових державних органів;

- відсутність у Бюджетного кодексу України норми щодо відображення в законі про державний бюджет залишків коштів спеціального фонду.

При цьому, Рахункова палата слушно звертає увагу на недосконале нормативно-правове забезпечення бюджетного процесу, невизначеність до кінця жовтня умов реструктуризації державного і гарантованого державного боргу, тривала реорганізація окремих органів виконавчої влади вплинули на своєчасність проведення видатків та бюджетну дисципліну.

Виходячи з аналізу проведеного бюджетного контролю за результатами виконання Закону України „Про Державний бюджет України на 2015 рік” можна підтримати такі пропозиції щодо вдосконалення бюджетного законодавства:

---

<sup>1</sup> Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 80-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80-19>.

– доповнити ч. 1 ст. 38 Бюджетного кодексу України п. 2-1 в редакції „розрахунки прогнозних державного бюджету за видами доходів”

– доповнити ч. 1 ст. 52 Бюджетного кодексу України п. 11 в редакції: „надходження до спеціального фонду перевищують визначені законом про Державний бюджет України обсяги”;

– з метою зменшення фінансової залежності місцевих бюджетів від державного і, відповідно, реалізації принципів бюджетної системи самостійності, справедливості і неупередженості (п. 3, 9 ч. 1 ст. 7 БК України) відновити стовідсоткову норму відрахувань від податку на доходи фізичних осіб, що сплачуються на відповідній території до місцевих бюджетів (ст. 29, 64, 66, 69 БК України);

– з метою недопущення затримки перерахування субвенцій місцевим бюджетам встановити строки прийняття Кабінетом Міністрів України рішень про порядок та умови надання субвенцій, визначених законом про Державний бюджет України (ст. 97 БК України).

Підсумовуючи наведені вище міркування, на нашу думку, Висновки щодо виконання закону про Державний бюджет України можна охарактеризувати як затверджений рішенням Рахункової палати і підготовлений відповідно до вимог чинного законодавства на основі звіту про виконання закону про Державний бюджет України, результатів проведених Рахунковою палатою аудитів, інших контрольних і експертно-аналітичних заходів, а також звітних та інформаційно-аналітичних даних Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства соціальної політики України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Національного банку України, Фонду державного майна України, Фонду гарантування вкладів фізичних осіб документ, який містить оцінку основних показників економічної діяльності, доходів державного бюджету, його видатків та кредитування, фінансування державного бюджету та державного боргу, міжбюджетних трансфертів та місцевих бюджетів, а також висновки та пропозиції, що мають визначені бюджетним законодавством наслідки.



Частиною 2 статті 61 Бюджетного кодексу України<sup>1</sup> встановлені вимоги до річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України. Аналіз змісту цієї частини свідчить про незавершеність переліку інформації, що має містити такий річний звіт, оскільки п. 17 цієї частини викладений в редакції: „іншу інформацію, визнану Кабінетом Міністрів України необхідною для пояснення звіту”. Річний звіт про виконання закону про державний бюджет є підготовленим Кабінетом Міністрів України відповідно до вимог ч. 2 ст. 61 Бюджетного кодексу України документом (актом), що містить інформацію про результати виконання закону про Державний бюджет України у відповідному звітному бюджетному періоді для представлення його уповноваженим суб'єктам з метою оцінки діяльності Уряду. Звітування є врегульованою нормами права процедурою доведення результатів діяльності Уряду щодо виконання закону про Державний бюджет України з послідуочим оцінюванням його діяльності уповноваженим органом – Верховною Радою України.

Досліджуючи процедуру розгляду Звіту про виконання закону про Державний бюджет в Україні В.Д. Чернадчук справедливо звертає увагу на наслідки прийняття рішення про його не затвердження. У разі його не затвердження, вважає науковець, Верховна Рада мала б розглянути питання щодо відповідальності державних органів і посадових осіб виконавчої влади, а також вирішити інші питання, пов'язані з порушеннями закону про бюджет<sup>2</sup>.

За результатами розгляду поданого Кабінетом Міністрів України звіту, Верховна Рада України приймає відповідне рішення, яке є результатом волевиявлення парламенту з питань, що належать до його компетенції, а саме оцінки Верховною Радою України бюджетної діяльності Уряду щодо виконання закону про Державний бюджет України у звітному періоді.

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>2</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 247-249.

Частиною 4 статті 80 Бюджетного кодексу України<sup>1</sup> передбачено, що річний звіт про виконання місцевого бюджету подається до відповідної місцевої ради місцевою державною адміністрацією, виконавчим органом відповідної місцевої ради або сільським головою (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом) у двомісячний строк після завершення відповідного бюджетного періоду. Перевірка річного звіту здійснюється комісією з питань бюджету, після чого відповідні місцеві ради затверджують річний звіт про виконання бюджету або приймають інше рішення з цього приводу.

Контрольна діяльність на місцевому рівні має свої особливості, якими є: підзаконність (контроль має здійснюватися тільки в рамках конкретних нормативних приписів); систематичність (регулярний характер); своєчасність (проводиться своєчасно, що значно підвищує його ефективність); всебічність (охоплювати найбільш важливі питання, поширюватися на всі служби і структури підконтрольних органів); поглибленість (перевірці повинні підлягати не тільки ті підрозділи, які мають слабкі результати роботи, а й ті, що мають добрі результати. Ця вимога дозволяє виявляти і поширювати передовий досвід, попереджати помилки та упущення); об'єктивність (виключати упередженість); гласність (її результати повинні бути відомі тим, хто підлягав контролю); результативність (не може обмежуватися виявленням фактичного стану справ, а повинна супроводжуватися конкретними заходами щодо усунення недоліків<sup>2</sup>).

Оцінка фінансового стану бюджету є неодмінним елементом бюджетного процесу на його завершальній стадії при підведенні підсумків виконання бюджету. Разом з тим, важливим чинником ефективного управління бюджетними ресурсами є здійснення загальної оцінки фінансового стану регіонального чи місцевого бюджету, що за своїм змістом відображає підсумки фінансової діяльності органів виконавчої влади. У ході такої оцінки

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/Law/show/2456-17>.

<sup>2</sup> Панова І.В. Контрольна діяльність обласних державних адміністрацій у сфері фінансів та бюджету : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2004. С. 110-111.

здійснюється аналіз бюджетних зобов'язань та вивчається структура його активів і пасивів.

Порівняльний аналіз показників місцевого бюджету звітного та попереднього періоду дозволить зробити загальну оцінку перспектив розвитку території, виявити його потенційну фінансову спроможність та можливі фінансові ризики. Така оцінка необхідна для виявлення змін у показниках фінансової звітності та факторів, які вплинули на ці показники, аналізу кількісних і якісних змін фінансового стану та виявлення тенденцій у змінах фінансового стану. В цілому ж оцінка фінансового стану місцевого бюджету є основою для кращого розуміння поточної фінансової ситуації, показником уміння ефективно управляти бюджетними ресурсами та індикатором інвестиційної привабливості для потенційних інвесторів або кредиторів<sup>1</sup>.

На розгляд звіту про виконання місцевого бюджету як заключний етап бюджетного контролю звертається увага і у економічній літературі. Контрольні заходи на цьому етапі дають можливість встановити відхилення підсумкових даних про виконання бюджету за відповідний рік від затверджених місцевою радою норм. У разі виявлення фактів перевищення повноважень з управління бюджетними коштами органами виконавчої влади, а також здійснення видатків понад обсяги затверджених бюджетних призначень та інших порушень місцева рада може звернутися до правоохоронних органів з проханням проведення ґрунтовної перевірки та притягнення винних осіб до відповідальності<sup>2</sup>.

Таким чином, річний звіт про виконання місцевого бюджету є актом-підсумком (результатом) діяльності місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної місцевої ради або сільського голови (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом) щодо виконання місцевого бюджету протягом звітного бюджетного періоду, який містить інформацію та документи визначені ч. 4 ст. 80 Бюджетного кодексу України.

---

<sup>1</sup> Панова І.В. Контрольна діяльність обласних державних адміністрацій у сфері фінансів та бюджету : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2004. С. 132-134.

<sup>2</sup> Місцеві фінанси : [підручник] / [Кириленко О.П., Квасовський О.Р., Лучка А.В. та ін.] ; за ред. О.П. Кириленко. К. : Знання, 2006. С. 418, 429.

Звітування є врегульованою нормами права процедурою доведення результатів діяльності місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної місцевої ради або сільського голови (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом) з послідуочим оцінюванням цієї діяльності уповноваженим органом – місцевою радою.

Досліджуючи питання правових засад контролю у сфері місцевих бюджетів вірно звертається увага на те, що головним завданням бюджетного контролю у цій сфері і особливо на завершальному етапі є підвищення ефективності контролю, яку потрібно розглядати у двох аспектах як підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів, так і підвищення ефективності самих методів бюджетного контролю<sup>1</sup>. Результативність фінансового контролю на місцевому рівні в цілому залежить як від ефективності кожного з видів контролю, так і від оптимального розмежування сфер їх застосування<sup>2</sup>.

Річний звіт про виконання закону про бюджет або місцевий бюджет є зведеним аналітичним документом, за допомогою якого можна виявити не лише тенденції в розвитку процедур виконання бюджету за допомогою якісних та кількісних показників виконання відповідного бюджету, а й проаналізувати якісні та кількісні характеристики виявлених порушень (відхилень), систематизувати та узагальнити них, що матиме значення не лише для виконання бюджетів у наступних бюджетних періодах та внести зміни до бюджетного та інших галузей законодавства, а й вплинути на бюджетне планування та бюджетну правотворчість. Виявлення стійких негативних тенденцій та негативних факторів впливу дозволить підвищити якість саме бюджетного планування та бюджетної правотворчості, а усунення цих тенденцій та факторів є предметом попереднього бюджетного контролю. Отже, в цьому бачимо нерозривний зв'язок, взаємодію та взаємний вплив попереднього, поточного та наступного контролю у застосуванні відповідних їх форм та методів.

---

<sup>1</sup> Правові проблеми місцевих фінансів України: теоретико-прикладне дослідження : [монографія] / [Музика-Стефанчук О.А., Губерська Н.Л., Дмитренко Е.С. та ін.] ; за заг. ред. О.А. Музики-Стефанчук. Кам'янець-Подільський : Друкарня Рута, 2016. С. 346.

<sup>2</sup> Місцеві фінанси : [підручник] / [Кириленко О.П., Квасовський О.Р., Лучка А.В. та ін.] ; за ред. О.П. Кириленко. К. : Знання, 2006. С. 418.

На нашу думку, наступний бюджетний контроль можна визначити як врегульовану нормами права діяльність уповноважених органів щодо підготовки, подання, розгляду та прийняття рішення щодо виконання відповідного бюджету з оцінкою діяльності Уряду, місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної місцевої ради або сільського голови (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом).

Тож, враховуючи все вищезазначене, вважаємо, що попередній бюджетний контроль має відбуватися як за змістом чи показниками бюджетно-правових актів або відповідності змісту цих актів вимогам бюджетного законодавства (дотримання форми та змісту бюджетно-правового акту), так і процесуальним вимогам (дотримання встановленої процедури підготовки та прийняття бюджетно-правового акту за діями та строками). Перший напрям контролю визначено матеріальним попереднім бюджетним контролем, а другий – процесуальним.

Застосування методу індукції у бюджетному контролі дозволяє забезпечити можливість переходу від одиничних фактів до загальних положень. При здійсненні попереднього бюджетного контролю значення індукції полягає в тому, що на основі вивчення результатів бюджетного контролю за окремим суб'єктом виконання бюджету або по окремо визначеному об'єкту, робиться висновок про належність виявленої ознаки (наприклад, встановлення факту порушення бюджетного законодавства) до певного кола суб'єктів або певних об'єктів. Після накопичення та теоретичного усвідомлення емпіричного матеріалу, отриманого в процесі здійснення бюджетного контролю з метою його систематизації та послідовного виведення наслідків (тверджень) застосовується метод дедукції. Дедукція як метод бюджетного контролю уявляється виведенням твердження (наслідку) із одного чи декількох достовірних тверджень на основі законів логіки. В процесі пізнання бюджетно-правових явищ при здійсненні поточного бюджетного контролю ці методи мають застосовуватися у поєднанні, перетинанні та доповнюванні один одного.

Проведений порівняльний аналіз визначень понять державного фінансового аудиту та аудиту ефективності дозволив

зробити висновок про те, що поняття аудиту ефективності є ширшим за змістом, оскільки фінансовий аудит передбачає оцінку стану дотримання законодавства, а аудит ефективності додатково включає й оцінку продуктивності, результативності та економності.

При дослідженні поточного бюджетного контролю виокремлено два рівні методів: методи бюджетного контролю емпіричного рівня і методи бюджетного контролю пізнавального рівня. Як метод поточного контролю аналіз – це сукупність контрольних процедур на стадії виконання бюджетів, змістом яких є пізнання бюджетно-правових явищ шляхом уявного поділу об'єкту бюджетного контролю на його складові частини, виявлення його структури, відділення суттєвого від несуттєвого, зведення складного до більш простого з метою оцінки стану виконання виділених частин бюджету чи окремої бюджетної процедури. Синтез – це сукупність контрольних процедур на стадії виконання бюджетів, змістом яких є пізнання бюджетно-правових явищ шляхом об'єднання вивчених (досліджених) в процесі аналізу частин, виявлення загального, що поєднує ці частини в єдине ціле бюджет чи бюджетну процедуру або стадію з метою виявлення та особливого (відхилення від бюджетно-правової моделі).

Під моделлю бюджетної діяльності пропонуємо розуміти ідеальний образ бюджетної діяльності, тобто її стан відповідно до норм бюджетного права і тому сутність бюджетного контролю полягає у співставленні або накладенні цієї моделі на реальну бюджетну діяльність, внаслідок чого і встановлюються відхилення, які і є порушеннями бюджетного законодавства.

Модель бюджетного контролю – це його ідеальний образ, тобто його стан відповідно до норм бюджетного права. В процесі здійснення контролю підконтрольний суб'єкт може вважати окремі дії чи рішення контролюючого суб'єкта такими, що не відповідають бюджетному законодавству, що дає йому право на оскарження дій та рішень контролюючого суб'єкта. І в цьому випадку відбувається в процесі оскарження накладення моделі на реальну контрольну діяльність, що дозволяє зробити висновок про відповідність чи невідповідність, тобто відбувається нібито „контроль бюджетного контролю”. Моделювання набуває

особливого значення за результатами контрольної діяльності, коли встановлюються типові порушення внаслідок чого готуються висновки і пропозиції щодо подальшого вдосконалення бюджетного законодавства (його моделювання з метою уникнення таких порушень в майбутньому).

Сукупність методів бюджетного контролю емпіричного рівня становлять сутність методик проведення певних видів чи форм бюджетного контролю, а сукупність методів бюджетного контролю пізнавального рівня становлять методологічні засади бюджетного контролю.

Тож, наукове пізнання у сфері бюджетного контролю сприятиме підвищенню його ефективності, а також виявленню проблем правового регулювання бюджетних відносин та подальшому вдосконаленню як бюджетного законодавства, так і практики його застосування. Якщо пізнання у бюджетному контролі є процесом перетворення бюджетно-правової дійсності через усвідомлення суб'єкта бюджетного контролю у встановленні відповідності цієї дійсності правовій моделі, то фіксація відхилень та вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень бюджетного законодавства як встановлений результат бюджетного контролю є зворотнім процесом перетворення усвідомлення суб'єкта цього контролю в об'єктивно існуючу бюджетну практику.

Висновки щодо виконання закону про Державний бюджет України – це затверджений рішенням Рахункової палати і підготовлений відповідно до вимог чинного законодавства на основі звіту про виконання закону про Державний бюджет України, результатів проведених Рахунковою палатою аудитів, інших контрольних і експертно-аналітичних заходів, а також звітних та інформаційно-аналітичних даних документ, який містить оцінку основних показників економічної діяльності, доходів державного бюджету, його видатків та кредитування, фінансування державного бюджету та державного боргу, міжбюджетних трансфертів та місцевих бюджетів, а також висновки та пропозиції, що мають визначені бюджетним законодавством наслідки.

Вважаємо, що наступний бюджетний контроль – це врегульована нормами права діяльність уповноважених органів

щодо підготовки, подання, розгляду та прийняття рішення щодо виконання відповідного бюджету з оцінкою діяльності Уряду, місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної місцевої ради або сільського голови (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом).



### Розділ 3.

## НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

### 3.1. Модель організації бюджетного контролю в Україні та зарубіжних країнах

Моделі організації бюджетного контролю не приділялося належної уваги в науковій літературі, незважаючи на чисельність наукових праць, присвячених як бюджетному контролю в цілому, так і його окремим аспектам. На нашу думку, таке дослідження дозволить не лише з'ясувати сучасний стан бюджетного контролю, а й певною мірою уніфікувати та оптимізувати окремі контрольні процедури, стандартизувати його окремі форми, що сприятиме подальшому вдосконаленню правового регулювання контрольних бюджетних відносин відповідно до існуючих умов і соціально-економічного стану, а також спрогнозувати напрями подальшого розвитку та змодельовати їх майбутній стан. Модель – це „зразок, що відтворює, імітує будову і дію якого-небудь об'єкта, використовується для одержання нових знань про об'єкт; зразок, з якого знімається форма для відливання чи відтворення в іншому матеріалі; уявний чи умовний (зображення, опис, схема і т. д.) образ якого-небудь об'єкта, процесу або явища, що використовується як його “представник”<sup>1</sup>. Враховуючи таке загальне значення цього терміну і застосовуючи його до цього дослідження, модель бюджетного контролю можна розглядати в двох аспектах як зразок або еталон бюджетного контролю чи його різновиду, форми, процедури тощо (бюджетно-правова абстракція) та як його реальний стан чи „образ” (бюджетно-правова реальність). Дослідження реального стану бюджетного контролю дозволить виявити організаційні та процесуальні проблеми, а співставлення такого стану з іншими зовнішніми

---

<sup>1</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В.Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 535.

реаліями буття дозволить виявити тенденції його розвитку, що вплине на бюджетну нормотворчість.

Модель організації бюджетного контролю – це зразок, що відтворює його стан для одержання знань з метою подальшого використання вироблених ідей, положень та пропозицій для відтворення у бюджетно-правових актах та подальшого впровадження в контрольну діяльність. Однак, в юридичній літературі існують й інші погляди на модель організації бюджетного контролю, виокремлюючи адміністративну, судову та парламентську моделі його організації. Так, наприклад, П.М. Годме зазначаючи, що адміністративне виконання бюджету передбачає головним виконавцем відповідного міністра, який може делегувати частину своїх повноважень розпорядникам другого рівня, звертає увагу на те, що у такому випадку контроль буде утрудненим і тому, він здійснюється трьома видами органів. Таке розуміння виконання бюджету дозволило автору виділити адміністративний, судовий і парламентський контроль<sup>1</sup>.

Адміністративна модель організації бюджетного контролю передбачає, що контрольні повноваження належать органам виконавчої влади загальної компетенції або спеціальні контрольні-бюджетні інститути вписані в їх систему. Така модель є ефективною для країн з демократичним досвідом, сталою та сильною політичною системою і розвинутим громадянським суспільством. У переважній більшості країн створюються спеціальні органи виконавчої влади, які формуються з урахуванням інтересів як глави держави, так і парламенту. Однак, вважають дослідники цієї моделі контролю, в силу специфіки статусу, ролі виконавчих органів в процесі їх формування або історичних особливостей здійснення влади главою держави ці контролюючі органи належать до структури виконавчих органів, а сама модель контролю не вважається парламентською внаслідок обмеження ролі останнього<sup>2</sup>.

Парламентська модель бюджетного контролю передбачає здійснення контрольних бюджетних повноважень спеціальною

---

<sup>1</sup> Годме П.М. Финансовое право / Поль Мари Годме ; [пер. и вступ. статья Р. Ф. Халфиной]. М. : Прогресс, 1978. С. 280-314.

<sup>2</sup> Парыгина В. А. Финансовое право : учебник / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. [2-е изд., перераб. и доп.]. М. : Эксмо, 2006. С. 70.

комісією парламенту або передачу їх спеціальному рахунковому органу, як правило, рахунковій палаті при парламенті, спеціальним та надзвичайним парламентським комісіям тощо<sup>1</sup>. Концепція парламентського контролю передбачає можливість створення допоміжних контролюючих інституцій при парламенті у тих сферах, які набувають великої суспільної і державної ваги<sup>2</sup>. Теоретично парламентський контроль, пише П.М. Годме, повинен бути найбільш важливим, оскільки компетенцією парламенту є державні фінанси і тому, в сучасних умовах, контрольні бюджетні повноваження парламенту набувають важливого значення<sup>3</sup>.

У науковій літературі склалося два підходи щодо розуміння сфери парламентського контролю. У широкому розумінні – це контрольна діяльність, яку здійснює Верховна Рада України, її структурно внутрішні органи, посадові особи, народні депутати України, і допоміжні інституції – Уповноважений Верховної Ради України та Рахункова палата. У вузькому розумінні – це один із напрямів діяльності загальнонаціонального представницького органу держави, його структурних підрозділів, посадових осіб та парламентарів<sup>4</sup>. Таким чином, підтримуючи широке розуміння поняття парламентського контролю, інституціональний механізм парламентського бюджетного контролю представляє собою дворівневу систему, де на першому рівні – безпосередньо Верховна Рада України, а на другому – сукупність органів та структурних підрозділів, що включають дві групи допоміжних у здійсненні контролю суб'єктів: діючих у межах парламенту (Комітет Верховної Ради України з питань бюджету та інші комітети, парламентські фракції та групи, робочі органи, посадові особи тощо) та самостійних спеціалізованих суб'єктів, що діють поза його межами, але мають характер підзвітних йому органів (Рахункова палата). На парламентську природу контролю Рахункової палати за використанням коштів державного бюджету

---

<sup>1</sup> Парыгина В. А. Финансовое право : учебник / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. [2-е изд., перераб. и доп.]. М. : Эксмо, 2006. С. 79.

<sup>2</sup> Барабаш Ю.Г. Парламентський контроль в Україні (конституційно-правовий аспект) : [монографія]. Х. : Легас, 2004. С. 65.

<sup>3</sup> Годме П.М. Финансовое право / Поль Мари Годме ; [пер. и вступ. статья Р. Ф. Халфиной]. М. : Прогресс, 1978. С. 298.

<sup>4</sup> Барабаш Ю.Г. Там само. С. 31.

звертається увага і в працях вчених-конституціоналістів<sup>1</sup>. Віднесення Рахункової палати до суб'єктів парламентського контролю отримало закріплення у законодавстві. Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 109 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup>, Верховна Рада України здійснює контроль за діяльністю Рахункової палати щодо виконання нею повноважень, визначених законом. Відповідно до ч. 1 ст. 161 Закону України „Про Регламент Верховної Ради України”<sup>3</sup> передбачено, що контроль за виконанням Державного бюджету України здійснює Верховна Рада України як безпосередньо, так і через Рахункову палату. А відповідно до ч. 2 ст. 1 Закону України „Про Рахункову палату”<sup>4</sup> вона підзвітна Верховній Раді України та регулярно її інформує про результати своєї роботи.

Парламентський бюджетний контроль, на думку О.П. Гетманець, є видом державного фінансового контролю. Цей вид контролю науковець описує як діяльність парламенту, утворених ним органів, обраних посадових осіб та народних депутатів й допоміжних органів і спрямований на забезпечення своєчасності та точності фінансового планування, законності, достовірності, ефективності формування та використання бюджетних коштів, дотримання бюджетної дисципліни, який здійснюється у процесі складання, розгляду, затвердження та виконання Державного бюджету України шляхом отримання, вивчення, оприлюднення інформації про діяльність, рішення, правові акти інших органів і посадових осіб публічної влади, і впровадження на основі цієї інформації, передбачених Конституцією і законами України, заходів реагування з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин<sup>5</sup>. Така характеристика досить повно і ємко характеризує сутність парламентського бюджетного контролю шляхом перерахування суб'єктів

<sup>1</sup> Журавльова Г.С. Форми та механізм парламентського контролю. *Вісник Запорізького національного університету*. 2009. № 2. С. 44.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>3</sup> Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лютого 2010 р. № 1861- VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 14-15, № 16-17. ст.133.

<sup>4</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.

<sup>5</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 162.

контролю, його спрямованості, джерел отримання інформації, відповідного реагування та визначення мети цього виду бюджетного контролю.

Не маючи суттєвих зауважень щодо наведеного визначення, парламентський бюджетний контроль, на нашу думку, можна визначити як вид контрольної діяльності Верховної Ради України у бюджетній сфері, що здійснюється як безпосередньо парламентом, його органами та структурними підрозділами, так і спеціалізованими допоміжними інституціями, яка спрямована на перевірку законності, ефективності та доцільності дій та рішень державних органів, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб у сфері бюджетної діяльності з метою виявлення порушень бюджетного законодавства, їх усунення та недопущення в подальшому.

Відповідно до ч. 1 ст. 109 Бюджетного кодексу України Верховна Рада України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі:

1) визначення Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період. Незважаючи на законодавче застосування терміну „бюджетна політика” її визначення на законодавчому рівні не існує. Разом з тим, в наукових джерелах пропонуються різні визначення цього поняття, найбільш вдалим з яких, на нашу думку, є запропоноване В.Д. Чернадчуком як системи „науково обґрунтованих і законодавчо визначених засад (функцій, принципів, методів, інструментів) та заходів щодо вдосконалення розвитку взаємовідносин між суб’єктами, яка розробляється з метою оптимального збалансування бюджетних параметрів з урахуванням бюджетних пріоритетів, розвитку бюджетної сфери і необхідності забезпечення ефективного виконання державою своїх завдань та функцій”<sup>1</sup>.

Положення щодо бюджетної політики мають отримати законодавче закріплення на рівні Закону України „Про основні засади бюджетної політики в Україні”. З метою уникнення неоднозначного розуміння поняття бюджетної політики, уявляється доцільним закріпити визначення цього поняття у ст. 2

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / [Воронова Л.К., Воротіна Н.В., Губерська Н.Л. та ін.] ; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. С. 182-183.

Бюджетного кодексу України, а ч. 1 ст. 33 Бюджетного кодексу України доповнивши його другим абзацом у такій редакції: „Основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період розробляються на основі Закону України „Про основні засади бюджетної політики в Україні” з урахуванням основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України, необхідних для розроблення проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період”.

Парламентський бюджетний контроль під час визначення бюджетної політики надає можливість попередньо виявити відхилення (в тому числі – необґрунтовані) від встановлених або запланованих (прогнозованих) показників, а також порушення бюджетного законодавства (в тому числі й процесуальні), що дозволить виправити виявлені відхилення та унеможливити прийняття Основних напрямів бюджетної політики з процесуальними порушеннями

Аналізуючи зміст ч. 4 ст. 33 Бюджетного кодексу України<sup>1</sup>, де регламентовані положення, які має містити проект Основних напрямів бюджетної політики, певний сумнів викликає редакція п. 5 цієї частини: „взаємовідносини державного бюджету з місцевими бюджетами”. У суспільному бутті взаємовідносини можуть виникати виключно між суб’єктами з приводу певного об’єкту, а не між об’єктами та й сам термін „міжбюджетні відносини”, який застосовується у Бюджетного кодексу України є певною мірою невдалим. Тому, заслуговує на підтримку висловлена в науковій літературі думка щодо застосування до таких відносин терміну „ бюджетні трансфертні відносини”<sup>2</sup>, а також, на нашу думку, п. 5 ч. 4 ст. 33 Бюджетного кодексу України потрібно викласти в редакції: „розмежування доходів та видатків між бюджетами, показники міжбюджетних трансфертів”;

2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України. Бюджетний контроль на стадії бюджетної

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>2</sup> Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С. 293.

нормотворчості, як і в попередньому випадку, надає можливість виявити необґрунтовані відхилення від запланованих нормативів, порушення бюджетного законодавства при підготовці та розгляду проекту закону, внести відповідні коригування або усунути недоліки та порушення, які в майбутньому можуть призвести до негативних наслідків;

3) внесення змін до закону про Державний бюджет України. Частиною 1 ст. 52 Бюджетного кодексу України визначено підстави внесення таких змін, які враховують як реальні показники виконання бюджету (відхилення, перевиконання, перевищення чи недоотримання), так і необхідність реагування на певні зміни внутрішнього чи зовнішнього середовища. На нашу думку, аналізуючи зміст цієї статті можна говорити про наявність причинно-наслідкових зв'язків, де причини визначені частиною першою, а наслідком є внесення змін до закону. Взагалі причинний зв'язок – це необхідний зв'язок між явищами, за наявності якого одне явище (причина) передуює іншому (наслідку), породжуючи його<sup>1</sup>. Тому, Верховна Рада України, приймаючи закон про внесення змін до закону про державний бюджет здійснює пізнання реальних причин (які містяться в обґрунтуванні), порівнянні їх із встановленими у кодексі „моделями причин” з точки зору оцінки відповідності реальних причин модельним і у випадку співпадіння реалізує надане їй право й одночасно обов'язок (суб'єктивне бюджетне право-обов'язок) щодо внесення змін до закону про бюджет. Таким чином, відбувається ланцюжок дій за схемою: аналіз (пізнання) реальної причини – аналіз модельної причини – операції співставлення (порівняння) – оцінка відповідності – прийняття рішення. Отже, у даному випадку, зміст бюджетного контролю полягає у здійсненні операцій порівняння та оцінки відповідності причин з метою настання необхідності (прийняття відповідного закону).

Під час такого етапу як внесення змін до закону про бюджет, вірно пишуть науковці, контрольні повноваження парламенту реалізуються шляхом перевірки, запропонованих суб'єктами законодавчої ініціативи, на відповідність бюджетному

---

<sup>1</sup> Ярмыш Н.Н. Теоретические проблемы причинно-следственной связи в уголовном праве (философско-правовой анализ) : монографія. Х. : Право, 2003. С. 210.

законодавству. При цьому звертається увага на недопущення ігнорування порядку та послідовності внесення змін до інших законодавчих актів, норми яких пов'язані із запропонованими змінами<sup>1</sup>.

4) виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України. На важливість бюджетного контролю на стадії виконання бюджету звертається увага в науковій та практичній літературі<sup>2</sup>. Незважаючи на те, що на стадії виконання Державного бюджету України превалює адміністративна модель бюджетного контролю, парламентський контроль також відіграє значну роль, зокрема при заслуховуванні звітів про виконання бюджету, в тому числі, й головних розпорядників бюджетних коштів державного бюджету про використання ними бюджетних коштів та результати виконання бюджетних програм.

Верховній Раді України подаються:

– місячний звіт про виконання бюджету (Казначейством України);

– зведені показники звітів про виконання бюджетів, інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України, інформація про використання коштів з резервного фонду державного бюджету, інформація про використання коштів державного фонду регіонального розвитку, інформація про здійснені операції з управління державним боргом, інформація про надані державні гарантії (Казначейство України);

– місячні звіти (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності) окремо щодо зведеного бюджету України, державного бюджету та місцевих бюджетів: про фактичні надходження податків і зборів та інших доходів бюджету; про податковий борг; про суми надміру сплачених

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / [Воронова Л.К., Воротіна Н.В., Губерська Н.Л. та ін.] ; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. С. 488-489.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / [Воронова Л.К., Воротіна Н.В., Губерська Н.Л. та ін.] ; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. С. 489; Теліпко В.Е. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України / Теліпко В.Е., Овчаренко А.С., Панасик С.А. ; за заг. ред. М.Я. Азарова. К. : Центр учбової літератури, 2010. С. 389-390.



грошових зобов'язань платників податків та суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступних звітних періодах; про бюджетне відшкодування податку на додану вартість, включаючи інформацію про заборгованість бюджету з відшкодування податку на додану вартість (органи, що контролюють справляння надходжень до бюджету);

- квартальний звіт про виконання Державного бюджету (Казначейство України);

- квартальні звіти (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності) окремо щодо зведеного бюджету України, державного бюджету та місцевих бюджетів: про суми списаного податкового боргу; про розстрочені і відстрочені суми податкового боргу і грошових зобов'язань платників податків; про суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання; органи, що контролюють справляння надходжень бюджету).

Верховна Рада України перевіряє місячні та квартальні звіти, розглядає звіт про перебіг виконання державного бюджету, аналізує оперативну інформацію, одержану від Рахункової палати. На всіх стадіях бюджетного процесу Верховна Рада України в межах своїх повноважень здійснює оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм. Результати оцінки ефективності бюджетних програм, у тому числі висновки органів бюджетного контролю, є підставою для прийняття рішень про внесення в установленому порядку змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, відповідних пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, включаючи зупинення реалізації відповідних бюджетних програм. Такий поточний та оперативний контроль Верховної Ради України уявляється виправданим,

оскільки дає можливість в процесі виконання державного бюджету виявити порушення бюджетного законодавства та інші відхилення показників виконання державного бюджету, внести відповідні зміни до закону про державний бюджет, а також попередити порушення та відхилення в майбутньому;

5) розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України. За загальним уявленням звіт річний – це „звіт про результати господарсько-фінансової діяльності за попередній календарний рік”<sup>1</sup>. Відповідно до ч. 1 ст. 42 Бюджетного кодексу України Кабінет Міністрів України забезпечує виконання Державного бюджету України і тому, такий звіт є звітом Уряду щодо його діяльності у відповідній сфері (бюджетній) з точки зору виконання закону про державний бюджет. На нашу думку, річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України – це публічне оголошення зведення узагальнених даних щодо виконання Кабінетом Міністрів України положень закону України про Державний бюджет України з метою оцінки Верховною Радою України цієї діяльності щодо виконання встановлених законом показників державного бюджету за відповідний бюджетний період, наслідком чого є прийняття відповідного рішення щодо оцінки діяльності Уряду;

б) використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій. Верховна Рада України, щомісячно отримуючи інформацію про здійснені операції з державним боргом, кварталні та річні звіти, аналізуючи їх, оцінюючи стан їх використання в процесі здійснення контролю виявляє відповідні порушення бюджетного законодавства, усуває негативні наслідки прийняттям відповідних рішень та вжиттям відповідних заходів забезпечує ефективне їх використання.

Важливу роль у здійсненні бюджетного контролю відіграють комітети Верховної Ради України, які беруть участь у розгляді питань бюджетної політики та проекту закону про державний бюджет, а також попередньо розглядають питання про

---

<sup>1</sup> Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. К. : Знання, КОО; Львів : Вид-во Львівського банківського ін-ту НБУ. С. 175.

виконання державного бюджету у частині віднесеній до повноважень парламентських комітетів.

Комітет Верховної Ради України – це орган Верховної Ради України, який утворюється з числа народних депутатів України для здійснення за окремими напрямками законопроектної роботи, підготовки і попереднього розгляду питань, віднесених до повноважень Верховної Ради України, виконання контрольних функцій<sup>1</sup>.

Відповідно до ст. 11 Закону України „Про комітети Верховної Ради України” вони здійснюють законопроектну, організаційну та контрольну функції. Основними напрямками діяльності комітетів Верховної Ради України є законопроектна, контрольна та аналітична діяльність. Комітети здійснюють контроль за дотриманням та реалізацією Конституції та законів України, інших нормативно-правових актів парламенту, за відповідністю підзаконних актів Конституції та законам України, а також беруть участь у контролі за виконанням бюджету в частині, що віднесена до відповідних комітетів, з метою забезпечення доцільності, економності та ефективності використання бюджетних коштів<sup>2</sup>.

Комітети Верховної Ради України є парламентськими органами галузевої компетенції і незалежно від функціонального призначення зумовленого змістом діяльності парламенту, виправдано реалізують контрольну функцію у сфері бюджетної діяльності в межах своєї галузевої компетенції. Така реалізація контрольної функції парламентськими комітетами зумовлена призначенням власне державного бюджету та необхідністю забезпечення як безпосереднього його виконання, так і опосередкованого забезпечення такого виконання (бюджетна нормотворчість, бюджетна звітність, звіт про виконання бюджету). Уявляється, що така участь комітетів у бюджетному контролі в межах їх компетенції має сприяти об'єктивності, неупередженості та фаховості забезпечення бюджетного процесу.

---

<sup>1</sup> Про комітети Верховної Ради України : Закон України від 4 квітня 1995 р. № 116\_95-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80>.

<sup>2</sup> Конституційне право України. Академічний курс : [підручник] : у 2 т. / [Шемшученко Ю.С., Вороніна Н.В., Костецька Т.А. та ін.] ; за заг. ред. Ю.С. Шемшученка. К.: Юридична думка, 2008. Т. 2. С. 309.

Аналіз чинного законодавства дає підстави стверджувати, що усі парламентські комітети для реалізації контрольної функції у бюджетному процесі мають право на: внесення пропозицій щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період (кожен відповідно своєї галузевої компетенції); попередній розгляд проекту закону про державний бюджет та надання пропозицій до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету; виступ свого представника в обговоренні питань при розгляді проекту закону про державний бюджет у першому читанні; попередній розгляд питання про виконання державного бюджету в частині своєї компетенції.

Ключову роль у здійсненні бюджетного контролю відіграє Комітет Верховної Ради України з питань бюджету до повноважень якого, відповідно до ч. 2 ст. 109 Бюджетного кодексу України<sup>1</sup> належать:

1) підготовка питання щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період та попередній розгляд проекту закону про Державний бюджет України;

2) надання до поданих на розгляд Верховної Ради України законопроектів висновків щодо їх впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини;

3) попередній розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка проекту рішення щодо цього звіту для розгляду Верховною Радою України;

4) попередній розгляд інформації Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Казначейства України, інших центральних органів виконавчої влади про стан виконання закону про Державний бюджет України протягом відповідного бюджетного періоду;

5) взаємодія з Рахунковою палатою (включаючи попередній розгляд висновків і пропозицій Рахункової палати щодо результатів контролю за дотриманням бюджетного законодавства).

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

Частиною 3 статті 162 Закону України „Про Регламент Верховної Ради України”<sup>1</sup> передбачено, що із співповіддю про виконання закону про Державний бюджет України виступає голова комітету з питань бюджету, а згідно ч. 4 цієї статті Верховна Рада приймає рішення щодо річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України, яке є своєрідною оцінкою діяльності Уряду. Пунктом 3 частини 2 статті 109 Бюджетного кодексу України<sup>2</sup> визначено повноваження комітету з питань бюджету щодо попереднього розгляду річного звіту та підготовку проекту рішення. На нашу думку, такий проект рішення має містити в тому числі й оцінку діяльності уряду щодо виконання державного бюджету, тому пропонуємо доповнити п. 3 ч. 2 ст. 109 Бюджетного кодексу України словами: „... із винесенням попередньої оцінки діяльності Кабінету Міністрів України”.

На нашу думку, повноваження визначені ч. 2 ст. 109 Бюджетного кодексу України мають узагальнений характер. Найбільш повне уявлення про обсяг повноважень Комітету Верховної Ради України можна отримати не лише із Бюджетного кодексу України, а й шляхом додаткового аналізу Законів України „Про Регламент Верховної Ради України”, „Про комітети Верховної Ради України”<sup>3</sup>, „Про Рахункову палату”<sup>4</sup> тощо. Але при цьому постає питання галузевої належності цих норм, які регулюють, з одного боку, конституційно-контрольні відносини, а з іншого – контрольні відносини у сфері бюджетної діяльності за участю суб’єктів конституційного права.

З цього приводу цікавими, з наукової точки зору, є погляди вітчизняних і зарубіжних вчених-конституціоналістів. В.Ф. Погорілко і В.Л. Федоренко, до предмета конституційного права відносять суспільні відносини, пов’язані із організацією та

---

<sup>1</sup> Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лютого 2010 р. № 1861- VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 14-15, № 16-17. Ст.133.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>3</sup> Про комітети Верховної Ради України : Закон України від 4 квітня 1995 р. № 116\_95-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80>.

<sup>4</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. Ст. 360.

діяльністю органів, законодавчої та виконавчої влади<sup>1</sup>, виділяючи такий вид конституційних правовідносин як правовідносини у сфері здійснення державної влади (законодавчої, виконавчої, судової)<sup>2</sup>, в тому числі й стосовно здійснення державного контролю.

Такі відносини у сфері здійснення державного контролю за участі Верховної Ради України та її органів належать до предмету конституційного права. Розвиваючи ці положення, звертаємося до думки О.О. Кутафіна про те, що конституційне право має своїм предметом нібито двоєдиний об'єкт регулювання: в одних сферах суспільного життя норми конституційного права регулюють лише основоположні відносини, тобто ті, які визначають зміст усіх інших відносин у цій сфері, а в інших сферах – охоплюють весь комплекс суспільних відносин.

Поділяючи конституційні правовідносини на загальні та конкретні, науковець слушно звертає увагу на таку особливість останніх як тісне перетинання (злиття) їх з іншими галузевими правовідносинами, що виникають у процесі реалізації норм інших галузей права. Однак для реалізації цих норм потрібний розвиток конституційно-правових відносин на галузевому рівні, а для їх виникнення потрібні юридичні факти, з настанням яких конституційно-правові відносини доповнюються галузевими<sup>3</sup>. Тому, такий стан виправдано й отримав своє законодавче відображення та розвиток як у конституційному, так і бюджетному законодавстві, враховуючи складну комплексну правову природу цього виду контрольних відносин, що також підтверджується і положеннями ст. 4 Бюджетного кодексу України. На нашу думку, не заперечуючи належність перерахованих вище законів до складу конституційного законодавства, потрібно визнати, що ці закони містять окремі норми, які є бюджетними, що цілком узгоджується із п. 4 ч. 1 ст. 4 Бюджетного кодексу України<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Погорілко В.Ф. Конституційне право України. Академічний курс : [підручник для студ. вищ. навч. закладів] : у 2 т. / В.Ф. Погорілко, В.Л. Федоренко ; [за ред. В.Ф. Погорілка]. К. : ТОВ Видавництво "Юридична думка", 2006–2008. Т. 1. 2006. С. 37.

<sup>2</sup> Погорілко В.Ф. Проблеми теорії конституційно-правових відносин. *Правова держава*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2006. Вип. 17. С. 96.

<sup>3</sup> Кутафін О.Е. Предмет конституційного права : [монографія]. М. : Юрист, 2001. С. 308-310.

<sup>4</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

Оскільки стратегічний курс України спрямований до Європи, то це означає, що українські державні інституції, серед яких особливе місце належить Рахунковій палаті, мають створюватися й розвиватися на основі Європейських стандартів і перевіреної багаторічним досвідом кращої світової практики. Однією з основних функцій Верховної Ради є контрольна. Безумовно все, що стосується контролю за надходженням і витрачанням коштів платників податків, - це прерогатива державних інституцій. Механізмом забезпечення контролю за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України є Рахункова палата як орган, що має конституційний статус.

У багатьох країнах, де створені та функціонують Рахункові палати, вони наділені функціями контролю не тільки над використанням бюджетних коштів, але й контролюють повноту та своєчасність надходжень коштів до Державного бюджету. У деяких країнах світу Рахункові палати наділено судовими функціями (наприклад, у Франції)<sup>1</sup>, в інших - здійснюють функції контролю за публічними фінансами; функції ініціювання питання про відкриття дисциплінарного провадження у разі виявлення фактів службової недбалості щодо співробітників, які допустили службову недбалість; ініціювання питання про притягнення винних працівників підконтрольних об'єктів до кримінальної відповідальності; видання приписів про усунення порушень; прийняття рішень про відшкодування завданих державі збитків винними особами<sup>2</sup>.

Станом на сьогодні, дискусійними залишаються питання визначення правового статусу Рахункової палати та її місця в системі державних органів. Аналіз наукових праць, присвячених питанню незалежності Рахункової палати<sup>3</sup> та чинного

---

<sup>1</sup> Constitución Nacional / Електронний ресурс Режим доступу: <http://www.congreso.gov.ar/constitucionNacional.php>.

<sup>2</sup> Інституційний розвиток Рахункової палати в системі вимог європейський стандартів. К., 2003. 38 с.

<sup>3</sup> Грищенко О.І. Місце Рахункової палати у системі державного апарату України. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 23. С. 209–215; Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю. *Підприємство, господарство і право*. 2001. № 4. С. 83–85; Пазына Е.О. Правовые основы бюджета и бюджетного процесса Европейского Союза : [монографія]; [под науч. ред. Н.Б. Топорнина]. М. :

законодавства, дозволяє виділити чотири підходи, це визнання: незалежним самостійним органом, органом парламентського контролю, органом контрольної влади, органом квазіконтрольної влади. Враховуючи запропоноване у підрозділі 1.3 монографії розуміння принципу незалежності та викладений вище матеріал, на нашу думку, Рахункову палату все ж таки потрібно вважати відносно незалежним органом, який досить умовно можна віднести до органів парламентського контролю. Щодо віднесення Рахункової палати до контрольної або квазіконтрольної влади, підтримуємо думку про те, що така позиція не несе значного наукового навантаження, оскільки не має впливу на її діяльність і взагалі не досить зрозумілою та обґрунтованою виступає сама теоретична мета виділення таких гілок влади<sup>1</sup>.

Правовий статус Рахункової палати як суб'єкта бюджетного контролю визначений Конституцією України<sup>2</sup>, Законом України „Про Рахункову палату”<sup>3</sup>, Бюджетним кодексом України<sup>4</sup> та іншими законодавчими актами. Так, ст. 110 Бюджетного кодексу України у загальному вигляді закріплені повноваження Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які визначені у другому розділі Закону України „Про Рахункову палату”.

Основною функцією Рахункової палати є контрольна функція і тому, цілком справедливо законодавець визначаючи її статус, ч. 1 ст. 1 Закону України „Про Рахункову палату” виклав у такій редакції: „Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням”. Але, разом з тим, з метою реалізації основної функції вона наділена й реалізує інші додаткові або допоміжні функції, призначенням яких і є забезпечення реалізації основної функції. Такими функціями, на

---

Юрлитинформ, 2012. 192 с.; Савченко Л.А. Об'єкти контрольних повноважень Рахункової палати України. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. Вип. 9. С. 261-267.

<sup>1</sup> Гриценко О.І. Місце Рахункової палати у системі державного апарату України. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 23. С. 210–211.

<sup>2</sup> Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. № 254к/96. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

<sup>3</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. Ст. 360.

<sup>4</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.



нашу думку, є аналітична, інформаційна, координаційна, консультативна, організаційна та міжнародна<sup>1</sup>, для реалізації яких вона наділена відповідними повноваженнями у ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату”.

Аналіз чинного законодавства дозволяє виявити певні проблеми у правовому регулюванні, зокрема питань взаємодії Рахункової палати з парламентськими комітетами. Наприклад, відповідно до п. 7 ч. 1 ст. 14 Закону України „Про комітети Верховної Ради України”<sup>2</sup> контрольна функція комітетів полягає, зокрема, у взаємодії з Рахунковою палатою, а ст. 31 цього закону визначено правові засади такої взаємодії. Парламентські комітети у відносинах з Рахунковою палатою розглядають узагальнені відомості, одержані відповідно до Закону України „Про Рахункову палату”<sup>3</sup>, а також розробляють на підставі доповідей та інформацій (повідомлень) Рахункової палати пропозиції щодо удосконалення законодавчих актів України, готують висновки з питань, передбачених Законом України „Про Рахункову палату”. Однак, чинне законодавство, встановивши такі засади взаємодії, в подальшому не врегулює окремі питання такої взаємодії. Наприклад, не зовсім зрозумілим є положення про підготовку комітетом висновків з питань, передбачених Законом України „Про Рахункову палату”, зокрема про них не йдеться ні у ст. 37 зазначеного закону, ані в Законі України „Про комітети Верховної Ради України”.

Статтею 31 Закону України „Про Рахункову палату” встановлено підстави для здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): планових – план роботи; позапланових - рішення Рахункової палати про здійснення позапланового заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) та підписане на виконання такого заходу членом Рахункової палати відповідне доручення. Однак, звертаючись до ст. 8 Закону України „Про Рахункову палату”, де визначені права членів Рахункової палати, такого права ми не

---

<sup>1</sup> Латковський П.П. Функції Рахункової палати як постійно діючого органу контролю . *Юридичний вісник*. 2014. № 6. С. 55-61.

<sup>2</sup> Про комітети Верховної Ради України : Закон України від 4 квітня 1995 р. № 116\_95-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80>.

<sup>3</sup> Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. ст. 360.

знаходимо. Наявність таких та інших нібито незначних невизначеностей на практиці можуть призвести до певних правових наслідків, зокрема оскарження дій та рішень.

Певний сумнів викликає визначення об'єкта контролю Рахункової палати (ч. 2 ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату”). Як вже розглядалося в підрозділі 1.2 монографії об'єктом є те, з приводу чого виникає контрольно-правовий зв'язок між суб'єктами (контролюючим та підконтрольним).

Підтримуючи обґрунтоване положення В.Д. Чернадчука про те, що об'єкт контролю – це „реальні результати бюджетної діяльності суб'єктів внаслідок здійснення дій, передбачених бюджетним законодавством, тобто результати або, точніше, реальні показники бюджетної діяльності”<sup>1</sup>, уявляється доцільним викласти ч. 2 ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату” у такій редакції:

„Об'єктами контролю Рахункової палати при виконанні повноважень, визначених частиною першою цієї статті, є показники та порядок використання коштів Державного бюджету України та інших державних коштів державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими бюджетними установами, у тому числі закордонних дипломатичних установ України, суб'єктів господарювання, громадських чи інших організацій, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національного банку України та інших фінансових установ”.

Науковий та практичний інтерес представляє зарубіжний досвід формування та здійснення органів парламентського контролю і, в першу чергу, рахункових палат. Його аналіз, творче осмислення та трансформація в площину бюджетно-контрольної діяльності в Україні з урахуванням особливостей суспільного буття, дозволить підвищити дієвість та ефективність бюджетного контролю. При цьому, потрібно враховувати, що органи парламентського контролю в зарубіжних країнах мають різні найменування та повноваження, що зумовлено особливостями

---

<sup>1</sup> Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність. *Підприємництво, господарство і право*. 2002. № 11. С. 74–76; Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С. 299-300; Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 229.

правової системи, традиціями здійснення парламентського контролю тощо.

Головним інститутом бюджетного контролю в Європейському Союзі є Європейська рахункова палата як спеціалізований вузько функціональний орган, головним призначенням якого є надання допомоги і сприяння європейському парламенту у контролі за витрачанням фінансових ресурсів союзу. Вона перевіряє законність та правильність отримання доходів та здійснення видатків, виявляє та доповідає про виявлені порушення. Рахункова палата перевіряє відповідність затверджених надходжень фактично перерахованим до бюджету, а видатків – з точки зору прийнятих зобов'язань здійсненим виплатам. При здійсненні контрольно-бюджетних повноважень рахункова палата тісно співпрацює з іншими інститутами, органами та установами ЄС, державами-членами (особливо з їх контролюючими органами), а також із іншими державами та організаціями, які є отримувачами або платниками до бюджету ЄС. Зазначені суб'єкти зобов'язані надавати Європейській рахунковій палаті усю необхідну інформацію щодо фінансових операцій, які стосуються бюджету ЄС. За результатами контрольно-бюджетної діяльності рахункова палата готує щорічну доповідь, де надається оцінка якості управління фінансами протягом відповідного року. Цікавим з науково-практичної точки зору є способи отримання інформації рахунковою палатою, зокрема з використанням конфіденційних каналів та повідомлення їм про свої зауваження, але такі повідомлення здійснюються лише у наступному році за роком перевірки. Європейська рахункова палата має право у будь-який час надати зауваження у формі спеціальної доповіді – по окремих питаннях та надати висновок на прохання будь-якого інституту ЄС. Такі зауваження до їх оприлюднення направляються по конфіденційним каналам відповідним інститутам, які готують на них відповіді. Після отримання таких відповідей зауваження та висновки разом зі спеціальними доповідями надсилаються до Ради ЄС та Європарламенту. Після закінчення ревізії рахункова палата надає Раді ЄС та Європарламенту декларацію, яка підтверджує правильність ведення рахунків, законність та правильність здійснення фінансових операцій. Така декларація

може бути доповнена спеціальною оцінкою по кожному напрямку діяльності ЄС<sup>1</sup>. Таким чином, Європейська рахункова палата надає допомогу Європарламенту в здійсненні ним парламентського контролю над виконанням бюджету ЄС.

В Австрійській Республіці Рахункова палата також є вищим органом бюджетного контролю, що створюється Національною Радою Федеральних Зборів і є підзвітною цій палаті парламенту<sup>2</sup>. На відміну від України, в Австрії Рахункова палата наділена не лише контрольними, а й правоохоронними функціями. Її повноваження зводяться до перевірок законності бюджетної діяльності держави та її суб'єктів, підготовки та подання на затвердження Національній Раді звітів про виконання бюджетів. Науково-практичний інтерес представляє реалізація принципу незалежності в її контрольно-бюджетній діяльності: керівник та його заступник призначаються Національною Радою, а інші члени палати – Президентом Республіки, однак усі кандидатури членів палати представляє Президенту Голова Національної Ради Федеральних Зборів. На нашу думку, такий порядок призначення членів палати є виправданим і спрямованим на забезпечення механізму стримувань і противаг між гілками влади.

У ФРН відповідно до ч. 2 ст. 114 Основного Закону<sup>3</sup> бюджетний контроль здійснює Федеральна рахункова палата. Основним напрямом її діяльності є перевірка фінансових звітів Федерального уряду про бюджет, майна та боргів, на підставі яких вона щорічно подає свої звіти про бюджетний стан держави Бундестагу та Бундесрату. Голова та заступники палати обираються шляхом прямих виборів у Бундестазі та Бундесраті за поданням Федерального уряду строком на 12 років, після чого офіційно призначаються Президентом. Натомість інші аудитори за поданням Голови палати призначаються Президентом.

Натомість у Фінляндії бюджетний контроль здійснюється спеціальною структурою парламенту (Едускунта). З метою

---

<sup>1</sup> Европейское право : учебник / Амвросов А.И., Луканин Д.В., Павленко Е.Б. и др. ; под ред. Л.М. Энтина. М. : НОРМА, 2001. С. 306-309; Пазына Е.О. Правовые основы бюджета и бюджетного процесса Европейского Союза : [монографія] / Пазына Е.О. ; [под науч. ред. Н.Б. Топорнина]. М. : Юрлитинформ, 2012. С. 134-137.

<sup>2</sup> Federal Constitutional Law of Austria/ Електронний ресурс. Режим доступу: [http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Erv&Dokumentnummer=ERV\\_1930\\_1](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Erv&Dokumentnummer=ERV_1930_1).

<sup>3</sup> Basic Law for the Federal Republic of Germany/ Електронний ресурс. Режим доступу: [http://www.bundestag.de/blob/284870/ce0d03414872b427e57fccb703634dcd/basic\\_law-data.pdf](http://www.bundestag.de/blob/284870/ce0d03414872b427e57fccb703634dcd/basic_law-data.pdf).

здійснення правового захисту бюджету Едускунта обирає із свого складу державних ревізорів та формує Державне ревізійне управління, яке також вважається незалежним органом разом із ревізорами.

В Аргентині бюджетний контроль здійснюється Генеральною аудиторією, яка є спеціальним органом, що діє на підставі спеціального мандату парламенту. За своєю правовою природою це парламентська рахункова палата з оригінальною системою формування. Склад Генеральної аудиторії та її керівника затверджує парламент, але кандидатури вносяться великими опозиційними партіями. Вона здійснює контроль у сфері фінансової діяльності органів державного управління через моніторинг фінансових потоків.

Судово-моніторингова модель парламентського контролю (Федеральний рахунковий трибунал) впроваджена у Федеративній Республіці Бразилія<sup>1</sup>. На цей трибунал покладено контроль-охоронні повноваження щодо забезпечення ефективного використання публічних фінансів, зокрема контроль видатків бюджету та притягнення до відповідальності за порушення бюджетного законодавства у вигляді штрафів. Трибунал складається із дев'яти суддів, правовий статус яких відповідає статусу суддів Верховного Суду. Шість суддів обираються обома палатами парламенту – Національним Конгресом), а три – призначаються Президентом.

Відповідно до ст. 21.1 Закону Азербайджану „Про бюджетну систему”<sup>2</sup> контроль за виконанням бюджету здійснює Міллі Меджліс та його Рахункова палата. Парламент створює бюджетну комісію, основним завданням якої є перевірка законності та повноти передбачених державним бюджетом доходів та видатків, ефективності та доцільності використання державних коштів відповідно до Закону Азербайджану „Про постійні комісії Міллі Меджлісу Азербайджанської Республіки”<sup>3</sup>. Парламентський фінансовий контроль в Азербайджані, пише А.Т.о. Ахундов, полягає у здійсненні контрольних функцій

<sup>1</sup> Constitution of the Federative Republic of Brazil / Електронний ресурс. Режим доступу: <http://english.tse.jus.br/arquivos/federal-constitution>.

<sup>2</sup> Ахундов А.Т.о. Организационно-правовые основы государственного финансового контроля в Азербайджанской республике : дисс. канд. наук. К., 2013. 214 с.

<sup>3</sup> Ахундов А.Т.о. Там само.

парламентськими комітетами та рахунковою палатою, які є уповноваженими органами щодо здійснення функцій фінансового контролю<sup>1</sup>. Рахункова палата є постійно діючим організаційно та функціонально самостійним державним органом бюджетно-фінансового контролю, підзвітним Міллі Меджлісу. Принципами діяльності Рахункової палати відповідно до ст. 6 Закону Азербайджану „Про Рахункову палату” є законність, об’єктивність, колегіальність, гласність та справедливість. Завданнями Рахункової палати визначено здійснення контролю за затвердженням та виконанням державного бюджету; управління та розпорядження державним майном; надходженням до державного бюджету коштів від приватизації; виділенням та використанням бюджетних коштів муніципалітетами та юридичними особами. Рахункова палата готує та надає висновки щодо проекту державного бюджету та проектах бюджетів позабюджетних державних фондів; здійснює контроль за своєчасним виконанням статей доходів та видатків державного бюджету та позабюджетних фондів; надає висновки по щорічним звітам про виконання державного бюджету; аналізує фінансування із державного бюджету; готує та подає Міллі Меджлісу пропозиції щодо виконання доходів та видатків державного бюджету тощо. Рахункова палата проводить фінансово-бюджетні експертизи на підставі запитів Президента, постійних комісій Міллі Меджлісу. Проведення позапланових фінансово-бюджетних експертиз Рахунковою палатою забороняється за винятком випадків доручення Президента або Міллі Меджлісу.

Проведений аналіз зарубіжного досвіду формування та діяльності рахункових палат<sup>2</sup> дає підстави говорити про певний позитивний досвід, який можна запровадити в Україні.

По-перше, це аргентинський досвід формування рахункової палати за активної участі опозиційних партій. Оскільки

---

<sup>1</sup> Ахундов А.Т.о. Организационно-правовые основы государственного финансового контроля в Азербайджанской республике : дисс. канд. наук. К., 2013. С. 98.

<sup>2</sup> Cochrane A. From financial control to strategic management: the changing faces of accountability in British local government. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1993. Т. 6. № 3. / Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513579310042551>; McKinnon R. I. The order of economic liberalization: Financial control in the transition to a market economy. JHU Press, 1993. / Електронний ресурс. Режим доступу: <http://agris.fao.org/agris-search/search.do?recordID=XF2015011884>.

Рахункова палата здійснює оцінку бюджетної діяльності з точки зору законності та ефективності, то ніхто інший, ніж опозиційні партії не зацікавлений в об'єктивній оцінці діяльності уряду та парламентської більшості. І саме тому, враховуючи їх критичне ставлення, реалізації принципу об'єктивності, на нашу думку, буде сприяти призначення членів Рахункової палати або навіть їх частини із числа кандидатів, які пропонуються або підтримуються опозиційними парламентськими партіями.

По-друге, позитивним уявляється досвід Європейської рахункової палати щодо отримання необхідної інформації при здійсненні бюджетного контролю щодо стану виконання бюджету з конфіденційних джерел, але за умови підтвердження достовірності цієї інформації. Це, на нашу думку, дозволить більш ефективно та оперативно здійснювати контрольні заходи і підвищить якість контрольної діяльності Рахункової палати України.

Судова модель організації бюджетного контролю передбачає передачу парламентом контрольних бюджетних повноважень спеціальному судовому або квазісудовому органу, наприклад, фінансовому трибуналу, фінансовому суду або рахунковому суду<sup>1</sup>. Така модель у різних державах представлена по-різному. Так, наприклад в Іспанії контрольні-бюджетними функціями наділений Рахунковий суд<sup>2</sup>. За своєю правовою природою такий суд має певною мірою парламентську природу, оскільки створюється і є підзвітним Генеральному Кортесу. Судді призначаються палатами парламенту, а їх повноваження встановлюються на три роки декретом короля, хоча вони обираються на дев'ять років. Контрольна діяльність суду у сфері бюджетного контролю полягає у перевірці наданих Міністерством фінансів звітів про виконання бюджету, за результатами яких суд звітує перед парламентом у формі представлення спеціального звіту. У випадку виявлення порушень бюджетного законодавства суд має право застосовувати санкції. Для забезпечення об'єктивної контрольної-

---

<sup>1</sup> Парыгина В. А. Финансовое право : учебник / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. [2-е изд., перераб. и доп.]. М. : Эксмо, 2006. С. 75.

<sup>2</sup> La Constitución española / Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm>.

бюджетної діяльності та адекватного застосування санкцій Уряд призначає судового прокурора та двох адвокатів.

У Франції функції щодо правового захисту бюджету від неправомірних посягань здійснюють Фінансовий суд спільно з Судом бюджетної та фінансової дисципліни<sup>1</sup>. Склад Фінансового суду формується вищими органами влади: голова суду, голови відділень суду та головні радники призначаються Урядом за поданням парламенту, а усі інші – радники-доповідачі, фінансові інспектори та аудитори призначаються Президентом. Діяльність Фінансового суду здійснюється у двох напрямках: контрольний (фінансові інспектори та аудитори здійснюють контрольні функції щодо використання бюджетних коштів, підготовці та поданню парламенту щорічного фінансового звіту) та судовий (судді розглядають факти виявлених порушень бюджетного законодавства та застосовують заходи фінансового впливу на порушників). При Фінансовому суді створена фінансова прокуратура, яка представляє інтереси суб'єктів відповідних бюджетів в процесі судового розгляду справ.

Фінансовий суд Португалії також наділений так званими „змішаними контрольньо-правоохоронними повноваженнями”<sup>2</sup>: з одного боку – це повноваження щодо перевірки законності та ефективності бюджетної політики, розподілу та використання бюджетних коштів, а з іншого – щодо судового розгляду порушень бюджетного законодавства та притягнення таких порушників до фінансової відповідальності.

Таким чином, видно, що в основному у державах, де впроваджено судову модель бюджетного контролю діяльність фінансових судових органів здійснюється як правило у двох напрямках: контрольньо-бюджетний і правоохоронний. В Україні судова модель бюджетного контролю не впроваджено, хоча, з певною долею умовності можна говорити про наявність її окремих елементів в судовій системі України.

---

<sup>1</sup> Constitución Nacional / Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.congreso.gob.ar/constitucionNacional.php>.

<sup>2</sup> Constitution of the Portuguese Republic / Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/ conteudo /files/ constituicaoingles.pdf>.



Так, відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 13 Закону України „Про Конституційний Суд України”<sup>1</sup> Конституційний Суд України приймав рішення та надавав висновки у справах щодо конституційності законів та інших правових актів Верховної Ради України, актів Президента України, актів Кабінету Міністрів України, що стосується й законів України про державний бюджет, компетенційних законів та актів Президента й Кабінету Міністрів з питань бюджету, наприклад, Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України „Про Рахункову палату Верховної Ради України” (справа про Рахункову палату), справа № 01/34-97 від 23 грудня 1997 року<sup>2</sup>. Сьогодні законодавством встановлено, що до повноважень Конституційного Суду належить: вирішення питань про відповідність Конституції України (конституційність) законів України та інших правових актів Верховної Ради України, актів Президента України, актів Кабінету Міністрів України, правових актів Верховної Ради Автономної Республіки Крим; вирішення питань про відповідність Конституції України та законам України нормативно-правових актів Верховної Ради Автономної Республіки Крим за зверненням Президента України згідно з частиною другою статті 137 Конституції України; вирішення питань про відповідність Конституції України (конституційність) законів України (їх окремих положень) за конституційною скаргою особи, яка вважає, що застосований в остаточному судовому рішенні в її справі закон України суперечить Конституції України<sup>3</sup>.

Науковці, досліджуючи питання громадського контролю у вітчизняній та зарубіжній правовій доктрині, сходяться в тому, що досліджуване явище є невід’ємним елементом демократичної організації суспільства. Зміст та сутність громадського контролю

---

<sup>1</sup> Про Конституційний Суд України : Закон України від 16 жовтня 1996 р. № 422/96ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/422/96-%D0%B2%D1%80>.

<sup>2</sup> Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України „Про Рахункову палату Верховної Ради України” (справа про Рахункову палату), справа № 01/34-97 від 23 грудня 1997 року [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-97>.

<sup>3</sup> Про Конституційний Суд України : Закон України від 13 липня 2017 р. № 2136-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19>

досліджується представниками філософської, історичної, соціологічної, управлінської та юридичної науки. Однак, незважаючи на певну увагу представників різних наук проблемам громадського контролю в різних сферах суспільної діяльності, вони потребують наукового опрацювання, результати якого сприятимуть виробленню теоретичних знань та практичних пропозицій щодо вдосконалення законодавства, в тому числі й бюджетного та фінансового.

Фінансовий контроль, який здійснюють державні органи та органи місцевого самоврядування, пише Е.С. Дмитренко, доповнюється громадським фінансовим контролем, що базується на положеннях Конституції України<sup>1</sup>. О.П. Гетманець під громадським бюджетним контролем розуміє контроль з боку громадян, громадськості, суспільних організацій, профспілок, політичних партій<sup>2</sup>. Натомість, Ю.О. Крохіна такий вид контролю визначає як суспільний бюджетний контроль, обґрунтовуючи його наявність конституційним правом громадян на створення суспільних об'єднань, хоча, в подальшому, зазначає, що враховуючи його особливості (мету, способи проведення, заходи впливу на порушників тощо) правильніше було б назвати такий вид контролю – моніторингом. На думку вченої об'єктами цього виду контролю можуть бути звіти про виконання бюджету; аудиторські звіти та висновки; діяльність різних фондів, які використовують або розподіляють державні грошові кошти; проведення державних (муніципальних лотерей тощо). Метою ж вбачається формування суспільної думки стосовно бюджетної політики, що робить публічну фінансову діяльність більш прозорою<sup>3</sup>.

Досліджуючи теоретико-методологічні основи громадського контролю як соціального інституту В.М. Пальченкова звертається до соціального контролю. Соціальний контроль – це „механізм, за допомогою якого суспільство та його складові елементи (групи, організації) забезпечують дотримання певних умов (обмежень),

---

<sup>1</sup> Дмитренко Е.С. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник. К. : Алерта; КНТ, 2006. С. 212-213.

<sup>2</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 99.

<sup>3</sup> Крохіна Ю.А. Финансовое право России : [учебник для студ. высш. учеб. заведений]. [3-е изд.]. М. : Норма, 2008. С. 154-155.

порушення яких завдає збитків функціонуванню соціальної системи”, виокремлюючи при цьому формальний і неформальний соціальний контроль<sup>1</sup>. А оскільки соціальна система є сукупністю людей, які здійснюють певну цілеспрямовану діяльність<sup>2</sup>, то контроль з боку таких груп або сукупностей є за терміном „соціальним”, а за змістом – „громадським”.

Під громадським контролем розуміється системна діяльність інститутів громадянського суспільства чи окремих громадян з метою вирішення суспільно значущих завдань, захисту й забезпечення прав і свобод людини, задоволення потреб та інтересів суспільства в цілому, встановлення відповідності функціонування органів публічної влади вимогам законодавства в процесі їх соціальної взаємодії з громадськістю, що спрямована на забезпечення ефективності державно-громадських відносин<sup>3</sup>.

Удосконалення організаційної системи бюджетного контролю, вірно пише О.П. Гетманець, може йти паралельним шляхом розвитку громадського бюджетного контролю. Громадський бюджетний контроль створює протизвагу державному, тому, що виключає зацікавленість будь-яких владних структур і політичних сил у бюджетному процесі<sup>4</sup>.

На нашу думку, в сучасних умовах є нормативні та інші передумови говорити не лише про наявність громадського контролю як соціально-правового феномену, а й громадського фінансового контролю та його різновиду - бюджетного. Громадський бюджетний контроль є похідним від реалізації визначених Конституцією України<sup>5</sup> основних прав та свобод, зокрема: право громадян брати участь в управлінні державними справами (ст. 38 Конституції України); право громадян на свободу об'єднання (ст. 36 Конституції України); право на звернення громадян (ст. 40 Конституції України) тощо. Аналіз

<sup>1</sup> Пальченкова В.М. Трансформація громадського контролю за виконанням покарань: історико-правовий аналіз : [монографія]. Запоріжжя : Акцент Ін вест-трейд, 2013. С. 41, 44-97.

<sup>2</sup> Введение в теорию государственно-правовой организации социальных систем : [монографія] / [Кубко Е.Б., Сиренко В.Ф., Крюков В.И. и др.] ; под ред. Е.Б. Кубко. К. : Юринком, 1997. С. 47.

<sup>3</sup> Савченко О.В. Теоретико-правові засади громадського контролю за діяльністю органів державної влади : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2016. С.5.

<sup>4</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 271.

<sup>5</sup> Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. № 254к/96. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

конституційного та адміністративного законодавства дає підстави говорити про наявність окремих положень, які в сучасних умовах у загальному вигляді становлять правові засади громадського бюджетного контролю, проте не містять конкретних процедур і, відповідно, не врегульовують, хоча б у загальному вигляді, цей вид контролю.

З цього приводу, як вірно зазначає В.М. Пальченкова, громадські організації формують свою контрольну діяльність самостійно й впливають на державу тими засобами, які можуть вибороти через еволюційні механізми соціально-політичної динаміки суспільства<sup>1</sup>. Разом з цим дискусійними в юридичній науці є питання типології громадського контролю, де як правило, виокремлюють два типи громадського контролю. Опозиційний тип контролю не передбачає участі у складі громадських рад, дорадчих та консультативних органів, а громадські інституції будують свої відносини як антипод чинній державній політиці в певній сфері. Другий тип громадського контролю полягає в співпраці держави з громадськими інституціями, хоча це є досить умовна співпраця<sup>2</sup>. Разом з тим, існують й інші підходи щодо виокремлення видів та форм громадського контролю, наприклад, за ступенем участі інститутів громадянського суспільства виокремлюються прямі (безпосередні) та непрямі (опосередковані) форми контролю<sup>3</sup>.

Частиною 6 статті 140 Конституції України<sup>4</sup> передбачено, що сільські, селищні, міські ради можуть дозволяти за ініціативою жителів створювати будинкові, вуличні, квартальні та інші органи самоорганізації населення і наділяти їх частиною власної компетенції, фінансів, майна. Відповідно до ст. 143 Конституції України територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що є в комунальній власності; затверджують програми соціально-економічного та

---

<sup>1</sup> Пальченкова В.М. Трансформація громадського контролю за виконанням покарань: історико-правовий аналіз : [монографія]. Запоріжжя : Акцент Ін вест-трейд, 2013. С. 71.

<sup>2</sup> Пальченкова В.М. Там само. С. 91-92.

<sup>3</sup> Савченко О.В. Теоретико-правові засади громадського контролю за діяльністю органів державної влади : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2016. С. 8.

<sup>4</sup> Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. № 254к/96. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

культурного розвитку і контролюють їх виконання; затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання; встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону та вирішують інші питання місцевого значення, віднесені законом до їхньої компетенції. Саме ці та інші конституційні норми є первинними, на підставі яких і може бути сформоване законодавство про громадський фінансовий та бюджетний контроль. Пунктом 5 частини 2 статті 21 Закону України „Про громадські об'єднання”<sup>1</sup> передбачено право громадського об'єднання зі статусом юридичної особи брати участь у порядку, визначеному законодавством, у роботі консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів, що утворюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування для проведення консультацій з громадськими об'єднаннями та підготовки рекомендацій з питань, що стосуються сфери їхньої діяльності.

Таким чином, відповідні сегменти громадянського суспільства опосередковано через створення перерахованих вище органів мають право надавати рекомендації, що стосуються їх сфери діяльності і, в тому числі, стосовно контрольної діяльності у фінансовій та бюджетній сферах. Аналіз положень Закону України „Про органи самоорганізації населення” дає підстави говорити про наявність окремих повноважень щодо можливості здійснення бюджетного контролю на місцевому рівні, зокрема це право вносити у встановленому порядку пропозиції до проектів місцевих програм соціально-економічного і культурного розвитку відповідних адміністративно-територіальних одиниць та проектів місцевих бюджетів. Такі пропозиції є результатом здійснення контролю громадськості за бюджетною нормотворчістю та діяльністю відповідних органів місцевого самоврядування.

Уповноваженими суб'єктами громадського бюджетного контролю є інститути громадянського суспільства, під якими чинне законодавство розуміє громадські об'єднання, професійні

---

<sup>1</sup> Про громадські об'єднання : Закон України від 22 березня 2012 р. № 4572-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 1. ст.1.

спілки та їх об'єднання, творчі спілки, організації роботодавців та їх об'єднання, благодійні і релігійні організації, органи самоорганізації населення, недержавні засоби масової інформації та інші непідприємницькі товариства і установи, легалізовані відповідно до законодавства<sup>1</sup>.

Громадський бюджетний контроль мають право здійснювати профспілки, їх об'єднання щодо соціального захисту та забезпечення достатнього життєвого рівня громадян, що передбачено Законом України „Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності”, прийнятому 15 вересня 1999 року, зокрема вони беруть участь у визначенні головних критеріїв життєвого рівня, прожиткового мінімуму, а також мінімальних розмірів заробітної плати, пенсій, соціальних виплат, політики ціноутворення, розробці соціальних програм та в інших випадках, передбачених законом. Отже, на стадії бюджетної нормотворчості профспілки та їх об'єднання внаслідок здійснення бюджетного контролю за відповідними показниками проекту закону про державний бюджет можуть впливати на формування показників проекту бюджету з точки зору об'єктивності таких показників та їх відповідності конституційним правам, зокрема праву на достатній життєвий рівень.

Проведений аналіз чинного законодавства дає підстави для висновку про наявність окремих положень щодо здійснення громадського фінансового та бюджетного контролю на окремих стадіях бюджетного процесу. Але наявні правові норми у повному обсязі не врегульовують процедуру громадського бюджетного контролю, хоча розвиток суспільних відносин, реалізація принципу народовладдя та низка інших чинників спонукають до створення законодавства про громадський фінансовий (бюджетний) контроль. Разом з тим, аналіз законопроектної роботи Верховної Ради України у цій сфері свідчить про наявність спроб врегулювати ці питання. Так, наприклад, з метою захисту інтересів України та її громадян, утвердження та зміцнення конституційних засад демократичної

---

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку сприяння проведення громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади” : Постанова Кабінету Міністрів України від 05.11.2008 р. № 976 зі змінами [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/976-2008-%D0%BF>.

та правової держави та забезпечення прозорості дій органів державної влади та їх підзвітності громадянам України С. Гавришем було внесено до Верховної Ради України проект Закону України „Про громадський контроль за використанням коштів Державного та місцевих бюджетів”<sup>1</sup>. У цьому проекті визначено основні завдання громадського контролю у цій сфері, правові засади інформації про бюджети та про витрачання державних коштів, а також питання контролю уповноважених державних органів за правильністю інформації про нецільове використання бюджетних коштів. Більш вдалими за обсягом правового регулювання видається проект Закону України „Про громадський фінансовий контроль”<sup>2</sup>. У ньому пропонувалося визначити громадський контроль як „регламентовану цим законом, іншими нормативно-правовими актами діяльність інститутів громадянського суспільства та окремих громадян, без участі державних органів, щодо контролю за своєчасністю та точністю фінансового планування, обґрунтованістю, повнотою надходження, правильністю обліку та ефективністю використання публічних ресурсів, своєчасністю, правильністю і повнотою звітування про їх використання та результати діяльності розпорядників публічних ресурсів”. Суб’єктами цього виду контролю є громадські об’єднання, які спеціалізуються на діяльності зі здійснення громадського фінансового контролю; підрозділи аудиту цих об’єднань та окремі громадяни, а об’єктом - публічні ресурси та управлінські рішення їх розпорядників. У проекті визначено особливості здійснення громадського фінансового контролю, зокрема шляхом переліку прав суб’єктів контролю та спроби врегулювати окремі процедури (попередження про проведення, оформлення результатів тощо), а також обмеження щодо здійснення громадського фінансового контролю.

---

<sup>1</sup> Проект Закону України „Про громадський контроль за використанням коштів Державного та місцевих бюджетів” [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_2?id=&pf3516=4079&skl=5http://www/w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=15720&pf35401](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=4079&skl=5http://www/w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=15720&pf35401).

<sup>2</sup> Проект Закону „Про громадський фінансовий контроль” [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://publicaudit.com/ua/reports-on-audit/zakon-ukrayni-pro-gromadskij-finansovij-kontrol/>.

У проекті Закону України „Про громадські слухання”<sup>1</sup> було визначено правові засади, порядок ініціювання, підготовки та проведення громадських слухань питань загальнодержавного або місцевого значення, урахування їх результатів органами виконавчої влади й органами місцевого самоврядування та їх посадовими особами. Громадські слухання визначаються як форма безпосередньої участі членів територіальної громади, посадових осіб органів місцевого самоврядування у спільному обговоренні та прийнятті рішень з найбільш важливих питань місцевого значення. У внесеному проекті закону безпосередньо не було визначено бюджетні питання, які є предметом громадських слухань, однак аналіз змісту цього проекту дає підстави визнати таку можливість. Так, предметом громадських слухань можуть бути проекти нормативно-правових актів місцевої ради (в тому числі й проект місцевого бюджету); звіти, доповіді про роботу посадових осіб місцевого самоврядування, керівників виконавчих органів місцевих рад; доповідь про вирішення окремих питань, які зачіплюють інтереси всіх членів громади або її окремих частин.

Порядком сприяння проведення громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади визначено процедуру сприяння проведенню інститутами громадянського суспільства та громадськими радами громадської експертизи. Громадська експертиза як складова механізму демократичного управління державою, передбачає проведення інститутами громадянського суспільства, громадськими радами оцінки діяльності органів виконавчої влади, ефективності прийняття і виконання такими органами рішень, підготовку пропозицій щодо вирішення суспільно значущих проблем для їх врахування органами виконавчої влади у своїй роботі<sup>2</sup>, у тому числі й стосовно бюджетної діяльності та здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

---

<sup>1</sup> Проект Закону України „Про громадські слухання” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.googletagmanager.com/ns.html?id=GTM-WDWHJS>"height="0"width="0"style="display :none;visibility: hidden"></iframe>.

<sup>2</sup> Про затвердження Порядку сприяння проведення громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади” : Постанова Кабінету Міністрів України від 05.11.2008 р. № 976 зі змінами [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/976-2008-%D0%BF>.



Натомість в науковій літературі громадську експертизу розуміють дещо по-іншому. Так, досліджуючи питання співвідношення громадської експертизи та громадського моніторингу з точки зору європейських традицій її застосування, Н.К. Дніпренко розглядає громадську експертизу як „комплекс заходів, пов’язаний з оцінюванням інститутами громадянського суспільства ефективності розробки проектів рішень, рішень, дій органів державної влади та місцевого самоврядування з метою врахування думки громадськості”. Натомість, під громадським моніторингом автор розуміє системне та комплексне дослідження органів державної влади і місцевого самоврядування інститутами громадянського суспільства<sup>1</sup>. З іншого боку, моніторинг – це постійне ознайомлення із загальним станом підконтрольного суб’єкта чи окремими напрямками його діяльності, що передбачає систематичний збір інформації, яка може бути використана для покращання процесу управління підконтрольним суб’єктом<sup>2</sup>. Оскільки метою моніторингу є виявлення ознак, які вказують на наявність порушень бюджетного законодавства та звернення уваги на ці порушення підконтрольного суб’єкта бюджетної діяльності<sup>3</sup>, то громадський бюджетний моніторинг уявляється постійною процедурою, яка здійснюється інститутами громадянського суспільства у сфері бюджетної діяльності без повідомлення підконтрольного суб’єкта із послідувачим складанням відповідного висновку у якому мають міститися пропозиції, що мають рекомендаційний характер, зокрема стосовно усунення недоліків у бюджетній діяльності, підвищення ефективності бюджетної діяльності підконтрольного суб’єкта, вжиття заходів щодо унеможливлення порушень вимог бюджетного законодавства тощо. На нашу думку, важко погодитися із застосуванням у наведеному вище визначенні моніторингу як „дослідження”. Враховуючи лінгвістичне значення терміну „моніторинг” та особливості його здійснення як

---

<sup>1</sup> Дніпренко Н.К. Громадський моніторинг, громадська експертиза та громадський контроль: функціональний аналіз і європейські традиції застосування / Н.К. Дніпренко [Електронний ресурс]. Режим доступу : // <http://www.academy.gov.ua/ej/ej15/txts/12DNKETZ.pdf>

<sup>2</sup> Дніпренко Н.К. Громадський моніторинг, громадська експертиза та громадський контроль: функціональний аналіз і європейські традиції застосування / Н.К. Дніпренко [Електронний ресурс]. Режим доступу : // <http://www.academy.gov.ua/ej/ej15/txts/12DNKETZ.pdf>. С. 294.

<sup>3</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 180.

контрольного заходу, він є скоріше спостереженням або постійним ознайомленням зі станом бюджетної діяльності відповідного суб'єкта.

Громадський бюджетний моніторинг може здійснюватися шляхом спостереження за здійснення бюджетної політики; динаміки та тенденцій бюджетної діяльності підконтрольних суб'єктів (з метою їх виявлення та врахування); опитування; збору, систематизації та аналізу бюджетної інформації (в тому числі із засобів масової інформації). Зібраний та оброблений масив інформації щодо бюджетної діяльності є основою для виявлення тих питань, які потребують оперативного реагування. Аналіз практики застосування такого виду громадського контролю як в зарубіжних країнах, так і в Україні дозволяє з урахуванням сучасного стану бюджетної діяльності визначити такі критерії його здійснення як ефективність бюджетної діяльності; оптимальність бюджетної системи; результативність прийнятих бюджетних рішень та їх відповідність суспільним потребам; професіоналізм та компетентність суб'єктів прийняття рішень з питань бюджету; стан бюджетної дисципліни; відкритість та прозорість прийняття рішень уповноваженими суб'єктами бюджетних відносин; ступінь залучення громадськості при прийнятті рішень з питань бюджетної діяльності тощо. На нашу думку, запровадження громадського бюджетного моніторингу дозволить не лише підвищити ефективність бюджетної діяльності, а й зменшити або навіть усунути конфліктність при прийнятті бюджетно-правових актів, рішень тощо та уникнути масових акцій протесту. Але у будь-якому разі має бути обов'язковою реакція влади на результати громадського бюджетного моніторингу.

На нашу думку, громадський бюджетний моніторинг як форму громадського бюджетного контролю можна охарактеризувати як спостереження або ознайомлення інститутами громадянського суспільства із станом бюджетної діяльності або її окремими напрямками шляхом систематичного збору, систематизації та аналізу бюджетної інформації з метою надання пропозицій відповідним суб'єктам, які мають рекомендаційний характер і спрямовані на запобігання порушень

бюджетного законодавства, підвищенню ефективності бюджетної діяльності та запобігання бюджетно-правовим конфліктам.

Постановою Кабінету Міністрів України „Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики” від 03.11.2010 р. № 996 затверджено Порядок проведення консультацій з громадськістю з питань формування та реалізації державної політики. Цим порядком передбачено, що в обов’язковому порядку проводяться консультації з громадськістю у формі публічного громадського обговорення та/або електронних консультацій з громадськістю щодо проектів нормативно-правових актів, які, зокрема визначають стратегічні цілі, пріоритети і завдання у відповідній сфері державного управління (у тому числі проекти державних і регіональних програм економічного, соціального і культурного розвитку, рішення стосовно їх виконання); стосуються інтересів територіальних громад, здійснення повноважень місцевого самоврядування, делегованих органам виконавчої влади відповідними радами, а також витрачання бюджетних коштів (звіти головних розпорядників бюджетних коштів за минулий рік). Формами публічних громадських обговорень є конференції, форуми, громадські слухання, засідання за круглим столом, збори, зустрічі (наради) з громадськістю, інтернет-конференції, відео конференції<sup>1</sup>. Більш докладно питання практичної реалізації форм громадського контролю на місцевому рівні, в тому числі й громадського бюджетного контролю, визначається актами органів місцевого самоврядування (статути, порядки, положення).

Аналогічна ситуація і в споріднених з Україною державах, наприклад, в Республіці Беларусь. Законодавство Республіки Беларусь також як і українське, опосередковано передбачає можливість громадського бюджетного контролю на рівні місцевого самоврядування. Так, відповідно до ст. 5 Закону Республіки Беларусь „Про місцеве управління та самоврядування

---

<sup>1</sup> Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 р. № 996 зі змінами [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF>.

в Республіці Беларусь”<sup>1</sup> принципами місцевого управління та самоврядування визначено, зокрема народовладдя, участь громадян у місцевому управлінні та самоврядуванні, взаємодія органів місцевого управління та самоврядування, підзвітності органів місцевого самоврядування населенню, врахування суспільної думки. Формами місцевого самоврядування є збори громадян, територіальне суспільне самоуправління та інші форми. Збори громадян мають право обговорювати будь-які питання республіканського та місцевого значення, вносити по ним пропозиції або приймати рекомендації, брати участь у попередньому обговоренні проектів рішень органів місцевого управління та самоуправління з найбільш важливих питань державного та суспільного життя (в тому числі щодо бюджетних питань), оцінювати діяльність органів місцевого самоврядування (в тому числі й щодо бюджетної діяльності) тощо. Орган територіального громадського самоуправління має право вносити на розгляд Ради та її органів, виконавчих комітетів та місцевих адміністрацій пропозицій по всім питанням місцевого значення<sup>2</sup>. Аналіз законодавства Республіки Беларусь дозволяє говорити про відсутність безпосередньої вказівки на можливість громадського фінансового та бюджетного контролю, але аналізуючи зміст окремих положень, які викладені у загальному значенні, можна вважати, що як і в українському законодавстві, такі легальні форми громадського контролю можуть бути.

Науковці, аналізуючи сучасний стан правового регулювання громадського контролю, зокрема на місцевому рівні, звертають увагу на такі основні проблеми як відсутність ефективної нормативно-правової бази, недостатній обсяг та деталізація відповідної бюджетної інформації, відсутність досвіду та практичних навичок громадського бюджетного контролю, недостатня обізнаність населення<sup>3</sup>.

Проведений аналіз змісту законодавства, підзаконних нормативно-правових актів, проектів законів та наукових

---

<sup>1</sup> Карамышев А.В. Комментарий к Закону Республики Беларусь „О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь” от 20.02.1991 г. / Карамышев А.В., Дриц В.И. Мн. : Тесей, 2004. 192 с.

<sup>2</sup> Карамышев А.В. Там само. С. 25-30, 103-122.

<sup>3</sup> Лубкей Н.П. Проблемы здійснення громадського контролю за використанням коштів місцевих бюджетів. *Наукові записки*. 2010. Вип. 15. С. 35.

поглядів на структуру законодавства про громадський контроль та зміст спеціального закону дозволяє говорити про недоцільність прийняття окремого закону про громадський бюджетний контроль, а доцільно врегулювати ці питання на рівні закону про громадський фінансовий контроль, де визначити його видом бюджетний.

На нашу думку, Закон України „Про громадський фінансовий контроль в Україні” має включати Загальні положення, де визначається предмет регулювання закону, надаються визначення термінів, визначаються правові засади, завдання громадського фінансового контролю, структура відповідного законодавства, суб’єкти, об’єкти, а також види та форми громадського фінансового контролю. В наступному розділі закону, на нашу думку, потрібно визначити загальний порядок здійснення громадського фінансового контролю. В подальших розділах визначити особливості проведення видів громадського фінансового контролю, зокрема податкового та бюджетного; гарантії та питання відповідальності за порушення законодавства.

Враховуючи наведені вище міркування, на нашу думку, громадський фінансовий контроль можна визначити як врегульовану фінансовим законодавством діяльність інститутів громадянського суспільства та громадян у сфері здійснення контролю у сфері формування і використання централізованих та децентралізованих фондів коштів (публічних фінансів). При цьому під формуванням публічних фінансів розуміється не лише утворення фондів грошових коштів, а й фінансова нормотворчість.

Пропонується видами громадського фінансового контролю визначити такі: громадський бюджетний контроль, громадський податковий контроль, громадський валютний контроль, громадський контроль позабюджетних фондів коштів. Громадський бюджетний контроль – це врегульована фінансовим законодавством діяльність інститутів громадянського суспільства та громадян у сфері здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу.

Складним є питання визначення форм громадського фінансового і бюджетного контролю. Враховуючи теоретичні

надбання та праці з теорії громадського контролю, на нашу думку, правовими формами громадського бюджетного контролю можна визнати: громадські обговорення та громадські слухання з питань бюджетної політики та з питань основних показників бюджету на наступний бюджетний період, а також з питань виконання основних показників бюджету протягом бюджетного періоду; громадську експертизу (показників проекту бюджету або виконання показників бюджету); заслуховування звітів уповноважених осіб про виконання бюджету; громадський висновок з бюджетних питань; громадський бюджетний моніторинг.

Громадська бюджетна експертиза – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є дослідження, аналіз та оцінювання незалежними громадськими експертами стану бюджетної діяльності, бюджетного процесу або його окремої стадії, операцій та дій підконтрольних суб'єктів з метою надання експертних висновків та рекомендацій щодо удосконалення бюджетного процесу, стадій, операцій та дій, а також їх правового регулювання. Результатом такої експертизи є висновок незалежного громадського експерта.

Громадські слухання з питань бюджетної діяльності – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є залучення інститутів громадянського суспільства, представників органів державної влади та місцевого самоврядування до спільного обговорення та прийняття рішень з найбільш важливих питань бюджетної діяльності в Україні.

Громадські обговорення з бюджетних питань – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є вивчення, аналіз та оцінка показників інститутами громадянського суспільства із залученням представників органів державної влади та місцевого самоврядування, показників бюджетної діяльності з послідуочим виробленням пропозицій та рекомендацій щодо вдосконалення бюджетної діяльності, які мають рекомендаційний характер. Результатом таких обговорень мають стати рекомендації або пропозиції інститутів громадянського суспільства.

Громадський висновок з бюджетних питань – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є оцінка

інститутом громадянського суспільства діяльності відповідного суб'єкта бюджетного процесу як в цілому, так і на окремій стадії.

Заслуховування звітів уповноважених осіб про виконання бюджету – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є ознайомлення із результатами бюджетної діяльності як в цілому за бюджетний період, так і за окремий звітний період із послідуною оцінкою такої діяльності.

Громадський бюджетний моніторинг - це форма громадського бюджетного контролю у вигляді спостереження або ознайомлення інститутами громадянського суспільства із станом бюджетної діяльності або її окремими напрямками шляхом систематичного збору, систематизації та аналізу бюджетної інформації з метою надання пропозицій відповідним суб'єктам, які мають рекомендаційний характер і спрямовані на запобігання порушень бюджетного законодавства, підвищенню ефективності бюджетної діяльності та запобігання бюджетно-правовим конфліктам.

Законодавство про громадський бюджетний контроль має базуватися на певних принципах, якими на нашу думку, є: законність, об'єктивність, незалежність, гласність, добровільність, відкритість, свобода висловлювань.

Підсумовуючи наведені міркування щодо громадського бюджетного контролю, можна зазначити, що такий контроль за суб'єктною ознакою є видом бюджетного контролю, а за змістом його можна вважати суспільною моделлю бюджетного контролю. Отже, на нашу думку, розвиток суспільних відносин дає підстави для визнання четвертої моделі бюджетного контролю – суспільний бюджетний контроль, який передбачає передачу частини контрольних повноважень у сфері бюджетної діяльності інститутам громадянського суспільства з метою сприяння забезпеченню законного, ефективного та прозорого управління бюджетними коштами та залучення суспільства в процес контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Наявність саме інституту громадського бюджетного контролю свідчить про не лише про наявність громадянського суспільства, а й про його високий рівень самоорганізації, зрілість громадянського суспільства, про його партнерство із державою (а таке партнерство є вищим рівнем участі громадськості у

державотворенні), оскільки становлення та подальший розвиток громадського бюджетного контролю, як і громадського в цілому, залежить від стану розвитку громадянського суспільства. Громадський бюджетний контроль є інструментом зворотного зв'язку у державному управлінні між державою і суспільством.

Проведене дослідження існуючих моделей бюджетного контролю свідчить про неналежність бюджетного контролю в Україні до якоїсь з визнаних моделей бюджетного контролю. В Україні впроваджено тією чи іншою мірою усі ці моделі з превалюванням парламентської та адміністративної моделей бюджетного контролю. Розвиток суспільних відносин, процеси державотворення, втілення народовладдя та підвищення ролі суспільства у державних справах потребує впровадження моделі суспільного бюджетного контролю, для чого потрібно розробити та прийняти Закон України „Про громадський фінансовий контроль”, що сприятиме більш ефективному забезпеченню законності та правопорядку у бюджетній сфері та реальному залученню громадян до управління державними справами, створить умови для зменшення відчуження громадян від влади і сприятиме подальшій демократизації у державі.

### **3.2. Процесуально-правові засади адміністративної моделі бюджетного контролю в Україні: стан та напрями удосконалення**

У попередньому розділі було докладно проаналізовано наукові погляди на поняття моделі бюджетного контролю, а також парламентська, судова та суспільна моделі, залишивши поза увагою адміністративну модель бюджетного контролю. На нашу думку, дослідженню такої моделі потрібно присвятити окремий підрозділ, оскільки саме ця модель бюджетного контролю на стадії виконання бюджету є найбільшою за обсягом, оперативною і дозволяє в межах стадії виконання бюджету виявляти поточні проблеми й активно та оперативно на них реагувати. При цьому, не заперечуючи наукових поглядів на модель бюджетного контролю, які розглянуті у попередньому розділі, ми будемо виходити із її розуміння як „ідеальний образ”,



тобто модель як передбачена нормами права постадійна конструкція розвитку бюджетного контролю, а не як абстрактний відбиток чи образ реальності. До того ж, науковці виокремлюючи парламентську, адміністративну, судову та суспільну моделі бюджетного контролю виходять із суб'єктивної ознаки, натомість ми вкладаємо в розуміння моделі бюджетного контролю процесуальну ознаку, що, на нашу думку, не суперечить існуючим поглядам, а лише їх доповнює та розширює, що, природно відображає багатогранність такої складної бюджетно-правової категорії як „модель бюджетного контролю”.

В юридичній літературі звертається увага на те, що власне процесу фінансового контролю присвячені поодинокі наукові праці, в яких розглядаються лише окремі його аспекти, хоча при цьому потрібно відзначити праці Л.А. Савченко<sup>1</sup> та О.П. Пащенко<sup>2</sup>. Натомість проблемні питання процесу бюджетного контролю комплексно у науці фінансового права не досліджувались. Враховуючи те, що залежно від виду бюджетного контролю, за критерієм часу, процес бюджетного контролю буде мати відмінності, тому у цьому підрозділі зробимо спробу дослідити поетапно процес бюджетного контролю на стадії виконання бюджету. На нашу думку, таке дослідження дозволить узагальнити та розвинути існуючі наукові положення, виявити проблеми правового регулювання та надати пропозиції щодо його подальшого розвитку.

З урахуванням попередніх результатів дослідження, процес бюджетного контролю можна визначити як врегульовану нормами права сукупність послідовно здійснюваних дій суб'єктів бюджетного контролю з метою досягнення певного результату у встановлених законодавством формах із застосуванням відповідних методів та настанням правових наслідків. Безумовно, що запропоноване нами визначення є певною мірою узагальненим, однак, воно, на нашу думку, є вихідним положенням для подальшого дослідження.

---

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

<sup>2</sup> Пащенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 25. С. 439–446; Пащенко О.П. Правове регулювання процесу фінансового контролю (за законодавством України) : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2005. 210 с.

Пізнання процесу бюджетного контролю потребує з'ясування його стадій, а сам поділ, як вірно акцентує увагу Л.А. Савченко, обумовлений необхідністю його правової регламентації, структуризації, правильного розподілу засобів і можливостей, необхідних для більш ефективного виконання його завдань<sup>1</sup>. Виділення стадій, вірно звертає увагу О.П. Пашенко, обґрунтовується вимогою визначення послідовності операцій та дій, що здійснюються в процесі фінансового контролю, а це дасть змогу простежити діяльність контролюючих суб'єктів та удосконалити та підвищити ефективність контрольної діяльності<sup>2</sup>. Таким чином, постадійне дослідження процесу бюджетного контролю дозволить виявити існуючі недоліки бюджетного законодавства у цій частині, проблеми практики його застосування та розробити науково обґрунтовані пропозиції щодо подальшого вдосконалення як законодавства, так і практики його застосування.

У дослідженнях юристів, пише Л.М. Касьяненко, дотепер відсутня єдина думка щодо співвідношення понять „процес” і процедура”. Науковець обґрунтовує ємність поняття процесу порівняно із процедурою, яка має самостійне значення, а ґрунтовний аналіз цих питань дозволив зробити цінний науковий висновок про їх тісний взаємозв'язок, співвідносність, але не ідентичність. Процедура є нормативно встановленим порядком здійснення певної діяльності, а процес реалізується через конкретні правові процедури<sup>3</sup>. Саме тому, говорячи про процес бюджетного контролю ми нібито ототожнюємо його із бюджетним процесом, а сам процес бюджетного контролю включає його завершений цикл – від попереднього до наступного. Тому, поділяючи думку В.Д. Чернадчука стосовно розуміння бюджетної процедури як „врегульованим бюджетно-правовими нормами порядком ведення, розгляду, здійснення, виконання тощо”<sup>4</sup>, вважаємо, що в межах поточного бюджетного

<sup>1</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 221.

<sup>2</sup> Пашенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. Держава і право. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 25. С. 440-441.

<sup>3</sup> Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. С. 47-55.

<sup>4</sup> Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С. 27.

контролю потрібно говорити про процедуру поточного бюджетного контролю, не заперечуючи її постадійний або точніше – поетапний розвиток. Таке положення узгоджується з існуючими в науці фінансового права положеннями про визнання таких видів фінансового процесу як бюджетний та контрольний<sup>1</sup>.

Діяльність контролюючих суб'єктів пов'язана із логічною послідовністю операцій, пише О.П. Пашенко, які простежуються у свідомості цього суб'єкта, а логічність дій спрямовує процес фінансового контролю на послідовність його стадій, спрямованих на досягнення спільної мети<sup>2</sup>. У загальному розумінні, стадія – це „певний момент, період, етап у житті, розвитку кого-, чого-небудь, які мають свої якісні особливості”<sup>3</sup>. Стадія процесу фінансового контролю – це певний його етап, що має конкретні завдання і функції, специфічний статус його учасників, особливості їх дій, що виникають, змінюються і припиняються на підставі юридичних фактів та мають документальне закріплення<sup>4</sup>. Такий підхід поділяє і Л.А. Савченко, вірно акцентуючи увагу у наведеному визначенні на відносній самостійності кожного етапу, що має просторово-часові межі<sup>5</sup>. На проблемі стадійності як просторово-часових, динамічних характеристиках юридичного процесу акцентує увагу і Л.М. Касьяненко<sup>6</sup>. Стадія процесу – це динамічна, відносно замкнена сукупність закріплених чинним законодавством способів, методів і форм, що виражають або передбачають здійснення процесуально-правових вимог і відображають просторово-часові аспекти процесуальної діяльності та забезпечують логічно-функціональну послідовність здійснення конкретних дій, досягнення правового процесуального результату<sup>7</sup>. Таке визначення поняття стадії юридичного процесу та його трансформація в площину

<sup>1</sup> Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. С. 71.

<sup>2</sup> Пашенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 25. С. 441.

<sup>3</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С.1186.

<sup>4</sup> Пашенко О.П. Там само. С.442.

<sup>5</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 222.

<sup>6</sup> Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. С. 73.

<sup>7</sup> Горшенев В.М. Теория юридического процесса / [Горшенев В.М., Крыпин В.Г., Мельников Ю.И. и др.] ; под ред. В.М. Горшенева. Х. : Вища школа, 1985. С. 130.

дослідження фінансово-правового процесу дозволило Л.М. Касьяненко зробити висновок про наявність двох стадій юридичного процесу: стадії логічної послідовності і стадії функціонального призначення<sup>1</sup>. Процес здійснення державного фінансового контролю, вважає А.О. Монаєнко, складається з двох етапів: описового, пов'язаного зі збором фактів і первісним групуванням та логіко-аналітичного, який надає повний аналіз фактів і поєднує якісні і кількісні методи наукового пізнання<sup>2</sup>.

У фінансово-правовій літературі склалися різні погляди на проблему виділення стадій фінансового та бюджетного контролю, наприклад, Л.А. Савченко виділяє такі стадії фінансового контролю як: підготовка, виконання контрольних заходів, прийняття рішення за результатами контролю, виконання прийнятого рішення<sup>3</sup>. Натомість Л.М. Касьяненко стадіями фінансового контролю вважає: планування, підготовки, складання програми, організація контролю на місці, документальна та фактична перевірка, систематизація матеріалів перевірки, складання відповідного правового документа<sup>4</sup>.

На основі критичного аналізу існуючих поглядів на стадії фінансового контролю О.П. Пащенко робить висновок про те, що у деяких випадках відбувається змішування, об'єднання самостійних стадій, в інших – поділ стадій на окремі етапи, які складають зміст однієї стадії, у деяких випадках назва не відображає зміст стадії. Разом з тим, пропонує визнати стадіями фінансового контролю: планово-підготовчу; встановлення фактичних обставин справи та узагальнення результатів; підготовку та прийняття рішення за результатами контролю, а також вироблення рекомендацій щодо удосконалення діяльності підконтрольних об'єктів; контроль за виконанням рішення, прийнятого за результатами вжиття заходів щодо примусового його виконання. Перераховані стадії автор вважає основними, пояснюючи це тим, що наявності необхідних підстав можна

---

<sup>1</sup> Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. С. 76.

<sup>2</sup> Монаєнко А.О. Правові основи фінансового контролю : навч. посібник. Запоріжжя : КПУ, 2008. С. 46-47.

<sup>3</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 224.

<sup>4</sup> Касьяненко Л.М. Там само. С. 78.

виокремити ще дві додаткові стадії: оскарження дій та рішень органів фінансового контролю; проведення повторної перевірки на вимогу вищестоящего органу<sup>1</sup>.

Визначення стадій чи етапів фінансового контролю містяться і в нормативно-правових актах. Так, зокрема у Методиці проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання<sup>2</sup> визначено чотири етапи проведення фінансового аудиту: планування аудиту діяльності, підготовка програми аудиту діяльності, перевірка факторів ризику та звітування про результати аудиту діяльності. Стандартами державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна<sup>3</sup>, які втратили чинність, було передбачено планування, організацію та виконання контрольних заходів, документування результатів та формування матеріалів контрольних заходів, оприлюднення результатів.

Однак, якщо стадії фінансового контролю, незважаючи на різноманіття наукових поглядів, певною мірою досліджувалися, то проблематика стадій бюджетного контролю все ще залишається поза увагою науковців. Ґрунтовний аналіз наукових поглядів на питання стадій фінансового контролю, зокрема Л.М. Касьяненко<sup>4</sup>, А.О. Монаєнка<sup>5</sup>, В.П. Нагребельного<sup>6</sup>, О.П. Пащенко<sup>7</sup>, М.М. Ровинського<sup>8</sup>, Л.А. Савченко<sup>9</sup> дозволяє з

---

<sup>1</sup> Пащенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 25. С. 443-444.

<sup>2</sup> Методика проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2014 р. № 728 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14/print1455519161799149>

<sup>3</sup> Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 09.08.2002 р. № 168. *Офіційний вісник України*. 2002. № 38. Ст. 1803.

<sup>4</sup> Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. С. 58-106.

<sup>5</sup> Монаєнка А.О. Правові основи фінансового контролю : навч. посібник. Запоріжжя : КПУ, 2008. С. 46-58.

<sup>6</sup> Нагребельний В.П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Нагребельний В.П., Чернадчук В.Д., Сухонос В.В. ; за ред. В.П. Нагребельного. Суми : ВТД Університетська книга, 2004. С. 144-160.

<sup>7</sup> Пащенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 25. С. 439-445.

<sup>8</sup> Ровинский Н.Н. Финансовый контроль в СССР. М. : Госфиниздат, 1947. С. 71-82.

<sup>9</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник] . К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 221-238.

урахуванням специфіки застосування цього виду контролю у сфері бюджетної діяльності, а саме при здійсненні поточного бюджетного контролю запропонувати авторське бачення стадій поточного бюджетного контролю та їх змісту. Виокремлення та з'ясування змісту стадій дозволить вирішити два завдання: наукове, яке полягає у поглибленому вивченні правової природи цієї складної бюджетно-правової категорії; виявлення актуальних теоретичних питань, які потребують свого вирішення та практичне, яке полягає у подальшому вдосконаленні правового регулювання контрольних бюджетних відносин на стадії виконання бюджету.

Л.А. Савченко пише, що підготовча стадія складається із декількох етапів (планування та організація виконання контрольних заходів), які визначають її зміст і складаються із сукупності здійснюваних дій, які в подальшому сприяють належному здійсненню безпосередньо контрольних дій<sup>1</sup>. Натомість М.М. Ровинський не виділяє окремо стадію планування, а вважає першою стадією - підготовку і організацію контролю<sup>2</sup>, охоплюючи тим самим і планування контрольних заходів. М.Т. Белуха навпаки не визнає стадію планування, вважаючи її такою, що знаходиться поза межами фінансового процесу<sup>3</sup>. О.П. Пащенко вважає першою стадією планово-підготовчу (планування і підготовка до проведення фінансового контролю) на якій визначаються суб'єкт контрольної діяльності, підконтрольний об'єкт, форми і методи контролю<sup>4</sup>.

Таким чином, ми бачимо різноманіття наукових поглядів, що зумовлено тлумаченням цих понять у словниках, де стадія розкривається у тому числі через етап, а етап – через стадію. Одним із значень терміну „етап” є його визначення як „окрема частина чого-небудь. ... Окремий момент, період, стадія розвитку”<sup>5</sup>, а стадія – це „певний момент, період, етап у житті,

---

<sup>1</sup> Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник] . К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 224.

<sup>2</sup> Ровинский Н.Н. Там само. С. 71-73.

<sup>3</sup> Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля : [учебник]. К.: Выща школа, 1990. 279 с.

<sup>4</sup> Пащенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 25. С. 443.

<sup>5</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 267.

розвитку кого-, чого-небудь, які мають свої якісні особливості”<sup>1</sup>. Якщо порівняємо два наведених визначення, то, на перший погляд, вони нібито не відрізняються, але ґрунтовний аналіз визначень дає підстави для їх розмежування за „якісними особливостями”. Такими якісними особливостями уявляється сутнісний зміст.

Планування є послідовним процесом, який включає сукупність дій, спрямованих на якісне формування, розгляд, погодження та затвердження плану контрольних заходів. Організація ж контрольних заходів передбачає вивчення нормативно-правового забезпечення діяльності підконтрольного суб’єкта у сфері, що є об’єктом бюджетного контролю; складання програми контрольних заходів та інформування підконтрольного суб’єкта. Отже їх поєднує попередній характер дій, спрямованих в подальшому на забезпечення здійснення поточного бюджетного контролю, а розрізняються вони за часово-змістовною ознакою. Така ознака включає визначену бюджетним законодавством послідовність „планування – організація”, а також різними для них метою і завданнями, підставами (де план як результат планування є підставою для організації бюджетного контролю), особливостями суб’єктного складу (у вузькому розумінні) та фіксацією результату.

Поняття планування у нормативно-правових актах, що регулюють окремі форми поточного бюджетного контролю надається по-різному, наприклад, планування аудиту діяльності як першого етапу аудиту діяльності, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об’єкта аудиту і передбачає збір та аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об’єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об’єктом аудиту визначених цілей, завдань та набуття кращого досвіду діяльності інших суб’єктів господарювання<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 1186.

<sup>2</sup> Методика проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб’єктів господарювання : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2014 р. № 728 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14/print1455519161799149>

Отже, у наведеному визначенні планування вважається першим етапом, який включає збір інформації та її оцінку.

Збір інформації включає отримання базової інформації про об'єкт аудиту, включаючи інформацію про специфіку його діяльності, збір нормативно-правових актів, отримання установчих, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, матеріалів попередніх контрольних заходів. Оцінка зібраної інформації полягає в її аналізі, формуванні загального уявлення про вимоги, яким повинна відповідати діяльність підконтрольного об'єкта, встановленні відхилень від норм та завдань, а також визначенні факторів ризику (ризикових операцій). А якщо проаналізувати зміст розділу III Методики проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, то можна виділити й складання плану та його затвердження і саме це становить зміст стадії планування. До речі в наступному розділі Методики вказується, що отримана та проаналізована інформація підлягає уточненню, але вже на другому етапі, який називається „підготовка програми аудиту”. Такий стан нормативного та методичного забезпечення і дав підстави для визнання першої стадії як „планово-підготовчої”<sup>1</sup>. Тому, на нашу думку, з метою плутанини і потрібно чітко визначити стадії (етапи) поточного бюджетного контролю та наділити їх змістом, а в спеціальних нормативно-правових актах, які регламентують окремі форми (чи види) контролю визначити лише особливості, які властиві для останніх, тобто постає завдання оптимізації та уніфікації контрольних процедур.

Тож, уявляється доцільним вважати стадіями поточного бюджетного контролю: планування, організацію, реалізацію, прийняття рішення (оцінювання), виконання рішення за результатами контрольних заходів та контроль виконання рішення.

Планування контрольних заходів є врегульованою нормами права сукупністю дій уповноважених суб'єктів, спрямованих на підготовку, розгляд, погодження та затвердження плану

---

<sup>1</sup> Пашенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корещького НАН України, 2004. Вип. 25. С. 443.



контрольних заходів. План контрольних заходів є затвердженим у встановленому законодавством порядку переліком контрольних заходів із необхідним обґрунтуванням та строками їх проведення, підконтрольних суб'єктів, контрольних періодів та іншою інформацією, яка необхідна для забезпечення ефективного бюджетного контролю.

У наведеному визначені під контрольним періодом потрібно розуміти період діяльності підконтрольного суб'єкта, який охоплюється контрольним заходом. План контрольних заходів є підставою реалізації права контролюючих суб'єктів на здійснення контрольних заходів.

Другою стадією поточного бюджетного контролю є організація контрольних заходів (організаційна стадія). У процесуальному значенні організація означає „дія за значенням організовувати” тобто „здійснювати певні заходи громадського значення, розробляючи їх підготовки й проведення”<sup>1</sup>. Організаційна стадія, вважає М.Т. Белуха, передбачає вибір об'єкта та організаційно-методичну підготовку<sup>2</sup>, що відображено у сучасних Методичних рекомендаціях та нормативно-правових актах, які регулюють порядок проведення певних видів бюджетного контролю, хоча така стадія називається по-іншому, наприклад „підготовка програми аудиту”. Однак, якщо проаналізувати відповідний розділ, зокрема розділ IV Методики<sup>3</sup>, то його зміст складає те, що коротко визначає М.Т. Белуха.

Організаційна стадія включає комплекс дій щодо підготовки до контрольних заходів. Така підготовка, акцентує увагу В.П. Нагребельний, повинна розпочатися з набуття уповноваженими особами права на виконання контрольних заходів. Безпосередньому ж їх виконанню передують інформаційна та документаційна підготовка зазначених осіб, що включає вивчення нормативно-правової бази, збір інформації, складання програми контрольного заходу та її затвердження, а у випадках,

---

<sup>1</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 679.

<sup>2</sup> Белуха Н.Т. Теорія фінансово-хозяйственного контролю : [учебник]. К.: Выща школа, 1990. С.79.

<sup>3</sup> Методика проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2014 р. № 728 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14/print1455519161799149>

передбачених законодавством – інформування керівництва підконтрольного суб'єкта<sup>1</sup>. Таку точку зору поділяє і Л.А. Савченко, доповнюючи певними рекомендаціями, зокрема щодо доцільності вивчення звітних даних та іншої інформації про підконтрольний суб'єкт<sup>2</sup>.

Іншою інформацією, на нашу думку, може бути й інформація, зокрема із засобів масової інформації, результати журналістських та інших незалежних розслідувань, звернення громадськості про порушення бюджетного законодавства підконтрольним суб'єктом, матеріали попередніх перевірок. Весь цей комплекс інформації і надає можливість контролюючим особам, по-перше, зорієнтуватися у стані правового регулювання відповідних відносин і, по-друге, сформулювати первинне загальне уявлення про стан та динаміку бюджетної діяльності підконтрольного суб'єкта. На цій стадії відбувається попереднє ознайомлення із станом та тенденціями підконтрольного суб'єкта завдяки поєднанню двох елементів: пізнавального (ознайомлення із законодавством та станом підконтрольного суб'єкта) та логіко-аналітичного (аналіз якісно-кількісних показників попередньої бюджетної діяльності). І саме це дозволить виявити тенденції у підконтрольній сфері бюджетної діяльності та окреслити ймовірні проблемні питання на яких потрібно зосередитись при виконанні контрольних заходів

Організація контрольних заходів є врегульованою нормами права сукупністю дій контролюючого суб'єкта, спрямованих на здійснення визначених законодавством заходів щодо розроблення програми контрольних заходів та підготовки щодо їх здійснення.

На організаційній стадії відбувається юридичне пізнання, яке, на думку С.С. Алексєєва, складається з двох різновидів: по-перше, із пізнання права, правових приписів, що утворюють юридичну основу правозастосування, і, по-друге, із пізнання фактичних обставин справи<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Нагребельний В.П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Нагребельний В. П., Чернадчук В.Д., Сухонос В.В. ; за ред. В.П. Нагребельного. Суми : ВТД Університетська книга, 2004. С. 150-151.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 225.

<sup>3</sup> Алексєєв С.С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. Свердловск : Мин-во высшего и среднего спец. образования РСФСР; Свердловский юрид. ин-т, 1972–1973. Т. 2: Нормативные юридические акты, применение права, юридическая наука (правоведение). 1973. С. 224.

Однак, це положення стосовно бюджетного контролю потребує деяких уточнень і коригувань. Усвідомлення та трансформація наведеного положення в площину цього дослідження дозволяє говорити про те, що пізнання права та пізнання характеристики підконтрольного суб'єкта становлять зміст другої стадії, а пізнання фактичних обставин – зміст третьої стадії, яку О.П. Пащенко визначає як „встановлення фактичних обставин справи та узагальнення результатів”<sup>1</sup>, з чим важко погодитися.

На третій стадії і здійснюється практично бюджетний контроль, а не встановлюються „фактичні обставини справи”, оскільки справи як такої немає і мова йде не про узагальнення результатів, а про їх встановлення та фіксацію.

Третя стадія – реалізація контрольних заходів, яка передбачає їх здійснення безпосередньо на підконтрольному об'єкті або, у випадку проведення невиїзного контрольного заходу, у приміщенні контролюючого суб'єкта за умови надання усіх необхідних документів та інформації. За загальним уявленням реалізація означає „дія за значенням реалізовувати”, тобто „здійснювати, робити реальним, втілювати що-небудь у життя”<sup>2</sup>, тому на цій стадії відбувається реалізація плану контрольних заходів. Контролюючий суб'єкт за наявності визначених законодавством підстав реалізує свої суб'єктивні бюджетно-контрольні права та обов'язки, забезпечуючи динаміку, а точніше – розвиток контрольного процесу. Сукупність таких прав та обов'язків складають повноваження контролюючого суб'єкта, які визначені, зокрема Бюджетним кодексом України<sup>3</sup>, а також іншими законами та підзаконними нормативно-правовими актами, зокрема Законом України „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”<sup>4</sup>, Положенням про Міністерство фінансів України<sup>1</sup>,

---

<sup>1</sup> Пащенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 25. С. 443.

<sup>2</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 1018.

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

<sup>4</sup> Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

Положенням про Державну аудиторську службу України<sup>2</sup>, Положенням про Державну казначейську службу України<sup>3</sup> тощо. На нашу думку, назва даної стадії як реалізація контрольних заходів відповідає її змісту, оскільки в процесі здійснюється реалізація суб'єктивних прав та обов'язків і, відповідно, реалізація контрольної функції у бюджетних правовідносинах.

Такий погляд, на нашу думку, не суперечить положенню про визнання цієї стадії як „виконання контрольних заходів”, що, на думку Л.А. Савченко, передбачає встановлення фактичних обставин справи, шляхом проведення відповідних контрольних дій, тобто безпосереднє дослідження підконтрольного суб'єкта<sup>4</sup>. У науковій літературі висловлено думку про дослідницький характер цієї стадії та виділено такі етапи: переддослідницький (передуює безпосередньому встановленню обставин справи) та дослідницький (пов'язаний з дослідженням обставин справи)<sup>5</sup>. Такий підхід поділяє і Л.А. Савченко, пропонуючи доповнити третім етапом – підготовка супровідної, офіційної та додаткової документації<sup>6</sup>. В цілому, ці три етапи й становлять зміст третьої стадії бюджетного контролю, акцентуючи увагу на пізнавальному характері цієї стадії та фіксації об'єкту пізнання. Однак, з точки зору технологічної, слушною видається думка О.П. Пашенко про те, що на цій стадії відбувається зіставлення результатів фактичного виконання з наміченими цілями та з дотриманням чинного законодавства, тобто відбувається правова кваліфікація стану об'єкту бюджетного контролю.

Важливим моментом у реалізації контрольних заходів є їх документування. Документування контрольних заходів, як

---

<sup>1</sup> Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.

<sup>2</sup> Про затвердження Положення Про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF>.

<sup>3</sup> Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF>.

<sup>4</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 227.

<sup>5</sup> Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля : [учебник]. К. : Выща школа, 1990. С. 82.

<sup>6</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 228.

визначалося у стандартах<sup>1</sup>, це „формування масиву документально зафіксованої інформації константувального та аналітичного характеру про організаційно-правову та фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, де проводились контрольні заходи, який повинен забезпечувати розкриття теми контрольного заходу”. Така документація має складатися з двох блоків: оперативна (яка містить проміжні результати контрольного заходу) та підсумкова (визначена бюджетним законодавством документація, яка відображає результат контрольного заходу і є підставою для прийняття рішення стосовно дотримання бюджетного законодавства підконтрольним суб'єктом). Разом з тим, виокремлюються й інші блоки документації, яка створюється в процесі здійснення контрольних заходів<sup>2</sup>. На нашу думку, з урахуванням особливостей бюджетного контролю можна виділити такі блоки документації, які створюються при реалізації контрольного заходу у сфері бюджетної діяльності: робоча (складена за результатами контрольних заходів і являє собою неофіційні записи де уповноважена особа фіксує отриману при реалізації контрольного заходу інформацію, що не має юридичного значення), офіційна (складена за результатами контрольних заходів і є сукупністю документів, складання яких передбачено бюджетним законодавством), додаткова (складена за результатами контрольних заходів, оформлена як додатки і підтверджує підсумки дослідження об'єкту бюджетного контролю за окремими напрямками або сферами бюджетної діяльності) та супровідна (яка може мати офіційний та неофіційний характер). Сукупність перерахованої вище документації становлять матеріали контрольного заходу, а процес їх складання є документуванням контрольних заходів.

Документування контрольного заходу є безперервним процесом фіксації отриманої в процесі реалізації контрольного

---

<sup>1</sup> Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 09.08.2002 р. № 168. Офіційний вісник України. 2002. № 38. Ст. 1803.

<sup>2</sup> Нагребельний В.П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Нагребельний В.П., Чернадчук В.Д., Сухонос В.В. ; за ред. В.П. Нагребельного. Суми : ВТД Університетська книга, 2004. С. 152-157; Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 229-232.

заходу інформації на відповідних носіях, яка відображає проміжний або кінцевий результат, або є необхідною для його досягнення.

Реалізація контрольних заходів є врегульованою нормами права сукупністю дій контролюючого суб'єкта, спрямованих на виконання плану контрольних заходів шляхом пізнання об'єкту бюджетного контролю, його порівняння із встановленою нормами бюджетного права моделлю, виявленню відхилень та безперервною фіксацією шляхом документування контрольного заходу з метою досягнення встановленого результату. Таким результатом є висновок про відповідність бюджетно-правової реальності бюджетно-правовій моделі, який відображається у відповідному підсумковому документі – довідці, акті тощо на підставі яких приймається відповідне рішення.

Наступна стадія полягає у прийнятті уповноваженою особою рішення за результатами контрольного заходу – індивідуальний акт застосування норми права (офіційна форма та підсумок вираження контрольного заходу), який встановлює, змінює або відмінює окремі суб'єктивні права та/чи обов'язки підконтрольного суб'єкта. Форма та зміст такого акту визначається законодавством або підзаконними нормативно-правовими актами.

Стадія прийняття рішення, слушно звертає увагу О.П. Пашенко, є однією із найбільш відповідальних. У рішенні надається оцінка дій підконтрольного суб'єкта та створюються умови для притягнення до відповідальності винних осіб. На підставі результатів контрольного заходу готуються висновки і пропозиції, в яких надається оцінка встановленим недолікам і порушенням та приписи щодо їх усунення<sup>1</sup>. Таким чином, автор вірно акцентує увагу на підсумковому акті як оцінці встановлених недоліків і порушень. Цей підсумковий акт і є оцінкою бюджетної діяльності підконтрольного суб'єкта, яка здійснюється на основі пізнання об'єкта бюджетного контролю. Саме тому, на нашу думку, цю стадію і можна визначити як оцінювання, а точніше – оцінювання результатів контрольного заходу. Якщо не встановлено порушень бюджетного

---

<sup>1</sup> Пашенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корещького НАН України, 2004. Вип. 25. – С. 444.

законодавства, то ця стадія є завершальною, якщо встановлені порушення настають визначені бюджетним законодавством наслідки.

В юридичній літературі зустрічаються погляди відповідно до яких стадія прийняття рішення не виділяється в окрему стадію, а вважається завершальним етапом попередньої стадії. Так, наприклад, В.М. Горшенев та І.Б. Шахов, акцентуючи увагу на тому, що форма рішення повинна знаходитися у нерозривному зв'язку з правовими та моральними вимогами, яким повинен відповідати зміст рішення, а саме оформлене рішення має означати офіційне завершення дій даної стадії<sup>1</sup>. З урахуванням визначених раніше нами критеріїв все ж таки потрібно визнати стадію прийняття рішення або оцінювання результатів контрольного заходу. Результатом же оцінювання є прийнятий уповноваженою особою індивідуальний акт застосування норми права, який має правові наслідки та підлягає оприлюдненню.

Виконання рішення є процесом усвідомлення його змісту та трансформацією його приписів в площину бюджетної діяльності для виправлення ситуації, приведення цієї діяльності відповідно до вимог бюджетного законодавства та унеможливлення здійснення порушень у подальшій бюджетній діяльності підконтрольного суб'єкта. В процесі виконання рішення за результатами контрольного заходу застосовується тимчасове обмеження певних суб'єктивних бюджетних прав та покладання додаткових юридичних обов'язків.

При виконанні рішення мають застосовуватися, а у випадках, передбачених бюджетним законодавством, застосовуються правові обмеження. Правові обмеження є встановленими нормами права межами в яких мають діяти суб'єкти, виключення певних можливостей у діяльності<sup>2</sup>, наприклад, як реакція на порушення бюджетного законодавства заборони (наприклад, зупинення операцій з бюджетними коштами чи дії рішення про місцевий бюджет), призупинення (наприклад, призупинення бюджетних асигнувань) тощо.

---

<sup>1</sup> Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / Горшенев В.М., Шахов И.Б. М. : Юрид. лит., 1987. С. 172.

<sup>2</sup> Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве : [монография] / Малько А.В. [2-е изд., перераб. и доп.]. М. : Юристъ, 2004. С. 91.

Виконання рішення за результатами контрольного заходу є врегульованою нормами права сукупністю дій підконтрольного суб'єкта стосовно виконання приписів акту контролюючого суб'єкта про застосування норми права, прийнятого за результатами контрольного заходу із зазнанням правових обмежень: тимчасового обмеження суб'єктивних бюджетних прав та покладання додаткових юридичних обов'язків.

Заключною стадією, вважає О.П. Пашенко, є перевірка виконання рішення, прийнятого за результатами проведених контрольних дій. Така перевірка полягає у здійсненні контролю за виконанням рішення підконтрольним суб'єктом, аналізі отриманих від нього відповідей, контролі за усуненням виявлених порушень та інших недоліків<sup>1</sup>. На нашу думку, сумнівним уявляється визначення цієї стадії як „перевірка”, оскільки у цьому випадку можуть бути використані й інші форми бюджетного контролю, наприклад, спостереження. Тому, заслуговує на підтримку думка Л.А. Савченко про назву цієї заключної стадії як „контроль виконання”<sup>2</sup>.

На цій стадії здійснюється власне контроль за виконанням рішення контролюючого суб'єкта, прийнятого за результатами контрольного заходу у сфері бюджетної діяльності, тобто здійснюється нібито „контроль контролю”, який має похідний, допоміжний та обслуговуючий характер. В процесі його здійснення застосовуються різні форми, в тому числі й інформація від підконтрольного суб'єкта щодо виконання цього рішення, яка аналізується, перевіряється і є підставою для застосування правових стимулів стосовно підконтрольного суб'єкта.

Наприклад, за результатами аналізу отриманої інформації про усунення порушення бюджетного законодавства та підтверджених документів контролюючий суб'єкт, який прийняв рішення про призупинення бюджетних асигнувань, приймає рішення про їх відновлення.

---

<sup>1</sup> Пашенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. Вип. 25. С. 444.

<sup>2</sup> Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 236.



Застосування правових стимулів як правових спонукань до законних дій<sup>1</sup>, дають підстави говорити про доцільність та ефективність застосування при бюджетному контролі бюджетно-правового стимулювання, яким є процес впливу правових стимулів на інтереси підконтрольного суб'єкта. Але, таке застосування є дещо іншим, ніж в звичайному сенсі, оскільки застосовується до підконтрольного суб'єкта-порушника бюджетного законодавства при належному, добросовісному та достроковому виконанні ним приписів. І саме тому, законодавець або інша нормотворча структура при прийнятті нових законодавчих та підзаконних актах (в межах визначеної законодавством компетенції) має широко застосовувати такі правові стимули.

Контроль виконання рішення є врегульованою нормами права сукупністю дій контролюючого суб'єкта щодо аналізу та оцінки виконання прийнятого підконтрольним суб'єктом рішення, результатом чого є настання визначених бюджетним законодавством правових наслідків.

Виділення та аналіз змісту стадій поточного бюджетного контролю дозволило з'ясувати сутність цього виду контролю, послідовність дій при його здійсненні, особливості здійснення окремих контрольних операцій, що показує його динаміку (розвиток). Разом з тим, виявлено низку проблемних питань, які потребують свого вирішення і, насамперед, це термінологічні проблеми, проблеми формування понятійного апарату та проблеми правового регулювання, яке, в свою чергу, потребує подальшого вдосконалення. На нашу думку, таке вдосконалення має відбуватися у таких напрямках: уніфікація, оптимізація та стандартизація бюджетного контролю.

Вироблення наукового підходу щодо уніфікації контрольних бюджетних процедур зумовлена необхідністю посилення гарантій законності у сфері бюджетного контролю, які формують запобіжники порушення бюджетного законодавства та створюють умови довіри громадян до держави. Сучасний стан правового регулювання бюджетного контролю характеризується його динамічністю. У бюджетному та суміжних галузях

---

<sup>1</sup> Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве : [монография] / Малько А.В. [2-е изд., перераб. и доп.]. М. : Юристъ, 2004. С. 61.

законодавства визначено компетенцію контролюючих суб'єктів у сфері здійснення бюджетного контролю, його форми й методи. Натомість процедури здійснення контрольних заходів визначаються підзаконними нормативно-правовими актами або методиками.

За загальним уявленням, уніфікація – це „зведення чогонебудь до єдиної форми, системи, єдиних нормативів”<sup>1</sup>. В наукових юридичних джерелах уніфікація визначається як процес приведення права до єдиної системи, усунення розбіжностей і надання одноманітності правовому регулюванню подібних видів суспільних відносин<sup>2</sup>.

Уніфікація як один із напрямів вдосконалення в контексті цієї роботи розглядається як уніфікація контрольньо-бюджетної термінології (статична уніфікація), так і як уніфікація контрольних процедур, їх правового регулювання (динамічна уніфікація). Уніфікація контрольньо-бюджетної термінології зумовлена тим, що одне і те ж бюджетно-правове явище називається різними термінами, або одним терміном охоплено декілька інколи навіть різних явищ, на що вже зверталась увага. Зведення існуючих різних термінів в єдину систему і заміна цих термінів на єдиний спростить усвідомлення його змісту, а надання сучасного визначення дозволить суб'єктам контрольньо-бюджетних правовідносин розуміти його в єдиному значенні, що дозволить уникнути різного тлумачення змісту одного й того ж бюджетно-правового явища. Тому похідним від завдання уніфікації термінології є вдосконалення визначень бюджетно-правових понять та термінів.

Уніфікація контрольних процедур має відбуватися у їх зведенні до однотипових, які б і врегульовувалися відповідними нормативно-правовими актами. Спроби такого зведення робилися деякими науковцями, наприклад О.В. Чернадчук у своїй дисертаційній роботі визначив три напрями здійснення бюджетного контролю: контроль відповідності, контроль

---

<sup>1</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 1297.

<sup>2</sup> Великий енциклопедичний юридичний словник / [Шемшученко Ю.С., Горбатенко В.П., Касяненко Ю.Я. та ін. ] ; за ред. Ю. С. Шемшученка. К. : ТОВ Видавництво “Юридична думка”, 2007. С. 921.

ефективності та контроль звітності<sup>1</sup> і у цих напрямках має відбуватися уніфікація нормативно-правових актів. При цьому автор особливу увагу звертає на нормативне забезпечення здійснення контролю звітності (бюджетного моніторингу). В цілому ж завданнями контрольної-бюджетної уніфікації можна визначити, по-перше, це приведення контрольної-бюджетної термінології до єдності та вдосконалення визначень цих єдиних (з точки зору назви бюджетно-правового явища) термінів. По-друге, це приведення системи бюджетних нормативно-правових актів, які регулюють різні контрольні процедури до єдиної системи, усунення розбіжностей між ними і надання одноманітності правовому регулюванню контрольних бюджетних відносин. Результатом проведеної уніфікації має стати єдиний термінологічний масив контрольної-бюджетної термінології з сучасними завершеними їх визначеннями, усунення розбіжностей при визначенні стадій поточного бюджетного контролю, процесуального порядку їх здійснення, а також забезпечення одноманітності у наукових поглядах на сутність стадій поточного бюджетного контролю.

Другим напрямом вдосконалення, на нашу думку, потрібно визнати оптимізацію. За загальним уявленням оптимізація – це „надання чому-небудь оптимальних, найбільш сприятливих властивостей, співвідношень. // Покращання характеристик системи”<sup>2</sup>. На оптимізацію як один із напрямів вдосконалення правового регулювання бюджетних відносин, але з точки зору оптимізації юридичного складу, звертає увагу В.Д. Чернадчук<sup>3</sup>. Натомість, оптимізація бюджетного контролю має відбуватися за двома напрямками: оптимізація системи контролюючих суб’єктів та їх організаційної структури (структурна оптимізація) та оптимізація контрольних заходів та процедур (процесуальна оптимізація). Оптимізація бюджетного контролю має передбачати вибір того варіанту із чисельності існуючих або запропонованих, якій найбільше відповідає певним умовам та

---

<sup>1</sup> Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук. К., 2010. С. 167.

<sup>2</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 677.

<sup>3</sup> Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С. 420-424.

вимогам. Оптимізація базується на принципі оптимальності бюджетного контролю і передбачає конкуренцію між різними запропонованими якісно-кількісними варіантами за встановленими вимогами та умовами з метою виявлення найбільш ефективного результату. Оптимізація є постійним динамічним процесом, що відбувається в Україні шляхом оптимізації та вдосконалення структури органів фінансового та бюджетного контролю, а також в процесі здійснення такої форми поточного бюджетного контролю як аудит ефективності виконання бюджетних програм, де одним із критеріїв є критерій економності.

Третім напрямом, на нашу думку, потрібно визнати стандартизацію. Стандартизація – це „встановлення єдиних норм і вимог ... запровадження єдиних типових форм організації, здійснення чого-небудь.”<sup>1</sup>, „діяльність компетентних державних органів та інших органів та організацій, пов’язана з розробленням, схваленням, прийняттям, впровадженням, переглядом, змінами та припиненням дії стандартів”<sup>2</sup>. А оскільки у загальному розумінні стандартом є „норма, зразок, модель”, а також „документ, що встановлює для загального і багаторазового застосування правила, загальні принципи або характеристики, які стосуються діяльності чи її результатів, з метою досягнення оптимального ступеня впорядкованості у певній галузі”<sup>3</sup>, то стандартизацію можна визнати завершальним етапом удосконалення і кінцевим результатом уніфікації та оптимізації.

В Україні існувала практика стандартизації фінансового контролю, яка отримала позитивну оцінку науковців<sup>4</sup>, хоча й були окремі критичні зауваження<sup>5</sup>, однак від такої практики чомусь відмовились. Застосування або точніше – відновлення практики стандартизації бюджетного контролю сприятиме

---

<sup>1</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. С. 1187.

<sup>2</sup> Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. Т. 5: П–С. 2003. С. 616–733 с.

<sup>3</sup> Там само. С. 614.

<sup>4</sup> Нагребельний В.П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Нагребельний В.П., Чернадчук В.Д., Сухонос В.В. ; за ред. В.П. Нагребельного. Суми : ВТД Університетська книга, 2004. С. 144-160; Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник]. К. : Юрінком Інтер, 2008. С. 224-231.

<sup>5</sup> Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2009. С. 315.

створенню таких нормативних або точніше технологічних правил, які б чітко і логічно упорядкували процедури бюджетного контролю як в цілому, так і за окремими видами з метою досягнення його оптимальності та уніфікованості.

Підсумовуючи результати дослідження бюджетного контролю, вважаємо слушною і підтримуємо загальну пропозицію О.П. Гетманець щодо створення системи бюджетного контролю в Україні. Як, вірно акцентує увагу О.П. Гетманець, необхідно визначити концепцію бюджетного контролю, яка повинна містити методологію, методи, процедури, організаційну структуру та нормативно-правову базу бюджетного контролю<sup>1</sup>, а також, передусім, єдину термінологічну основу, систему принципів, єдині визначення основних понять і не лише стосовно бюджетного контролю, а взагалі бюджетну термінологію, оскільки саме вона використовується при здійсненні бюджетного контролю.

На нашу думку, вдосконалення бюджетного законодавства як в цілому, так і стосовно бюджетного контролю, має здійснюватися в два етапи. На першому етапі – це внесення змін до чинного законодавства з метою усунення існуючих вад та недоліків, окремі з яких виявлені у монографічному дослідженні. На другому етапі – це розроблення сучасної бюджетної політики, концепції бюджетного контролю і, лише потім, на їх підставі розроблення та прийняття сучасного бюджетного законодавства, складовою частиною якого є законодавство про бюджетний контроль.

Таким чином, парламентський бюджетний контроль можна охарактеризувати як вид контрольної діяльності Верховної Ради України у бюджетній сфері, що здійснюється як безпосередньо парламентом, його органами та структурними підрозділами, так і спеціалізованими допоміжними інституціями, який спрямований на перевірку законності, ефективності та доцільності дій та рішень державних органів, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб у сфері бюджетної діяльності з метою виявлення порушень бюджетного законодавства, їх усунення та недопущення в подальшому.

---

<sup>1</sup> Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Х. : Екограф, 2008. С. 272.

Верховна Рада України, приймаючи закон про внесення змін до закону про державний бюджет здійснює пізнання реальних причин (які містяться в обґрунтуванні), порівнянні їх із встановленими у кодексі „моделями причин” з точки зору оцінки відповідності реальних причин модельним і у випадку співпадіння реалізує надане їй право й одночасно обов’язок (суб’єктивне бюджетне право-обов’язок) щодо внесення змін до закону про бюджет. У цьому випадку відбувається ланцюжок дій за схемою: аналіз (пізнання) реальної причини – аналіз модельної причини – операції співставлення (порівняння) – оцінка відповідності – прийняття рішення. Тож, зміст бюджетного контролю полягає у здійсненні операцій порівняння та оцінки відповідності причин з метою настання необхідності (прийняття відповідного закону).

Громадський фінансовий контроль – це врегульована фінансовим законодавством діяльність інститутів громадянського суспільства та громадян при здійсненні контролю у сфері формування і використання централізованих та децентралізованих фондів коштів (публічних фінансів). Запропоновано визнати видами громадського фінансового контролю: громадський бюджетний контроль, громадський податковий контроль, громадський валютний контроль, громадський контроль позабюджетних фондів коштів. Правовими формами громадського бюджетного контролю визначено: громадські обговорення та громадські слухання з питань бюджетної політики та з питань основних показників бюджету на наступний бюджетний період, а також з питань виконання основних показників бюджету протягом бюджетного періоду; громадську експертизу (показників проекту бюджету або виконання показників бюджету); заслуховування звітів уповноважених осіб про виконання бюджету; громадський висновок з бюджетних питань; громадський бюджетний моніторинг.

Проведений аналіз зарубіжного досвіду формування та діяльності рахункових палат дозволив виявити позитивний досвід для України. По-перше, це аргентинський досвід формування Рахункової палати за активної участі опозиційних партій. Оскільки Рахункова палата здійснює оцінку бюджетної

діяльності з точки зору законності та ефективності, то ніхто інший, ніж опозиційні партії не зацікавлений в об'єктивній оцінці діяльності уряду та парламентської більшості. І саме тому з урахуванням їх критичного ставлення, реалізації принципу об'єктивності буде сприяти призначення членів Рахункової палати або навіть їх частини із числа кандидатів, які пропонуються або підтримуються опозиційними парламентськими партіями. По-друге, позитивним уявляється досвід Європейської рахункової палати щодо отримання необхідної інформації при здійсненні бюджетного контролю щодо стану виконання бюджету з конфіденційних джерел, але за умови підтвердження достовірності цієї інформації. Це дозволить більш ефективно та оперативно здійснювати контрольні заходи і підвищить якість контрольної діяльності Рахункової палати України.

Стадіями поточного бюджетного контролю визначено планування, організацію, реалізацію контрольних заходів, прийняття рішення (оцінювання), виконання рішення за результатами контрольних заходів та контроль виконання такого рішення.

Планування контрольних заходів є врегульованою нормами права сукупністю дій уповноважених суб'єктів, спрямованих на підготовку, розгляд, погодження та затвердження плану контрольних заходів.

Організація контрольних заходів є врегульованою нормами права сукупністю дій контролюючого суб'єкта, спрямованих на здійснення, визначених законодавством, заходів щодо розроблення програми контрольних заходів та підготовки щодо їх здійснення.

Реалізація контрольних заходів є врегульованою нормами права сукупністю дій контролюючого суб'єкта, спрямованих на виконання плану контрольних заходів шляхом пізнання об'єкту бюджетного контролю, його порівняння із встановленою нормами бюджетного права моделлю, виявленню відхилень та безперервною фіксацією шляхом документування контрольного заходу з метою досягнення встановленого результату.

Виконання рішення за результатами контрольного заходу є врегульованою нормами права сукупністю дій підконтрольного

суб'єкта стосовно виконання приписів акту контролюючого суб'єкта про застосування норми права, прийнятого за результатами контрольного заходу із зазнанням правових обмежень: тимчасового обмеження суб'єктивних бюджетних прав та покладання додаткових юридичних обов'язків.

Контроль виконання рішення є врегульованою нормами права сукупністю дій контролюючого суб'єкта щодо аналізу та оцінки виконання прийнятого підконтрольним суб'єктом рішення, результатом чого є настання визначених бюджетним законодавством правових наслідків.

Удосконалення бюджетного законодавства як в цілому, так і стосовно бюджетного контролю, має здійснюватися в два етапи. На першому етапі – це внесення змін до чинного законодавства з метою усунення існуючих вад та недоліків, окремі з яких виявлені у дослідженні, зокрема запропоновано внесення змін до п. 3 ч. 2 ст. 109 Бюджетного кодексу України, ч. 2 ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату”. На другому етапі – це розроблення сучасної бюджетної політики, концепції бюджетного контролю і, лише потім, на їх підставі розроблення та прийняття сучасного бюджетного законодавства, складовою частиною якого є законодавство про бюджетний контроль. На цьому етапі потрібно, насамперед розробити та прийняти Закон України „Про громадський фінансовий контроль”, авторське бачення структури та змісту якого надано у підрозділі 3.1 монографії.



## ВИСНОВКИ

У монографії комплексно досліджено проблеми правового регулювання бюджетного контролю в Україні із застосуванням діяльнісного підходу та широкого інструментарію методів юридичної науки, висвітлено основні проблеми теорії та практики бюджетного контролю та запропоновано нове вирішення наукових проблем правового регулювання бюджетного контролю і зроблено такі висновки:

Виокремлено три періоди розвитку фінансово-правових вчень про бюджетний контроль. Перший період характеризується як період зародження таких вчень (XIX ст. – 1917 рік) і характеризується виділенням науки фінансового права із теорії фінансів, появою наукових праць із фінансового права, де розглядалися окремі питання бюджетного контролю в розрізі державного, а сам термін „бюджетний контроль” не застосовувався. Питання бюджетного контролю розглядалися в контексті державного у працях з суміжною тематикою і, як правило, присвяченій фінансовому управлінню. Другий період (1917–1991) охоплює так званий радянський або соціалістичний період і умовно поділяється на два етапи. На першому етапі спочатку отримували розвиток положення фінансово-правових вчень першого періоду, але зі сплином часу в них посилювався командно-адміністративний аспект із застосуванням ідеологізації з послідуочим зниженням наукового інтересу до фінансового права, що було зумовлено державною політикою того часу. Другий етап тривав з кінця 40-х років до 1991 року і характеризується відродженням інтересу до фінансово-правових досліджень з послідуочим зростанням і появою наукових праць з бюджетного контролю. Третій період (з 1991 року по теперішній час) характеризується підвищенням наукового інтересу і розвитком фінансово-правових теорій бюджетного контролю.

Бюджетний контроль охарактеризовано як врегульовану нормами бюджетного права контрольну діяльність уповноважених (контролюючих) осіб щодо здійснення операцій

порівняння (співставлення) показників бюджетної діяльності зобов'язаних (підконтрольних) суб'єктів (бюджетно-правової реальності) зі встановленими нормами бюджетного права (модель бюджетної діяльності), тобто пізнання бюджетної діяльності, а також виявлення та усунення відхилень реальних показників цієї діяльності від встановлених нормами бюджетного права, з метою встановлення відповідності бюджетної діяльності її правовій моделі задля досягнення певного результату.

Проведений критичний аналіз існуючих поглядів на принципи бюджетного контролю дозволив запропонувати авторське бачення їх системи та уточнити зміст деяких з них.

Принцип об'єктивності бюджетного контролю має включати дві складові об'єктивність оцінки і об'єктивність істини. Об'єктивність оцінки полягає в тому, що реакція суб'єкта бюджетного контролю на виявлене відхилення має містити такий елемент, який би забезпечував об'єктивність оцінки характеристик відхилення реальних показників бюджетної діяльності від встановлених нормами бюджетного права з метою подальшої адекватної реакції, зокрема – прийняття індивідуального акту застосування норми права. Об'єктивність істини полягає в тому, що інформація, яка використовується для оцінки відхилення має бути істиною, тобто відображати всі характеристики сегменту бюджетно-правової дійсності, що підлягає контролю (об'єкту контролю) такими, якими вони є в об'єктивній реальності.

Незалежність у контексті принципу незалежності розуміється як обмежена (відносна) незалежність. Абсолютною є так звана необмежена незалежність, якої в принципі досягти неможливо, оскільки суб'єкти бюджетного контролю у своїй сукупності утворюють систему, де кожен є елементом цієї системи, а ця система входить в іншу систему вищого рівня або складається з систем нижчого рівня. Елементи будь-якої системи взаємодіють між собою, координують свою контрольну діяльність тощо і тому, вони є взаємопов'язаними та взаємозалежними. Натомість відносна незалежність є умовною незалежністю і саме такими умовно незалежними є органи бюджетного контролю.

Сутність принципу реалізованості бюджетно-контрольної реакції полягає в тому, що нормативна модель реакції уповноваженого суб'єкта бюджетного контролю на відхилення бюджетно-правової реальності від бюджетно-правової моделі дозволяє зробити якісний і кількісний висновок про таке відхилення, що передбачає певний вплив з метою приведення бюджетно-правової реальності до встановленої нормами бюджетного права моделі.

Принцип безперервності полягає у здійсненні бюджетного контролю на всіх стадіях бюджетного процесу у встановлених законодавством правових формах із застосуванням відповідних методів фінансового контролю.

З метою розмежування понять виду, форми та методу бюджетного контролю запропоновані їх обґрунтовані авторські визначення. Вид бюджетного контролю – це відокремлена за певною ознакою чи критерієм відносно самостійна частина, єдиного цілого, яким є бюджетний контроль. Вид бюджетного контролю є підрозділом в систематиці, який належить або входить до складу вищого розділу – бюджетного контролю. Форма бюджетного контролю – це зовнішньо виражені та юридично оформлені дії контролюючого суб'єкта в межах його бюджетних повноважень, які мають правові наслідки і становлять зміст бюджетного контролю та виражають внутрішній зв'язок, спосіб організації й взаємодії елементів бюджетного контролю (суб'єкти, об'єкт та предмет контролю) між собою та із зовнішніми умовами та чинниками. Метод бюджетного контролю – це спосіб дослідження та практичного пізнання бюджетної діяльності, процесу, стадії, процедури з метою встановлення відповідності реального стану бюджетно-правовій моделі.

Попередній бюджетний контроль включає контроль бюджетного планування й контроль власне бюджетної правотворчості і здійснюється в формі перевірки бюджетних запитів, парламентських слухань (обговорення) проектів бюджетно-правових актів та експертизи проектів бюджетно-правових актів.

Контроль бюджетного планування – це врегульована нормами права діяльність уповноважених суб'єктів бюджетного контролю у сфері бюджетного планування у визначених

законодавством формах із застосуванням відповідних методів щодо оцінки проектів бюджетно-правових актів на відповідність встановленим вимогам із настанням передбачених правових наслідків.

Контроль бюджетної правотворчості – це врегульована нормами права діяльність уповноважених суб'єктів бюджетного контролю у сфері бюджетної правотворчості у визначених законодавством формах із застосуванням відповідних методів щодо створення та затвердження тимчасових матеріальних бюджетно-правових норм, якими встановлюють якісні та кількісні показники бюджету.

Формами поточного бюджетного контролю визначено фінансовий аудит, аудит ефективності та перевірку. Фінансовий аудит – це врегульована нормами права діяльність уповноважених (контролюючих) суб'єктів з метою встановлення відповідності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами вимогам бюджетного законодавства та послідуєчим оцінюванням, з використанням визначених критеріїв із застосуванням відповідних методів контролю у сфері бюджетної діяльності.

Аудит ефективності – це врегульована нормами права діяльність уповноважених (контролюючих) суб'єктів, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації поставлених завдань із застосуванням визначених законодавством критеріїв та встановлення факторів, які негативно впливають на бюджетну діяльність із застосуванням відповідних методів контролю у сфері бюджетної діяльності.

Наступний бюджетний контроль пропонується визначити як врегульовану нормами права діяльність уповноважених органів щодо підготовки, подання, розгляду та прийняття рішення щодо виконання відповідного бюджету з оцінкою діяльності Уряду, місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної місцевої ради або сільського голови (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом). Формами

наступного бюджетного контролю є звітування Кабінету Міністрів України про виконання закону про Державний бюджет України та звітування місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної місцевої ради або сільського голови про виконання місцевого бюджету.

Річний звіт про виконання закону про державний бюджет є підготовленим Кабінетом Міністрів України відповідно до вимог ч. 2 ст. 61 БК України документом (актом), що містить інформацію про результати виконання закону про Державний бюджет України у відповідному звітному бюджетному періоді для представлення його уповноваженим суб'єктам з метою оцінки діяльності Уряду. Звітування є врегульованою нормами права процедурою доведення результатів діяльності Уряду щодо виконання закону про Державний бюджет України з послідуєчим оцінюванням його діяльності уповноваженим органом – Верховною Радою України.

Річний звіт про виконання місцевого бюджету є актом-підсумком (результатом) діяльності місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної місцевої ради або сільського голови (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом) щодо виконання місцевого бюджету протягом звітного бюджетного періоду, який містить інформацію та документи визначені ч. 4 ст. 80 БК України. Звітування є врегульованою нормами права процедурою доведення результатів діяльності місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної місцевої ради або сільського голови (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом) з послідуєчим оцінюванням цієї діяльності уповноваженим органом – місцевою радою.

Розвиток суспільних відносин дає підстави для визнання четвертої моделі бюджетного контролю – суспільний бюджетний контроль, який передбачає передачу частини контрольних повноважень у сфері бюджетної діяльності інститутам громадянського суспільства з метою сприяння забезпеченню законного, ефективного та прозорого управління бюджетними коштами та залучення суспільства до процесу контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Громадський бюджетний контроль за суб'єктною ознакою є видом бюджетного

контролю, а за змістом його можна вважати суспільною моделлю бюджетного контролю. Громадський бюджетний контроль є інструментом зворотного зв'язку у державному управлінні між державою і суспільством. Формами громадського бюджетного контролю є громадська бюджетна експертиза, громадські слухання з питань бюджетної діяльності, громадські обговорення з бюджетних питань, громадський висновок з бюджетних питань, заслуховування звітів уповноважених осіб про виконання бюджету, громадський бюджетний моніторинг.

Громадська бюджетна експертиза – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є дослідження, аналіз та оцінювання незалежними громадськими експертами стану бюджетної діяльності, бюджетного процесу або його окремої стадії, операцій та дій підконтрольних суб'єктів з метою надання експертних висновків та рекомендацій щодо удосконалення бюджетного процесу, стадій, операцій та дій, а також їх правового регулювання. Результатом такої експертизи є висновок незалежного громадського експерта.

Громадські слухання з питань бюджетної діяльності – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є залучення інститутів громадянського суспільства, представників органів державної влади та місцевого самоврядування до спільного обговорення та прийняття рішень з найбільш важливих питань бюджетної діяльності в Україні.

Громадські обговорення з бюджетних питань – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є вивчення, аналіз та оцінка показників інститутами громадянського суспільства із залученням представників органів державної влади та місцевого самоврядування, показників бюджетної діяльності з послідуочим виробленням пропозицій та рекомендацій щодо вдосконалення бюджетної діяльності, які мають рекомендаційний характер. Результатом таких обговорень мають стати рекомендації або пропозиції інститутів громадянського суспільства.

Громадський висновок з бюджетних питань – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є оцінка інститутом громадянського суспільства діяльності відповідного суб'єкта бюджетного процесу як в цілому, так і на окремій стадії.

Заслуховування звітів уповноважених осіб про виконання бюджету – це форма громадського бюджетного контролю, змістом якої є ознайомлення із результатами бюджетної діяльності як в цілому за бюджетний період, так і за окремий звітний період із послідувочою оцінкою такої діяльності.

Громадський бюджетний моніторинг – це форма громадського бюджетного контролю у вигляді спостереження або ознайомлення інститутами громадянського суспільства із станом бюджетної діяльності або її окремими напрямами шляхом систематичного збору, систематизації та аналізу бюджетної інформації з метою надання пропозицій відповідним суб'єктам, які мають рекомендаційний характер і спрямовані на запобігання порушень бюджетного законодавства, підвищенню ефективності бюджетної діяльності та запобігання бюджетно-правовим конфліктам.

Бюджетне законодавство України потребує подальшого вдосконалення у напрямку вдосконалення понятійного апарату, уніфікації термінології, розвитку принципів бюджетного контролю та регулювання окремих процедур. У монографії запропоновано доповнити ст. 2 БК України визначенням поняття бюджетного контролю у такій редакції: „Бюджетний контроль – це регламентована бюджетним законодавством діяльність уповноважених органів та їх посадових осіб з перевірки виконання дотримання вимог бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, що реалізують бюджетні обов'язки або забезпечують цю реалізацію з метою дотримання законності на всіх стадіях бюджетного процесу та ефективності використання бюджетних коштів”.

З метою уникнення неоднозначного розуміння поняття бюджетної політики, уявляється доцільним закріпити визначення цього поняття у ст. 2 БК України, а ч. 1 ст. 33 БК України доповнивши його другим абзацом у такій редакції: „Основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період розробляються на основі Закону України „Про основні засади бюджетної політики в Україні” з урахуванням основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України, необхідних для розроблення проекту

Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період”.

У дослідженні запропоновані обґрунтовані пропозиції щодо внесення змін до бюджетного законодавства, зокрема: викласти п. 5 ч. 4 ст. 33 БК України в редакції: „розмежування доходів та видатків між бюджетами, показники міжбюджетних трансфертів”; доповнити п. 3 ч. 2 ст. 109 БК України словами: „... із винесенням попередньої оцінки діяльності Кабінету Міністрів України” та інші. Також запропоновано викласти ч. 2 ст. 7 Закону України „Про Рахункову палату” у такій редакції: „Об’єктами контролю Рахункової палати при виконанні повноважень, визначених частиною першою цієї статті, є показники та порядок використання коштів Державного бюджету України та інших державних коштів державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими бюджетними установами, у тому числі закордонних дипломатичних установ України, суб’єктів господарювання, громадських чи інших організацій, фондів загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національного банку України та інших фінансових установ”.

Розвиток суспільних відносин, процеси державотворення, втілення народовладдя та підвищення ролі суспільства у державних справах потребує впровадження моделі суспільного бюджетного контролю, для чого потрібно розробити та прийняти Закон України „Про громадський фінансовий контроль”, що сприятиме більш ефективному забезпеченню законності та правопорядку у бюджетній сфері та реальному залученню громадян до управління державними справами, створить умови для зменшення відчуження громадян від влади і сприятиме подальшій демократизації у державі.

Вдосконалення процесуально-правових засад адміністративної моделі бюджетного контролю в Україні має відбуватися у напрямках уніфікації, оптимізації та стандартизації бюджетного контролю. Уніфікація контрольних процедур має відбуватися у їх зведенні до однотипових, які б врегульовувалися відповідними нормативно-правовими актами. Результатом проведеної уніфікації буде єдиний термінологічний масив контрольно-бюджетної термінології із сучасними завершеними їх



визначеннями, усунення розбіжностей при визначенні стадій поточного бюджетного контролю, процесуального порядку їх здійснення, а також забезпечення одноманітності у наукових поглядах на сутність стадій поточного бюджетного контролю. Оптимізація бюджетного контролю має відбуватися за двома напрямками: оптимізація системи контролюючих суб'єктів та їх організаційної структури (структурна оптимізація), а також оптимізація контрольних заходів та процедур (процесуальна оптимізація) і має передбачати вибір того варіанту із чисельності існуючих або запропонованих, якій найбільше відповідає певним умовам та вимогам. Завершальним етапом удосконалення і кінцевим результатом уніфікації та оптимізації є стандартизація.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Алексеев С.С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. / С.С. Алексеев. – Свердловск : Мин-во высшего и среднего спец. образования РСФСР; Свердловский юрид. ин-т, 1972–1973. – Т. 1: Основные вопросы общей теории социалистического права. – 1972. – 396 с.

2. Алексеев С.С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. / С.С. Алексеев. – Свердловск : Мин-во высшего и среднего спец. образования РСФСР; Свердловский юрид. ин-т, 1972–1973. – Т. 2: Нормативные юридические акты, применение права, юридическая наука (правоведение). – 1973. – 401 с.

3. Альский А.О. Задачи и методы финансового контроля / А.О. Альский. – М.: Госюриздат, 1925. – 32 с.

4. Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності Держфінінспекції України та її територіальних органів за січень-червень 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/499/2011>

5. Андреев И.А. Финансовый контроль в СССР / И.А. Андреев. – Казань: Изд-во Казанского ун-та, 1974. – 197 с.

6. Андреев Р.Г. Правове регулювання статусу органів стягнення як суб'єктів фінансового контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 „Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / Р.Г. Андреев. – Запоріжжя, 2015. – 20 с.

7. Андрійко О. Ф. Організаційно-правові проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Андрійко Ольга Федорівна. – К., 1999. – 378 с.

8. Андрійко О. Ф. Адміністративна реформа і державний контроль в системі органів виконавчої влади / О. Ф. Андрійко // Правова держава : зб. наук. праць. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. – Вип. 12. – С. 300–308.

9. Андрійко О.Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади : [монографія] / О.Ф. Андрійко. – К. : Наукова думка, 2004. – 301 с.

10. Ахундов А.Т.о. Организационно-правовые основы государственного финансового контроля в Азербайджанской республике : дисс. канд. наук : 12.00.07 / Ахундов Арзу Теюб о. – К., 2013. – 214 с.

11. Барабаш Ю.Г. Парламентський контроль в Україні (конституційно-правовий аспект) : [монографія] / Ю.Г. Барабаш. – Х. : Легас, 2004. – 192 с.

12. Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля : [учебник] / Н.Т. Белуха. – К.: Выща школа, 1990. – 279 с.

13. Бельский К.С. Финансовое право : [учебн. пособие] / К.С. Бельский. – М. : Юрист, 1994. – 208 с.

14. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.

15. Берлач А. Організаційно-правові проблеми діяльності суб'єктів державного фінансового контролю та напрями його вдосконалення / А. Берлач, Т. Остапишина, Ю. Тараненко // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 3. – С. 78–80.

16. Близнюк О. Державний нагляд у сфері фінансових послуг як форма фінансового контролю / О. Близнюк // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 3. – С. 91–94.

17. Билінін Я. Щодо визначення об'єкта та предмета міжбюджетного контролю / Я. Билінін // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 8. – С. 120–123.

18. Бюджетний кодекс України : прийнятий 8 липня 2010 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2456-17>.

19. Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / [Огонь Ц. Г., Турчинов О. В., Фролова Г. С. та ін.]; за ред. О. В. Турчинова і Ц. Г. Огня. – К. : Парламентське вид-во, 2002. – 320 с.

20. Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / [Воронова Л.К., Воротіна

Н.В., Губерська Н.Л. та ін.]; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – 608 с.

21. Василик О.Д. Бюджетна система України : [підручник] / О.Д. Василик, К.В. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.

22. Введение в теорию государственно-правовой организации социальных систем : [монография] / [Кубко Е.Б., Сиренко В.Ф., Крюков В.И. и др.] ; под ред. Е.Б. Кубко. – К. : Юринком, 1997. – 192 с.

23. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т.1 : Історія держави і права України / редкол.: В.Д. Гончаренко (голова) та ін. – Х. : Право, 2016. – 848 с.

24. Великий енциклопедичний юридичний словник / [Шемшученко Ю.С., Горбатенко В.П., Касяненко Ю.Я. та ін. ] ; за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : ТОВ Видавництво “Юридична думка”, 2007. – 992 с.

25. Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – 1440 с.

26. Вітвицький С.С. Контроль діяльності публічної адміністрації в Україні: теорія і практика : монографія / С.С. Вітвицький. – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2015. – 368 с.

27. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР / Э.А. Вознесенский. – М. : Юрид. лит., 1973. – 134 с.

28. Воронова Л.К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР (на материалах союзной республики) : [монографія] / Л.К. Воронова. – К. : Вища школа, 1981. – 223 с.

29. Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.

30. Воронова Л.К. Общие принципы финансового права и его институтов / Л.К. Воронова // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 48-50.

31. Воронова Л.К. Вибрані праці / Л.К. Воронова ; [упоряд.: М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Головашевич, Є. М. Смичок ; відп. за вип. М. П. Кучерявенко]. – Х. : Право, 2016. – 952 с.

32. Виконавча влада і адміністративне право : [монографія] / [Авер'янов В.Б., Андрійко О.Ф. Голосніченко І.П. та ін.] ; за заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К. : Видавничий Дім “Ін Юре”, 2002. – 668 с.

33. Висновки щодо виконання Закону про Державний бюджет України на 2015 рік : затв. рішенням Рахункової палати від 11.04.2015 р. № 6-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/412>.

34. Висновок Головного науково-експертного управління на проект Основних напрямів бюджетної політики на 2016 рік від 12.15.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54761](http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761).

35. Висновок щодо відповідності проекту нормативно-правового акта вимогам антикорупційного законодавства від 06.05.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54761](http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761).

36. Виконавча влада і адміністративне право / [Авер'янов В.Б., Андрійко О.Ф. Голосніченко І.П. та ін.] ; за заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К. : Видавничий Дім “Ін Юре”, 2002. – 668 с.

37. Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Гаращук Володимир Миколайович. – Х., 2003. – 412 с.

38. Гетманець О.П. Бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю / О.П. Гетманець // Право і безпека. – 2005. – № 4'4. – С. 12–18.

39. Гетманець О.П. Принципи державного контролю в бюджетному процесі в Україні / О.П. Гетманець // Форум права. – 2006. – №1. – С. 30–39. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2006-1/06gorubp.pdf>.

40. Гетманець О.П. Актуальні проблеми правового регулювання бюджетного контролю / О.П. Гетманець // Підприємництво, господарство і право. – 2008. – № 6. – С. 91–95.

41. Гетманець О.П. Напрямки вдосконалення нормативно-правового забезпечення бюджетного контролю / О.П. Гетманець // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. Серія : Право. – 2009. – № 841.– Вип. 1(5). – С. 146–150.

42. Гетманець О.П. Проблемы правового регулирования направлений усовершенствования бюджетного контроля / О.П. Гетманець // Perspektywiczne opracowania naiki I techniki. – 2008 : materialy IV miedzynarodwej naukowo-praktycznej konferencji. – Prezenysi. Nauka I stadia . – 2008. – Volume 9. Nictoria. Pravo. – С. 52–55.

43. Гетманець О.П. Стандарти державного бюджетного контролю як правові чинники вдосконалення бюджетних відносин у фінансовій сфері національної економіки / О.П. Гетманець // Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національної економіки : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національний університет ДПС України. – 2009. – Ч. 2. – С. 345–349.

44. Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія / О.П. Гетманець. – Х. : Екограф, 2008. – 308 с.

45. Гетманець О.П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.07 / О.П. Гетманець. – Х., 2009. – 33 с.

46. Гетманець О.П. Принцип законності у бюджетному контролі / О.П. Гетманець // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2014. – № 4 (67). – С. 130–137.

47. Гнатовська А.І. Реалізація принципу ефективності та результативності на місцевому рівні / А.І. Гнатовська // Принципы финансового права : материалы международной научно-практической конференции г. Харьков, 19-20 апреля 2012 г. / редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков: Право, 2012. – С. 54–56.

48. Годин А.М. Бюджетная система Российской Федерации : учебник [для студ. высш. учеб. заведений] / Годин А.М., Максимова Н.С., Подпорина И.В. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2003. – 752 с.

49. Годме П.М. Финансовое право / Поль Мари Годме ; [пер. и вступ. статья Р.Ф. Халфиной]. – М. : Прогресс, 1978. – 430 с.

50. Голинський Ю.О. Методика та практичні підходи до аналізу виконання бюджету органами Державної казначейської служби / Ю.О. Голинський // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. – Вип. 9. Ч. 3. – С. 192–195.

51. Горшенев В.М. Теория юридического процесса / [Горшенев В.М., Крыпин В.Г., Мельников Ю.И. и др.] ; под ред. В.М. Горшенева. – Х. : Вища школа, 1985. – 191 с.

52. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов – М. : Юрид. лит., 1987. – 176 с.

53. Государственный и общественный контроль в СССР / [под ред. В.И. Туоровцева]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Наука, 1970. – 335 с.

54. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е.Ю. Грачева. – М. : Юриспунденция, 2000. – 192 с.

55. Грачева Е.Ю. Принципы осуществления публичного финансового контроля / Е.Ю. Грачева // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 59–64.

56. Гриценко О.І. Місце Рахункової палати у системі державного апарату України / О.І. Гриценко // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. – Вип. 23. – С. 209–215.

57. Гриценко В.В. О принципах муниципального финансового контроля / В.В. Гриценко // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 64–67.

58. Гупаловська М.Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.08 “Гроші; фінанси і кредит” / М.Б. Гупаловська. – Тернопіль, 2012. – 20 с.

59. Гусарев С. Правова діяльність в структурі соціальної діяльності / С. Гусарев // Українське право. – 2005. – № 1. – С. 41–50.

60. Гусарев С.Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : [монографія] / С.Д. Гусарев. – К. : Знання, 2005. – 375 с.

61. Демократичні засади державного управління та адміністративне право : [монографія] / [Шемшученко Ю.С., Аверьянов В.Б., Андрійко О.Ф. та ін.] ; за заг. ред. В.Б. Аверьянова. – К. : Юридична думка, 2010. – 496 с.

62. Дмитренко Е.С. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник / Е.С. Дмитренко. – К. : Алеута; КНТ, 2006. – 376 с.

63. Дніпренко Н.К. Громадський моніторинг, громадська експертиза та громадський контроль: функціональний аналіз і європейські традиції застосування / Н.К. Дніпренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.academy.gov.ua/ej/ej15/txts/12DNKETZ.pdf>

64. Журавльова Г.С. Форми та механізм парламентського контролю / Г.С. Журавльова // Вісник Запорізького національного університету. – 2009. – № 2. – С. 41–47.

65. Єна Р.О. Правове регулювання документальних перевірок, які здійснюються органами фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / Р.О. Єна. – Запоріжжя, 2015. – 20 с.

66. Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2015 р. № 553 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10>.



67. Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – К. : Знання, КОО; Львів : Вид-во Львівського банківського ін-ту НБУ. – 566 с.

68. Занфірова Т.А. Аксіологічно-нормативні засади філософії трудового права : [монографія] / Т.А. Занфірова. – Запоріжжя : КПУ, 2010. – 300 с.

69. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : [монография] / С.В. Запольский. – М. : РАП, Эксмо, 2008. – 160 с.

70. Запольский С.В. Методологические основы исследования принципов финансового права / С.В. Запольский // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 98–100.

71. Засади формування бюджетної політики держави : монографія / [Єрмошенко М.М., Єрохін С.А., Плужников І.О. та ін.] ; за ред. М.М. Єрмоленка. – К. : НАУ, 2003. – 284 с.

72. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної соціальної допомоги малозабезпеченим сім'ям : затв. рішенням Рахункової палати від 22.03.2016 р. № 5-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/16748501>.

73. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень-грудень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable\\_article/122302](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/122302).

74. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень-червень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.

75. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень-червень 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.

76. Здирко Н.Г. Проблемні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм / Н.Г. Здирко // Економічна наука. – 2015. – № 12. – С. 13–19.

77. Зима Д.Л. Координація фінансового контролю: зміст та юридична природа / Д.Л. Зима // Науковий вісник Чернівецького університету : зб. наук. праць. – Вип. 348; Правознавство. – Чернівці : Рута, 2004. – С. 70–75.

78. Европейское право : [учебник] / [Амвросов А.И., Луканин Д.В., Павленко Е.Б. и др.] ; под ред. Л.М. Энтина. – М. : НОРМА, 2001. – 720 с.

79. Інституційний розвиток Рахункової палати в системі вимог європейський стандартів. – К., 2003. – 38 с.

80. Інформація про здійснення Держаудитслужбою моніторингу пропозицій нормативно-методологічного характеру у II кварталі 2016 року за результатами контрольних заходів, проведених у 2013-2015 році та у першому півріччі 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.

81. Карамышев А.В. Комментарий к Закону Республики Беларусь „О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь” от 20.02.1991 г. / А.В. Карамышев, В.И. Дриц. – Мн. : Тесей, 2004. – 192 с.

82. Карасева М.В. Финансовое правоотношение : [монография] / М.В. Карасева. – М. : НОРМА, 2001. – 288 с.

83. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М.В. Карасева. – М. : Юристъ, 2003. – 173 с.

84. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Касьяненко Любов Михайлівна. – Ірпінь, 2004. – 232 с.

85. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : [монография] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.

86. Керимов Д.А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права) : [монография] / Д.А. Керимов. – [2-е изд.]. – М. : Аванта +, 2001. – 560 с.

87. Ківалов С.В. Вибрані праці / С.В. Ківалов. – Одеса : Фенікс, 2014. – 1088 с.

88. Ківалов С.В., Залюбовська І.К. Парламентський контроль за діяльністю органів виконавчої влади в Україні : монографія. – Одеса : Юридична література, 2004. – 152 с.

89. Кінащук Л. Види фінансового контролю: проблеми класифікації у правовій літературі / Л. Кінащук // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 1. – С. 84–86.

90. Кінащук Л.Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні : [монографія] / Л.Л. Кінащук. – Кіровоград : КОД, 2010. – 460 с.

91. Койчева О.С. Конституційний статус Рахункової палати України в системі органів державного фінансового контролю / О.С. Койчева // Право і суспільство. – 2014. – № 6-1. – С. 151–158.

92. Ковалева Н.А. Правовые основы финансового контроля в СССР : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. / Н.А. Ковалева. – М., 1975. – 20 с.

93. Колесников Ю.А. Бюджетный контроль в России и в субъектах РФ, ее организационно-правовые формы / Ю.А. Колесников // Правоведение. – 2002. – № 5. – С. 80–87.

94. Кондаков Н.И. Логический словарь-справочник / Н.И. Кондаков. – М. : Наука, 1975. – 720 с.

95. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. № 254к/96 // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

96. Конституційне право України. Академічний курс : [підручник] : у 2 т. / [Шемшученко Ю.С., Вороніна Н.В., Костецька Т.А. та ін.] ; за заг. ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Юридична думка, 2008. – Т. 2. – 800 с.

97. Крохина Ю.А. Бюджетное право и российский федерализм : [монография] / Ю. А. Крохина ; [под ред. Н.И. Химичевой]. – [2-е изд.]. – М. : НОРМА, 2002. – 456 с.

98. Крохина Ю.А. Финансовое право России : [учебник для студ. высш. учеб. заведений] / Ю.А. Крохина. – [3-е изд.]. – М. : Норма, 2008. – 720 с.

99. Крохина Ю.А. Бюджетное право России : [учебник] / Ю.А. Крохина. – М. : ИД Юрайт, 2010. – 447 с.

100. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю / О. Кузьменко // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 4. – С. 83–85.

101. Кузьменко О.А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Кузьменко Олена Анатоліївна. – К., 2002. – 205 с.

102. Кутафин О.Е. Предмет конституционного права : [монография] / О.Е. Кутафин. – М. : Юристъ, 2001. – 444 с.

103. Лагутин И.Б. Государственный финансовый контроль в Российской империи в первой половине XIX века / И.Б. Лагутин. – Курск : Курск. гос. ун-т, 2006. – 132 с.

104. Лагутин И.Б. Региональный финансовый контроль / И.Б. Лагутин. – М.: Юрлитинформ, 2009. – 171 с.

105. Латковська Т. Бюджетне законодавство: сучасний стан та перспективи розвитку / Т. Латковська // Право України. – 2013. – № 1-2. – С. 57–64.

106. Латковський П.П. Державний контроль за діяльністю Національного банку України / П.П. Латковський // Буковинські правові читання : матеріали студ. наук. конф. – Чернівці, 2011. – С. 23–25.

107. Латковський П.П. Державна політика щодо забезпечення фінансової стабільності / П.П. Латковський // Юридична наука : нові ідеї та концепції : матеріали студ. наук.-практ. конф. – Чернівці, 2012. – С. 80–85.

108. Латковський П.П. Щодо встановлення відповідальності за невчасне казначейське обслуговування бюджетних коштів / П.П. Латковський // Пріоритетні напрями розвитку сучасної юридичної науки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2013. – С. 48–51.

109. Латковський П.П. Питання правового регулювання бюджетного контролю в Україні / П.П. Латковський // Право та державне управління. – 2013. – № 4. – С. 53–57.

110. Латковський П.П. Бюджетно-правова відповідальність у світлі сучасних реформувань / П.П. Латковський // Юридична наука України: історія, сучасність, майбутнє : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк : Східноукраїнська наукова юридична організація, 2013. – С. 60–63.

111. Латковський П.П. Щодо необхідності розширення контрольної функції Рахункової палати України / П.П. Латковський // Проблеми теорії фінансового права в сучасний період : матеріали наук.-практ. круглого столу. – Запоріжжя : КПУ, 2013. – С. 56–58.

112. Латковський П.П. Конституційно-правові основи бюджетного контролю / П.П. Латковський // Наше право. – 2014. – № 7. – С. 52–57.

113. Латковський П.П. Функції Рахункової палати як постійно діючого органу контролю / П.П. Латковський // Юридичний вісник. – 2014. – № 6. – С. 55–61.

114. Латковський П.П. Бюджетний контроль як один із видів фінансового контролю / П.П. Латковський // Науковий вісник академії муніципального управління. – Вип. 1. – 2014. – С. 124–129.

115. Латковський П.П. Правове закріплення принципів бюджетного права / П.П. Латковський // Держава та регіони. – 2014. – № 4 (46). – С. 77–81.

116. Латковський П.П. Бюджетно-правові відносини в механізмі фінансово-правового регулювання / П.П. Латковський // Право, держава та громадянське суспільство в умовах системних реформ на шляху до євроінтеграції : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. – Дніпропетровськ : Дніпропетровський гуманітарний університет, 2014. – С. 186–188.

117. Латковський П.П. Фонди коштів та їх значення для фінансової системи держави / П.П. Латковський // Законодавство України: історія розвитку, соціальна обумовленість, якість, застосування та вдосконалення : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. – Запоріжжя : ЗНУ, 2014. – С. 133–135.

118. Латковський П.П. Бюджетна система та принципи її побудови / П.П. Латковський // Тенденції та пріоритети реформування законодавства України : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. – у 2 ч. – Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2014. – Ч. II. – С. 27–29.

119. Латковський П.П. Бюджетна політика держави як невід’ємна складова фінансової політики / П.П. Латковський // Фінансове право. – 2015. – № 2. – С. 5–8.

120. Латковський П.П. Щодо питання принципів бюджетної системи та бюджетного устрою / П.П. Латковський // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія» : збірник наукових статей. – Чернівці. – 2015. – № 3. – С. 75–89.

121. Латковський П.П. Роль принципів та норм бюджетного права у регулюванні бюджетно-правових відносин / П.П. Латковський // *Pravna veda a prax v tretom tisícročí : Medzinarodna Vedecka konferencia – Kosice, 2015.* – S. 149–152.

122. Латковський П.П. Правові основи порядку внесення змін до закону про Державний бюджет України / П.П. Латковський // Юридична осінь 2015 року : зб. тез доп. та наук. повідомл. [за заг. ред. А.П. Гетьмана]. – Х.: Нац. юрид. ун-т імені Ярослава Мудрого: Мадрид, 2015. – С. 122–124.

123. Латковський П.П. До питання щодо відповідальності органів Казначейства України за вчинені бюджетні правопорушення / П.П. Латковський // Проблеми теорії фінансового права в сучасний період : матеріали наук.-практ. круглого столу / [за ред. І.С. Гріценка, Н.Ю. Пришви, А.О. Монаєнка]. – Запоріжжя КПУ, 2015. – С. 40–41.

124. Латковський П.П. Особливості правового регулювання фінансової безпеки у бюджетній сфері / П.П. Латковський // Фінансова безпека України на сучасному етапі : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. / [відп. за вип. Л.М. Касьяненко, А.В. Гарбінська-Руденко]. – Ірпінь, 2016. – С. 165–169.

125. Латковський П. Historical and legal conditions of budget control / P. Latkovskyi // *European political and law discourse.* – Volume 3. Issue 4. – 2016. – P. 219–223.

126. Латковський П.П. Співвідношення правових понять «контроль» та «нагляд» // Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку держави та права в умовах євроінтеграції : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (20 травня 2016 р., м. Одеса) у 2 т. Т. 2 / відп. ред. М.В. Афанасьєва. – Одеса : Юридична література, 2016. – 712 с. (С. 105–108).

127. Латковський П.П. Повноваження Верховної Ради у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства // Юридичні науки: проблеми та перспективи : матеріали всеукраїнської науково-практичної конф. (м. Запоріжжя, 24-25 червня 2016 р.). – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2016. – С. 73–76.

128. Латковський П.П. Мета бюджетного контролю як правовий результат бюджетної діяльності // Вороновські читання: сучасний стан та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф, м. Київ, 5 жовтня 2016 р. / Редкол.: А.П. Гетьман, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін. – Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. – С. 124–127.

129. Латковський П.П. Наступний бюджетний контроль // Проблеми теорії фінансового права в сучасний період : матеріали наук.-практ. круглого столу (м. Київ, 28 листопада 2016 р.) / за ред. І.С. Гріценка, Н.Ю. Пришви, А.О. Монаєнка. – Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 28 листопада 2016 р. – Запоріжжя : КПУ, 2017. – С. 51–52.

130. Латковський П.П. Проблеми термінологічних підходів до визначення поняття бюджетного контролю / П.П. Латковський // Публічне право : збірник наукових статей. – Київ. – 2016. – № 4.(24) – С. 122–130.

131. Латковський П.П. Система бюджетного контролю / П.П. Латковський // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія» : збірник наукових статей. – Чернівці. – 2016. – № 3. – С. 68–77.

132. Латковський П.П. Питання правового регулювання попереднього бюджетного контролю / П.П. Латковський // Юридичний вісник. – 2016. – № 1. – С. 188–193.

133. Латковський П.П. Контроль та нагляд у сфері бюджетної діяльності / П.П. Латковський // Актуальні проблеми держави і права. – 2016. – № 77. – С. 119–125.

134. Лебедев В.А. Финансовое право : [учебник] / В.А. Лебедев. – М. : Статут, 2000. – 461, [3] с.

135. Лінецький С. Контрольні повноваження комітетів Верховної Ради України / Лінецький С., Кушніренко В. – К. : Фонд Східна Європа, 2015. – 45 с.

136. Лимская Декларация руководящих принципов контроля // Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах : аналитический обзор и сб. нормативных документов / [составит.: С.О. Шохин, В.И. Шлейников ; общ. ред. С.О. Шохина]. – М. : Прометей, 1998. – С. 42–51.

137. Лук'янець Д.М. Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку : [монографія] / Д.М. Лук'янець – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. – 230 с.

138. Лук'янець Д.М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання : [монографія] / Д.М. Лук'янець. – Суми : Університетська книга, 2006. – 367 с.

139. Лубкей Н.П. Проблеми здійснення громадського контролю за використанням коштів місцевих бюджетів / Н.П. Лубкей // Наукові записки. Серія „Економіка”. – 2010. – Вип. 15. – С. 32–36.

140. Лученко Д.М. Контрольне провадження : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Лученко Дмитро Валентинович. – К., 2003. – 180 с.

141. Любенко А.М. Актуальні питання стандартизації фінансового контролю / А.М. Любенко // Бізнесінформ. – 2015. - № 1. – С. 331–336.

142. Макух О.В. Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес;



фінансове право; інформаційне право” / О.В. Макух. – Х., 2009. – 19 с.

143. Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве : [монографія] / А.В. Малько [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Юристъ, 2004. – 250 с.

144. Мельник О.П. Формування в Україні елементів державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до вимог європейських стандартів / О.П. Мельник // Фінансове право. – 2011. – № 3. – С. 23–25.

145. Методологічні основи проведення аудиту виконання бюджетних програм [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://pidruchniki.com/15060913/buhgaltersky\\_oblik\\_ta\\_audit/metodologichni\\_osnovi\\_provedennya\\_auditu\\_vikonannya\\_budzhetnih\\_program](http://pidruchniki.com/15060913/buhgaltersky_oblik_ta_audit/metodologichni_osnovi_provedennya_auditu_vikonannya_budzhetnih_program).

146. Методика проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2014 р. № 728 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14/print1455519161799149>

147. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : затв. рішенням Рахункової палати 22.09.2015 р. № 5-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746914/Metod\\_rek\\_fin\\_audit.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746914/Metod_rek_fin_audit.pdf)

148. Місцеві фінанси : [підручник] / [Кириленко О.П., Квасовський О.Р., Лучка А.В. та ін.] ; за ред. О.П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.

149. Мітіліно М.І. Основи фінансової науки : [підручник] / М.І. Мітіліно. – К. : Державне видавництво України, 1929. – 390 с.

150. Монаєнко А.О. Особливості фінансово-бюджетного контролю в умовах формування фінансової і бюджетної системи / А.О. Монаєнко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2005. – № 6. – С. 195–196.

151. Монаєнко А.О. Поняття та елементи механізму здійснення контролю за виконанням Державного бюджету

України як управлінської функції / А.О. Монаєнко // Держава та регіони. Серія: Державне управління. – 2006. – № 1. – С. 112–115.

152. Монаєнко А.О. Фінансово-бюджетний контроль в механізмі державного регулювання територіального розвитку : дис. ... канд. наук з держ. управління : 25.00.02 / Монаєнко Антон Олексійович – К., 2006. – 204 с.

153. Монаєнко А.О. Правові основи фінансового контролю : навч. посібник / А.О. Монаєнко. – Запоріжжя : КПУ, 2008. – 152 с.

154. Монаєнко А.О. Бюджетне право України : [навч. посібник] / А.О. Монаєнко. – Запоріжжя : КПУ, 2009. – 412 с.

155. Мигович Т. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм / Т. Мигович // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8, ч. 1. – С. 282–285.

156. Музика-Стефанчук О. Публічний фінансовий контроль: проблеми вітчизняної, закордонної та міжнародної термінології / О. Музика-Стефанчук. – Публічне право. – 2014. – № 1 (13). – С. 84–89.

157. Наголюк О.Є. Органи місцевого самоврядування України як суб'єкти бюджетного права : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 „Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / О.Є. Наголюк. – Запоріжжя, 2014. – 20 с.

158. Нагребельний В.П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Нагребельний В.П., Чернадчук В.Д., Сухонос В.В. ; за ред. В.П. Нагребельного. – Суми : ВТД Університетська книга, 2004. – 320 с.

159. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України. [текст] / За заг. ред. Т.А. Латковської. – К. : „Центр учбової літератури”, 2016. – 176 с.

160. Нестеренко А.С. Фінансова система України: проблеми теорії : монографія / А.С. Нестеренко. – Одеса : Фенікс, 2014. – 576 с.

161. Нечай А.А. Реформування бюджетної сфери в Україні: можливості та перспективи / А.А. Нечай // Право України. – 2010. – № 7. – С. 130–135.

162. Николаева А.В. Финансовый контроль / А.В. Николаева. – М., 1926. – 154 с.

163. Ніщимна С.О. Фінансовий контроль як складова фінансової діяльності держави та місцевих органів влади / С.О. Ніщимна // Наукові праці Національного університету „Одеська юридична академія”. – 2012. – Том XII. – С. 110–120.

164. Ніщимна С. Принципи публічної фінансової діяльності в Україні : монографія / С. Ніщимна. – Чернігів: ЧДІЕУ, 2013. – 376 с.

165. О Бюджетной системе : Закон Азербайджанской Республики // Сборник законодательства Азербайджанской Республики. – 2002. – № 10. – Ст. 584.

166. О государственном внутреннем финансовом контроле : Закон Республики Молдова от 23 сентября 2010 г. № 229 // Monitorul Oficial. – Nr. 231–234. – статья № : 730.

167. О постоянных комиссиях Милли Меджлиса : Закон Азербайджанской Республики от 10 июля 1998 г. // Сборник законодательства Азербайджанской Республики. – 1998. – № 9. – Ст. 565.

168. Образцова І.О. Бюджетне право у системі права України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / І.О. Образцова. – Запоріжжя, 2013. – 19 с.

169. Орлов М.Ф. О государственном кредите / М.Ф. Орлов // У истоков финансового права. – М. : Статут, 1998. – С. 275–424.

170. Орлюк О.П. Фінансове право : [навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів] / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

171. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.

172. Ославський М.І. Правове регулювання контролю за виконанням бюджету / М.І. Ославський // Науковий вісник Чернівецького університету : зб. наук. праць. – Вип. 236; Правознавство. – Чернівці : Рута, 2004. – С. 83–87.

173. Очерки бюджетно-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. – Москва ; Харьков : Право, 2012. – 512 с.

174. Очерки финансово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Л.К. Вороновой и Н.И. Химичевой // Москва-Харьков : Право, 20011. – 592 с.

175. Павленко М.В. Принципи банківського контролю – міжнародно-правові аспекти / М.В. Павленко // Часопис Київського університету права. – 2007. – № 1. – С. 103–106.

176. Пазына Е.О. Правовые основы бюджета и бюджетного процесса Европейского Союза : [монографія] / Е.О. Пазына ; [под науч. ред. Н.Б. Топорнина]. – М. : Юрлитинформ, 2012. – 192 с.

177. Пальченкова В.М. Трансформація громадського контролю за виконанням покарань: історико-правовий аналіз : [монографія] / В.М. Пальченкова. – Запоріжжя : Акцент Ін вест-трейд, 2013. – 524 с.

178. Панова І.В. Контрольна діяльність обласних державних адміністрацій у сфері фінансів та бюджету : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Панова Ірина Вікторівна. – Харків, 2004. – 190 с.

179. Парыгина В.А. Бюджетное право и процесс : учебник [для студ. высш. учебн. заведений] / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. – М. : Эксмо, 2005. – 384 с.

180. Парыгина В.А. Финансовое право : учебник / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Эксмо, 2006. – 752 с.

181. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : [навч. посібник] / Пасічник Ю.В. – К. : Знання-Прес, 2002. – 495 с.

182. Патлаевский И.И. Курс финансового права / И.И. Патлаевский. – Одесса : Типография „Одесского вестника”, 1885. – 394 с.

183. Пащенко О.П. Поняття стадій фінансового контролю та підстави їх поділу / О.П. Пащенко // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. – Вип. 25. – С. 439–446.

184. Пащенко О.П. Правове регулювання процесу фінансового контролю (за законодавством України) : дис. ... канд.

юрид. наук : 12.00.07 / Пащенко Олена Петрівна. – Ірпінь, 2005. – 210 с.

185. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади та практики : дис. ... докт. економ. наук : 08.00.08 / Піхоцький Володимир Федорович. – Львів, 2015. – 530 с.

186. Погорілко В.Ф. Конституційне право України. Академічний курс : [підручник для студ. вищ. навч. закладів] : у 2 т. / В.Ф. Погорілко, В.Л. Федоренко ; [за ред. В.Ф. Погорілка]. – К. : ТОВ Видавництво “Юридична думка”, 2006–2008. – Т. 1. – 2006. – 544 с.

187. Погорілко В.Ф. Проблеми теорії конституційно-правових відносин / В.Ф. Погорілко, В.Л. Федоренко // Правова держава : зб. наук. праць. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2006. – Вип. 17. – С. 93–118.

188. Погрібняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : [монографія] / С.П. Погрібняк. – Х. : Право, 2008. – 240 с.

189. Податковий кодекс України : прийнятий 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/law/show/2457-17>

190. Пожар Т.О. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.08 “Гроші; фінанси і кредит” / Т.О. Пожар. – Суми, 2012. – 21 с.

191. Правові проблеми місцевих фінансів України: теоретико-прикладне дослідження : [монографія] / [Музика-Стефанчук О.А., Губерська Н.Л., Дмитренко Е.С. та ін.] ; за заг. ред. О.А. Музики-Стефанчук. – Кам'янець-Подільський : Друкарня Рута, 2016. – 386 с.

192. Про громадські об'єднання : Закон України від 22 березня 2012 р. № 4572-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 1. – Ст.1.

193. Про Державний бюджет України на 2010 рік : Закон України від 27 квітня 2010 р. № 2154-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2154-17/page>.

194. Про Державний бюджет України на 2011 рік : Закон України від 23 грудня 2010 р. № 2857-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T102857.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102857.html).

195. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України від 22 грудня 2011 р. № 4282-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>.

196. Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України від 06 грудня 2012 р. № 5515-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5515-17>.

197. Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України від 16 січня 2014 р. № 719-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T140719.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T140719.html).

198. Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 80-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80-19>.

199. Про Державний бюджет України на 2016 рік : Закон України від 25 грудня 2015 р. № 928-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/928-19>.

200. Про Державний бюджет України на 2019 рік : Закон України від 23 листопада 2018 року № 2629-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2018. – № 50. – Ст. 400.

201. Про забезпечення участі громадськості у формування та реалізації державної політики : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 р. № 996 зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF>.

202. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF>.

203. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF>.

204. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.

205. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами : Наказ Державного казначейства України від 18 листопада 2002 р. № 213 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 49. – Ст. 2230.

206. Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань : Наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 р. № 319 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 23. – Ст. 1137.

207. Про затвердження Порядку сприяння проведення громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади” : Постанова Кабінету Міністрів України від 05.11.2008 р. № 976 зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/976-2008-%D0%BF>.

208. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 09.08.2002 р. № 168. // Офіційний вісник України. – 2002. – № 38. – Ст. 1803.

209. Про затвердження Стандарту державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 13.07.2004 р. № 185 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 31. – Ст. 2094.

210. Про затвердження Стандарту Рахункової палати „Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” : постанова Колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05>.

211. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27 лютого 2014 р. № 794-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/794-18>.

212. Про комітети Верховної Ради України : Закон України від 4 квітня 1995 р. № 116\_95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим

доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80>.

213. Про Конституційний Суд України : Закон України від 16 жовтня 1996 р. № 422/96ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/422/96-%D0%B2%D1%80>.

214. Про Конституційний Суд України : Закон України від 13 липня 2017 р. № 2136-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19>.

215. Про місцеве самоврядування : Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>.

216. Про місцеві державні адміністрації : Закон України від 9 квітня 1999 р. № 586-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/586-14>.

217. Про органи самоорганізації населення : Закон України від 11 липня 2001 р. № 2625-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2625-14>.

218. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

219. Про Основні напрями бюджетної політики на 2016 рік : проект постанови Верховної Ради України від 09.04.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54761](http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761)

220. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України : указ Президента України від 23 квітня 2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

221. Про проект Основних напрямів бюджетної політики на 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54761](http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761).

222. Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 36. – Ст. 360.



223. Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лютого 2010 р. № 1861-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 14-15, № 16-17. – Ст.133.

224. Про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню : рішення Рахункової палати від 23.02.2016 р. № 3-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749525/9329pdf?subportal=main>.

225. Про результативні показники бюджетної програми : затв. Наказом Міністра фінансів України від 10.12.2010 р. № 1536 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/lows/show/z1353-10>.

226. Пояснювальна записка до проекту розпорядження Кабінету Міністрів України „Про схвалення Основних напрямів бюджетної політики на 2016 рік” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54761](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761).

227. Про Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 р. № 58 (зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Голови Рахункової палати від 19.09.2005 № 120).

228. Проект Закону України „Про громадські слухання” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.googletagmanager.com/ns.html?id=GTM-WDWHJS>" height="0"width="0"style="display:none;visibility:hidden"></iframe>

229. Проект Закону України „Про громадський контроль за використанням коштів Державного та місцевих бюджетів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_2?id=&pf3516=4079&skl=5http://www/w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=15720&pf35401](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=4079&skl=5http://www/w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=15720&pf35401).

230. Проект Закону „Про громадський фінансовий контроль” [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://publicaudit.com/ua/reports-on-audit/zakon-ukrayni-pro-gromadskij-finansovij-kontrol/>.

231. Проект Основних напрямів бюджетної політики на 2019-2021 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DH6G500A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DH6G500A.html).

232. Пришва Н.Ю. Норми-принципи у фінансовому праві / Н.Ю. Пришва // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 214–216.

233. Пустовіт Ю.Ю. Принципи бюджетного права України в умовах євроінтеграції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / І.О. Образцова. – Ірпінь, 2015. – 18 с.

234. Пухтецька А.А. Верховенство права як засадничий принцип Європейського адміністративного простору / А.А. Пухтецька // Часопис Київського університету права. – 2006. – № 3. – С. 73–79.

235. Разборська О.О. Аудит ефективності як складова програмно-цільового методу формування бюджету / О.О. Разборська, С.В. Сковородько // Інновації та традиції в сучасній науковій думці : матеріали III Міжнар. наук. інтернет-конф. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/ken-razborska-oo-skovorodko-sv-audit-efektivnosti-yak-skladova-programno-tsilovogo-metodu-formuvannya-byudzhetu/>.

236. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України „Про Рахункову палату Верховної Ради України” (справа про Рахункову палату), справа № 01/34-97 від 23 грудня 1997 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-97>.

237. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е.А. Ровинский – М. : Госюриздат, 1960. – 191 с.

238. Ровинский Н.Н. Финансовый контроль в СССР / Н.Н. Ровинский – М. : Госфиниздат, 1947. – 242 с.

239. Рогатюк А.В. Держава як суб'єкт бюджетного права України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / А.В. Рогатюк. – Запоріжжя, 2014. – 20 с.

240. Роговенко Д.С. Роль принципу незалежності в діяльності Рахункової палати України / Д.С. Роговенко // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2005. – Вип. 28. – С. 464–473.

241. Розенблум Р.И. Правовое регулирование государственного финансового контроля: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Р.И. Розенблум. – Ленинград, 1952. – 20 с.

242. Рубан Н.І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю : дисс. ... канд. економ. наук: 08.04.01 / Н.І. Рубан. – К., 2006. – 260 с.

243. Савченко Л.А. Об'єкти контрольних повноважень Рахункової палаті України / Л.А. Савченко // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. – Вип. 9. – С. 261–267.

244. Савченко Л.А. Фінансовий контроль – особливий інститут фінансового права / Л.А. Савченко // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. – Вип. 14. – С. 291–297.

245. Савченко Л.А. Питання контролю у Бюджетному кодексі України / Л.А. Савченко // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2002. – Вип. 15. – С. 309–315.

246. Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю / Л. Савченко // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 2. – С. 52–55.

247. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна. – Ірпінь, 2002. – 455 с.

248. Савченко Л.А. Деякі проблеми термінології у фінансовому праві щодо методів фінансового контролю / Л.А. Савченко // Фінансове право. – 2007. - № 1. – С. 37–43.

249. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник] / Л.А. Савченко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.

250. Савченко Л.А. Проблеми правового закріплення принципів фінансового контролю [монографія] / Л.А. Савченко, І.М. Ярмак. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 172 с.

251. Савченко Л.А. Бюджетний контроль чи контроль за дотриманням бюджетного законодавства? / Л.А. Савченко // Система фінансового права: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (27-28 травня 2009 р., Одеська національна юридична академія). – Одеса: Фенікс, 2009. – С. 212–215.

252. Савченко Л.А. Принципи фінансового контролю / Л.А. Савченко // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 219–221.

253. Савченко Л. Проблеми правового регулювання методології фінансового контролю / Л. Савченко // Право України. – 2013. – № 1-2. – С. 159–165.

254. Савченко О.В. Теоретико-правові засади громадського контролю за діяльністю органів державної влади : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 “Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень” / О.В. Савченко. – Запоріжжя, 2016. – 20 с.

255. Семчик О.А. Правовые принципы и оценочные категории в теории финансового права / О.А. Семчик // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 230–233.

256. Семчик О. Особливості фінансово-правових понять: до постановки питання / О. Семчик // Право України. – 2013. – № 1-2. – С. 50–56.

257. Сергієнко К.А. Принципи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів виконавчої влади : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / К.А. Сергієнко. – Запоріжжя, 2011. – 20 с.

258. Сідор М.І. Правовий статус учасників бюджетного процесу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / М.І. Сідор. – Одеса, 2011. – 21 с.

259. Словник фінансово-правових термінів / [Антипов В.І., Білецька Г.М., Долгий О.О. та ін.] ; за заг. ред. Л.К. Воронової. – К. : Алерта, 2011. – 558 с.

260. Соболев М.Н. Очерки финансовой науки (общедоступные беседы) / М.Н. Соболев – Харьков : Пролетарий, 1925. – 186 с.

261. Сперанский И.М. План финансов / И.М. Сперанский // У истоков финансового права. – М. : Статут, 1998. – С. 17–106.

262. Стариков Ю.Н. Курс общего административного права : в 3 т. / Ю.Н. Стариков. – М. : НОРМА, 2002–2002. – Т. 1: История. Наука. Предмет. Нормы. Субъекты. – 2002. – 728 с.

263. Стефанюк І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І. Стефанюк // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С. 3–6.

264. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017 – 2020 роки Розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р.

265. Синкова О.М. Підзвітність в органах виконавчої влади: організаційно-правові аспекти : [монографія] / О.М. Синкова. – Донецьк : Юго-Восток, 2010. – 335 с.

266. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права / И.Т. Тарасов // Финансы и налоги: очерки теории и политики. – М. : Статут, 2004. – С. 47–376.

267. Теліпко В.Е. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України / [Теліпко В.Е., Овчаренко А.С., Панасик С.А. ] ; за заг. ред. М.Я. Азарова. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 480 с.

268. Теория государства и права : курс лекций / [Байтин М.И., Борисов В.В., Григорьев Ф.А. и др.] ; под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. – [2-е изд.]. – М. : Юристъ, 2000. – 776 с.

269. Товстопят Л.М. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи вдосконалення / Л.М. Товстопят, О.В. Хуткий // Порівняльно-аналітичне право. – 2013. – № 3-2. – С. 230–232.

270. Тодика Ю.М. Конституція України: проблеми теорії і практики : [монографія] / Тодика Ю.М. – Харків : Факт, 2000. – 608 с.

271. Тимченко Г.В. Теоретико-правові засади ефективності законодавства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 “Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень” / Г.В. Тимченко. – Запоріжжя, 2011. – 20 с.

272. Ушаков Е.В. Введение в философию и методологию науки : [учебник] / Е.В. Ушаков. – М. : Экзамен, 2005. – 528 с.

273. Фалько Л.В. Принцип законності державного фінансового контролю / Л.В. Фалько // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 261–263.

274. Федоров С.Є. Публічність як принцип фінансового контролю / С.Є. Федоров // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 264–266.

275. Финансовое право : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф. и др.] ; под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М. : ООО ТК Велби, 2003. – 536 с.

276. Финансовое право : учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой. – М. : Проспект, 2012. – 576 с.

277. Фінансова енциклопедія / [Орлюк О.П., Воронова Л.К., Заверуха І.Б. та ін.] ; за заг. ред. О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 472 с.

278. Фінансове право / [Бандурка О.М., Гетьманець О.П., Жорнокуй Ю.М. та ін.] ; під ред. О.П. Гетьманець. – Харків : Еспада, 2008. – 416 с.

279. Фінансове право : [навч. посібник] / [Воронова Л.К., Кучерявенко М.П., Пришва Н.Ю. та ін.] ; за заг. ред. Л.К. Воронової. – К. : Правова єдність, 2009. – 395 с.

280. Фінансове право : навч. посібник / [Білошкурська З.П., Бурлака С.І., Слісаренко С.В. та ін.] ; за заг. ред. В.І. Курила. – Умань : „Сочінський”, 2010. – 392 с.

281. Фінансове право: підручник / [Жорнокуй Ю.М., Кашкарьова О.В., Колесник Т.В. та ін.] ; за заг. ред. О.М. Бандурки, О.П. Гетьманець. – Х. : Екограф, 2015. – 496 с.

282. Фінансове право: підручник / М.П. Кучерявенко, О.О. Дмитрик, О.А. Лукашев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2016. – 440 с.

283. Фінансове право : навч. посіб. / Л.К. Воронова, Н.Ю. Пришва, Н.Я. Якимчук та ін. / за заг. ред. проф. Пришви Н.Ю. – К : Видавництво Ліра-К, 2018. – 376 с.

284. Фінансове право : підручник / О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький, О.А. Лукашев та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х : Право, 2017. – 374 с.

285. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – К. : Знання, КОО; Львів : Вид-во Львівського банківського ін-ту НБУ, 2002. – 566 с.

286. Харенко М.В. Правове регулювання контрольної діяльності Рахункової палати України / М.В. Харенко // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. – Вип. 10. – С. 325–329.

287. Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву / Сост. М.К. Сулейманов, Е.В. Порохов, М.В. Карасева,

А.Т. Шаукенов. – СПб. : Юридический центр-Пресс, 2010. – 472 с.

288. Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність / В. Чернадчук // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 11. – С. 74–76.

289. Чернадчук В. Щодо видів бюджетного контролю / В. Чернадчук // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 68–71.

290. Чернадчук В.Д. Наукова компонента у бюджетній правотворчості // Сучасна картина світу: природа, суспільство, людина [Текст]: збірник наукових праць / Державний вищий навчальний заклад „Українська академія банківської справи Національного банку України”. – Суми: ДВНЗ „УАБС НБУ”, 2008. – С. 212-218.

291. Чернадчук В.Д. Особливості бюджетно-контрольних правовідносин залежно від стадії бюджетного процесу / В.Д. Чернадчук // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2008. – Вип. 39. – С. 432–439.

292. Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В.Д. – Суми : Університетська книга, 2009. – 456 с.

293. Чернадчук В.Д. Господарське процесуальне право : [підручник] / [Чернадчук В.Д., Сухонос В.В., Нагребельний В.П. та ін.] ; за заг. ред. В.Д. Чернадчука. – 2-ге вид. – Суми : Університетська книга, 2009. – 378 с.

294. Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Віктор Дмитрович. – К., 2010. – 419 с.

295. Чернадчук В. Актуальні питання бюджетної правотворчості / В. Чернадчук // Юридична Україна. – 2011. – № 2. – С. 42–46.

296. Чернадчук В. Актуальні питання теорії охоронних бюджетних правовідносин / В.Д. Чернадчук // Юриспруденція у формуванні правової держави і громадянського суспільства : збірник матеріалів Міжнародної юридичної наук.-практ. конф.



„Актуальна юриспруденція”, 6 жовтня 2016 року. – К. : Вид. дім „АртЕк”, 2016. – С. 81–85.

297. Чернадчук В.Д. Бюджетна діяльність як сфера виникнення та розвитку бюджетних правовідносин / В.Д. Чернадчук // Право та державне управління : збірник наукових праць. – 2011. - № 3. – С. 65–70.

298. Чернадчук В.Д. До питання видів та форм бюджетного контролю / В.Д. Чернадчук // Фінансове право. – 2011. - № 3. – С. 23–25.

299. Чернадчук В. Норми-дефініції податкового законодавства / В. Чернадчук // Підприємництво, господарство і право. – 2011. – № 5. – С. 86–89.

300. Чернадчук В.Д. Принципи виконання бюджету / В.Д. Чернадчук // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Тацій, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 282–284.

301. Чернадчук О.В. Бюджетне законодавство України: стан та напрями вдосконалення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Олександр Вікторович – Запоріжжя : 2014. – 228 с.

302. Чечуліна О.О. Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування / О.О. Чечуліна // Фінанси України. – 2011. – № 10. – С. 15–31.

303. Чичерин Б.Н. Курс государственной науки : в 3 т. / Б.Н. Чичерин. – М. : Типография т-ва И.Н. Кушнарев и К, 1894-1898. – Т. 1. Общее государственное право. – 1894. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://constitution.garant.ru/science-work/pre-revolutionar/3948892>

304. Шевчук О.А. Критерії оцінки ефективності державного фінансового контролю / О.А. Шевчук // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 7 (12). – С. 372–375.

305. Шестак В.С. Державний контроль в сучасній Україні (теоретико-правові питання) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Шестак Валентин Сергійович – Харків : 2002. – 176 с.

306. Щодо проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2016 рік : висновок комітету Верховної Ради України з питань

бюджету від 03.06.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

[http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54761](http://w1.c1/rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761).

307. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. – Т. 1: А–Г. – 1998. – 669 с.

308. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. – Т. 2: Д–Й. – 1999. – 744 с.

309. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. – Т. 3: К–М. – 2001. – 789 с.

310. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. – Т. 4: Н–П. – 2002. – 717 с.

311. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Вид-во “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана, 1998–2004. – Т. 5: П–С. – 2003. – 733 с.

312. Юхимчук А. Система фінансового контролю – з глибин історії до нинішніх днів / А. Юхимчук // Трибуна. – 1999. – № 1-2. – С. 29–30.

313. Янкевич С.В. Организационно-правовые основы принципа прозрачности бюджетного процесса в Республике Польша / С.В. Янкевич // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г., редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 310–312.

314. Ярмак І.М. Поняття принципів фінансового контролю / І.М. Ярмак // Європейські перспективи. – 2013. – № 11. – С. 184–191.

315. Ярмак І.М. Принципи об'єктивності і незалежності як основоположні принципи фінансового контролю / І.М. Ярмак // Європейські перспективи. – 2014. – № 1. – С. 178–185.

316. Ярмак І.М. Поняття і зміст принципів публічності, законності і компетентності / І.М. Ярмак // Наше право. – 2014. – № 1. – С. 181–187.

317. Ярмак І.М. Принципи фінансового контролю: правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / І.М. Ярмак. – К., 2014. – 21 с.

318. Ярмыш Н.Н. Теоретические проблемы причинно-следственной связи в уголовном праве (философско-правовой анализ) : [монографія] / Н.Н. Ярмыш. – Х. : Право, 2003. – 512 с.

319. Яснопольский Л.Н. Очерки Русского бюджетного права. 1. Исторический обзор составления наших государственных росписей и бюджетная реформа Татаринова / Л.Н. Яснопольский. – М. : Издание В.С. Рябушинского, 1913. – 299 с.

320. Яцкін Р.О. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / Р.О. Яцків. – Запоріжжя, 2014. – 20 с.

321. Basic Law for the Federal Republic of Germany/ Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://www.bundestag.de/blob/284870/ce0d03414872b427e57fccb703634dcd/basic\\_law-data.pdf](http://www.bundestag.de/blob/284870/ce0d03414872b427e57fccb703634dcd/basic_law-data.pdf).

322. Cochrane A. From financial control to strategic management: the changing faces of accountability in British local government // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1993. – Т. 6. – №. 3. / Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513579310042551>.

323. Constitución Nacional / Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.congreso.gob.ar/constitucionNacional.php>.

324. Constitution of the Federative Republic of Brazil / Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://english.tse.jus.br/arquivos/federal-constitution>.

325. Constitution of the Portuguese Republic / Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/conteudo/files/constituicaoingles.pdf>.

326. Federal Constitutional Law of Austria/ Электронный ресурс. – Режим доступа: [http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Erv&Dokumentnummer=ERV\\_1930\\_1](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Erv&Dokumentnummer=ERV_1930_1).

327. Johnson N., Oliff P., Williams E. An update on state budget cuts //Center on Budget and Policy Priorities. Updated February. – 2011. – Т. 9. / Электронный ресурс – Режим доступа: <http://www.cbpp.org/research/an-update-on-state-budget-cuts?fa=view&id=1214>.

328. La Constitución española / Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm>.

329. La Constitution du 4 octobre 1958 / Электронный ресурс. – Режим доступа: [http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank\\_mm/constitution/constitution.pdf](http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/constitution/constitution.pdf).

330. Ljungman G. Top-Down Budgeting: An Instrument to Strengthen Budget Management. – International Monetary Fund, 2009. – №. 9-243. / Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.361.2526&rep=rep1&type=pdf>.

331. McKinnon R.I. The order of economic liberalization: Financial control in the transition to a market economy. – JHU Press, 1993. / Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://agris.fao.org/agris-search/search.do?recordID=XF2015011884>.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**П. П. Латковський**

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ  
БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*Монографія*

Підписано до друку 09.09.2019. Папір офсетний. Формат 60x84/16.

Ум. друк. арк. 15,58. Вид. № 19-20. Зам. № 28. Тираж 300 прим.

Видавець та виготівник: ПВКФ «Технодрук»

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №1841 від 10.06.2004 р.  
58000, м. Чернівці, вул. І. Франка, 20, оф.18, тел. (0372) 55-05-85

HY «OIOA»