

Тетяна ПИСЬМЕННА

## **ПРИНЦИПИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ: ТЕОРЕТИЧНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ТА ПРАКТИКА ВИКОНАННЯ**

---

*Досліджено погляди науковців і практиків на проблему визначення складу та змісту принципів фінансового, державного фінансового і бюджетного контролю. Запропоновано склад і визначено зміст принципів бюджетного контролю. Проаналізовано практику виконання принципів законності, об'єктивності, розподілу контрольних повноважень, своєчасності контрольних дій, ефективності, гласності та зроблено висновки про повноту їх дотримання.*

---

Сучасні пріоритети державної політики в сфері формування і використання бюджетних коштів є недосяжними через постійну нестачу фінансових ресурсів. З огляду на це, набувають важливого значення завдання бюджетного контролю, основні з яких полягають у виявленні бюджетних правопорушень, застосуванні заходів впливу на порушників бюджетного законодавства, запобіганні вчиненню бюджетних правопорушень на всіх стадіях бюджетного процесу. Для виконання цих та інших завдань потрібно, щоб здійснення бюджетного контролю базувалося на принципах: законності, об'єктивності, розподілу контрольних повноважень, своєчасності контрольних дій, ефективності, гласності та інших. Зважаючи на те, що окреслена вище проблема є актуальною, необхідно здійснювати пошук шляхів її вирішення у науковій та практичній площинах.

Наукову проблему, яка полягає у з'ясуванні складу та визначенні змісту принципів державного фінансового контролю, у тому числі бюджетного, в своїх працях досліджували О. Барановський, О. Ва-

силек, О. Гетманець, Л. Гуцаленко, В. Дерій, І. Дрозд, М. Коцупатрій, І. Микитюк, П. Петренко, В. Симоненко, В. Шевчук, інші вітчизняні науковці та практики. Попри ґрунтовність вивчення названої проблеми в наукових колах вважаємо за доцільне розширити її масштаби в частині дослідження практики дотримання принципів бюджетного контролю.

Перед науковим дослідженням поставлено мету, яка полягає у визначенні системи принципів бюджетного контролю та оцінці повноти їх виконання на практиці. Її досягнення потребувало вирішення таких основних завдань: дослідити думки вітчизняних науковців і практиків стосовно визначення складу та змісту принципів фінансового, державного фінансового і бюджетного контролю, за результатами чого висвітлити власне бачення на досліджувану проблему; проаналізувати практику виконання принципів законності, об'єктивності, розподілу контрольних повноважень, своєчасності контрольних дій, ефективності, гласності та, водночас, зробити висновки про повноту їх дотримання.

У філософському словнику (1986 р.) термін “принцип” має кілька тлумачень: 1) “первоначало, те, що лежить в основі певної сукупності фактів, теорії, науки”; 2) “внутрішні переконання людини, ті практичні, моральні й теоретичні засади, якими вона керується в житті, в різноманітних сферах діяльності” [22, 525]. Процитовані визначення терміна “принцип” мають такий зміст, який можна опосередковано пристосувати до поняття “принцип контролю”. В іншому філософському словнику (1991 р.) у дефініцію “принцип” вкладається “першопочаток, керівна ідея, основне правило поведінки” [21, 362]. Вважаємо, що таке визначення терміна “принцип” можна використати при розкритті змісту поняття “принцип контролю”.

У тлумачному словнику основних філософських термінів (2009 р.) під принципом розуміється: по-перше, “те, на основі чого діє справжня, шляхетна людина і що відрізняє її від низької людини, людини натовпу”; по-друге, “вихідне теоретико-методологічне положення, яке лежить в основі певного знання і визначає спосіб його побудови”; по-третє, “сформульовані на основі переконань людини загальні положення, стислі тези або висловлення, якими вона керується в своїх діях” [17, 129]. Перше й останнє процитовані визначення поняття “принцип” можна використати при тлумаченні принципів, якими повинні керуватися уповноважені особи під час здійснення контрольної діяльності. Такий висновок сформульовано на основі того, що в цих визначеннях принцип є формою зв'язку внутрішнього світу людини з її діяльністю.

Поміж запропонованих у навчальній економічній літературі поглядів на досліджувану проблему досить цінною є наукова думка О. Василика, відповідно до якої фінансовий контроль виконуватиме призначену йому роль лише за умови дотримання системи принципів. Підтверджу-

ючи важливе значення кожного з принципів фінансового контролю, вважаємо за необхідне зосередити увагу на тих, які, на нашу думку, є головними, оскільки розкривають сутність фінансового контролю. Так, принцип повноти охоплення об'єктів контролем проявляється через суцільне стеження або вибірккову перевірку певних сегментів підконтрольних об'єктів; принцип збалансованості контрольних дій передбачає узгодженість їхньої внутрішньої та зовнішньої спрямованості й забезпечує рівновагу фінансового контролю; принцип розподілу контрольних повноважень полягає у розмежуванні функцій ініціювання та виконання фінансового контролю між суб'єктами [2, 345].

Спільна наукова думка В. Симоненка, О. Барановського та П. Петренка стосовно визначення складу принципів державного фінансового контролю має найбільшу цінність, оскільки підкріплена досвідом контрольно-ревізійної й аналітичної роботи. Так, на їхній погляд, ефективне функціонування системи державного фінансового контролю можливе за умови дотримання таких принципів: достатності визначених у чинному законодавстві повноважень органів державного фінансового контролю; об'єктивності та гласності контрольної діяльності; невідворотності покарання за порушення податкового та бюджетного законодавства; періодичності контрольних заходів; взаємодії контролюючих органів у формі здійснення спільних перевірок [16, 37]. За нашою оцінкою, якщо принцип достатності законодавчо встановлених повноважень для контролюючих органів можна вважати нечастим у застосуванні, то принцип невідворотності покарання за порушення фінансово-бюджетного законодавства повністю відповідає змісту принципу дієвості державного фінансового контролю, про який згадують майже всі дослідники цієї проблематики.

Авторський колектив навчальної літератури в складі Л. Гуцаленко, В. Дерія та М. Коцупатрія подає узагальнену думку щодо визначення складу принципів організації та здійснення державного фінансового контролю. Серед них доцільно виокремити такі: узгодженість дій суб'єктів державного фінансового контролю; функціональна, організаційна, персональна та фінансова незалежність суб'єктів державного фінансового контролю від підконтрольних об'єктів; неупередженість і об'єктивність під час здійснення державного фінансового контролю; системність, плановість і періодичність контрольної діяльності; відкритість і прозорість державного фінансового контролю. Поряд з вищеназваними важливе місце посідають принципи законності, обов'язковості, всебічності, конкретності, економічності, дієвості, стратегічної спрямованості [4, 19].

Запропонований І. Дрозд і В. Шевчуком склад принципів фінансового контролю відзначається різноманітністю. Попри важливість кожного з них вважаємо за доцільне наголосити на принципі своєчасності та превентивності контрольних заходів, зміст якого полягає у завчасному проведенні фінансового контролю з метою запобігання виникненню фінансових правопорушень; принципі відповідальності, що розкривається шляхом застосування заходів впливу на порушників фінансової дисципліни, а також посадових осіб контролюючих органів за вчинення ними протиправних дій чи бездіяльність; принципі гласності, відповідно до якого результати контрольних-ревізійних і експертно-аналітичних заходів повинні бути відкритими та доступними для громадськості [6, 48–50].

Не можна обійти увагою наукову думку О. Гетманця, згідно з якою державний контроль у бюджетному процесі повинен відповідати низці принципів. Так, відповід-

но до принципу законності контролюючі органи при виконанні своїх повноважень зобов'язані дотримуватись законодавчих актів, у результаті чого підконтрольні суб'єкти матимуть гарантії своїх прав; відповідальності – контролюючі органи та підконтрольні суб'єкти повинні нести відповідальність за неправомірні дії чи бездіяльність; достовірності – отримана за результатами державного контролю інформація про стан підконтрольного суб'єкта має бути достовірною й об'єктивною; професійності – суб'єкти контрольної діяльності повинні мати високу фахову підготовку; незалежності – процес прийняття контролюючими органами в особі їхніх посадових осіб рішень не повинен залежати від побічного впливу; взаємодії – контролюючі органи мають діяти погоджено, не дублювати повноваження, раціонально розподіляти їх між собою, а також організувати різні форми взаємодії; результативності – державний контроль повинен здійснюватися з метою оцінки результатів діяльності підконтрольних суб'єктів на відповідність запланованим показникам [3, 22–23].

На відміну від названих вище принципів державного контролю у бюджетному процесі, які належать до звичних, принцип допомоги можна вважати винятковим. Так, О. Гетманець пояснює прояв цього принципу через основне завдання контролюючого органу, що полягає не у виявленні фінансових правопорушень і покаранні винних осіб, а в наданні допомоги учаснику бюджетного процесу в усуненні недоліків у його роботі. Вважаємо, що принцип допомоги скоріше запозичений із зарубіжного досвіду здійснення бюджетного контролю, оскільки у вітчизняній практиці немає підтвердження його застосування. За пропозицією О. Гетманця, принципи державного контролю у бюджетному процесі доцільно подати в проекті Закону України "Про дер-

жавний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” і, таким чином, забезпечити їх дотримання.

Сформовану в наукових колах позицію щодо зарахування до принципів державного фінансового контролю законності, об'єктивності, демократичного централізму, незалежності, відповідальності, гласності, регулярності та системності підтримує І. Микитюк. Так, згідно з принципом законності контролюючі органи в особі їхніх посадових осіб мають неухильно та точно дотримуватися норм і правил, визначених у законодавстві; об'єктивності – під час здійснення державного фінансового контролю повинні застосовуватися методи, що забезпечують отримання повної і достовірної інформації про об'єкт контролю; демократичного централізму – керівні рішення вищестоящих контролюючих органів повинні бути обов'язковими до виконання нижчестоящими; незалежності – контролюючі органи повинні бути незалежними під час здійснення своєї діяльності від побічного впливу; відповідальності – підконтрольні суб'єкти мають нести відповідальність за неправомірні дії чи бездіяльність; гласності – результати державного фінансового контролю повинні бути відкритими та доступними для громадськості; регулярності – контрольні заходи мають проводитися регулярно з метою постійного аналізу діяльності підконтрольного суб'єкта, виявлення та попередження недоліків у його роботі; системності – при проведенні контрольних заходів повинні досліджуватись усі сфери діяльності підконтрольного суб'єкта.

Водночас, узагальнюючи наукові думки стосовно визначення складу принципів державного фінансового контролю, І. Микитюк пропонує зараховувати до них, окрім зазначених вище, такі: достатності визначених у чинному законодавстві

повноважень для контролюючих органів; періодичності контрольних заходів, повноти охоплення об'єктів контролю; взаємодії органів державного фінансового контролю; якості контрольної-ревізійної роботи; організаційної динамічності системи державного фінансового контролю; поетапності розвитку державного фінансового контролю; завершеності контрольних заходів; невідворотності покарання за порушення фінансового законодавства; сконцентрованості контрольних заходів [11, 93–94]. За нашою оцінкою, окремі із запропонованих принципів державного фінансового контролю, зокрема якості контрольної-ревізійної роботи, завершеності та сконцентрованості контрольних заходів, можна вважати такими, які раніше не вживалися, а принципи організаційної динамічності системи державного фінансового контролю та поетапності розвитку державного фінансового контролю – ще й найбільш актуальними, оскільки їх дотримання забезпечує пристосованість системи державного фінансового контролю до змін внутрішнього та зовнішнього середовища, а також можливість її реформування поступальним шляхом.

У Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (жовтень 1977 р.) визначено, що основними принципами контролю державних фінансів є такі: необхідність здійснення попереднього контролю і контролю за фактом – перевірок, що проводяться до моменту та після здійснення адміністративної чи фінансової діяльності, а також зовнішнього контролю (його органи не належать до організаційної структури підконтрольних суб'єктів) і внутрішнього контролю (його підрозділ має бути в складі кожного державного органу чи організації); забезпечення функціональної, організаційної та фінансової незалежності Вищого органу контролю державних фінансів; щонайменше щорічне оприлюднення

## БЮДЖЕТНИЙ МЕХАНІЗМ

Вищим органом контролю державних фінансів результатів діяльності [10, 22–24, 27].

На основі Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів у червні 2001 р. керівниками вищих органів контролю державних фінансів країн-учасниць Співдружності Незалежних Держав було прийнято Декларацію про загальні принципи їх діяльності. На виконання положень цієї Декларації діяльність вищих органів контролю державних фінансів має базуватися на принципах законності, незалежності, об'єктивності, компетентності, оперативності, доказовості, гласності, дотримання професійної етики. Так, основоположним принципом діяльності вищих органів контролю державних фінансів є незалежність від інших органів державної влади та підконтрольних суб'єктів. Більше того, незалежність вищих органів фінансового контролю проявляється через їхню самостійність у виборі методів проведення контро-

лю, в складанні та затвердженні планів роботи, тематики і програми контрольних заходів. Натомість, принцип гласності реалізується шляхом інформування вищим органом фінансового контролю глави держави, парламенту, уряду, інших державних органів про результати контрольних заходів [5].

На нашу думку, при здійсненні фінансового, державного фінансового та бюджетного контролю необхідно дотримуватись єдиних принципів. Кожен із запропонованих згаданими вітчизняними науковцями та практиками принципів контрольної діяльності може зайняти своє місце в загальній системі. Серед них доцільно виокремити основні, виконання яких має бути першочерговим під час організації та здійснення бюджетного контролю (рис. 1).

Відповідно до принципу законності діяльність органів бюджетного контролю регламентується положеннями Конституції України, Бюджетного кодексу України,



**Рис. 1. Принципи бюджетного контролю\***

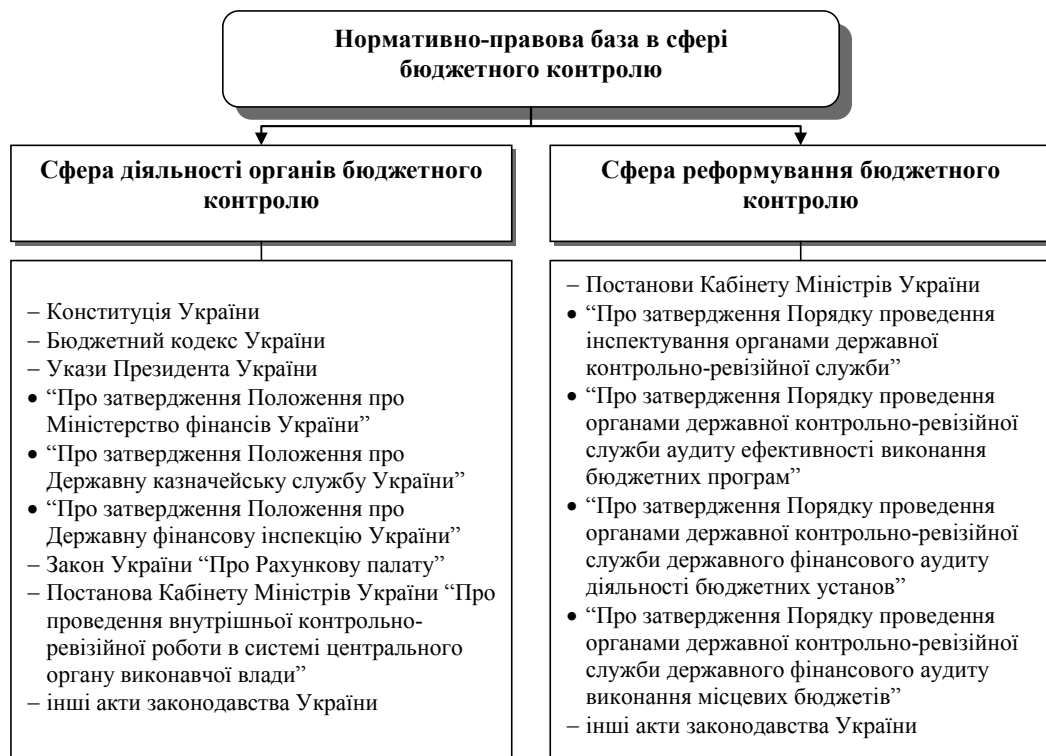
\* Побудовано автором.

указів Президента України, законів України, постанов Кабінету Міністрів України та інших актів законодавства України. Натомість, здійснення реформи в сфері бюджетного контролю базується на положеннях постанов Кабінету Міністрів України й інших актів законодавства України (рис. 2). За спостереженнями І. Іванової, діюча нормативно-правова база в сфері державного фінансового контролю характеризується недосконалістю, безсистемністю, частою змінністю, застосуванням різних підходів і принципів до формулювання основних положень, наявністю протиріч у деяких актах законодавства, недоліків і прогалин [9, 9].

Вітчизняне законодавство в сфері здійснення державного фінансового контролю відзначається непостійністю, зважаючи на

часте внесення до нього змін і доповнень. Так, законотворчий процес, головною метою якого було формування нормативно-правової бази, положення котрої регламентували б діяльність Контрольної палати, розпочався у 1992–1993 рр. Тільки в 1996 р. за результатами аналізу досвіду функціонування контрольних палат парламентів у країнах світу та проведених доопрацювань було прийнято Закон України “Про Контрольну палату Верховної Ради України”. Цей законодавчий акт не отримав позитивної оцінки Президента України, тому не був виконаний на практиці.

У прийнятій Верховною Радою України 28 червня 1996 р. Конституції України було закріплено статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради Украї-



**Рис. 2. Нормативно-правова база в сфері бюджетного контролю\***

\* Побудовано автором.

ни та здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України. Вже від 11 липня 1996 р. Рахункова палата України здійснювала свою діяльність на основі Закону України “Про Рахункову палату Верховної Ради України”. Проте названий законодавчий акт неодноразово підлягав змінам на вимогу Президента України. Так, за поданням Президента України щодо відповідності Конституції України Закону України “Про Рахункову палату Верховної Ради України” в грудні 1997 р. Конституційний Суд України ухвалив рішення про визнання деяких положень цього закону неконституційними, зокрема повноважень Рахункової палати з організації і здійснення контролю за виконанням дохідної частини Державного бюджету України. Згідно з прийнятою в січні 2002 р. Верховною Радою України поправкою до статті 98 Конституції України Рахункова палата отримала право здійснювати контроль не лише за використанням бюджетних коштів, а й за формуванням дохідної частини державного та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади. Проте такі зміни і доповнення вкотре не отримали схвалення Президента України. В грудні 2004 р. Верховна Рада України прийняла Закон України “Про внесення змін до Конституції України”, відповідно до статті 98 якого контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата.

У вересні 2010 р. на виконання Рішення Конституційного Суду України Рахункова палата позбавлена повноваження у частині здійснення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України (в зв'язку з відсутністю такого повноваження у новій редакції статті 98 Конституції Укра-

їни). За оцінкою посадових осіб Рахункової палати, внаслідок таких змін до чинного законодавства громадськість буде позбавлена повної, прозорої та об'єктивної інформації стосовно стану національної економіки і державних фінансів. На виконання Закону України “Про внесення змін до деяких законів України щодо приведення їх у відповідність до Конституції України” від 7 жовтня 2010 р. № 2592-VI внесено зміни до Бюджетного кодексу України, які усувають Рахункову палату від здійснення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України. Більше того, відповідно до названого закону значно звужено повноваження Рахункової палати України, зокрема, стосовно контролю за ефективністю управління коштами державного бюджету, використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, які надаються з державного бюджету.

У системі принципів бюджетного контролю важливе місце відведено принципу розподілу контрольних повноважень. Його зміст можна розкрити на основі класифікації бюджетного контролю за часом проведення на попередній (контрольні заходи передують здійсненню операції з бюджетними коштами), поточний (контрольні заходи збігаються з часом здійснення операції з бюджетними коштами) та наступний (контрольні заходи проводять після здійснення операції з бюджетними коштами). Згідно з цією класифікаційною ознакою попередній бюджетний контроль проводять на стадіях складання проекту державного бюджету, розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України; поточний бюджетний контроль – на етапі виконання державного бюджету; наступний бюджетний контроль – на стадіях виконання державного бюджету, підготовки та розгляду звіту про виконання Державного бюджету України, прийняття рішення щодо нього.

Згідно з Указом Президента України “Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України” від 8 квітня 2011 р. № 446 Міністерство фінансів України реалізує контрольні повноваження на стадіях складання проекту державного бюджету, розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України через здійснення аналізу бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, на предмет його відповідності меті, пріоритетності й ефективності використання бюджетних коштів; під час виконання державного бюджету – проведення оцінки відповідності бюджетному законодавству бюджетних запитів, паспортів бюджетних програм, проектів зведених кошторисів для складання розпису державного бюджету, а також контролю за цільовим використанням державних коштів на реалізацію проектів, виконання програм; на етапі підготовки та розгляду звіту про виконання Державного бюджету України, прийняття рішення щодо нього – здійснення оцінки виконання результативних показників бюджетних програм і відповідності звітності головних розпорядників бюджетних коштів показникам, які встановлені в законі про Державний бюджет України [20].

Відповідно до Указу Президента України “Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України” від 13 квітня 2011 р. № 460/2011 на стадії виконання державного бюджету роль Державної казначейської служби України полягає у здійсненні контролю за бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, а у випадку застосування програмно-цільового методу в бюджетному

процесі – паспорту бюджетної програми; відповідністю платежів узятим бюджетним асигнуванням і відповідним бюджетним асигнуванням, а на заключному етапі бюджетного процесу – проведенні контролю за складанням і поданням фінансової та бюджетної звітності [18].

На виконання положень Указу Президента України “Про затвердження Положення про Державну фінансову інспекцію України” від 23 квітня 2011 р. № 499/2011 Державна фінансова інспекція України проводить державний фінансовий контроль за правильністю визначення потреби в бюджетних коштах, а також здійснює контроль за складанням паспортів бюджетних програм, кошторисів та інших документів (на стадіях складання проекту державного бюджету, розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України); реалізує функцію контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, взяттям зобов'язань, ефективним витрачанням коштів і майна в підконтрольних установах (на етапі здійснення видатків державного бюджету); проводить контроль за складанням бюджетної звітності, звітів про виконання паспортів бюджетних програм (на стадії підготовки та розгляду звіту про виконання Державного бюджету України, прийняття рішення щодо нього) [19].

У постанові Кабінету Міністрів України “Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2 передбачено, що контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств реалізують контрольні повноваження на стадії складання проекту Державного бюджету України шляхом здійснення контролю за обґрунтованістю бюджетних запитів, а також під час виконання державного бюджету за видатками – проведення контролю за



дотриманням фінансово-бюджетної і кошторисної дисципліни, станом збереження та цільовим витрачанням бюджетних коштів, використанням матеріальних і фінансових ресурсів [13].

Відповідно до Закону України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР контрольні повноваження Рахункової палати України на стадії складання проекту Державного бюджету України зводяться до проведення експертизи проекту Державного бюджету України, проектів законів та інших нормативних актів, загальнодержавних програм; під час виконання державного бюджету за доходами – здійснення контролю за повнотою та своєчасністю грошових надходжень порівняно з затвердженими показниками Державного бюджету України; в процесі виконання державного бюджету за видатками – проведення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів за обсягами, структурою та цільовим призначенням, фінансуванням загальнодержавних програм [7].

На практиці виконання принципу своєчасності контрольних дій відбувається шляхом здійснення бюджетного контролю на стадіях складання проектів бюджетів, розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України або рішення про місцевий бюджет. Зважаючи на те, що бюджетний контроль проводять до здійснення операцій з бюджетними коштами, то його доцільно означити попереднім, більше того, такий контроль має попереджувальний характер, оскільки дає змогу завчасно виявити порушення бюджетного законодавства. Окрім цього, бюджетний контроль на цих стадіях бюджетного процесу спрямований на виявлення прорахунків і недоліків, своєчасне їх усунення та недопущення надалі.

У Проекті Закону України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” від 2 лютого 2007 р. № 3087 до системи основних принципів бюджетного контролю зараховано принцип об’єктивності, неупередженості й обґрунтованості. Органи, які уповноважені здійснювати бюджетний контроль, повинні в своїх діях керуватися державними інтересами, дотримуватися професійної етики, а також не зловживати наданими їм повноваженнями. Окрім цього, результати бюджетного контролю мають базуватися на даних і фактах, які підтверджені документально [15].

Виконання принципу об’єктивності забезпечують методи, що застосовуються під час здійснення бюджетного контролю для отримання повної та достовірної інформації про підконтрольний об’єкт. Так, відповідно до згаданого вище законопроекту основними методами бюджетного контролю залишаються ревізії та перевірки. У Стандарті “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів”, затвердженому постановою Колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 р. № 28-6, визначено, що ревізія або перевірка – це встановлення й аналіз фактів у процесі виконання Державного бюджету України, а також їх оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності. Зокрема, на етапі підготовки до проведення ревізії (перевірки) здійснюють аналіз нормативно-правових актів, що стосуються предмета перевірки; даних про бюджетні призначення і фактичні витрати з Державного бюджету України; фінансової та статистичної звітності, складеної підконтрольним суб’єктом; результатів попередніх перевірок тощо. Натомість, при проведенні ревізії (перевірки) застосовують аналіз методів організації та результатів роботи підконтрольного суб’єкта; аналіз виявлених фактів порушення законодавства; огляд документів тощо [14].

Основними критеріями, через які проявляється принцип ефективності бюджетного контролю, є результативність, дієвість та економічність. Так, відповідність бюджетного контролю критерію економічності означає, що на досягнення запланованих результатів бюджетного контролю повинно спрямовуватись якнайменше ресурсів. Відповідно, здійснення найменших витрат, зокрема часу, фінансових і трудових ресурсів, на досягнення відповідних результатів бюджетного контролю призводить до підвищення його ефективності. Проте оцінка ефективності бюджетного контролю за критерієм економічності не є повною, зважаючи на наявність інших – результативності та дієвості, більше того, цей критерій поміж інших займає не першорядне місце.

Одним з перших критеріїв, за яким необхідно здійснювати оцінку ефективності бюджетного контролю, є критерій результативності. Згідно з ним бюджетний контроль вважатиметься найбільш результативним за умови відповідності досягнутих у ході здійснення контрольних заходів результатів запланованим показникам, що відображають цілі та завдання бюджетного контролю. Відповідно, досягнення найменших розходжень між отриманими результатами бюджетного контролю і поставленими перед ним цілями та завданнями гарантуватиме підвищення ефективності бюджетного контролю.

Як доводить І. Басанцов, здійснювати оцінку ефективності фінансового контролю тільки на основі виявлених контролюючими органами порушень норм фінансового законодавства нераціонально. Тому поміж найважливіших критеріїв, на підставі яких проводять оцінку ефективності фінансового контролю, І. Басанцов вирізняє критерій дієвості. Зокрема, дієвість фінансового контролю проявляється через своєчасне та повне усунення виявлених за результатами контрольних заходів недоліків і порушень,

що здійснюється шляхом застосування до підконтрольних установ фінансових санкцій та вжиття заходів впливу на винних осіб [1, 238].

З даних у табл. 1 видно, що в 2002–2010 рр. здійснюваний Державною фінансовою інспекцією України державний фінансовий контроль відповідав критерію результативності. Водночас, найбільша результативність державного фінансового контролю спостерігалася в 2008–2010 рр., зважаючи на те, що Державною фінансовою інспекцією України було виявлено, відповідно, 2427,9, 1976,5, 32593,3 млн. грн. незаконних, нецільових витрат, недостач ресурсів і 1275,2, 1459,0, 2533,7 млн. грн. недоотриманих фінансових ресурсів.

Як можна бачити в табл. 1, показники роботи Державної фінансової інспекції України в 2002–2010 рр. засвідчують про дієвість державного фінансового контролю. Разом з цим, найбільша дієвість державного фінансового контролю спостерігалася в 2008–2010 рр., зважаючи на те, що Державною фінансовою інспекцією України було відшкодовано та поновлено, відповідно, 1017,1, 1008,8, 1059,8 млн. грн. незаконних, нецільових витрат, недостач ресурсів, а також забезпечено доотримання 259,9, 437,5, 691,7 млн. грн. фінансових ресурсів.

На рис. 3 наглядно видно, що обсяги виявлених Рахунковою палатою України бюджетних правопорушень, неефективного використання бюджетних коштів та порушень в адмініструванні доходів державного бюджету в 2002–2010 рр. збільшувалися щорічно. Так, у 2010 р. порівняно з 2002 р. обсяг виявлених Рахунковою палатою України порушень бюджетного законодавства збільшився в 9,3 рази. Відображені на рис. 3 показники роботи Рахункової палати України в 2002–2010 рр. свідчать про відповідність бюджетного контролю критерію

Таблиця 1

Обсяги виявлених та усунутих Державною фінансовою інспекцією України порушень фінансової дисципліни в 2002–2010 рр.\*

(млн. грн.)

Роки	Обсяги виявлених незаконних, нецільових витрат, недостач ресурсів	Обсяги відшкодованих і поновлених незаконних, нецільових витрат, недостач ресурсів	Обсяги виявлених недоотриманих фінансових ресурсів	Обсяги доотриманих фінансових ресурсів
2002	981,3	628,6	98,2	31,2
2003	640,4	449,9	102,2	32,5
2004	423,2	235,3	118,8	36,7
2005	1356,9	537,3	453,7	59,9
2006	1100,7	281,5	500,2	89,2
2007	1880,3	724,9	325,0	159,2
2008	2427,9	1017,1	1275,2	259,9
2009	1976,5	1008,8	1459,0	437,5
2010	32593,3	1059,8	2533,7	691,7

\* Побудовано автором на основі [12].

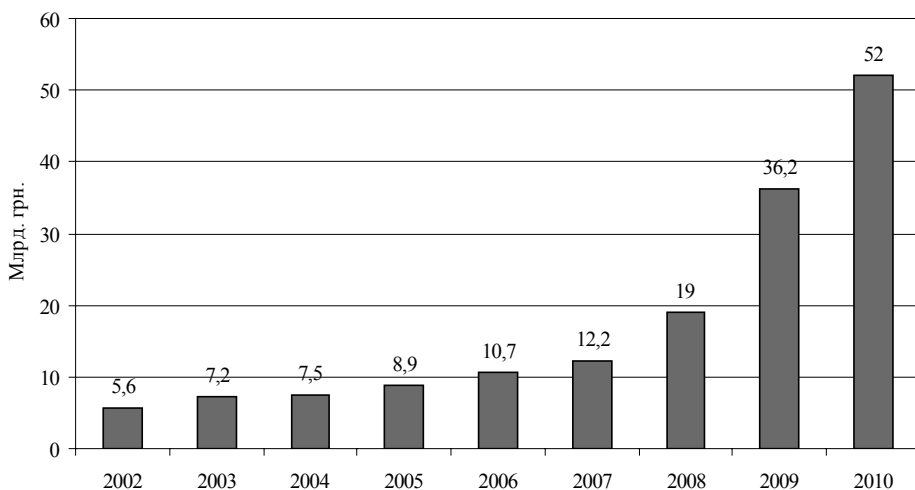


Рис. 3. Обсяги виявлених Рахунковою палатою України бюджетних правопорушень, неефективного використання бюджетних коштів, порушень в адмініструванні доходів державного бюджету в 2002–2010 рр.\*

\* Побудовано автором на основі [8, 182–185].

результативності, більше того, вказують на її щорічне збільшення.

Від сформованої громадської думки про результативність і дієвість державного

фінансового контролю значною мірою залежить вагомість місця, яке займає контролюючий орган у системі органів державного фінансового контролю. Як свідчить

практика, Державна фінансова інспекція України щороку сприяє розширенню прозорості своєї діяльності, підтримує зворотний зв'язок з громадськістю, надає інформаційно-консультативну допомогу громадянам. Доступ громадян до інформації про діяльність Державної фінансової інспекції України забезпечується різними шляхами, серед яких: проведення прес-конференцій, брифінгів за участю керівництва контролюючого органу з широким висвітленням у засобах масової інформації; розміщення інформаційних повідомлень про роботу на її веб-сайті; надання інтерв'ю і коментарів, публікування статей фахівцями контролюючого органу та інші [12].

На виконання положень Закону України "Про Рахункову палату" від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР Рахункова палата України здійснює контроль на засадах гласності, тобто регулярно публікує інформацію про свою діяльність у засобах масової інформації і, таким чином, інформує громадськість про результати здійснених нею контрольних-аналітичних та експертних заходів. Оприлюднення результатів контрольних заходів Рахункової палати України може здійснюватися різними шляхами: розміщення інформаційних повідомлень у засобах масової інформації; публікування інформаційних матеріалів на веб-порталі Рахункової палати України; проведення прес-конференцій, брифінгів, організованих за ініціативою Рахункової палати України та на прохання представників засобів масової інформації; здійснення публічних виступів, надання інтерв'ю і коментарів, публікування статей керівництвом і фахівцями Рахункової палати України; випуск і розповсюдження інформаційних бюлетенів Рахункової палати України й іншими. Так, у 2010 р. порівняно з 2003 р. загальна кількість публікацій за матеріалами Рахункової

палати України збільшилася у 19 разів, тобто з 705 до 13270 [8, 182–185].

Отже, доречно підтвердити виконання на практиці принципів законності, розподілу контрольних повноважень, своєчасності контрольних дій, об'єктивності, ефективності та гласності. Поряд з названими основними принципами практика свідчить про дотримання під час здійснення бюджетного контролю інших принципів, склад і зміст яких визначають у своїх працях вітчизняні науковці та практики. Зважаючи на проходження у сфері державного фінансового контролю реформи, вважаємо, що саме час сфокусувати увагу на дослідженні принципів стратегічної спрямованості та поетапності розвитку державного фінансового, в тому числі бюджетного, контролю і, таким чином, розвинути теоретичні засади бюджетного контролю та забезпечити виконання цих принципів на практиці.

### Література

1. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль як дійовий інструмент підвищення ефективності державних цільових програм // *Механізм регулювання економіки*. – 2005. – № 4. – С. 238–243.
2. Василик О. Д. *Теорія фінансів: Підручник*. – К.: НІОС, 2001. – 416 с.
3. Гетманець О. П. *Принципи державного контролю в бюджетному процесі* // *Форум права*. – 2006. – № 1. – С. 20–24.
4. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрій М. М. *Державний фінансовий контроль: Навчальний посібник*. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
5. *Декларація об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств-участников Содружества Независимых Государств от 8 июня 2001 г.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997\\_a40](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997_a40). – Назва з екрану.

6. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль: Навчальний посібник. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – 304 с.

7. Закон України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=315%2F96-%E2%F0>. – Назва з екрану.

8. Звіт Рахункової палати України за 2010 р. – К.: Рахункова палата України, 2011. – 207 с.

9. Іванова І. М. Державний фінансовий контроль у забезпеченні економічної безпеки України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 21.04.01 “Економічна безпека держави”. – К., 2007. – 17 с.

10. Керівні принципи аудиту державних фінансів: Збірник базових документів INTOSAI. – К., 2003. – 122 с.

11. Микитюк І. Принципи організації та здійснення державного фінансового контролю // Вісник ТДЕУ. – 2006. – № 3. – С. 88–94.

12. Показники діяльності Державної контрольно-ревізійної служби України в 2002–2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/45124>. – Назва з екрану.

13. Постанова Кабінету Міністрів України “Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2-2010-%EF>. – Назва з екрану.

14. Постанова Колегії Рахункової палати “Про затвердження Стандарту Рахункової палати “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” від 27 грудня 2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173;jsessionid=4EEFCBCCSE2AB45381F2B2DC161850D5B>. – Назва з екрану.

15. Проект Закону України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” від 2 лютого 2007 р. № 3087 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1066.2043.0>. – Назва з екрану.

16. Симоненко В. К., Барановський О. І., Петренко П. С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект). – К.: Знання України, 2006. – 280 с.

17. Тлумачний словник основних філософських термінів / За ред. В. Петрушенка. – Львів: Вид-тво Нац. універ. “Львів. політехніка”, 2009. – 264 с.

18. Указ Президента України “Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України” від 13 квітня 2011 р. № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=460%2F2011>. – Назва з екрану.

19. Указ Президента України “Про затвердження Положення про Державну фінансову інспекцію України” від 23 квітня 2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/73146>. – Назва з екрану.

20. Указ Президента України “Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України” від 8 квітня 2011 р. № 446 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=290714&cat\\_id=28093](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=290714&cat_id=28093). – Назва з екрану.

21. Філософський словарь / Под ред. И. Т. Фролова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Политиздат, 1991. – 560 с.

22. Філософський словник / За ред. В. І. Шинкарука. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800 с.