

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

КАФЕДРА ФІНАНСІВ ТА ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ



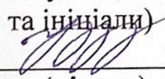
ПЕТРАКІВСЬКА Світлана Миколаївна
(студентка групи ЗФБС-22-М)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

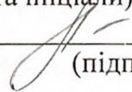
БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ

(представлена на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
освітньо-професійна програма «Фінанси, банківська справа та страхування»)

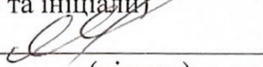
Завідувач кафедри фінансів та
цифрової економіки
д.е.н. проф. Н.Г. Виговська.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)


(підпис)

Науковий керівник
к.е.н. доц. Литвинчук І.В.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)


(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Городиський М.П.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)


(підпис)

Житомир 2023

Анотація

Петраківська С.М. Бюджетний контроль в Україні.

Кваліфікаційна робота представлена на здобуття освітнього ступеня «магістр» галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 072 «Фінанси банківська справа та страхування». – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2023.

Дослідження присвячено розвитку теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій з удосконалення бюджетного контролю в Україні.

Визначено особливості бюджетного контролю в Україні. Обґрунтовано місце Рахункової палати в системі бюджетного контролю на всіх стадіях бюджетного процесу. Здійснено оцінку виконання державного бюджету в умовах воєнного часу з метою виявлення бюджетних правопорушень. Розроблено практичні рекомендації з напрямів удосконалення бюджетного контролю в Україні: в частині застосування цифрових технологій в оптимізації бюджетного процесу та в частині удосконалення перевіркової діяльності суб'єктів бюджетного контролю в Україні.

Ключові слова: бюджетний контроль, бюджетний менеджмент, бюджетні правопорушення.

Annotation

Petrakivska S.M. Budget control in Ukraine.

The qualification work is presented for obtaining the master's degree in the field of knowledge 07 «Management and administration» specialty 072 «Finance, banking and insurance». - Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2023.

The study is devoted to the development of theoretical foundations and the development of practical recommendations for improving budget control in Ukraine.

The peculiarities of budget control in Ukraine are determined. The place of the Accounting Chamber in the budget control system at all stages of the budget process is substantiated. An assessment of the implementation of the state budget in wartime conditions was carried out in order to identify budget violations. Practical recommendations have been developed for the improvement of budget control in Ukraine: in terms of the use of digital technologies in the optimization of the budget process and in terms of improving the audit activity of the entities of budget control in Ukraine.

Keywords: budget control, budget management, budget offenses.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ.....	8
1.1. Роль функціональних елементів бюджетного менеджменту за умов ринкових перетворень.....	8
1.2. Поняття та особливості бюджетного контролю в Україні.....	17
1.3. Значення та роль бюджетного контролю в системі бюджетного процесу.....	27
Висновки до 1-го розділу.....	35
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	37
2.1. Оцінка виконання бюджету в умовах воєнного часу.....	37
2.2. Цифрові технології в оптимізації бюджетного процесу: кращий світовий досвід та висновки для України.....	50
2.3. Напрями удосконалення бюджетного контролю в Україні.....	63
Висновки до 2-го розділу.....	71
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ.....	76
ДОДАТКИ.....	85

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Фінансовий складник діяльності держави завжди має ключове значення в правових та економічних процесах будь-якої країни, і наша держава також не є винятком. Важливим елементом фінансової системи держави є Державний та місцеві бюджети, у зв'язку з чим усім питанням, пов'язаним із їх розробленням, прийняттям, затвердженням, виконанням, приділяється значна увага з боку органів державної влади та місцевого самоврядування, громадськості, а також суб'єктів, уповноважених проводити контроль за бюджетним процесом. Слід зазначити, що бюджетний контроль є важливою складовою частиною управлінської функції держави, яка забезпечує фінансову дисципліну, своєчасне та повне наповнення державних фондів, місцевих бюджетів тощо. У зв'язку із цим вагоме значення має належне теоретичне підґрунтя питань бюджетного контролю, розроблення та аналіз ключових правових категорій, що використовуються у регулюванні відносин бюджетного контролю.

У теорії права проблематика бюджетного контролю розглядалась у роботах О. П. Гетманець, О. А. Кузьменко, П. П. Латковського, особливості діяльності Рахункової палати України досліджувалися в роботі О. С. Койчевої. Окремі аспекти бюджетного контролю як різновиду державного фінансового контролю, вивчали, зокрема, Д. Л. Зима, Л. А. Савченко, М. В. Сірош, І. М. Ярмач та інші. При цьому, незважаючи на наявні дослідження у даній сфері, слід відзначити, що кількість робіт, присвячених комплексному дослідженню особливостей бюджетного контролю в Україні, є незначною. Цей факт зумовлює актуальність дослідження й написання кваліфікаційної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення бюджетного контролю в Україні.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні **завдання**:

- розкрити роль функціональних елементів бюджетного менеджменту за умов ринкових перетворень;
- дослідити поняття та особливості бюджетного контролю в Україні;
- аргументувати значення та роль бюджетного контролю в системі бюджетного процесу;
- оцінити виконання бюджету в умовах воєнного часу та виявити основні бюджетні правопорушення;
- вивчити кращий світовий досвід застосування цифрових технологій в оптимізації бюджетного процесу;
- розробити практичні рекомендації з напрямів удосконалення бюджетного контролю в Україні.

Об'єктом дослідження є державний бюджет і бюджетні правопорушення.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти бюджетного контролю в Україні.

Методи дослідження. У роботі використано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, які ґрунтуються на сучасних теоретико-методологічних підходах, що дало змогу забезпечити досягнення поставленої мети та вирішення сформульованих завдань, зокрема: *аналізу і синтезу* – під час уточнення понятійного апарату та з'ясування ролі бюджетного контролю в системі бюджетного процесу; *індукції та дедукції* – для формулювання узагальнень і теоретичних висновків на основі вивченого матеріалу; *статистичної обробки інформації* – для вивчення бюджетних правопорушень в ході виконання державного бюджету в умовах воєнного часу; *узагальнення* – для формулювання висновків і пропозицій.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України; матеріали й статистичні дані Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати, наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних учених; ресурси мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вирішенні важливого наукового питання – обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з напрямів удосконалення бюджетного контролю в Україні. До найвагоміших наукових результатів, які характеризують новизну дослідження та особистий внесок автора, належать такі:

- визначено особливості бюджетного контролю в Україні (доведено, що бюджетний контроль є різновидом державного фінансового контролю, який у свою чергу є складовою частиною управлінської функції держави. Особливості бюджетного контролю порівняно з державним фінансовим контролем зумовлені специфічним об'єктом правового впливу – бюджетними коштами, які зосереджені у спеціальних публічних фондах – Державному бюджеті України та місцевих бюджетах. Вказана особливість зумовлює існування всіх інших особливостей бюджетного контролю: спеціального суб'єктного складу бюджетного контролю, спеціальних форм та методів реалізації бюджетного контролю, спеціальних процедур, у рамках яких реалізуються контрольні повноваження, тощо.);

- обґрунтовано місце Рахункової палати в системі бюджетного контролю на всіх стадіях бюджетного процесу (система контролю Рахункової палати інтегрована в основні складові бюджетного процесу і передбачає безперервний цикл контролю за виконанням бюджету кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях: стадії попереднього контролю проектів бюджетів на черговий фінансовий рік, стадії оперативного контролю безпосередньо в ході виконання бюджетів поточного фінансового року та стадії подальшого контролю вже виконаних бюджетів за звітний фінансовий рік);

- здійснено оцінку виконання державного бюджету в умовах воєнного часу з метою виявлення бюджетних правопорушень в частині основних показників (види бюджетних правопорушень в системі публічних фінансів, структура бюджетних правопорушень, кількісний та сумарний вираз порушень бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу);

- розроблено практичні рекомендації з напрямів удосконалення бюджетного контролю в Україні (в частині застосування цифрових технологій в оптимізації бюджетного процесу – впровадження системи смарт-контрактів і юридичних угод на блокчейні, як основи для подальшої цифрової трансформації публічних фінансів. Це підвищить ефективність діяльності українських органів державної влади, особливо у сфері надання державних послуг, спростить та зробить більш ефективною взаємодію між суб'єктами бюджетної політики, підвищить довіру та прозорість державних фінансів.; в частині удосконалення перевірконої діяльності суб'єктів бюджетного контролю – розробити методи оцінки ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів та забезпечення використання у практичній діяльності, доцільність створити бази даних, які б давали можливість отримати інформацію про суб'єкта господарювання, а також про допущені ним фінансові порушення, виявлені різними органами бюджетного контролю. Це сприятиме підвищенню ефективності системи бюджетного контролю в Україні).

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні наукові положення кваліфікаційної роботи можуть бути використані контролюючими органами державної влади та місцевого самоврядування у процесі реалізації своїх повноважень, а також застосовуватися при викладання дисциплін Бюджетна система, Місцеві фінанси та Бюджетний менеджмент.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Основні положення та результати дослідження доповідалися та опубліковані в матеріалах науково-практичних конференцій («Конференція, присвячена Дню науки», м. Житомир, 11-15 травня 2023 р. та «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу», м. Житомир, 9-10 листопада 2023 р.)

Структура, зміст та обсяги роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних літературних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 84 сторінки машинописного тексту, у тому числі 3 таблиці, 9 рисунків, 4 додатки. Список використаної літератури нараховує 75 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Роль функціональних елементів бюджетного менеджменту за умов ринкових перетворень

Слід відмітити, що в сучасних літературних джерелах щодо сутності категорії «бюджетний менеджмент» склався понятійний апарат щодо сутності даної категорії, водночас поки що на законодавчому рівні відсутнє його чітке визначення, яке би найбільш обґрунтовано характеризувало би цей процес. У вітчизняній практиці сутність «бюджетний менеджмент» трактується, як сукупність заходів, форм і методів діяльності органів державного управління щодо формування, розподілення, витрачання бюджетних коштів із застосуванням контрольних дій на всіх стадіях бюджетного процесу [2].

Такий підхід обмежується діяльністю виключно державних органів влади, що не зовсім відповідає дійсності. Відповідно до ринкових умов більш вдалим визначенням сутності «бюджетний менеджмент» є визначення цієї дефініції, як сукупності взаємопов'язаних дій (управлінських функцій), прийомів, методів, спрямованих на керівництво бюджетними ресурсами і відносинами, які виникають у процесі руху бюджетних потоків, які розглядають бюджетний менеджмент, як сукупність взаємозалежних дій, прийомів і методів, які спрямовані на управління бюджетними ресурсами й відносинами, що виникають у процесі руху бюджетних потоків [3].

Щодо визначення сутності цієї категорії вітчизняними науковцями напрацьовані різноманітні трактування цієї категорії, які зводяться до того, що :

– бюджетний менеджмент – це сукупність взаємопов'язаних дій (управлінських функцій), прийомів, методів, що направлені на керування бюджетними потоками, бюджетними ресурсами, централізованим фондом грошових коштів держави, основним фінансовим планом держави, бюджетною системою країни з метою досягнення стратегічних цілей

соціально-економічного розвитку суспільства та якісного виконання державою своїх функцій [4, с. 20].

– бюджетний менеджмент це система грошових відносин, які виникають між державою, з одного боку, підприємствами, організаціями і населенням – з другого, щодо формування і використання централізованого фонду державних грошових ресурсів для задоволення суспільних потреб» [5, с. 28].

З огляду на такі трактування категорії «бюджетний менеджмент» слід акцентувати, що дана економічна категорія є системою управління бюджетними потоками з використанням науково обґрунтованих ринкових форм та методів прийняття ефективних рішень у галузі управління бюджетними активами, пасивами та бюджетними ризиками.

Зміст бюджетного менеджменту зводиться до взаємодії суб'єкта та об'єкта. Об'єктом бюджетного менеджменту є фінансові потоки, що проходять через бюджетну систему, суб'єктом – органи управління бюджетом публічноправових утворень [1].

Щодо суб'єктів то, з одного боку, ними є структури та підрозділи внутрішнього середовища держави (міністерства та відомства, всі розпорядники та одержувачі бюджетних призначень тощо), а з іншого – численні зовнішні контрагенти: від громадян та недержавних юридичних осіб своєї країни до різних зарубіжних економічних суб'єктів (включаючи окремі держави та міжнародні організації). Безпосередніх суб'єктів управління бюджетними потоками можна умовно виокремити на окремі групи [1]:

– до першої групи відносяться органи законодавчої та виконавчої влади, які визначають бюджетну стратегію та політику, пріоритети та законодавчо оформлюють дані процеси (Верховна рада України органи місцевого самоврядування на місцях, Президент та Уряд України);

– до другої групи належать органи оперативного управління бюджетом, зокрема міністерство фінансів України, регіональні та місцеві фінансові управління, Рахункова палата України;

– до третьої групи належать неспеціалізовані фінансові органи, які певним чином беруть участь в управлінні бюджетом, але не мають прямих на те обов'язків (митна служба, Міністерство економіки, НБУ, різні галузеві міністерства та відомства, а також підприємства та організації, керівники яких наділені функцією розпорядників коштів.

Враховуючи різноманіття форм та методів акумулювання фінансових ресурсів до бюджету та напрямів витрачання коштів, систему бюджетного менеджменту можна подати у наступному вигляді (рис. 1.1).



Рис. 1. Схема бюджетного менеджменту [1].

Всі представлені елементи бюджетного менеджменту тісно взаємопов'язані між собою та взаємозалежні. Причому ця схема відображає два підходи до управління бюджетом:

– бухгалтерський підхід (управління активами та пасивами бюджету), який у вітчизняній практиці представлений бюджетним обліком та бюджетною звітністю у вигляді балансу виконання бюджетів всіх рівнів;

– потоковий підхід, що відображає управління бюджетними потоками через витрати та доходи бюджету. З урахуванням особливої значущості бюджетних видатків саме вони визначають бюджетну політику, тобто є первинними по відношенню до доходів.

Переважно якість бюджетного менеджменту залежить саме від видаткової політики держави, оскільки витрати пов'язані з тими суспільними благами, які держава зобов'язується надати та профінансувати [1].

Що стосується сучасного етапу розвитку вітчизняних бюджетних відносин видатковий бюджетний менеджмент можна назвати бюджетним реінжинірингом. Реінжиніринг є фундаментальним переосмисленням і радикальним перепроєктуванням бізнес-процесів для досягнення вагомих покращень у таких ключових для сучасного бізнесу показниках результативності, як витрати, якість, рівень обслуговування та оперативність. Відправною передумовою щодо концепції реінжинірингу бізнес-процесів є те, що сам процес бюджетування функціональної ієрархії пронизує безпосередньо бюджетотримувача у вигляді набору бізнес-процесів, які в переважній більшості ніким не управляються і ніхто за них не відповідає. Аналогічно і бюджетні потоки пронизують відповідні структурні підрозділи у вигляді набору процесів. Реінжиніринг завжди передбачає зіставлення витрат і результатів, і навіть зміст роботи для досягнення поставленої мети та результату. Саме це і передбачає бюджетування, орієнтоване на результат, перехід на який є основною передумовою створення повноцінної системи бюджетного менеджменту [1].

Бюджетний реінжиніринг передбачає перепроєктування, переналагодження та перебудову елементів бюджетної системи, їх взаємозв'язків, принципів організації бюджетного процесу, тобто перехід від витратного методу до бюджетування, орієнтованому на результат. Алгоритм прийняття управлінських рішень у процесі бюджетного менеджменту можна послідовно простежити на окремих етапах, які згруповані на три блоки: стратегічний, оперативний, оціночний (рис. 1.2).



Рис. 2. Прийняття управлінських рішень щодо бюджетного менеджменту [1].

Перший блок етапів бюджетного менеджменту – стратегічний – передбачає певну підготовчу роботу та погоджується з такими функціональними елементами, як організація та планування. Цей блок включає: -цільовий етап на якому сформована мета та завдання конкретного етапу бюджетного менеджменту на довго-, середньо- та короткострокову перспективи; оперативний етап передбачає підготовку та аналіз необхідної інформації. У сучасній структурі бюджетно-фінансових органів більшою мірою за цей етап відповідає казначейство, у якому акумулюється переважна більшість різноманітної інформації, яка безпосередньо стосується бюджетних потоків. Водночас, у процесі бюджетного управління потрібна й інформація, що є в інших відомствах, що потребує чіткого налагодженого обміну інформації щодо фінансових потоків [1].

Слід відмітити, що за сучасних умов інформаційне поле поки що не є оптимальним. Це підтверджується тим, що планові значення бюджетних показників відхиляються від фактичних без наявності на те чітких обґрунтувань; формування цільових показників на цьому етапі передбачається наявність конкретних бюджетних показників, якими можна визначити управлінські процеси. Сюди відносяться безпосередньо статті бюджетної класифікації та різні розрахункові показники для визначення кожної конкретної статті; виявлення та аналіз альтернатив. Список таких альтернатив реалізується як варіанти прогнозу соціально – економічного розвитку (традиційний оптимістичний, песимістичний і реальні варіанти). Вибір прийнятних варіантів альтернатив в бюджетному менеджменті базується на принципі «традиціоналізму» тобто спадкоємності обсягів фінансування попередніх років. Державний бюджет не може різко змінити ні цільового вектору, ні обсягів фінансування [1].

Другий блок етапів бюджетного менеджменту являє собою оперативну частину, в рамках якої здійснюється безпосередня реалізація бюджетних процедур і включає наступні етапи: вибір конкретного варіанту бюджетного плану та його законодавче оформлення, тобто той план, який всі виконавці та суб'єкти зобов'язані виконати з мінімальними відхиленнями. Критеріями вибору такого бюджету з альтернативних можуть бути, наприклад, граничний дефіцит бюджету, обсяги фінансування окремих статей бюджету. Фактично через відсутність реальних альтернатив вибору найкращого варіанту бути не може, хоча елементи альтернативності присутні: показники, що характеризують надходження податків у наступному році, можуть по-різному трактуватися фінансовими, економічними та податковими органами; оцінка якості бюджетного плану [1].

На сьогоднішній день така процедура формально існує. В рамках бюджетного процесу, що склалася оцінка бюджетного плану реалізується з боку керівника органу виконавчої влади. В той же час, керуючий на державному рівні не має права вибору варіантів витрат чи доходних джерел.

Відмова комерційної організації від неефективних активів сприймається як адекватний захід, у громадському ж секторі правильним буде збереження чи розширення соціальних зобов'язань перед населенням. Крім того, керуючий не може реально впливати на формування дохідних джерел. Оцінка якості бюджетного плану може проводитись за різними показниками: швидкість підготовки плану; простота визначення запланованих показників; наявність вбудованих у план механізмів контролю за його дотриманням; доступність планових орієнтирів для осіб, які приймають рішення; безпосередньо забезпечення виконання бюджетного плану на рік або середньострокову перспективу [6]; останній етап повинен пронизувати всі ланки оперативного блоку – моніторинг та контроль за ходом виконання бюджетного плану, що реалізується через систему внутрішнього контролю та аудиту спеціальним структурним підрозділом – службою внутрішнього аудиту (може здійснювати спеціальний аудит ефективності бюджетних видатків та сприяти менеджерам профільних підрозділів у прийнятті особливо складних рішень, що вимагають поглибленого аналізу).

Третій блок бюджетного менеджменту – оцінка його ефективності. Перед оцінкою діяльності управління бюджетом необхідно відповісти на декілька питань, що стосуються визначення ефективності діяльності фінансових органів, способів виміру ефективності, а також можливостей застосування результатів такої оцінки у наступних бюджетних циклах. В даному блоці виокремлено: аналіз виконання показників бюджетного плану з виявленням позитивних та негативних моментів; другий етап, безпосередньо пов'язаний з попереднім, зовнішній контроль, який має на меті визначити, чи ефективно діє служба внутрішнього аудиту, сильні та слабкі сторони в роботі відомств, а також надання реальних рекомендацій, спрямованих на усунення недоліків та підвищення ефективності витрат; третій етап заключний на якому визначається система показників, що характеризують ефективність бюджетного менеджменту в цілому та проводиться оцінка ефективності прийнятих та реалізованих рішень [1].

Бюджетний менеджмент як частина системи державного фінансового менеджменту складається із структурних елементів (частин), що характеризують її функціональне призначення:

- організація управління бюджетними відносинами;
- бюджетне планування;
- бюджетне регулювання;
- бюджетний контроль.

Функція організації бюджетного менеджменту ставить за мету розроблення та здійснення бюджетного управління. Важливим на сьогодні залишається питання ефективного управління бюджетом з погляду оптимального розподілу окремих функцій управління між різними суб'єктами управління. В даний час функції управління бюджетом на кожному рівні вітчизняної бюджетної системи розподіляються між різними міністерствами і відомствами, причому покладені вони не тільки на виконавчі органи влади [1].

Бюджетне планування як функціональний елемент бюджетного менеджменту є процес визначення обсягу тієї частини фінансових ресурсів, яка за планований період може бути мобілізована до бюджету використана на цілі публічно-правової освіти. Бюджетні статті складно планувати з абсолютною точністю, оскільки є об'єктивні причини, що впливають на бюджетні показники, які неможливо спрогнозувати (стихійні лиха; техногенні катастрофи; зміни на міжнародних валютних, фондових та інших ринках, що впливають на національний ринок; зміна цін на товари за особливо важливими статтями експорту та імпорту) [1].

Бюджетне прогнозування полягає у розрахунку можливих обсягів усіх надходжень та виплат з бюджету у визначеному часовому періоді у майбутньому. Такий розрахунок є інформаційною базою для процедур бюджетного планування руху грошових потоків бюджету. Для складання прогнозів використовуються два підходи: генетичний (ведеться від сьогодення до майбутнього на основі встановлення причинно-наслідкових зв'язків) та нормативно-цільовий (визначається майбутня мета та орієнтири руху до неї за

нормативами, досліджуються можливі події та заходи, які необхідно вжити для досягнення на перспективу заданого результату). Серед чинників, що впливають на якість бюджетного планування та відповідно на бюджетний менеджмент, можна виокремити: витрати часу (скільки необхідно часу для складання того чи іншого плану чи прогнозу); обсяг інформації та документації та їх якість; кваліфікація органів управління; стабільність економічної політики; стабільність міжбюджетної політики; фінансова дисципліна; зовнішній контроль; публічність бюджету [1].

Бюджетне регулювання є організованою державою діяльністю з використанням всіх аспектів бюджетних відносин з метою коригування параметрів відтворення (встановлення пропорцій розподілу, накопичення, що забезпечують задоволення потреб на мікро- та макрорівні). Інструментами бюджетного регулювання є податки та неподаткові платежі до бюджету; пільги та санкції; витрати бюджетних установ; загальні та цільові субсидії для державних замовлень тощо. Регулювання реалізується за допомогою складу, структури та обсягів бюджетних доходів та витрат [1].

Бюджетний контроль є однією з найважливіших управлінських функцій держави і є системою заходів щодо перевірки дотримання законоположень, що відносяться до питань формування та виконання бюджетів всіх рівнів. Бюджетний контроль поширюється на суб'єкти, відповідальних за формування бюджетів, і на органи управління, підприємства, установи та організації, яким надаються бюджетні кошти у вигляді субсидій та субвенцій на виконання цільових програм та державних (муніципальних) замовлень. Визначаючи фактичну відповідність видатків цільовому призначенню бюджетних коштів, вишукуючи резерви при формуванні та витраченні, виявляючи факти бюджетних правопорушень, повноту та своєчасність розрахунків з бюджетами, бюджетний контроль виступає дієвим інструментом підвищення ефективності на рівні держави і місцевих органів самоврядування [1].

1.2. Поняття та особливості бюджетного контролю в Україні

Чинне законодавство України не надає визначення поняття «бюджетний контроль». У ст. 26 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) використовується термін «контроль за дотриманням бюджетного законодавства», який спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до БКУ та іншого законодавства [10].

У вказаному визначенні контролю за дотриманням бюджетного законодавства можна простежити його такі ознаки (особливості) [9]:

- 1) здійснюється спеціальними суб'єктами – учасниками бюджетного процесу;
- 2) реалізується в рамках правовідносин, що виникають на всіх стадіях бюджетного процесу;
- 3) здійснюється з метою забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами;
- 4) регламентований нормами БКУ та іншого законодавства.

Однак, чи повною мірою вказане визначення відображає сутність бюджетного контролю та чи є сумірним із поняттям «бюджетний контроль» за обсягом, наскільки дане визначення є повним та таким, що охоплює всі суттєві ознаки бюджетного контролю як явища правової дійсності, можна встановити лише після дослідження особливостей саме поняття «бюджетний контроль», яке широко використовується теорією права [9].

Бюджетний контроль походить від поняття «контроль», яке розглядається спеціалістами у сфері права в контексті різних суспільних відносин. С.А. Косінов, узагальнюючи запропоновані в юридичній науці та інших науках концепції контрольної діяльності, виокремлює такі підходи до розкриття природи контролю: контроль як органічна функція управління; контроль як набір засобів регулювання поведінки окремої особи або організації в цілому;

контроль як обмежувальна функція системи, що виконує завдання зворотного зв'язку, забезпечує нагляд за станом системи в цілому [11, с. 289].

У більшості робіт представників теорії права із деякими відмінностями у визначеннях під контролем розуміють перевірку певних об'єктів, а також спостереження за ними з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, для виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки (наприклад, роботи О.Ф. Андрійко [12, с. 11], Д. В. Лученка [13, с. 7]).

З погляду В.М. Гаращука, контроль є перевіркою дотримання і виконання нормативно встановлених завдань, планів і рішень, тобто початок циклу, що присвячений оцінці процесу, який здійснюється [14, с. 270].

На думку Ю. В. Мех, контроль слід розглядати як триєдиний складник, що має розглядатися як «управління», «соціальне управління» й «державне управління». Узагальнюючим поняттям контролю є контроль соціальний. Контроль у державному управлінні є особливою функцією органів державної влади й органів місцевого самоврядування; це водночас і спосіб забезпечення законності й дисципліни в державному управлінні [15, с. 13].

Таким чином, у контексті державного управління йдеться саме про державний контроль. Отже, контроль являє собою:

- 1) функцію управління;
- 2) діяльність певних осіб;
- 3) певний процес, процедуру.

При цьому вказані «прояви» контролю мають місце одночасно. Враховуючи це твердження, а також вищевказані визначення поняття «контроль», можна зробити висновок, що контроль характеризується такими ознаками [9]:

- 1) реалізується спеціально визначеними, уповноваженими особами;
- 2) здійснюється в рамках відносин підпорядкування;
- 3) являє собою визначену у встановлений спосіб процедуру, сукупність послідовних, регламентованих дій;

4) спрямований на встановлення ступеня дотримання підконтрольним суб'єктом встановлених правил поведінки щодо об'єкта контролю;

5) може мати своїм результатом ініціювання питання про притягнення винних осіб до відповідальності.

Таким чином, під контролем необхідно розуміти регламентовану діяльність уповноважених осіб, що являє собою визначену послідовність дій із встановлення ступеня дотримання підконтрольним суб'єктом правил поведінки щодо об'єкта контролю, що може мати своїм наслідком у разі виявлення порушень притягнення винних осіб до відповідальності [9].

Набуваючи додаткових ознак, той чи інший вид контролю поширює свою дію на менш широке коло відносин. Одним із видів контролю, як зауважувалось раніше, є державний контроль.

Вищевказані ознаки контролю в контексті державного контролю набувають спеціальних характеристик:

- 1) реалізується уповноваженими органами державної влади;
- 2) здійснюється в рамках відносин підпорядкування;
- 3) являє собою визначену у встановлений спосіб процедуру, сукупність послідовних, дій, регламентованих нормами права;

4) спрямований на встановлення ступеня дотримання підконтрольним суб'єктом приписів нормативно-правових актів та реалізації актів індивідуальної дії щодо підконтрольного об'єкта;

5) може мати своїм результатом ініціювання питання про притягнення винних осіб до відповідальності відповідно до приписів нормативноправових актів [9].

Отже, державний контроль як різновид контролю являє собою діяльність уповноважених органів державної влади та місцевого самоврядування, врегульовану нормами права, яка являє собою закріплену на нормативно-правовому рівні процедуру перевірки певних суб'єктів контролю щодо дотримання нормативно-правових актів та виконання актів індивідуальної дії

щодо визначеного об'єкта контролю, що може мати своїм наслідком у разі виявлення порушень притягнення винних осіб до відповідальності.

В.М. Гаращук абсолютно слушно зауважує, що у державному управлінні контроль поширюється на всі сфери: господарську, соціально-культурну, адміністративно-політичну діяльність та міжгалузеве державне управління [14, с. 271].

Певна сфера суспільного життя являє собою сукупність відповідних правовідносин, урегульованих спеціальними нормами права. Державний же контроль у кожній сфері правовідносин має свої особливості, які зумовлені специфікою об'єкта правового впливу. Державний контроль у сфері фінансів називається державним фінансовим контролем.

С.Є. Федоров, узагальнюючи позиції спеціалістів у сфері економіки та права різних історичних періодів, доходить висновку, що фінанси, по суті, є міжгалузєвою категорією, що означає відносини із використання та перерозподілу фондів грошових коштів різного походження з точки зору права власності на них з метою задоволення певних інтересів власників таких грошових коштів або інших осіб. Публічні фінанси досліджуються в рамках науки фінансового права і є предметом правового регулювання нормативноправових актів у відповідній сфері [16, с. 209].

Кошти, що перерозподіляються через державний та місцеві бюджети, також є державними фінансами. У ст. 2 БКУ надається визначення бюджету як плану формування та використання ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду [10].

Таким чином, бюджетні кошти є публічними фінансами, перерозподіл яких регулюється спеціальним бюджетним законодавством та здійснюється в рамках бюджетних правовідносин.

У межах бюджетних правовідносин реалізується бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю, який має свої особливості (спеціальні ознаки).

Отже, що слід розуміти під бюджетним контролем. У правовій теорії пропонуються різні визначення бюджетного контролю.

Наприклад, О.П. Гетманець розуміє під бюджетним контролем комплексну та цілеспрямовану систему економіко-правових заходів уповноважених контролюючих суб'єктів, спрямовану на забезпечення законності та ефективності дій учасників бюджетного процесу під час укладання, розгляду, затвердження бюджетів, виконання та внесення змін, звітування про виконання бюджетів, що становлять бюджетну систему України [17, с. 39].

П.П. Латковський називає бюджетним контролем врегульовану нормами бюджетного права контрольну діяльність уповноважених (контролюючих) осіб щодо здійснення операцій порівняння (зіставлення) показників бюджетної діяльності зобов'язаних (підконтрольних) суб'єктів (бюджетно-правової реальності) із 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 [18, с. 6].

Ю.В. Мех надає визначення поняття «контроль за дотриманням бюджетного законодавства», під яким розуміє діяльність уповноважених на те державних органів та органів місцевого самоврядування, яка регламентована нормами права і спрямована на забезпечення законності й дисципліни всіма учасниками бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження й виконання Державного й місцевих бюджетів, на контроль за їх виконанням і звітування про це [15, с. 14].

О.В. Макух не виділяє поняття бюджетного контролю, а використовує термін «фінансовий контроль в бюджетному процесі», який визначає як урегульовану нормами фінансового права діяльність уповноважених державних

органів, спрямовану 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 [19, с. 4].

Таким чином, у теорії бюджетного права існують дещо різні визначення поняття «бюджетний контроль», що можна пояснити складністю даного поняття та неоднозначністю його розуміння. У теорії права наявна точка зору про неможливість надання однозначного визначення певним правовим явищам через їх складність, а також через суб'єктивне ставлення до такого явища кожного дослідника, оскільки визначення поняття є результатом людського мислення [9].

У цьому контексті слушно навести точку зору С.Є. Федорова, який зауважує, що формулювання визначень понять має місце в людській свідомості, а значить є суб'єктивним. Суттєвість тих чи інших ознак поняття встановлюється в результаті розумової діяльності окремої людини, у зв'язку з чим може бути підтримане чи спростоване іншими. Даний фактор зумовлює розвиток наукової думки, який здебільшого полягає в аналізі проведених раніше досліджень, їх критиці та внесенні певних пропозицій з їх удосконалення [16, с. 208].

Слід відзначити, що ця точка зору не позбавлена логіки та заслуговує на увагу. Однак у контексті цього постає питання: яким чином проводити дослідження явищ у таких галузях знань, як правознавство, якщо ставитись до визначень понять як до суб'єктивних абстракцій, які не є абсолютними, а отже, формулювання їх визначень не має жодного практичного сенсу. З цього приводу слід зауважити таке. Визначенням є логічна операція, за допомогою якої розкривається зміст поняття або вводиться новий термін [20, с. 66].

Процес надання визначення поняття хоча й пов'язаний із людським мисленням, спрямований на дослідження явищ об'єктивної дійсності, які

існують незалежно від людської свідомості. При цьому правові явища, які становлять обсяг правових понять, є специфічними в контексті особливостей надання їм визначень.

Так, правові явища неможливо фізично «відчувати», ці явища не характеризуються кольором, розміром, формою, вагою. Вони виникають та існують у рамках правовідносин під час реалізації учасниками таких відносин своїх прав та інтересів, виконання обов'язків [9].

Урегулювання правовідносин нормами права зумовлює необхідність правового закріплення визначень понять правової дійсності, на що й має бути спрямована діяльність суб'єктів нормотворення, а розроблення та теоретичне обґрунтування визначень понять покладається на представників правової науки. У такому разі відбувається уніфікація та впорядкування правовідносин, що спрямовано за захист прав і свобод людини [9].

У зв'язку з вищевикладеним «самоусунення» теорії права від надання визначень правових понять не є можливим. І незважаючи на складність процесу формулювання визначень правових понять, неоднозначний та відносний характер таких визначень, що зумовлено суб'єктивним ставленням автора кожного варіанту визначення того чи іншого поняття, відмовлятися від цього процесу теорія права не повинна. Інакше розшириться коло можливостей для застосування подвійних стандартів та зловживань з боку суб'єктів правореалізації [9].

Враховуючи вищевикладене, на підставі визначень понять контролю та державного контролю, наданих вище, з метою проведення подальшого наукового дослідження необхідно надати визначення поняття «бюджетний контроль». З цього приводу спершу зауважимо, що в контексті бюджетного права під бюджетом розуміється затверджений у встановленому законом порядку кошторис доходів та витрат держави, а також територіальних громад на певний період [9].

У зв'язку з цим бюджетними правовідносинами є врегульовані нормами права суспільні відносини, які виникають, змінюються та припиняються в

процесі розроблення, прийняття (затвердження), виконання бюджету уповноваженими органами державної влади та місцевого самоврядування.

Бюджетні правовідносини складаються у тому числі й із контрольних правовідносин, у рамках яких здійснюється бюджетний контроль.

З урахуванням вищевикладеного бюджетний контроль – це різновид державного фінансового контролю, який являє собою діяльність уповноважених органів державної влади та місцевого самоврядування, врегульовану нормами права, що є закріпленою на нормативно-правовому рівні процедурою перевірки дотримання суб'єктами бюджетних правовідносин вимог бюджетного законодавства під час розроблення, затвердження і виконання відповідних бюджетів, а також прийнятих на їх виконання актів індивідуальної дії, яка може мати своїм наслідком у разі виявлення порушень притягнення винних осіб до відповідальності [9].

Із вказаного визначення бюджетного контролю можна виділити такі особливості даного виду державного фінансового контролю.

По-перше, бюджетний контроль здійснюється щодо коштів Державного бюджету України, а також місцевих бюджетів, прийнятих у встановленому чинним законодавством України порядку.

По-друге, бюджетний контроль реалізується учасниками бюджетного процесу.

По-третє, бюджетний контроль здійснюється відповідно до бюджетного законодавства України.

По-четверте, бюджетний контроль реалізується на всіх стадіях бюджетного процесу.

Однак перелічені ознаки не вичерпують усі наявні особливості бюджетного контролю.

Щодо цілей бюджетного контролю необхідно зазначити таке. Відповідно до загальноприйнятого розуміння ціллю в прямому значенні є предмет, істота або місце, куди спрямовується постріл, кидок, удар і т. ін.; у переносному

значенні ціль – це те, до чого прагнуть, чого намагаються досягти, мета [21, с. 235].

Отже, ціллю (метою) бюджетного контролю можна вважати певний кінцевий результат, на якому сконцентровано діяльність суб'єктів бюджетного контролю, заради чого такий контроль проводиться [9].

У ст. 26 БКУ зазначається, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства забезпечує:

1) оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);

2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;

3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;

6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету [10].

Вказані результати провадження бюджетного контролю за своєю суттю можна вважати його метою. Крім того, в ст. 26 БКУ також зауважується, що метою контролю за дотриманням бюджетного законодавства є забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами.

О.П. Гетьманець досить лаконічно визначає мету контролю бюджетного процесу, а саме як дотримання бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу, а також запобігання виникненню та припинення бюджетних правопорушень [17, с. 21].

При цьому нею виділяються такі стадії бюджетного процесу:

1) складання проектів бюджетів, які входять до бюджетної системи України;

2) розгляд та прийняття Закону про Державний бюджет та рішень про місцеві бюджети;

3) виконання бюджетів та в разі необхідності внесення змін до бюджетного закону або рішень про місцеві бюджети;

4) достовірність звітності про стан виконання бюджетного закону та рішень про місцеві бюджети;

5) міжбюджетних відносин [17, с. 15].

Можна стверджувати, що позиція О.П. Гетьманець фактично збігається з позицією законодавця, викладеною в БКУ, адже всі цілі бюджетного контролю, передбачені ст. 26, зводяться до забезпечення дотримання чинного бюджетного законодавства, який забезпечує регулювання всього бюджетного процесу.

Досягнення мети будь-якої діяльності опосередковано вирішенням конкретних завдань. О.П. Гетьманець також слушно сформульовані основні завдання, які містяться на шляху досягнення мети контролю у бюджетному процесі, а саме:

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

2) 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 дотримання бюджетного законодавства і запобігання вчиненню бюджетних правопорушень;

3) можливість своєчасного та доцільного коригування прийнятих бюджетних рішень з боку головного органу державного фінансового контролю в бюджетному процесі та громадськості;

4) виявлення бюджетних правопорушень, вживання заходів для їх припинення і притягнення винних до відповідальності та стягнення збитків, що має держава внаслідок заподіяної шкоди, як підконтрольними, так і контролюючими суб'єктами [17, с. 21-22].

Таким чином, ціллю (метою) бюджетного контролю необхідно вважати забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами, а також забезпечення дотримання всіма учасниками бюджетних відносин вимог бюджетного законодавства, які реалізуються шляхом вирішення завдань бюджетного контролю. Конкретизація цілей бюджетного контролю наведена в ст. 26 БКУ (зазначена вище).

1.3. Значення та роль бюджетного контролю в системі бюджетного процесу

Метою бюджетного контролю є дотримання законності на всіх стадіях бюджетного процесу для ефективного виконання державою та адміністративно-територіальними одиницями своїх функцій і завдань. Варто зазначити, що на рівні місцевих рад має місце відсутність зовнішнього бюджетного контролю, що дає змогу недбалим або недобросовісним чиновникам органів місцевого самоврядування перекладати свою відповідальність за неякісне управління на інші рівні влади. Така політика місцевої влади дискредитує саму ідею місцевого самоврядування, послаблює його соціальну значимість як ефективного інструмента розвитку громадянського суспільства в країні [22].

Бюджетний контроль - це різновид державного фінансового контролю, спрямований на забезпечення доцільності, законності, достовірності та раціональності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, виконання, внесення змін та звітування про виконання бюджетів

усіх рівнів. Він є особливим видом управлінської діяльності, спрямованим на виявлення відхилень у формуванні та використанні централізованого фонду грошових коштів, а також своєчасне прийняття коригувальних та превентивних заходів [2].

Мета і завдання бюджетного контролю наведено на рис. 1.3.

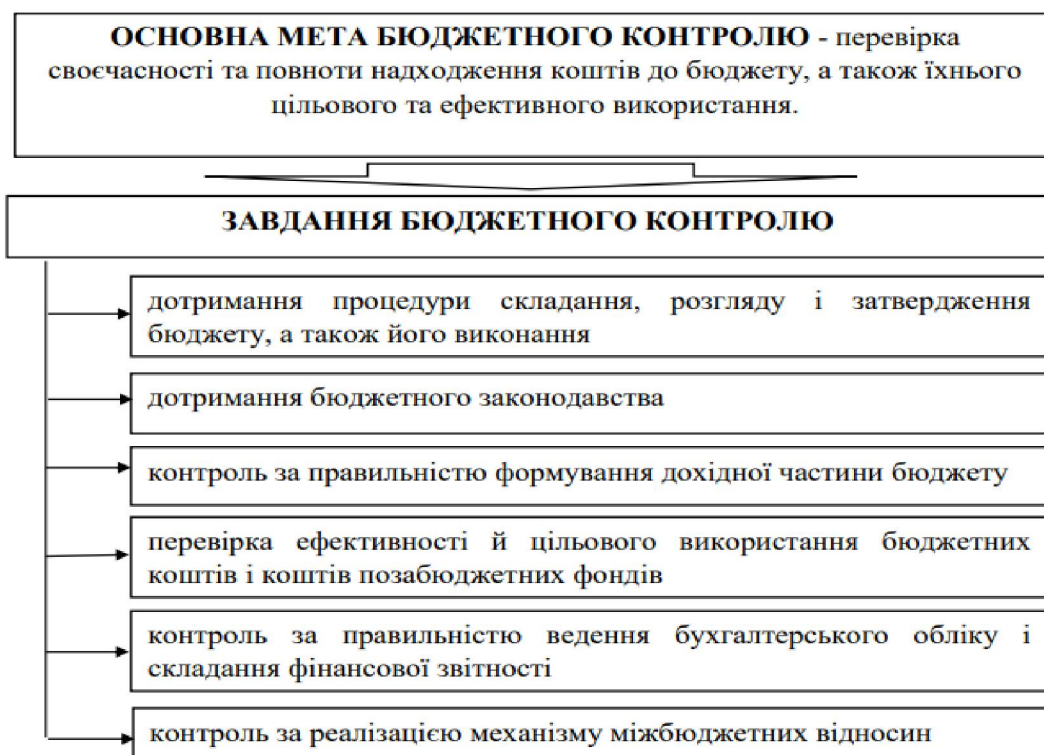


Рис. 1.3. Мета і завдання бюджетного контролю [2].

Об'єктом бюджетного контролю є грошові потоки при формуванні й використанні централізованих грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування, а саме: доходи бюджетів, видатки бюджетів, розрахунки за борговими зобов'язаннями, результати виконання бюджету, доходи та видатки бюджетних установ, міжбюджетні трансферти та ін.

Предметом бюджетного контролю є всі стадії бюджетного процесу. На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління

бюджетними коштами відповідно до законодавства (Бюджетний кодекс України, стаття 19)

Суб'єкт бюджетного контролю - це орган чи особа, які відповідно до визначених законодавством повноважень мають право здійснювати бюджетний контроль (рис.1.4) [2].

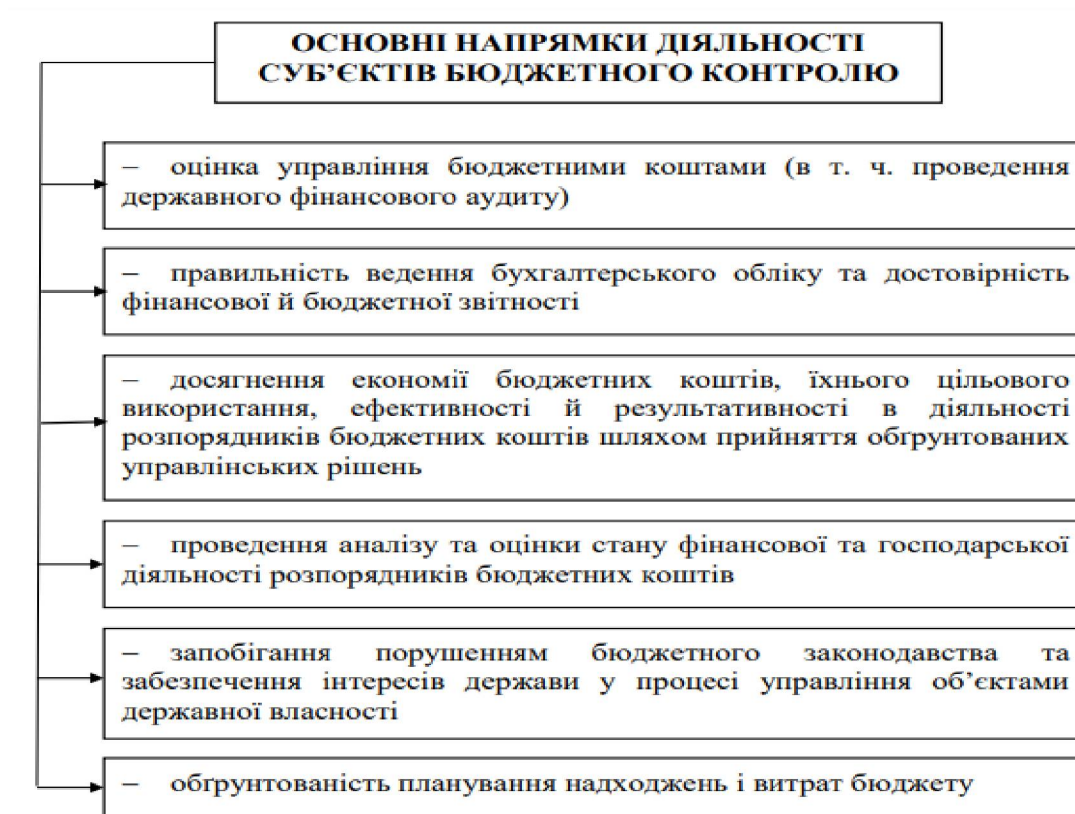


Рис. 1.4. Основні напрямки діяльності суб'єктів бюджетного контролю [2].

Деякі науковці розглядають бюджетний контроль за виконанням бюджету як обов'язкову стадію бюджетного процесу.

Так, відповідно до ч. 2 ст. 19 Бюджетного кодексу України, на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства.

Якщо говорити про взаємозв'язок стадій бюджетного процесу і функцій управління, варто зазначити, що стадія складання Бюджетної декларації і стадія

складання проекту бюджету збігаються з такою функцією управління, як планування і прогнозування – це лише різні підходи до управління бюджетом. Перший – процесний підхід, другий – функціональний. Функція контролю за бюджетом здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. Функція регулювання здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, а не лише на стадії виконання бюджету [22].

Контроль розглядається як функція управління. Бюджет є об'єктом управління, а суб'єкти управління бюджетом – це ті ж учасники бюджетного процесу. Контроль представницьких органів влади передбачає їх право на:

- одержання від органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій, виконавчих комітетів відповідних місцевих рад необхідних супровідних матеріалів при затвердженні бюджету;
- отримання від фінансових органів держави оперативної інформації про виконання відповідних бюджетів;
- затвердження звіту про виконання відповідного бюджету;
- створення власних контролюючих органів (Рахункова палата, яка утворена Верховною Радою України).

Верховна Рада України в Бюджетному кодексі України встановила (ст. 109), що контроль за дотриманням бюджетного законодавства поширюється на стадії розгляду та затвердження Бюджетної декларації, розгляду і затвердження бюджету, виконання бюджету і здійснення бюджетного обліку, а також на стадію складання, розгляду і затвердження звіту про виконання відповідного бюджету.

Так, зокрема, ст. 109 Бюджетного кодексу України встановлює, що Верховна Рада України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі:

- 1) розгляду Бюджетної декларації;
- 2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України;
- 3) внесення змін до закону про Державний бюджет України;

4) виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України;

5) розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України;

6) використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій. При реалізації контрольних повноважень Верховною Радою України важливу роль відіграють спеціально створені нею власні контролюючі органи, а саме Рахункова палата [22].

Відповідно до ст. 110 Бюджетного кодексу України, до повноважень Рахункової палати належить здійснення контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України, у тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу, ефективністю управління коштами державного бюджету, використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету.

У Лімській декларації встановлено, що управління державними фінансами, незалежно від того, відображені вони в загальному національному бюджеті чи ні, має бути об'єктом контролю вищого контрольного органу. Для вищих контрольних органів функція державного фінансового контролю є основною, тому цей контроль називають зовнішнім фінансовим контролем [22].

Такий контроль, по-перше, дає змогу оцінити об'єктивність представленої виконавчою владою інформації про підсумки виконання бюджету, достовірність прогнозу макроекономічних параметрів соціально-економічного розвитку країни і реалістичність бюджетних показників на майбутній фінансовий рік, хід реалізації державних програм і проектів.

По-друге, якість одержуваної інформації здійснює безпосередній вплив на наслідки рішень, що приймаються на її основі законодавчою владою у вигляді законодавчих та інших нормативних правових актів. На сьогодні наріла ідея виділення державного аудиту як особливого виду державного контролю, на відміну від фінансового аудиту, який здійснює Рахункова палата.

Державний аудит є системою зовнішнього незалежного публічного аудиту діяльності органів державної влади щодо управління бюджетними коштами. Проте відсутність на сьогодні у Рахункової палати повноважень щодо застосування державного примусу в разі виявлення в результаті проведення такого аудиту порушень бюджетної дисципліни не сприяє ефективності фактичної моделі державного аудиту [22].

Розглядаючи державний фінансовий контроль як функцію управління фінансовими потоками, варто зауважити, що ця функція здійснюється всіма органами влади й управління незалежно від характеру їх основної діяльності.

Державний фінансовий контроль є об'єктивною необхідністю відтворювального процесу, зумовленою сутністю фінансів. Обсяг контрольної діяльності, її форми і методи, охоплення контрольними заходами різних галузей економіки залежать від меж сфери управління і статусу органу влади, що здійснює контрольні повноваження в межах державного фінансового контролю. Бюджетний контроль також здійснюють виконавчі органи державної влади та органи місцевого самоврядування [22].

Так, згідно зі ст. 111 Бюджетного кодексу України, Міністерство фінансів України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України. Міністерство фінансів України в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, якщо інше не передбачено законодавством. Місцеві фінансові органи здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів.

Відповідно до ст. 112 Бюджетного кодексу України, до повноважень Казначейства України щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

- 1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;
- 2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень до бюджету;
- 3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
- 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;
- 5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням [22].

Треба зазначити, що сучасні національні фінансово-контрольні системи більшості країн світу останнім часом зазнають значних змін, пов'язаних із впливом зовнішніх факторів, а саме:

- посиленням процесів глобалізації та пов'язаною з ними необхідністю приведення національних систем бухгалтерського обліку і звітності, аудиту, контролінгу у відповідність до міжнародних стандартів;
- зростаючою економічною взаємозалежністю країн світу, збільшенням масштабів і різноманіття транснаціональних операцій;
- посиленням впливу громадянського суспільства і його причетність до механізмів контролю за діяльністю урядових структур на основі концепції розгляду уряду як найманого колективного керівника для всього суспільства з метою забезпечення адекватного життєзабезпечення населення та підзвітності своїм громадянам [22].

Одним із принципів бюджетної системи і бюджетного процесу є принцип результативності та ефективності використання бюджетних коштів. Він передбачає, що при складанні та виконанні бюджетів учасники бюджетного процесу в межах встановлених їм бюджетних повноважень повинні виходити з необхідності досягнення заданих результатів з використанням найменшого обсягу коштів [22].

Тому велике значення має застосування аудиту ефективності та результативності бюджетних коштів. Аудит ефективності – це контрольно-аналітичний захід, спрямований на вдосконалення організації адміністрування державної (комунальної) власності, витрачання фондів грошових коштів, їх економії. Основна мета аудиту ефективності – визначення ефективності управління фінансовими потоками та державною (комунальною) власністю, оцінка ефективності державного адміністрування, виявлення можливостей поліпшення процесу реалізації соціальних функцій [22].

Відповідно до стандартів ІНТОСАІ, аудит ефективності використовується в якості інструмента оцінки ефективності, результативності й економічності бюджетних програм, їх впливу на соціально-економічне становище країни та окремих регіонів. Аудит результативності являє собою перевірку та аналіз відповідності результатів, отриманих в ході здійснення фінансування, критеріям, визначеним як планові завдання. Його метою є встановлення факту виконання покладених (або заявлених) функцій. Необхідність в аудиті результативності виникає з переходом на складання функціонального бюджету, оскільки при кошторисному порядку фінансування немає необхідності оцінювати результат [22].

Таким чином, підсумовуючи вищевказане, можемо зробити висновок про те, що бюджетний контроль існував у різні періоди становлення і розвитку нашої держави. Об'єктом бюджетного контролю є суспільні відносини на всіх стадіях бюджетного процесу, тобто складання Бюджетної декларації, проекту відповідного бюджету, розгляду і затвердження проекту бюджету, виконання бюджету і здійснення бюджетного обліку, а також складання, розгляду і затвердження звіту про виконання відповідного бюджету [22].

Система контролю Рахункової палати інтегрована в основні складові бюджетного процесу і передбачає безперервний цикл контролю за виконанням бюджету кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях: стадії попереднього контролю проектів бюджетів на черговий фінансовий рік, стадії оперативного контролю безпосередньо в ході виконання

бюджетів поточного фінансового року та стадії подальшого контролю вже виконаних бюджетів за звітний фінансовий рік [22].

Рахункова палата не наділена повноваженнями щодо притягнення до відповідальності посадових осіб органів публічної влади, які є винними у здійсненні порушення бюджетної дисципліни.

Також необхідно впровадити сучасні методи оцінки ефективності бюджетних видатків з точки зору кінцевих цілей соціально-економічної політики, при цьому обов'язковою є співмірність з цими цілями досягнутих результатів. На нашу думку, систему державного фінансового контролю треба розглядати на основі організаційних принципів системного підходу, а саме: принципу концентрованості дій, принципу комплексності дій, принципу вирішальної ланки, принципу поетапного розвитку системи органів фінансового контролю, принципу організаційної динамічності [22].

Висновки до 1-го розділу

Дослідивши теоретичні аспекти бюджетного контролю в Україні дійшли наступних висновків.

1. Необхідність використання менеджерського підходу до управління бюджетом багато в чому зумовлена зростаючою роллю держави в економіці та соціальній сфері через зміщення акцентів з обсягу його втручання на ефективність та результативність. Таким чином, розроблення теоретикометодологічних та науково-практичних основ формування та розвитку державного фінансового менеджменту в цілому та бюджетного менеджменту зокрема не тільки забезпечить збільшення нових знань для сучасної фінансової науки, але й слугуватиме базою для розроблення та реалізації ефективної національної фінансової політики в умовах глобальної економіки та нестабільної зовнішньої кон'юнктури.

2. Підводячи короткий підсумок щодо поняття та особливостей бюджетного контролю в Україні, необхідно зауважити, що бюджетний контроль є різновидом державного фінансового контролю, який у свою чергу є складовою частиною управлінської функції держави. Особливості бюджетного контролю порівняно з державним фінансовим контролем зумовлені специфічним об'єктом правового впливу – бюджетними коштами, які зосереджені у спеціальних публічних фондах – Державному бюджеті України та місцевих бюджетах. Вказана особливість зумовлює існування всіх інших особливостей бюджетного контролю: спеціального суб'єктного складу бюджетного контролю, спеціальних форм та методів реалізації бюджетного контролю, спеціальних процедур, у рамках яких реалізуються контрольні повноваження, тощо.

3. Таким чином, підсумовуючи вищевказане, можемо зробити висновок про те, що бюджетний контроль існував у різні періоди становлення і розвитку нашої держави. Об'єктом бюджетного контролю є суспільні відносини на всіх стадіях бюджетного процесу, тобто складання Бюджетної декларації, проекту відповідного бюджету, розгляду і затвердження проекту бюджету, виконання бюджету і здійснення бюджетного обліку, а також складання, розгляду і затвердження звіту про виконання відповідного бюджету.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Оцінка виконання бюджету в умовах воєнного часу

З 24 лютого 2022 року життя Рахункової палати, як і всього українського суспільства, кардинально змінилось.

Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням відповідно до Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату».

Принципи законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості покладені в основу діяльності Рахункової палати як незалежного органу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Закон України від 02.07.2015 № 576-III «Про Рахункову палату» передбачає, що повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) шляхом проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Відповідно до Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019-2024 роки наша інституція сприяє впровадженню належного державного управління в Україні як основи сталого розвитку країни та забезпечення гідного життя громадян шляхом проведення незалежного зовнішнього аудиту публічних коштів та державного майна і надання за його результатами практичних рекомендацій для прийняття ефективних управлінських рішень.

Процес аналізу і контролю за управлінням публічними фінансами починається з прогнозування доходів державного бюджету, планування доходів і видатків, контролю за адмініструванням дохідної частини державного бюджету та використанням публічних фінансів і завершується перевіркою фінансової та бюджетної звітності при проведенні фінансових аудитів [27].

Види бюджетних правопорушень наведено в Додатку А.

Аналіз правопорушень (рис. 2.1- 2.4) у сфері публічних фінансів здійснено за результатами річного звіту Рахункової палати України за 2022 р. (Додаток Б).



Рис. 2.1. Порушення у сфері публічних фінансів у 2022 р.

Структура виявлених у 2022 році порушень та недоліків за напрямками (загальна сума 58 млрд 616,7 млн грн)

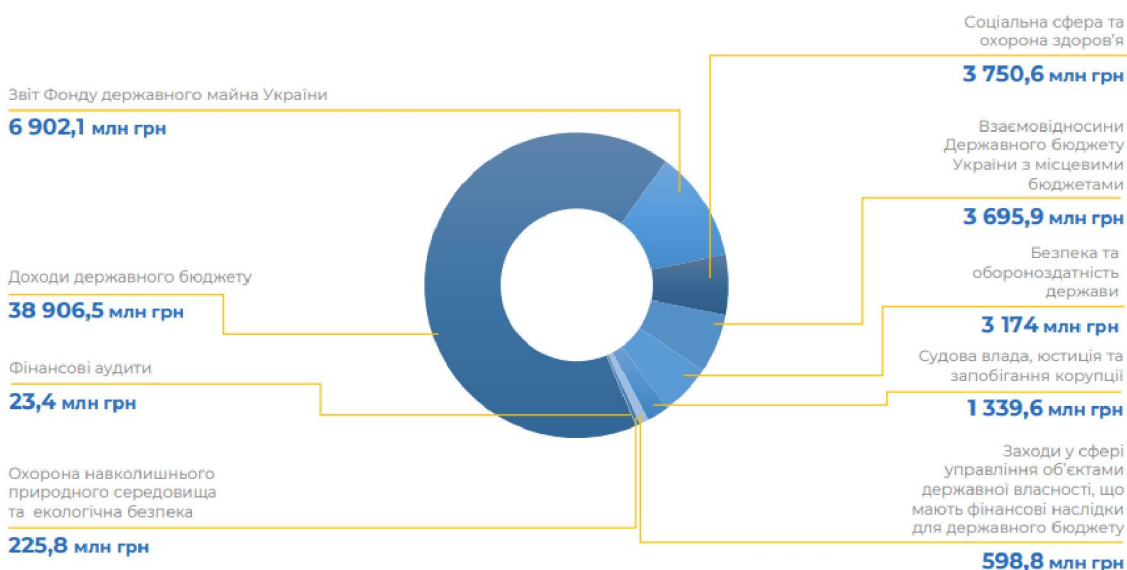


Рис. 2.2. Структура виявлених порушень у сфері публічних фінансів у 2022 р.

Структура порушень бюджетного та іншого законодавства за видами порушень (загальна сума 4 млрд 565,2 млн грн)



Структура неефективного управління публічними фінансами і майном, їх неефективного використання за видами порушень (загальна сума 7 млрд 171,1 млн грн)

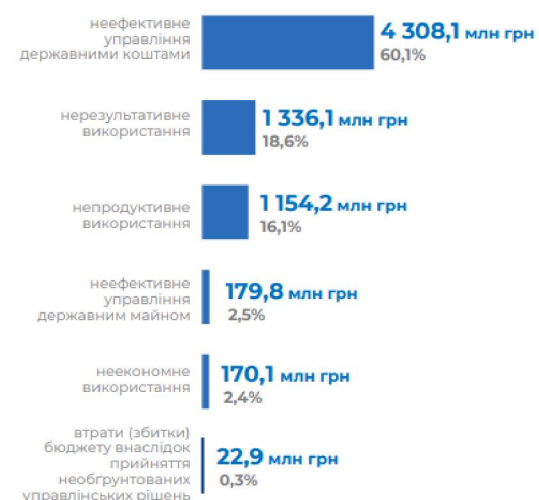


Рис. 2.3. Структура порушень у сфері публічних фінансів у 2022 р.

Структура порушень та недоліків при адмініструванні дохідної частини державного бюджету за видами порушень (загальна сума 45 млрд 857,5 млн грн)



Рис. 2.4. Структура порушень у сфері публічних фінансів у 2022 р.

Для перерозподілу бюджетних коштів у воєнний час не потрібне рішення парламенту, тому Закон про бюджет надає уряду право розпоряджатися коштами на свій розсуд і скеровувати їх на найнагальніші потреби.

Таким чином, виходячи з необхідності швидкого та ефективного реагування на обставини сьогодення, українська влада з початку війни ухвалила низку оперативних рішень, що забезпечують правильне використання публічних фінансів. 09.04.2022 року Кабінет Міністрів України затвердив постанову № 420 «Про внесення змін до Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану».

Зміни підкреслюють перевагу видатків загального фонду, та, у період воєнного стану, включають:

- оплату послуг адвокатів, які надають безоплатну вторинну правничу допомогу, та відшкодування їхніх витрат;
- оплату послуг, а саме виробництво та реалізація інформаційної продукції, а також послуг з публікації інформації у засобах масової інформації;
- закупівлю антисептичних та дезінфікуючих засобів для знезараження води в централізованих системах питного водопостачання та каналізації;
- організація, виконання та забезпечення спеціальних рейсів на повітряних цивільних суднах з літерами «А» або «К» для перших осіб держави;
- закупівлю товарів для почесних звань і нагород;
- придбання пластмасових виробів для упакування відходів та предметів індивідуального користування особистої гігієни та оплату медичних оглядів водіїв та послуги зі страхування цивільної та правової їх відповідальності відповідно до законів України;
- оплату або відшкодування коштів за отримання інформації із зарубіжних баз даних і реєстрів [34].

Слід акцентувати увагу на тому, що зазначена постанова змінює порядок погашення заборгованості за кредитами, наданими на покриття тимчасового дефіциту фінансування місцевих бюджетів (за наявності заборгованості за такими кредитами), та погашення місцевого боргу. Загальні кошти місцевих бюджетів населених пунктів, розташованих на територіях, де запроваджено воєнний стан, на погашення виділяються частково, лише 80% доходів [34].

Питання про податки для наповнення основних статей бюджету на національному та місцевому рівнях має розглядатися окремо. З огляду на те, що український бізнес є особливо вразливим у воєнний час, держава реалізувала низку ініціатив щодо підтримки підприємців, включно з оподаткуванням підприємців, зниженням податкового тиску, спрощенням і вдосконаленням податкової системи в період воєнного стану. Всі ці податкові зміни необхідні для підтримки фізичних та юридичних осіб у воєнний час і мають значний вплив на виконання бюджетів різних рівнів та загальну ситуацію у фінансовому секторі України [30].

11.03.2022 року, у зв'язку з розв'язаним конфліктом, уряд України ухвалив постанову № 252 «Деякі питання формування та виконання місцевих бюджетів у період воєнного стану», у якій зазначено, що складання місцевих бюджетів та забезпечення безперебійного функціонування установ і об'єктів бюджетної сфери та муніципальних підприємств здійснюється відповідно до закону про бюджет з урахуванням наступного:

- місцеве самоврядування, їх виконавчі органи, місцеві адміністрації, органи військового та цивільного управління продовжують здійснювати свої бюджетні повноваження;
- виконавчі комітети місцевих рад, місцеві та військові адміністрації здійснюють управління фінансами відповідно до вимог воєнного стану;
- місцеві органи забезпечують підготовку пропозицій щодо місцевого бюджету відповідно до вимог Закону про бюджет України;
- через електронні засоби масової інформації Державна казначейська служба забезпечує касове і платіжне обслуговування місцевих бюджетів та надає звіти про їх виконання;
- Державний контроль не проводить аудит виконання місцевих бюджетів до анулювання воєнного стану, а розпочаті перевірки призупиняються [35].

Що стосується касових видатків за загальним фондом Державного бюджету за січень-червень 2023 року, то загальна сума становить 1408,3 млрд грн. У червні видатки становили 265,1 млрд гривень. Про це свідчать дані

щомісячної звітності Міністерства фінансів України станом на 14 липня 2023 року [36].

З точки зору структури видатків найбільшими напрямками є: на виплату заробітної плати з усіма нарахуваннями спрямовано 569,4 млрд грн. (98,7 млрд грн. у червні), що становить 40,4% усіх видатків у січні-червні 2023 року. Зокрема, на оплату праці військовослужбовців було виділено 441,9 млрд грн. (75,5 млрд грн. у червні); на виплату винагород за товари та послуги було витрачено 341,1 млрд грн. (60,7 млрд грн. у червні), що становить 24,2% від загальних видатків, зокрема 230,3 млрд грн. було витрачено на підтримку Збройних Сил України. Це закупівля військової техніки, зброї, боєприпасів, продукції оборонного призначення, засобів індивідуального захисту (каска, бронежилети та інші спеціальні засоби), паливно-мастильних матеріалів і продовольства; Національна служба здоров'я України внесла 67,4 млрд грн. на реалізацію програми медичного забезпечення населення; 264,3 млрд грн. (42,5 млрд грн. у червні) – соціальні виплати (пенсії, допомоги та стипендії), це 18,8% усіх видатків, зокрема: 135,9 млрд грн. перераховано до Пенсійного фонду для виплати пенсій, підвищення пенсій та допомог; 93,3 млрд грн. перераховано Міністерству соціальної політики на соціальний захист дітей та сімей, захист громадян, які перебувають у скрутній життєвій ситуації, і підтримку малозабезпечених сімей; 84,4 млрд грн. (22,4 млрд грн. у червні) – на перерахування до місцевих бюджетів, це від загального обсягу 6%; 116,8 млрд грн. (33 млрд грн. у червні) – на погашення державного боргу, що становить 8,3% від загального обсягу [36].

Таким чином, війна внесла суттєві корективи в управління публічними фінансами, ситуація кардинально змінилася, тому найбільшою статтею видатків державного бюджету є, звичайно, видатки на оборону. Зокрема, за останніми даними, дефіцит загального та спеціального рахунків Державного бюджету України в лютому поточного року склав близько 67 млрд грн. Це еквівалентно приблизно 1,84 млрд доларів США. В цілому, цей показник значно кращий за місячний дефіцит у розмірі 3,1 млрд доларів США, передбачений при

плануванні Державного бюджету. Зрозуміло, коли внутрішні грошові резерви вичерпані, єдиною надією залишаються зовнішні позики від міжнародних партнерів. Пресслужба Міністерства фінансів повідомила що, у період із січня по червень 2023 року, Україна отримала міжнародну допомогу у вигляді грантів на суму 269,6 млрд грн. [37].

Найбільшою країною-донором безоплатної допомоги в січні-червні 2023 року були США (263 млрд грн.). Україна також отримала безоплатні кошти від Німеччини, Іспанії, Фінляндії, Ірландії, Швейцарії, Бельгії та Ісландії на загальну суму 6,6 млрд грн. Ці кошти було перераховано до Державного бюджету України через Трастовий фонд Світового банку в рамках проєкту PEACE. [37].

В умовах воєнного стану держава обережно та обачно витрачає кошти з національного та місцевих бюджетів. Пріоритетними є видатки на оборону, а видатки, які могли б бути спрямовані на капітальне будівництво та розвиток, скорочуються і відкладаються в резерви. Фінансування видатків на розвиток також призупиняється, а фінансування поточних і захисних видатків (заробітна плата державних службовців, комунальні платежі, закупівля енергоносіїв і ліків, погашення державного та місцевого боргу) різко обмежується. Це означає, що кошти спрямовуються на оборону, виплату пенсій, зарплат працівникам бюджетної сфери та погашення державного боргу [30].

З огляду на ситуацію, що склалася, для подальшого фінансування бюджетних видатків в умовах воєнного стану необхідно приділити увагу таким напрямкам.

По-перше – уряду необхідно продовжити акцентувати увагу на внутрішніх запозиченнях шляхом випуску облігацій внутрішньої державної позики (ОВДП) у формі військових облігацій. Завдяки цьому інструменту в серпні 2023 року було залучено 1,6 млрд грн., що надало суттєву підтримку вітчизняній економіці та збройним силам. В принципі, військові облігації мають ту саму структуру, що й звичайні державні облігації, які українці могли купувати до початку повномасштабного вторгнення. На практиці вони являють собою

векселі. Інвестори купують облігації, а держава обіцяє повернути гроші та виплатити відсотки протягом певного часу. Облігації випускаються на термін від трьох місяців до двох років. Це означає, що гроші, вкладені в облігацію, будуть повернуті після закінчення цього терміну. Відсотки за короткостроковими облігаціями виплачуються разом із погашенням основної суми боргу, а за довгостроковими – кожні півроку. Прибутковість за державними облігаціями становить від 10% до 16% річних. Тут діють ті самі принципи, що й за депозитами. Що більший термін дії державної облігації, то вища відсоткова ставка. Ціна державних облігацій починається від 900 грн. Державні облігації вирізняються тим, що термін їх погашення становить до 18 місяців, відсоткова ставка – від 11 до 16% річних, а назви носять назви тимчасово окупованих міст або територій [37].

По-друге – для фінансування значної частини державних витрат уряд повинен сподіватись на іноземну допомогу у вигляді грантів ізовнішніх запозичень.

По-третє – через недостатню допомогу з боку міжнародних партнерів і тривалу оперативну фазу війни, уряд повинен, в складних умовах, ухвалювати небажані, але необхідні рішення про те, як фінансувати державний бюджет за допомогою Національного банку України.

Цей напрям для подальшого фінансування бюджетних видатків в умовах воєнного стану є надто ризикованим, оскільки НБУ буде змушений купувати державні облігації, а таке збільшення має викликати серйозний інфляційний вибух в українському суспільстві, що зрештою підірве економіку. Тому очевидно, що цей інструмент є вибагливим і має використовуватися вкрай обережно.

В процесі реалізації контрольних повноважень працівники органів Казначейства можуть виявляти певні порушення бюджетного законодавства, допущені розпорядниками. При виявленні таких фактів порушення бюджетного законодавства, вони мають бути задокументовані, а до порушників – застосовувані заходи впливу.

Органи Казначейства в межах повноважень, передбачених статтями 112 та 118 Бюджетного кодексу України, за порушення вимог бюджетного законодавства можуть застосовувати заходи впливу, визначені статтею 117 Бюджетного кодексу України [48].

Одним із найпоширеніших заходів є попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства (далі – попередження).

На підставі даних органів Казначейства проаналізуємо інформацію у кількісному та сумарному виразі стосовно порушень бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу (табл. 2.1). Для аналізу взято до уваги період 2020–2022 рр., але дані за 2021 р. – лише за 9 місяців у зв'язку з відсутністю в загальному доступі інформації за рік, однак це суттєво не вплине на висновки, які будуть зроблені за результатами аналізу цих даних, оскільки ми зможемо їх порівняти з аналогічним періодом 2022 р.

Таблиця 2.1.

Інформація щодо оформлених органами Казначейства попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства у 2020-2022 рр.

Показники	2020 р.		2021 р. (січень-вересень)		2022 р. (січень-вересень)	
	кількість	сума, млн грн	кількість	сума, млн грн	кількість	сума, млн грн
Загальна сума наданих попереджень	31071	27579,6	25964	31809,9	21277	8465,3
державний бюджет	5486	14406,3	4049	24608,8	3017	2885,8
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	5172	14037	3878	24574,3	2806	2866,8
при прийнятті до виконання платіжних доручень	314	369,3	171	34,5	211	19,0
місцевий бюджет	25585	13173,3	21915	7201,1	18260	55,79
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	24325	12988,6	21134	7105,5	17251	5502,0
при прийнятті до виконання платіжних доручень	1260	184,7	781	95,6	1009	77,5

Як свідчать дані табл. 2.1, у межах реалізації контрольних повноважень органами Казначейства у 2020 р. попереджено 31071 випадок порушення бюджетного законодавства, що були допущені розпорядниками коштів.

За 9 місяців 2021 р. спостерігаємо дещо меншу кількість виявлених та оформлених органами Казначейства попереджень, ніж у 2020 р. Порівнюючи інформацію щодо кількості оформлених попереджень за 9 місяців 2022 р. з аналогічним періодом 2021 р., зазначимо, що їх кількість зменшилась на 18% та становила 21277 випадків.

Щодо загальної суми, на яку було оформлено попереджень, то за 9 місяців 2022 р., порівняно з аналогічним періодом попереднього року, загальна сума була меншою у 3,7 раза та становила 8465,3 млн грн.

Отже, можемо стверджувати, що зменшення кількості оформлених органами Казначейства попереджень у 2022 р. свідчить, що певною мірою підвищилася бюджетна дисципліна у розпорядників.

Протягом 2020-2022 рр. у кількісному виразі переважають попередження по місцевому бюджету, на які припадає 82-86%, а на попередження по державному бюджету – 14-18%. У вартісному виразі співвідношення оформлених попереджень між державним та місцевими бюджетами було приблизно однаковим у 2020 р. – близько 52% належало державному бюджету та 48% – місцевим бюджетам.

За 9 місяців 2021 р. у вартісному вираженні більше попереджень було оформлено по державному бюджету, зокрема на суму 24608,8 млн грн, що становило 84% від загальної кількості. У січні-вересні 2022 р. ситуація щодо співвідношення сум кардинально змінилася. Так, по місцевих бюджетах було оформлено попереджень на суму 5579 млн грн, що становило 66% від загальної суми. Натомість на державний бюджет припало лише 34% загальної суми попереджень.

Зазначимо, що впродовж аналізованого періоду за всіма рівнями бюджетів більша частина попереджень у сумарному виразі припадає на порушення під

час реєстрації бюджетних зобов'язань, що становить близько 93%. При цьому більше 95% виявлених порушень усувається розпорядниками (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Інформація щодо усунутих розпорядниками коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства у 2020-2022 рр.

Показники	2020 р.		2021 р. (січень-вересень)		2022 р. (січень-вересень)	
	кіль-кість	сума, млн грн	кіль-кість	сума, млн грн	кіль-кість	сума, млн грн
Загальна сума усунених порушень	29933	27251,9	24984	31234	19901	8112,5
державний бюджет	5256	14308,9	3853	24242,4	2889	2807,7
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	4950	13939,7	3703	24226,7	2687	2789,4
при прийнятті до виконання платіжних доручень	306	369,2	150	15,7	202	18,3
місцевий бюджет	24677	12942,9	21131	6991,6	17012	5304,8
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	23421	12759,6	20384	6899,5	16011	5227,7
при прийнятті до виконання платіжних доручень	1256	183,3	747	92,1	1001	77,1

Як видно з табл. 2.2, протягом 2020 р. було усунуто 29933 порушення норм бюджетного законодавства на загальну суму 27251,8 млн грн. Слід також врахувати, що працівники органів Казначейства у багатьох випадках виявлення незначних чи суто технічних помилок у документах, поданих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, в усній формі повідомляють відповідних виконавців, що готували ці документи про наявні помилки. Це дає змогу оперативно усунути наявні порушення та зменшити витрати часу на оформлення відповідних документів щодо виявлених порушень.

Крім цього, органи Казначейства, керуючись статтею 117 Бюджетного кодексу України, можуть застосовувати заходи впливу до порушників бюджетного законодавства у вигляді зупинення операцій з бюджетними коштами [46].

Так, за 9 місяців 2022 р. оформлено 1431 протокол про порушення бюджетного законодавства, що на 331 менше аналогічного періоду попереднього року, та складено 1141 розпорядження про зупинення операцій з

бюджетними коштами на рахунках розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, що на 546 менше аналогічного періоду попереднього року. Близько 70% протоколів і розпоряджень було оформлено по місцевих бюджетах, зокрема 987 протоколів та 834 розпорядження.

При виконанні державного бюджету оформлено 444 протоколи та 307 розпоряджень (табл. 2.3) [48].

Таблиця 2.3

Інформація щодо кількості оформлених органами Казначейства протоколів і розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами у 2020-2022 рр

Роки	Державний бюджет		Місцеві бюджети		Разом	
	протоко- лів	розпоря- джень	протоко- лів	розпоря- джень	протоко- лів	розпоря- джень
2020 р.	684	627	1867	1871	2551	2498
2021 р. (січень-вересень)	364	342	1398	1345	1762	1687
2022 р. (січень-вересень)	444	307	987	834	1431	1141

Станом на 01.10.2022 р. за результатами застосованих заходів впливу розпорядниками було усунуто 1319 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 138,4 млн грн.

Проаналізувавши наведені у табл. 2.3 дані, можемо констатувати, що кількість виявлених органами Казначейства фактів порушень бюджетного законодавства, за якими були прийняті рішення про зупинення операцій із бюджетними коштами, за останні роки суттєво знижується. Однак зазначимо, що наявність проблемних питань спостерігається саме на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань, що свідчить про необхідність посилення контролю органів Казначейства саме в цьому напрямку.

На період дії воєнного стану органи Казначейства у здійсненні платежів керуються Порядком виконання повноважень Державною казначейською службою України в особливому режимі в умовах воєнного стану, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 09.06.2021 р. № 590 (далі –

Порядок № 590) [49], в якому визначено черговість проведення органами Казначейства платежів.

Крім цього, обов'язковою умовою для проведення платежів є ресурсна забезпеченість єдиного казначейського рахунка (далі – ЄКР). Слід зазначити, що пунктом 19 Порядку № 590 визначено 3 черги для проведення платежів [49].

Перша та друга черга містять чіткий перелік напрямків видатків. Також у другій черзі напрямки класифікуються за фондами бюджетів: загальним та спеціальним. До третьої черги віднесені інші видатки та надання кредитів без конкретизації напрямків. Для розпорядників це означає, що у випадку, якщо предмет договору про закупівлю відповідає напрямку видатків, визначеному у першій або другій черзі пункту 19 Порядку № 590 [49], то платежі за таким договором будуть проведені під час воєнного стану та за умови наявності ресурсів на ЄКР.

Якщо ж у договорі зазначено інший напрямок видатків, то платежі за таким договором можуть залишитися не оплаченими навіть до кінця воєнного стану. У зв'язку з цим розпорядникам рекомендується укладати договори про закупівлю тільки за напрямками видатків, визначеними у першій або другій черзі пункту 19 Порядку № 590 [49].

Якщо за іншим напрямком протягом бюджетного року в органі Казначейства було зареєстровано бюджетне зобов'язання, але не оплачено (за умови наявності підписаної накладної на товар (акту наданих послуг або виконаних робіт), то за таким зобов'язанням у розпорядника виникає кредиторська заборгованість, яка перереєструється на наступний бюджетний рік. Умовою для погашення кредиторської заборгованості у наступному бюджетному періоді є затвердження відповідного напрямку у паспорті бюджетної програми розпорядника.

Таким чином, наявність зареєстрованих, але неоплачених бюджетних зобов'язань передбачає для розпорядника негативні наслідки, зокрема можливе вирішення спору з виконавцем договору у судовому порядку. Проте в окремих випадках напрями видатків, які не підпали під першу або другу чергу пункту 19

Порядку № 590 [49], можуть бути дійсно важливими для розпорядника, щоб забезпечити нагальну потребу під час воєнного стану.

Детальний аналіз діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень-грудень 2022 року та січень - жовтень 2023 року наведено в Додатку В та Додатку Г відповідно.

2.2. Цифрові технології в оптимізації бюджетного процесу: кращий світовий досвід та висновки для України

Попри великий інтелектуальний і ресурсний, потенціал України, а також чисельні проведені реформи у різних сферах, за 31 рік нашої незалежності нам так і не вдалось достатньо високо підвищити ефективність управління публічними фінансами, і це, звичайно, прямо впливає майже на всі сфери життя українців. Однією з ключових проблем, що обумовлюють низький рівень ефективності публічних і зокрема державних фінансів, є, по-перше, непередбачуваний вплив людського фактору – управлінців і виконавців на всіх етапах бюджетного процесу, і, по-друге, ієрархічно-централізований характер самої бюджетної системи, особливо на рівні виконання стандартних процедур [53].

Навіть враховуючи певні успіхи у цифровізації державних послуг (напр., застосунок “Дія” з 2020 р.), наданню деякої прозорості та публічності державним фінансам (державні інформаційні портали “Бюджет для громадян”), запровадженню електронної системи публічних закупівель “Prozorro” тощо, рівень корупційної (або принаймні непередбачувано непрозорої) складової у публічному управлінні та управлінні державними фінансами досі залишається неприйнятно високим. А це, на нашу думку, у більшій мірі обумовлено саме непередбачуваним впливом людського фактору. Мабуть, найбільш оптимальним способом вирішення цього питання є автоматизація і навіть цифровізація стандартних виконавчих процедур за логікою бюджетного

процесу: від бюджетного парламентського комітету – до старостату в умовній сільській громаді [53].

Технології, які дозволяють здійснювати управління державними коштами, де-факто породжені неминучим і дуже стрімким переходом до нових форм фінансування бюджетних послуг. Поряд зі вказаною технологічністю, ще й актуалізуються методи середньострокового бюджетування та програмно-цільовий розподіл коштів як бюджетів суверенних держав, так і окремих регіонів та консолідованих форм. Актуальною є і роль цифрових технологій у бюджетному процесі, яка обмежується використанням інформаційних технологій, що служать зміцненню цілісності та підвищенню стійкості бюджетного процесу на всіх його етапах [53]:

- 1) злагодженість взаємодії суб'єктів виконавчої вертикалі;
- 2) конструктивність взаємодії різних гілок влади;
- 3) безкризовість розвитку та згладжування коливань виробництва валового продукту за рахунок удосконалення фінансового управління, підвищення стійкості розвитку та безпеки банківських структур.

Важливим елементом бюджетного процесу є державний фінансовий контроль, який має (а) забезпечувати підзвітність і більшу ефективність функціонування державної бюджетної системи та (б) виступає необхідною та обов'язковою процедурою, що супроводжує всі стадії бюджетного процесу [53].

Від вибору механізмів державного фінансового контролю та якості правової регламентації діяльності органів фінансового контролю значною мірою залежить законність формування та реалізації бюджетів усіх рівнів, ефективність розподілу та цільове використання бюджетних ресурсів, припинення правопорушень у бюджетній сфері [53].

Дійсний фінансовий контроль не може існувати і розвиватися без високоефективних систем управління, заснованих на використанні цифрових технологій, оскільки обсяги аналізованої інформації збільшуються колосальними темпами, забезпечити швидкість і точність обробки якої старими

методами неможливо. Технологічне забезпечення процедур бюджетного контролю у контексті оптимізації правових механізмів бюджетного процесу в Україні з урахуванням досвіду європейських країн виступає більш актуальним і перспективним як у теорії, так і на практиці. Завдання удосконалення інформаційного забезпечення процесу бюджетного контролю реалізуються через створення автоматизованих інформаційних систем (далі – АІС), які є формою організаційного управління бюджетним процесом на основі високотехнологічних засобів та методів обробки даних та цифрових технологій (особливо – великі дані, штучний інтелект, хмарні обчислення) [53].

Такі системи отримали назву інформаційних систем фінансового менеджменту (далі – ІСМФ). По суті, ІСМФ дозволяють значно розширити спектр можливостей фінансового контролю, дуже підвищити його оперативність і об'єктивність, знизити трудомісткість у безумовно рутинному бюджетному управлінні за допомогою застосування цифрових технологій та методів економіко-математичного моделювання та структурування інформаційних потоків [53].

Як відомо, впровадження ІСМФ для здійснення фінансового контролю може забезпечувати такі переваги автоматизації управлінських процесів:

- спрощення процедур збору та аналізу інформації щодо контрольних заходів та виконання фінансових зобов'язань у рамках бюджетної децентралізації;
- перевірка обґрунтованості використання бюджетних коштів на всіх рівнях бюджетного процесу;
- скорочення часу зі збору та аналізу інформації;
- майже миттєвий доступ до результатів попередніх контрольних заходів;
- майже повна автоматизація процесу контролю над порушеннями фінансової дисципліни;
- дотримання постійно зростаючих стандартів державного фінансового контролю; – забезпечення відкритості інформації щодо результатів діяльності органів фінансового контролю.

ІСФМ завжди підтримують автоматизацію та інтеграцію процесів управління державними фінансами, включаючи формування та виконання бюджету, бухгалтерський облік та звітність.

Рішення на основі ІСФМ можуть значно підвищити ефективність і справедливість урядових операцій, а також створити великий потенціал для збільшення прозорості та підзвітності.

Крім того, слід зазначити, що Група Світового банку давно володіє передовими знаннями та значним світовим досвідом для надання допомоги в розробці або модернізації систем казначейства та створенні інтегрованих структур управління державними фінансами. З 1984 р. Світовий банк профінансував 150 проектів у 83 країнах (рис. 2.5).

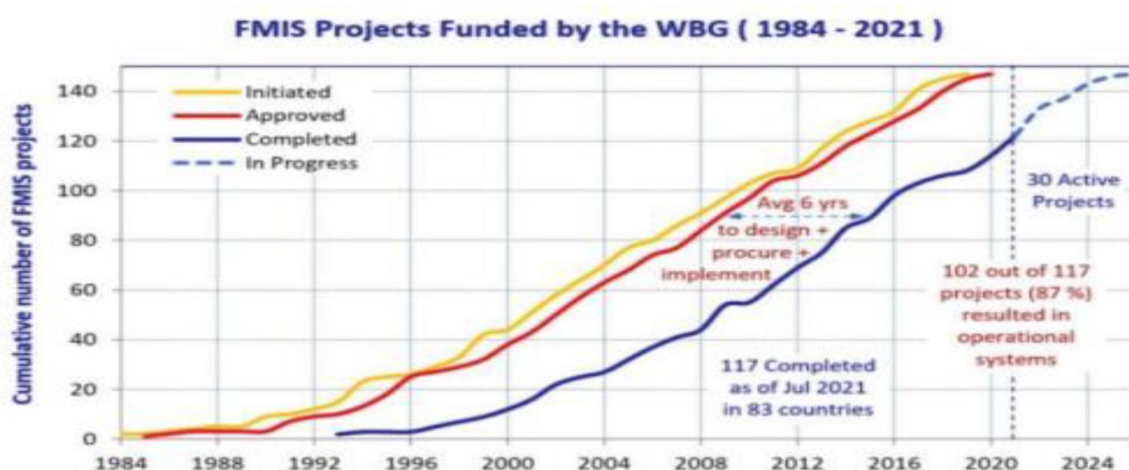


Рис. 2.5. Динаміка фінансування Світовим банком ІСФМ-рішень у світі

Fig. 1. Dynamics of World Bank financing of ISFM solutions in the world

Одним з подібних проектів впровадження ІСФМ-рішень в Україні, що фінансувався Світовим банком, був проект модернізації державних фінансів для України, метою розробки якого було зміцнення управління державними фінансами шляхом підвищення операційної ефективності та прозорості [53].

Бюджет проекту складав 65 млн дол. та термін реалізації проекту протягом 2008-2014 рр. Проте, згідно інформації на офіційному сайті Світового банку, результат реалізації проекту був незадовільний як для Світового банку, так і

для України, і ніякого прогресу в рамках проекту не було досягнуто [70]. Станом на жовтень 2021 р. загальна вартість активних та завершених проектів становить близько 5,9 млрд дол. США [69].

На сайті Світового банку доступна карта, де надано інформацію про 194 ІСФМ-рішення у 198 країнах світу.

Якщо звернутися до європейського досвіду, то органи зовнішнього фінансового контролю Європейського Союзу постійно приділяють значну увагу контролю ефективності, продуктивності та економічності фінансової діяльності у публічному секторі ЄС та коштам єврофондів поза кордонів ЄС. Особливе місце у процедурах контролю за державним бюджетом займає Іспанія. Доцільно розглянути цифрові рішення, що спрямовані на підтримку іспанського бюджетного процесу.

По-перше, це система «Adenda» розроблена з метою збору інформації про окремі адміністративні сектори у розрізі бюджетних видатків:

- фінансова звітність автономних організацій за системою МСФЗ; управління процесами онлайн обробки потоків інформації по різних агентах бюджетного процесу;
- обробка інформації, направлення її до центрального репозиторію та зберігання інформації;
- бюджетні звіти Генерального директорату з бюджетів та видатків [55].

По-друге, «ATENEA» – це іспанська програма для електронного документообігу з питань складання проекту бюджету. Призначення програми полягає у розробці остаточного проекту бюджету сектором Генерального директорату з бюджетів Міністерства фінансів для подання урядом на розгляд парламенту. Користувачами програми є Генеральний директорат з бюджетів та видатків, державна адміністрація, адміністрації автономій, державні автономні установи, громадські фінансові організації, які отримують субсидії, дотації та субвенції з бюджету. ATENEA забезпечує:

- автоматизацію управління бюджетним процесом від моменту створення бюджетного проекту до затвердження та виконання за допомогою оперативної взаємодії з усіма зацікавленими сторонами;

- розробку основних матеріалів та документів при складанні проекту бюджету; – повідомлення про заходи, пов'язані із затвердженням проектів бюджету; – доступ до бюджетних звітів [56].

По-третє, «CANOA» (Sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones Administrativas) – це іспанська інформаційна система автоматизації ведення аналітичного обліку, яка дозволяє оцінити вартість робіт, що виконуються підрозділами. Вона надає необхідну інформацію щодо розподілу державних ресурсів та бюджетних витрат. Користувачем системи є державна адміністрація та громадські організації. Основними завданнями CANOA є:

- оцінка вартості державних послуг та визначення порядку їх надання;
- регулювання розміру державних мит;
- аналіз обґрунтованості витрачання державних коштів;
- здійснення фінансового контролю;
- розробка проектів бюджетів;
- проведення оцінки активів державного сектора; – надання інформації наднаціональним органам для обґрунтування обсягу субсидіарної фінансової допомоги [57].

По-четверте, іспанський програмний комплекс BÁSICAL. Його було розроблено Ревізійною установою Державної адміністрації (IGAE) для надання технологічної підтримки в обробці інформаційних потоків, зокрема для збору і обробки даних, архівування та зберігання інформації, отриманої в результаті контрольної діяльності адміністрації автономій. Також використовується для складання облікових записів, для створення звітів, необхідних для подання до Палати аудиторів та органів зовнішнього аудиту (Órganos de Control Externo, OCEX). Система BÁSICAL орієнтована на адміністрацію автономій, яка може використовувати Базову модель регіонального обліку відповідно до наказу

ЕНА/4040/2004 від 23.11.2004 р. Модель базового обліку застосовується адміністрацією автономій бюджету яких не перевищують 300 000 євро та за умови, що ці органи не мають автономних агентств, державних корпорацій чи комерційних підприємств. У разі перевищення бюджету адміністрація зобов'язана змінити Базову модель на Спрощену чи Нормальну.

По-п'яте, «CICER.red» – це комп'ютерний додаток, який розроблено іспанським Управлінням державного контролю (IGAE) для стандартизації інформації підприємств та фондів державного сектору відповідно до чинного законодавства. Інформація, що надається CICER.red, необхідна для здійснення Управлінням державного контролю за такими видами діяльності:

- складання загальних державних рахунків;
- складання фінансових рахунків державного сектора відповідно до Європейської системи державних та автономних рахунків;
- складання щомісячних звітів для Державної адміністрації;
- складання звітів про аудиторські перевірки Державним аудиторським бюро. До структури системи CICER.red входять інформаційні підсистеми річного звіту, щорічна та щоквартальна підсистеми, щомісячна підсистема, підсистема інформації для консолідації CGE [58].

Ще одним цікавим і корисним прикладом застосування АІС є французький програмний комплекс «Chorus». Його використовують лише на державному рівні, у т. ч. в зарубіжних територіях, доступ до її даних суворо регламентований та обмежений. Регіональні та місцеві органи працюють на власному програмному забезпеченні. Проект «Chorus» розроблявся AIFE протягом 2007-2009 рр. і торкався інтересів усіх 16 міністерств країни, включаючи Міністерство оборони Франції. Впровадження “Chorus” мало багато цілей, але головна серед них – відповідність вимогам закону LOLF (аналог Бюджетного кодексу Франції). До моменту застосування Chorus, у країні вже використовувалася єдина для всіх міністерств система – «Акорд». Французькі територіальні органи міністерств раніше мали свої унікальні програми: усього налічувалося 340 фінансових програм. Однак завдяки «Chorus» було замінено

близько 70 програм міністерств та їх територіальних органів і скасовано 80 програм. Майже сто відомчих вузькоспеціалізованих програм інтегрувалися з «Chorus», а зараз кожне міністерство має свою локальну обчислювальну мережу, які вони об'єднали у єдину державну локальну мережу, що, логічно, і була підключена до «Chorus». Станом на зараз програмний комплекс «Chorus» є частиною великої загальнонаціональної інформаційної системи «SIFE», де крім «Chorus» входять й інші унікальні інформаційні системи: OnP, «Copernic», «Франс Трезор» та ін. [53].

З 2017 р. Франція почала запроваджувати обов'язкове електронне виставлення рахунків B2G (business-2-government) для постачання державним організаціям. Французький уряд обрав систему «Chorus Pro» як офіційну та обов'язкову платформу для бізнесу для виставлення електронних рахунків державним адміністраціям [53].

Із січня 2020 р. всі постачальники державного сектора (B2G) вже зобов'язані виставляти рахунки-фактури в електронному вигляді. Тепер, коли у Франції ведеться електронне виставлення рахунків B2G, країна взяла курс на загальнонаціональне виставлення рахунків і надання електронної звітності. Згідно з оголошенням Ради Міністрів, внутрішнє виставлення електронних рахунків B2B стане обов'язковим для всіх підприємств відповідно до таких термінів:

- з 2024 р. – усі підприємства повинні будуть мати можливість отримувати електронні рахунки-фактури, а великі підприємства повинні будуть виставляти та обмінюватись електронними рахунками-фактурами;
- з 2025 р. – середній бізнес буде зобов'язаний виставляти та обмінювати електронні рахунки-фактури;
- з 2026 р. – малі та мікропідприємства будуть зобов'язані виставляти та обмінюватися електронними рахунками-фактурами [68].

Окрім застосування комплексних систем слід звернути увагу і на досвід застосування окремих технологій, наприклад – великих даних. Так, велика німецько-американська компанія «SAS» на своєму сайті поділилася успішним

досвідом виявлення шахрайських схем із ПДВ у Бельгії. Застосування розробленої компанією «гібридної моделі» дозволило Спеціальній податковій інспекції скоротити фінансові втрати Бельгії на 98 % [64].

У той же час, згідно з підрахунками Британського експертного центру «Policy Exchange», аналіз даних дозволяє виявляти акти шахрайства та підвищувати збирання податків, що дозволить країні заощаджувати до 33 млрд фунтів щорічно. Крім виявлення шахрайства, аналіз «Великих даних» може підвищити ефективність державного управління в цілому. Наприклад, на основі аналізу інформації з баз даних Керівництву служби зайнятості Німеччини вдалося виявити які заходи для безробітних є дієвими, а які на практиці виявилися марними. Це дозволило як заощадити бюджет, так і підвищити загальну ефективність роботи служби зайнятості [53].

Щодо вітчизняного досвіду, то у липні 2020 р. в Україні була завершена реалізація аналітично-інформаційної системи «LOGICA» (аналітично-інформаційної системи). Її розробником є державне підприємство Головний проектовиробничий і сервісний центр комп'ютерних фінансових технологій Міністерства фінансів України (ГоловФінТех). Аналітично-інформаційна система «Logica» може легко інтегруватися з інформаційно-програмним комплексом «Місцевий бюджет» і двома аналітично-інформаційними системами «Місцеві бюджети рівня міста, району» та «Місцеві бюджети рівня розпорядників бюджетних коштів» [53].

Згідно з інформацією на сайті ГоловФінТех, при застосуванні системи аналітично-інформаційної системи «LOGICA», досягається:

- швидкий, електронний обмін інформації між усіма учасниками бюджетного процесу (при цьому відбувається зменшення паперового звернення);
- обмін інформацією відбувається не тільки між користувачами цієї програми, а також між Міністерством фінансів України, та Державна казначейська служба України між Державною податковою службою України. Можна оперативно отримувати інформацію Держказначейства про виконання

місцевого бюджету та інформацію від Державної податкової служби України щодо податкових надходжень бюджету по платникам – юридичним особам (наприклад, суми від нарахованих податків та зборів, суми податкового боргу);

– збір в одну базу даних всієї інформації, що застосовується в бюджетному процесі (місцеві бюджети); – оперативність прийняття усіх управлінських рішень та підвищення їх якості та вмотивованості, тому як всю інформацію можна отримати та проаналізувати на певну дату [63].

Аналіз світового досвіду застосування цифрових технологій для оптимізації бюджетного процесу показує, що до початку війни 2022-2023 рр. Україна упевнено рухалася за світовим трендом, проте з деяким запізненням. Це можна пояснити значним «супротивом», інерцією від змін адміністративних керівних команд та корумпованістю вищих органів державної влади в країні, що дуже заважає розвитку багатьох процесів у системі державного управління та публічних фінансах, зокрема – у формуванні й реалізації бюджетної політики [53].

Необхідно зауважити, що державна бюджетна політика не є самостійною та незалежною категорією, і, відповідно до цього, кажучи про підвищення ефективності бюджетного процесу та бюджетної політики, загалом потрібно враховувати і прямі та непрямі фактори, що на це впливають, зокрема – кадрові, організаційні, зовнішні (економічні, політичні, тощо), правові та технологічні.

На погляд автора, кадрове питання є дуже гострим. Крім кількості і якості підготовки кадрового складу, який приймає участь у процесах бюджетної політики, важливу роль відіграє і об'єктивність рішень, що приймаються, а також відсутність достатньої відповідальності у прийнятті рішення [59].

Тобто, що є справжньою рушійною силою для прийняття саме тих чи інших рішень: (1) пряма чи непряма особиста зацікавленість або (2) все ж таки об'єктивність та вірність національним інтересам? Саме наявність певних повноважень, особистої зацікавленості та низьких моральних якостей людини обумовлюють розвиток корупційної складової.

Згідно оцінкам «Transparency International Україна» (2021 р.), індекс сприйняття корупції в Україні станом на кінець 2020 р. складав 33 бали зі 100 можливих.

Таке значення показника дозволило посісти Україні 2020 р. 117 місце за рівнем корупції серед 180 країн, а це свідчать про високий рівень корупції в країні. Причина цієї проблеми великою мірою криється, на нашу думку, у низькому рівні політичної культури та у стереотипній перевазі особистих інтересів громадян над національними та загальнолюдськими [53].

Вирішення цієї проблеми не може бути простим, хоча війна 2022-2023 рр. запевняє нас і увесь цивілізований світ, що наша українська нація може міцно об'єднуватися навколо спільних цінностей, національного вибору і сміливо виборювати його. Тим не менш, вирішення згаданої ментально-культурної проблеми корупції має включати цілий комплекс заходів, що має починатися з рівня і високої якості виховання дітей у родинах та дошкільних освітніх закладах [66].

Відтак для пошуку вирішення цієї зазначеної проблеми у контексті бюджетної політики приймаються різного роду організаційні і нормативні рішення у сфері публічних фінансів і особливо – у бюджетному процесі.

Як відомо, процедура бюджетного процесу чітко прописана у статті 2 Бюджетного кодексу України і являє собою “регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства” [10]. У загальному вигляді, бюджетний процес включає 4 стадії: (1) “складання проектів бюджетів; (2) розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); (3) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); (4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього” [10].

У рамках бюджетного процесу проводиться робота з великою кількістю різних аналітичних та статистичних даних. Тому від якості, точності та

об'єктивності таких даних залежать відповідні рішення у рамках бюджетного процесу. Тому для підвищення ефективності роботи зі статистичною та аналітичною інформацією, а також для покращення якості сформованих на їх основі прогнозів доцільно було б створення проекту по інтеграції рішень на основі технології великих даних (big data) – єдиної платформи державної статистики, що вміщувала б у собі всі доступні для аналізу статистичні дані економічного, політичного, соціального характеру тощо [65].

Важливо, щоб код був відкритий та публічний, дані зберігалися розподілено (тобто технологічно – у криптографічно захищених розподілених цифрових реєстрах), а кожна операція з ними у рамках платформи маркувалася б міткою часу із записом у такому розподіленому реєстрі. З метою створення прогнозних моделей використання штучного інтелекту в такій платформі дозволило б формувати більш об'єктивні прогнози та приймати більш раціональні рішення в рамках бюджетного процесу [53].

Якщо дивитись на зазначену на початку проблему (непередбачуваність впливу залучених кадрів, тобто т. зв. «людського фактору»), то через призму відносин, що виникають у процесах бюджетної та фіскальної політик, головним об'єктом таких відносин є гроші. Саме гроші насправді є тим, заради чого відбуваються різного роду недобросовісні діяння в рамках процесів у публічних фінансах та державному управлінні загалом.

Тому для реалізації максимального ефекту в процесах оптимізації бюджетної та фіскальної політик необхідно забезпечити можливість технологічного контролю за цільовим використанням коштів, тобто реалізації концепції «програмованих грошей». Для повноцінної реалізації цього підходу форма обертання таких коштів має бути цифровою. А технологічною основою для цього мають виступати платформні рішення, бажано, щоб вони були на базі технології розподіленого реєстру, про що переконливо доводиться у [67; 61; 65].

Для реалізації даної концепції та враховуючи глобальний досвід платформних рішень [61], у всіх сферах нашого життя повинна бути розроблена

децентралізована інформаційна платформа на базі технології розподіленого реєстру з можливістю інтеграції з платформою державної статистики, оптимально – із використанням вже традиційних для нашого часу технологій обробки великих даних (bigdata) [53].

Головна ідея цього – технологічно мінімізувати будь-яку можливість індивідуального виконавця – формального і неформального учасника бюджетного процесу – використовувати державні кошти не за призначенням. І у цьому полягає, безумовно, колосальний прихований потенціал для бюджетного сектора України і модернізації її публічної політики [53].

Концептуально, одним із кроків у цьому напрямку, хоч і несвідомо, був і є перехід від постатейного контролю за виконанням бюджету до контролю за досягненням кінцевого результату за рахунок впровадження програмно-цільового методу. Як відомо, в Україні офіційно закріплено таке поняття, як бюджетна програма. Бюджетна програма – це сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [10].

У кожній бюджетній програмі є паспорт бюджетної програми. Відповідно до Правил складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, “паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), та цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник” [62].

На наш погляд, такий підхід дуже гарно інтегрується у концепцію, що пропонується.

1) По-перше, паспорт бюджетної програми буде являти собою цифровий протокол, що містить умови подальшого використання виділених для цієї

програми коштів. Такий протокол у режимі реального часу має давати можливість відстежувати процес використання коштів та результатів виконання бюджетної програми. Інтеграція з платформою державної статистики на базі технології великих даних (bigdata) та українською електронною системою публічних закупівель «Prozorro» дозволить провести більш об'єктивний тендер з виключенням родинних та інших зав'язків між розпорядниками коштів державної програми та «реальними бенефіціарами» компаній-підрядників, що беруть участь у торгах та пов'язаних компаній-поставників.

2) По-друге, дана платформа зможе забезпечувати формування відносин між фізичними особами та суб'єктами підприємницької діяльності, шляхом поступового переходу на цифрову форму товарно-грошових відносин, зокрема, з використанням деяких видів віртуальних активів [60].

З часом, це призведе до повного перегляду принципів фіскальної політики України з мінімізацією, а з часом і повним скасуванням податкових ставок взамін на введення відсоткових ставок транзакцій між користувачами такої платформи.

У цілому ж, на нашу думку, впровадження запропонованого підходу:

- забезпечить максимальну прозорість та ефективність використання державних коштів;
- унеможливить здійснення корупційних схем та оборудок;
- оптимізує бюджетну та фіскальну політики;
- буде мати позитивний вплив на темпи економічного розвитку держави і, як наслідок, призведе до значного покращення рівня життя суспільства [53].

2.3. Напрями удосконалення бюджетного контролю в Україні

Отже зараз, коли Україна вступає в десятий рік війни з Росією, перед нею стоїть величезне завдання відбудови та модернізації економіки і державних інституцій після складного процесу реформ і політичних змін. Важливим

аспектом цього є ефективне управління публічними фінансами, в тому числі фондами реконструкції. Великобританія, наприклад, розробляє схему страхування військових ризиків, щоб переконати компанії брати участь у відновленні України. У такий спосіб вона сподівається заохотити інвестиційні, технологічні, енергетичні та оборонні компанії підтримати публічні фінанси відбудови. У Великій Британії, в червні місяці, відбулася конференція з питань відбудови України, метою якої було заручитися підтримкою світових лідерів та політиків щодо пропозицій з фінансування відбудови. Дискусії між Великобританією та її українськими союзниками напередодні конференції були зосереджені на способах заохочення інвестицій через державне фінансування страхування від військових ризиків. За словами джерел агентства, Великобританія хоче залучити приватні інвестиції, а також державні кошти для відновлення. Японія також прагне відігравати важливу роль у фінансуванні та відновленні, спираючись на свій досвід після стихійних лих [38].

Тож одним із найактуальніших завдань, що стоять сьогодні перед державними фінансами України, є пошук шляхів максимального збільшення доходів бюджету на всіх рівнях. Зокрема, органи державної влади та місцеві громади мають стимулювати малий та середній бізнес до повернення на роботу, сплати податків та виконання бюджетів відповідно до їхніх повноважень та можливостей. Слід також підкреслити, що Україна зобов'язана виплачувати свій зовнішній борг, що сильно ускладнює ситуацію у воєнний час і може призвести до дефолту в разі затримки платежів. Тому заходи контролю за використанням публічних фінансів повинні ґрунтуватися на балансі між внутрішніми витратами і вартістю зовнішніх запозичень. У цьому контексті важливу роль відіграє борговий імідж України на міжнародному полі. Це пов'язано з тим, що своєчасне погашення боргу дозволяє Україні розраховувати на виконання зобов'язань з боку іноземних партнерів та виділення грантів і фінансової допомоги на розвиток української держави у післявоєнний період. Але, доцільно констатувати, що незважаючи на продовження воєнних дій, у січні-червні поточного року погашення державного боргу становило 246,1 млрд

грн. (96,6% від запланованого), а платежі з обслуговування склали 116,8 млрд грн. (89,2% від запланованого) [35].

Ця тенденція повинна продовжуватись, оскільки відхилення від боргових зобов'язань це шлях до дефолту. Водночас слід визнати, що покращення кредитного рейтингу України є головним пріоритетом для уряду. Це дозволить Україні отримати доступ до дешевших кредитів та зменшити майбутні витрати на обслуговування боргу.

Отже, з метою запобігання накопиченню кредиторської заборгованості на бюджетних рахунках розпорядників та усунення перешкод для закупівлі товарів робіт або послуг, необхідних для забезпечення реальної потреби розпорядників під час війни, слід наділити органи Казначейства функціями щодо перевірки доцільності та необхідності здійснення такої закупівлі розпорядником.

Для розгляду представниками органів Казначейства необхідності проведення платежів, що не належать до першої або другої черги пункту 19 Порядку № 590 [49], розпорядник повинен надати письмове обґрунтування важливості здійснення таких платежів. У разі наявності фінансових ресурсів на ЄКР органи Казначейства можуть надати дозвіл на проведення платежів, доцільність яких обґрунтована розпорядником.

Слід зазначити, що в деяких випадках обґрунтування від розпорядників необхідно вимагати, навіть якщо предмет договору відповідає напрямкам видатків, визначених в другій черзі пункту 19 Порядку № 590 [49].

Наприклад, якщо розпорядник приносить до органу Казначейства підтвердні документи для реєстрації бюджетних зобов'язань та оплати за договором на закупівлю товарів, робіт або послуг, із сутності яких точно зрозуміло, що вони не доцільні під час війни. В такому разі надання розпорядником письмового обґрунтування також є потрібним, щоб не допустити в умовах обмеженого фінансування безпідставно необґрунтованого витрачання бюджетних коштів. Під час здійснення органами Казначейства своїх повноважень також важливим є перевірка законності взяття

розпорядником бюджетних зобов'язань, зокрема укладення договору. Адже законодавство містить для розпорядників застереження щодо недопущення випадків, в яких укладений договір може бути визнано нікчемним.

Проте серед повноважень органів Казначейства не передбачено можливості відмовляти розпорядникам у реєстрації бюджетних зобов'язань у разі, якщо договір може бути визнано нікчемним. У період ведення бойових дій та тимчасової окупації частини територій України багато суб'єктів господарювання змінили своє місцезнаходження, але не внесли відповідні зміни у реєстраційні документи та не повідомили контролюючі органи, як передбачено статтею 16.1.11 Податкового кодексу України [50].

Водночас, згідно зі статтею 13 Закону України від 15.04.2014 р. № 1207-VII “Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України”, здійснення господарської діяльності юридичними особами, фізичними особами-підприємцями та фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність, місцезнаходженням (місцем проживання) яких є тимчасово окуповані території, дозволяється виключно після зміни їхньої податкової адреси на іншу територію України [51].

Якщо стороною укладеного договору про закупівлю є суб'єкт господарювання, місцезнаходженням якого є тимчасово окупована територія, то такий договір вважається нікчемним. Щодо казначейського контролю за недопущенням до оплати таких договорів, то у статті 7 Закону України “Про публічні закупівлі” від 25.12.2015 р. № 922-VIII визначено, що органи Казначейства не допускають здійснення платежів із рахунка розпорядників згідно з узятим фінансовим зобов'язанням за договором про закупівлю у випадку набуття чинності рішення суду про визнання результатів процедури закупівлі/спрощеної закупівлі недійсною та/ або договору про закупівлю нікчемним [52].

Однак, як визначено законодавством, для того, щоб не допустити органам Казначейства здійснення платежів в такому випадку, то потрібна лише наявність відповідного рішення суду. Якщо ж рішення суду відсутнє, то органи

Казначейства, навіть якщо помітили у документах, що місцем реєстрації суб'єкта господарювання є тимчасово окупована територія, відмовити у реєстрації бюджетного зобов'язання не мають законних підстав.

Водночас, у пункті 2.10 Порядку № 309 серед випадків, в яких органи Казначейства не реєструють бюджетні зобов'язання, а застосовують заходи впливу, визначені статтею 117 Бюджетного кодексу України [46], також відсутня вимога не реєструвати зобов'язання, якщо договір має ознаки, за якими його слід визнати нікчемним.

На підставі вищезазначеного слід запропонувати уточнити повноваження органів Казначейства та доповнити їх правом відмовляти у реєстрації бюджетних зобов'язань, якщо у договорі про закупівлю місцезнаходження зареєстровано на тимчасово окупованій території України. Це дасть змогу стимулювати суб'єкти господарювання своєчасно здійснювати перереєстрацію їх місцезнаходження та посилити контроль за недопущенням здійснення оплати на підставі договорів, що визнаються нікчемними.

Заходи органів Казначейства щодо контролю за здійсненням бюджетних видатків проводяться на етапах до та під час проведення платежів та є ефективнішими і доцільнішими, порівняно з тими, що здійснюються органами державного фінансового контролю після проведення операцій. Казначейський контроль за здійсненням бюджетних видатків дає можливість не допускати нецільового використання бюджетних коштів [39].

Незважаючи на те, що бюджетна дисципліна розпорядників коштів покращилася, таких порушень впродовж останніх років органи Казначейства виявляють все ще значну кількість, що підтверджує доцільність здійснення в подальшому контрольних повноважень. За результатами аналізу казначейського контролю щодо реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників в період воєнного стану запропоновано удосконалення повноважень органів Казначейства, яке полягає в наступному [39].

Для посилення контролю за доцільністю витрачання бюджетних коштів необхідно внести зміни до Порядку № 590, якими визначити для органів

Казначейства повноваження з перевірки обґрунтування розпорядниками бюджетних коштів закупівель, які не визначено в першій та другій черзі пункту 19 Порядку № 590 [49] або визначено у другій черзі, але їх доцільність викликає сумніви.

Це дасть змогу проводити оплати за напрямками, які є вкрай необхідні розпорядникам для забезпечення їх діяльності в період війни, а також запобігти необґрунтованому та недоцільному використанню фінансових ресурсів держави.

З метою зменшення випадків оплати за договорами, виконавці яких зареєстровані на тимчасово окупованих територіях, необхідно доповнити пункт 2.10 Порядку № 309 [48] та визначити для органів Казначейства повноваження не допускати оплату за договорами, у яких постачальниками товарів, робіт чи послуг за бюджетні кошти виступають виконавці, зареєстровані на тимчасово окупованих територіях.

Тобто за договорами, які містять ознаки нікчемності. Відповідні зміни потрібно також внести до Закону України “Про публічні закупівлі”, передбачивши можливість недопущення платежів із рахунків розпорядників згідно з узятим фінансовим зобов’язанням за договором про закупівлю, у випадку якщо стороною договору виступає суб’єкт господарування, місцезнаходження якого зареєстровано на тимчасово окупованій території України. Ці заходи сприятимуть посиленню контролю за спрямуванням бюджетних коштів та недопущенням їх витрачання на непідконтрольних Україні територіях [39].

Варто відмітити, що фінансове правопорушення – це порушення щодо врегульованого фінансово-правовою нормою механізму мобілізації, розподілу та використання фондів коштів, за яке відповідно чинному законодавству передбачено юридичну відповідальність.

До таких, наприклад, відносять: порушення правил про валютні операції; ухилення від подання декларації про доходи; порушення законодавства з фінансових питань; несвоєчасне здавання виторгу; незаконне розголошення або

використання інформації, що становить банківську таємницю; порушення законодавства про бюджетну систему України та ін.

З метою протидії таким правопорушенням необхідним є загальнодержавний фінансовий контроль, який посідає чільне місце в системі державного адміністративного управління [71].

Відповідно до чинного законодавства в Україні державний фінансовий контроль здійснюють: Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Міністерство фінансів України, Рахункова палата, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад та ін. [71].

Варто пам'ятати, що виконання функції органів державного фінансового контролю полягають у забезпеченні раціонального застосування державою економічних процесів в умовах різних форм та видів власності, економічної самостійності виробників, вільного підприємництва, доступу до світового ринку, ринкових відносин у системі вільної економіки [71].

Аналіз законодавства, організаційних процесів, інформаційного простору, комунікативного та методологічного забезпечення свідчить про значні прогалини щодо реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю.

Серед недоліків законодавчого характеру слід назвати недостатнє правове забезпечення процесу формування в країні цілісної системи фінансового контролю. Це стосується визнаних законом органів і суб'єктів, яким делеговано право на здійснення спеціалізованого державного фінансового контролю, зокрема їх статусу, функцій, повноважень, взаємовідносин і підзвітності. А тому значне коло правопорушень у сфері бюджетних відносин обумовлено недосконалістю правового простору України [71].

Бюджетний контроль дуже важливий для будь-якої держави, оскільки бюджетний процес охоплює формування, розгляд, затвердження, а також виконання державного та місцевого бюджетів. Дуже важливо на всіх перерахованих стадіях здійснювати контроль не лише з боку держави, а й з

боку громадськості [71].

До недоліків організаційного характеру можна віднести відсутність переліку органів і суб'єктів, на яких покладено в Україні виконання функцій державного фінансового контролю, їх повноважень. Що призводить до нереалізованості відповідних повноважень організації і здійснення контролю. Незважаючи на те, що Конституцією України та чинними нормативно-правовими актами частково регламентовано повноваження та функції цих органів у сфері державного фінансового контролю, загального рамкового нормативно-правового акта, який би визначав завдання того чи іншого виду контролю й моделював систему контролюючих інституцій відповідно до поставлених завдань, наразі немає [72].

Цілком логічно, що від ефективності державного внутрішнього фінансового контролю залежить продуктивність державного управління в умовах постійних змін на світовому та внутрішніх ринках, потреб і пріоритетів країни. Разом з тим конструктивним є вивчення існуючих систем контролю державного сектора інших країн та імплементація кращого досвіду в національну систему фінансового контролю [71].

Метою нарощення якісного чинника системи державного управління, є такі кроки, як впровадження новітніх науково-технічних досягнень, постійний моніторинг та оцінка якості державного контролю у сфері державних фінансів, що призведе його у відповідність до вимог суспільства, країни і світових партнерів. Тому ціль оновлення і розвитку державного внутрішнього фінансового контролю слід вбачати у впровадженні централізованого й децентралізованого внутрішнього аудиту та інспектування.

Потреба в інспектуванні в реаліях України є достатньо виправданою, оскільки обумовлена досить низьким рівнем фінансової дисципліни, особливо у бюджетній сфері, відсутністю системного підходу контролю та аудиту. Значний розрив у часі між цими операціями призводить до зменшення можливостей, а інколи й неможливості, усунення порушень у сфері здійснення операцій з бюджетними коштами.

Для посилення контролю за державними коштами також слід постійно вдосконалювати:

- імплантацію конструктивного досвіду та орієнтацію на основні принципи системи контролю у країнах Європейського союзу;
- систему фінансового аудиту, операційного аудиту, ревізії, що має гарантувати належний та ефективний контроль на державному рівні;
- підходи щодо інформаційної та технічної взаємодії баз органів державного фінансового контролю з іншими контролюючими чи наглядовими організаціями;
- алгоритм прийняття податковими органами форм податкової звітності повинен включати застосування оцінки ризиків, що потребує в свою чергу внесення змін до податкового законодавства України;
- процедуру державних закупівель для забезпечення їх прозорості і унеможливлення правопорушень;
- механізм виконання договорів держзакупівель та закупівель об'єктів квазідержавного сектора економіки;
- підходи до оцінювання продуктивності та роботи в сфері державних закупівель [71].

Висновки до 2-го розділу

Проаналізувавши сучасний стан і напрями удосконалення бюджетного контролю в Україні дійшли наступних висновків.

1. Таким чином, російське військове вторгнення поставило українську державу в складну ситуацію, від якої серйозно постраждав бюджетний сектор. Суттєво змінився перерозподіл фінансових ресурсів, змінилися пріоритетні статті видатків бюджету, різко скоротилися надходження до бюджетів різних рівнів. Довоєнний бюджет виконувався за планом, і на початку 2022 року спостерігався профіцит бюджету, проте в березні того ж року незапланований

дефіцит бюджету різко збільшився. Відповідно, змінився вектор залучення фінансових ресурсів, в якому домінують зовнішні запозичення. З огляду на посилення міжнародної фінансової підтримки України та перспективи поглиблення співпраці між українською державою та її іноземними партнерами, вкрай важливо підтримувати позитивний борговий імідж. Отже, складна ситуація, в якій опинилося українське суспільство, вимагає від держави та місцевих органів влади рішучих, швидких та економічно обґрунтованих рішень для забезпечення ефективного розподілу та перерозподілу публічних фінансів.

2. Застосування різноманітних сучасних цифрових технологій в оптимізації бюджетного процесу та в управлінні публічними фінансами і публічному управлінні в цілому, на думку автора, є значними. Передусім, це обумовлено необхідністю пошуку працюючих рішень та побудови власної ефективної системи управління публічними фінансами в умовах кризи, а також воєнного та пост воєнного стану України, коли раціональність та прозорість розподілу кожної гривні з державного та місцевого бюджетів має велике значення для нашої країни.

3. Робимо висновок, на сучасному етапі розвитку економічних відносин в Україні актуальним залишається питання щодо фінансового контролю держави. Складовими якісного функціонування державних контролюючих служб і організацій повинні стати фінансове управління та контроль, системний внутрішній аудит, оптимізація і відхід від дублювання виконання завдань контролю за обігом державних фінансів, посилення ролі внутрішнього фінансового контролю. Впровадження в сучасні реалії окреслених умов можливе за умови модернізації системи державного контролю, а також наявності відповідного наукового, технічного, методичного, кадрового забезпечення державних органів влади.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі на основі проведеного дослідження отримано наукові результати, які полягають в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з напрямів удосконалення бюджетного контролю в Україні. Основні висновки і результати полягають у наступному.

1. З урахуванням систематизації поглядів науковців визначено, що бюджетний контроль – це різновид державного фінансового контролю, який являє собою діяльність уповноважених органів державної влади та місцевого самоврядування, врегульовану нормами права, що є закріпленою на нормативно-правовому рівні процедурою перевірки дотримання суб'єктами бюджетних правовідносин вимог бюджетного законодавства під час розроблення, затвердження і виконання відповідних бюджетів, а також прийнятих на їх виконання актів індивідуальної дії, яка може мати своїм наслідком у разі виявлення порушень притягнення винних осіб до відповідальності.

Із вказаного визначення бюджетного контролю можна виділити такі особливості даного виду державного фінансового контролю.

По-перше, бюджетний контроль здійснюється щодо коштів Державного бюджету України, а також місцевих бюджетів, прийнятих у встановленому чинним законодавством України порядку.

По-друге, бюджетний контроль реалізується учасниками бюджетного процесу.

По-третє, бюджетний контроль здійснюється відповідно до бюджетного законодавства України.

По-четверте, бюджетний контроль реалізується на всіх стадіях бюджетного процесу

2. Рахункова палата в межах наданих їй прав і повноважень вживає відповідні заходи за результатами проведених нею перевірок. Наприклад,

притягнення до дисциплінарної та матеріальної відповідальності або звільнення керівників – є ефективним засобом боротьби з бюджетними порушеннями.

Створення ефективної системи управління фінансами в Україні та стабілізація місцевої фінансово-бюджетної дисципліни неможливі без ефективної системи внутрішнього контролю на всіх рівнях місцевого самоврядування, тобто системи фінансового менеджменту органів місцевого самоврядування. З цією метою необхідно розробити та затвердити на законодавчому рівні сучасну модель системи управління фінансами України. Ефективність системи управління бюджетними установами безпосередньо залежить від належної організації інструментів управління та моніторингу їх якості. При цьому достатню увагу слід приділяти підбору інструментів управління з урахуванням предмета дослідження, щоб уникнути дублювання управлінських дій різними суб'єктами управління. Вирішення цієї проблеми безпосередньо залежить від розробки практичних методів класифікації інструментів управління на наукових засадах, їх організації та впровадження. Таким чином, система управління формуванням та використанням бюджетних коштів є важливим джерелом поповнення державного бюджету і тому потребує якісного вдосконалення паралельно з удосконаленням нормативно-правової бази та обґрунтуванням термінів.

3. Було досліджено світовий досвід застосування цифрових технологій з метою оптимізації бюджетного процесу. Зокрема, було проаналізовано діяльність Світового банку, щодо фінансування проектів по всьому світу, метою яких є підвищення прозорості та відкритості сфери державних фінансів. Один з таких проектів, що стосувався України, був проект модернізації державних фінансів для України (закінчився у 2014 р.), але його результат був скоріше незадовільний, тому проект не був оновлений.

Також було досліджено досвід застосування цифрових рішень для оптимізації бюджетного процесу в Іспанії, Франції, локальні рішення у Бельгії, Німеччині та Великобританії, а також проаналізовано вітчизняний досвід, на прикладі АІС «LOGICA».

4. Було визначено комплексний характер проблеми покращення ефективності бюджетної політики України. Ключовою складовою цієї проблеми є непередбачуваність впливу залучених кадрів, тобто т. зв. «людського фактору», і як наслідок, – корупційна складова. У цьому сенсі запропоновано теоретичний підхід, який передбачає (а) створення єдиної платформи державної статистики з використанням технології великих даних (bigdata); (б) створення децентралізованої інформаційної платформи (ДІП) на базі технології розподіленого реєстру для здійснення операцій та розрахунків в рамках реалізації бюджетної політики; (в) цифрову трансформацію концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетній політиці; (г) поступову цифровізацію товарно-грошових відносин.

Його подальше змістовне доопрацювання не є чимось новим для України – вже є ініціативні українські команди, які можуть і мають технологічні цифрові рішення для закладання у них комплексу програмних заходів (зокрема – системи смарт-контрактів і юридичних угод на блокчейні) як основи для подальшої цифрової трансформації публічних фінансів. Це точно підвищить ефективність діяльності українських органів державної влади, особливо у сфері надання державних послуг, спростить та зробить більш ефективною взаємодію між суб'єктами бюджетної політики, підвищить довіру та прозорість державних фінансів. Використання сучасних платформних рішень скоротить час і спростить процес прийняття державних рішень, а також допоможе вчасно виявляти проблеми та швидко на них реагувати. Побудова цифрової системи управління публічними фінансами, орієнтованої на громадян, а не на інтереси можновладців, матиме позитивний вплив на соціально-економічні, публічно-політичні та державно-правові відносин і, як результат, забезпечить сталий економічний та соціальний розвиток України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Роль функціональних елементів бюджетного менеджменту за умов ринкових перетворень. Електронний ресурс. DOI: 10.31395/2415-8240-2022-100-2-56-65
2. Клець Л. Є. Бюджетний менеджмент: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 640 с.
3. Панкевич Л. В., Зварич М. А., Могиляк П. Я., Хомічак Б. І. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. К.: Знання, 2006. 293 с.
4. Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина, Г. Б. Погріщук. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 532 с.
5. Бюджетна система: підручник / за наук. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. К. Центр учбов. літератури; Тернопіль: Екон. думка, 2012. 871 с.
6. Інструкція щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм головними розпорядниками коштів місцевого бюджету. Департамент місцевих бюджетів. Режим доступу: <https://www.google.com/search?q> (дата звернення 07.05.2022).
7. Гузар Б. С. Сучасний стан та напрями удосконалення бюджетного менеджменту в Україні. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2021/91.pdf (дата звернення 05.05.2022).
8. Бюджетний менеджмент: навчальний посібник в схемах і таблицях/ С. В. Качула, Л. В. Лисяк, О.В. Добровольська. Дніпро: Монолит, 2022. 200 с.
9. Григор'єв Д. Поняття та особливості бюджетного контролю в Україні. Підприємництво, господарство і право. 2018. № 2. С. 124-130.
10. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
11. Косінов С. А. Контроль у демократичній державі : монографія / С. А. Косінов. Х. : Право, 2015. 360 с.

12. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади : монографія. Наукова думка, 2004. 300 с.
13. Лученко Д. В. Контрольне провадження : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Д. В. Лученко; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2003. 19 с.
14. Гаращук В. М. Доктрина контролю та нагляду в управлінні. Правова доктрина України : у 5-ти т. / В. М. Гаращук / Нац. акад. прав. наук України; редкол. В. Я. Тацій та ін. Т. 2: Публічно-правова доктрина України. Х. : Право, 2013. С. 269-292.
15. Мех Ю. В. Контроль органів виконавчої влади за дотриманням бюджетного законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю. В. Мех; Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». Харків, 2011. 20 с.
16. Федоров С. Фінансовий контроль як абстрактна категорія фінансового права: проблеми сприйняття / С. Федоров // Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 4. С. 207-211.
17. Гетманець О. П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія / О. П. Гетманець. Харків : Екограф, 2008. – 308 с.
18. Латковський П. П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / П. П. Латковський; Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2017. 24 с.
19. Макух О. В. Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. В. Макух; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2009. 20 с.
20. Логіка : підручник для студентів вищих навчальних закладів / [В. Д. Тітов, С. Д. Цалін, О. П. Невельська-Гордеєва та ін.]; за заг. ред. проф. В. Д.

Титова. Х. : Право, 2006. – 208 с.

21. Словник української мови : в 11-ти томах. Том 11. 1980. 700 с.
22. Іляшенко, А. (2021). ЗНАЧЕННЯ ТА РОЛЬ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ. *Економіка та суспільство*, (24). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-24-33>
23. Гетманець О.П. Напрямки удосконалення внутрішнього бюджетного контролю. Вісник господарського судочинства. 2007. № 4. С. 91–94.
24. Лопушняк Г.С., Дем'янишин В.Г. Системи забезпечення та технології бюджетного процесу : [навч.-метод. посіб.]. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 175 с.
25. Письменна Т. Принципи бюджетного контролю: теоретична інтерпретація та практика виконання. Світ фінансів. 2011. № 4. С. 115-127.
26. Чернадчук В.Д. Бюджетний контроль: поняття та сутність. Підприємництво, господарство і право. 2002. № 11. С. 74-76.
27. Звіти Рахункової палати. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://rp.gov.ua/Activity/Reports/>
28. Звіти Державної аудиторської служби. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/51>
29. Звіти Державної казначейської служби України. Електронний ресурс. Режим доступу: https://www.treasury.gov.ua/timeline?category_id=6&type=posts
30. Бражко О. В., Верительник С. Мельсиківна. УПРАВЛІННЯ ПУБЛІЧНИМИ ФІНАНСАМИ ТА КОНТРОЛЬ ЗА ЇХ ВИКОРИСТАННЯМ В ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ. DOI: <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2023.4.6>
31. Шайнога А.Е. Публічні фінанси як складова фінансової системи. Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія «Економічна». 2021. Вип. 101. С. 148–155.
32. Клімова С. Оптимізація інформаційно-правового забезпечення управління публічними фінансами. Адміністративне право і процес. Серія

«Правова держава». 2018. № 32. С. 85–92.

33. Бліщук К.М., Козак І.І. Ефективність управління публічними фінансами в нових економічних умовах. Ефективність державного управління. 2020. Вип. 2(63). Ч. 2. С.201–210.

34. Про внесення змін до Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 9.04.2022 р. № 420. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/420-2022-п#Text> (дата звернення 14.09.2023).

35. Деякі питання формування та виконання місцевих бюджетів у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.03.2022 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2022-п#Text> (дата звернення 16.09.2023).

36. Міністерство фінансів: Видатки загального фонду держбюджету. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin_vidatki_zagalnogo_fondu_derzhbiud_zhetu_u_serpni_stanovili_2484_mlrd_grn-4195 (дата звернення 17.09.2023).

37. Міністерство фінансів: Україна за перше півріччя отримала міжнародну допомогу у вигляді грантів. URL: <https://minfin.com.ua/ua/2023/07/04/108416230/> (дата звернення 17.09.2023).

38. Britain is developing a war risk insurance scheme to attract private business to the reconstruction of Ukraine. Bloomberg. URL: <https://www.bloomberg.com/subscriptions/what-you-get/> (дата звернення 18.09.2023).

39. Віктор РУСІН, Олена ЖАДАН УДОСКОНАЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЗА ЗДІЙСНЕННЯМ БЮДЖЕТНИХ ВИДАТКІВ. <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1558>

40. Гупаловська М. Особливості здійснення казначейського контролю у бюджетній сфері. Галицький економічний вісник. 2020. № 67. С. 122–128.

41. Дубик В. Я., Омелян Н. І. Підвищення якості казначейського виконання видаткової частини Державного бюджету України. Молодий вчений. 2018. № 2 (34). С. 709–713.
42. Ковалевич Д., Рошило В. Реалії та перспективи розвитку системи казначейства України. Фінанси і кредит. 2022. Вип. II (86). С. 66–78.
43. Савастєєва О. Вектори трансформації повноважень казначейства в сучасних умовах виконання місцевих бюджетів. Гроші, фінанси і кредит. 2020. №39. С. 359–364.
44. Ульянченко Ю., Марченко Л. Роль Державної казначейської служби України в забезпеченні дотримання вимог бюджетного законодавства розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів. Ефективність державного управління. 2018. Вип. 2 (55). Ч. 2. С. 195–201.
45. Марченко Л. Ю. Запровадження системи електронного документообігу в органах Державної казначейської служби України. Публічне управління XXI століття: синтез науки та практики : зб. тез XIX Міжнар. наук. конгресу. Харків, 2019. С. 399–401.
46. Бюджетний кодекс України. Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (зі змінами та доповненнями). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
47. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України. Наказ Міністерства фінансів України №309 від 02.03.2012 р. (зі змінами та доповненнями). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12#Text>.
48. Інформація про застосування органами Казначейства заходів впливу за порушення бюджетного законодавства за 2020– 2022 роки. URL : https://www.treasury.gov.ua/timeline?category_id=6&type=posts.
49. Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану.

Постанова Кабінету Міністрів України від 9 червня 2021 р. № 590. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text>.

50. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

51. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України. Закон України від 66 ISSN 1818-5754 (Print) / ISSN 2415-3672 (Online) Світ фінансів 4(73)/2022 ДЕРЖАВНІ І МІСЦЕВІ ФІНАНСИ 15.04.2014 № 1207-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text>.

52. Про публічні закупівлі. Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.

53. Басюк О. П. Цифрові технології в оптимізації бюджетного процесу: кращий світовий досвід та висновки для України. Актуальні проблеми державного управління. 2022. № 1 (60). С. 116–131. DOI: <https://doi.org/10.26565/1684-8489-2022-1-08>

54. Басюк О. П. Аналіз бюджетної політики України з урахуванням досвіду застосування цифрових технологій. Вісник післядипломної освіти. Серія “Соціальні та поведінкові науки”. Вип. 19 (48). URL: http://umo.edu.ua/images/content/nashi_vydanya/visnyk_PO/19_48_2022/social/Bulletin_19_48_Social_and_behavioral_sciences_Basiuk.pdf. DOI: [https://doi.org/10.32405/2522-9931-2022-19\(48\)-135-157](https://doi.org/10.32405/2522-9931-2022-19(48)-135-157).

55. Державний інформаційний портал “Бюджетне управління”. Інформаційна система Adenda. URL: <https://www.oficinavirtual.pap.hacienda.gob.es/sitios/oficinavirtual/es-ES/CatalogoSistemasInformacion/Adenda/Paginas/QueEs.aspx> (дата звернення: 06.08.2022).

56. Державний інформаційний портал “Бюджетне управління”. Інформаційна система ATENEA. URL: <https://www.oficinavirtual.pap.hacienda.gob.es/sitios/oficinavirtual/es-ES/CatalogoSistemasInformacion/ATENEA/Paginas/QueEs.aspx> (дата звернення: 06.08.2022).

57. Державний інформаційний портал “Бюджетне управління”. Інформаційна система CANOA. URL: <https://www.oficinavirtual.pap.hacienda.gob.es/sitios/oficinavirtual/es-ES/CatalogoSistemasInformacion/CANOA/Paginas/QueEs.aspx> (дата звернення: 06.08.2022).

58. Державний інформаційний портал “Бюджетне управління”. Інформаційна система CICEP. Red. URL: <https://www.oficinavirtual.pap.hacienda.gob.es/sitios/oficinavirtual/es-ES/CatalogoSistemasInformacion/CICEPred/Paginas/MenuSitio.aspx> (дата звернення: 06.08.2022).

59. Дунаєв І. В., Костенніков Д. М. Формування публічної політики вибіркової міграції та подальшої інтеграції іноземних кваліфікованих працівників в Україні. Вісник післядипломної освіти. “Серія “Соціальні та поведінкові науки”. 2021. № 15 (44) С. 180–205. DOI: [https://doi.org/10.32405/2522-9931-2021-15\(44\)-180-205](https://doi.org/10.32405/2522-9931-2021-15(44)-180-205).

60. Кудь А. А. Комплексна класифікація віртуальних активів. International Journal of Education and Science. 2021. Vol. 4, No. 3–4. С. 64–91. URL: <https://ijes.world/files/paper-files/2021-volume-4-no-3-64/ijes-2021-3-6.pdf>. DOI: <https://doi.org/10.26697/ijes.2021.3.6>.

61. Кудь А. А. Правове регулювання децентралізованих інформаційних платформ: проблеми і пропонування приватноправовий підхід до їхнього вирішення в Україні. Теорія та практика державного управління. 2021. Том 2, № 73. С. 47–66. URL: <https://tp.kh.ua/index.php/tpdu/article/view/285/261>.

62. Наказ Міністерства фінансів України № 1098 від 29.12.2002 р. “Про паспорти бюджетних програм” (дата звернення: 06.08.2022).

63. Сайт Головфінтех. Міністерство фінансів України. Інструкція “Система Logica” AIC. URL: <https://gft.kiev.ua/> (дата звернення: 06.08.2022).

64. Сайт компанії SAS. How a hybrid fraud detection model cuts financial losses in Belgium by 98 %. URL: https://www.sas.com/ru_ua/customers/tax-fraud-belgium.html (дата звернення: 06.08.2022).

65. Dunayev I., Hotlib I., Olvinskaya J., Popov Y. Development of a system

for statistical measurement of the influence of digital technologies on the efficiency of management. Eastern European Journal of Enterprise Technologies. 2022. № 1 (13(115)). С. 49–58. DOI: <https://doi.org/10.15587/1729-4061.2022.252911>.

66. Dunayev I., Petrovska I., Safronova O., Darovanets O., Darovanets K., Mital O., Nosyriev O. Development of methods for evaluating the effectiveness of smart cities under the conditions of digitalization of city governance. Eastern-European Journal of Enterprise Technologies. 2022. № 3 (13 (117)), С. 6–16. URL: <http://journals.uran.ua/eejet/article/view/260304/256901>. DOI: <https://doi.org/10.15587/1729-4061.2022.260304>.

67. Kud A. A. Decentralized information platforms in public governance: reconstruction of the modern democracy or comfort blinding? International journal of public administration. 2021. DOI: <https://doi.org/10.1080/01900692.2021.1993905>.

68. Paradivsky N. Beyond Chorus Pro: How to prepare for B2B e-invoicing and CTC in France. Pagero. URL: <https://www.pagero.com/blog/chorus-pro-e-invoicing-france>.

69. The World Bank. Financial Management Information Systems (FMIS). URL: <https://www.worldbank.org/en/topic/governance/brief/financial-management-information-systems-fmis>.

70. The World Bank. Public Finance Modernization Project. URL: <https://projects.worldbank.org/en/projects-operations/project-detail/P090389>.

71. Кузьменко Ю.В. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ. Юридичний бюлетень: наук. журн. / редкол.: О.Г. Предместніков та ін. Одеса: ОДУВС, 2022. Вип. 24. С. 122-127.

72. Мельничук В. Фінансовий контроль як необхідна складова державного управління. Голос України. 2011. № 159. С. 4-5.

73. Петраківська С.М., Литвинчук І.В. БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ. Тези науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки. м. Житомир. 15-19 травня 2023 р.

74. Петраківська С.М., Литвинчук І.В. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ. Тези Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу». м. Житомир. 9-10 листопада 2023 р.

75. Курганська Е.І.; Ушканов В. О. БЮДЖЕТНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ ЯК ІНДИКАТОР РІВНЯ БЮДЖЕТНОЇ ДИСЦИПЛІНИ. «Світ наукових досліджень. Випуск 9»: матеріали міжнародної наукової інтернет-конференції з економіки, інформаційних систем і технологій, психології та педагогіки. Тернопіль, 2022. 66 с.

76. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3-х т. / за ред. Т.І. Єфименко; Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ ; ДННУ «Акад. фін. управління». К., 2010.

ДОДАТКИ

Перелік додатків:

Додаток А – Види бюджетних правопорушень та санкції щодо їх застосування

Додаток Б – Річний звіт Рахункової палати України за 2022 р.

Додаток В – Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень - грудень 2022 року

Додаток Г – Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень - жовтень 2023 року