

2. Кириленко О.П. Фінанси (теорія і вітчизняна практика): Навч. посіб. — Т.: Астон, 2002. — 284 с.
3. Соколова Э.Д. Правовые основы финансовой системы России / Э.Д. Соколова. — М.: Городец, 2006. — 160 с.
4. Нестеренко А.С. Фінансова система України: правова характеристика та законодавче регулювання: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07/ А.С. Нестеренко. — Одеса., 2014. — 40 с.
5. Карлін М.І. Фінансова система України: навч. посіб. / М.І. Карлін. — К.: Заня, 2007. — 324 с.
6. Ковальчук А.Т. Фінансове право України. Стан та перспективи розвитку / А.Т. Ковальчук. — К.: Парламентське вид-во, 2007. — 488 с.
7. Романенко О.Р. Фінанси: підручник / О.Р. Романенко. — К.: Центр навч. літ-ри, 2004. — 294 с.
8. Финансовое право: Учебник / О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева. — М.: Велби, Проспект, 2004. — 536 с.

УДК 347.734

Латковський П.П.,
аспірант кафедри адміністративного
і фінансового права
Національного університету
«Одеська юридична академія»

СИСТЕМА БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

Стаття присвячена дослідженню системи бюджетного контролю в контексті сукупності елементів. Встановлено, що для характеристики системи бюджетного контролю найбільш сприятливим є виділення таких його елементів як суб'єкт бюджетного контролю, об'єкт контролю та предмет контролю для з'ясування сутності контролю як виду контрольної діяльності. Зазначено, що елементи системи бюджетного контролю, які розглядаються через положення діяльнісного підходу, є основними елементами.

Ключові слова: бюджетний контроль, суб'єкт бюджетного контролю, об'єкт контролю, предмет бюджетного контролю.

Стаття посвящена дослідженню системи бюджетного контролю в контексті сукупності елементів. Установлено, що для характеристики системи бюджетного контролю найбільш сприятливим є виділення таких його елементів як суб'єкт бюджетного контролю, об'єкт контролю і предмет контролю для в'яснення сутності контролю як виду контрольної діяльності. Зазначено, що елементи системи бюджетного контролю, розглядавані через положення діяльнісного підходу, є основними елементами.

Ключевые слова: бюджетный контроль, субъект бюджетного контроля, объект контроля, предмет бюджетного контроля.

The article investigates the budgetary control system in the context of the totality of the elements. It was found that the characteristics of the budgetary control system is the most favorable allocation of its elements as the subject of budgetary control, monitoring and control of the subject object to determine the nature of control as a form of control activities. It is noted that elements of the budget control system contemplated by the provisions of the activity approach, are the main elements. Budget control as a kind of budgetary control and can be described as a regulated activity rules of the budget law authorized entities on the operations of comparison (comparison) indicators of fiscal (budgetary and legal reality) with the established norms of budget law (the model of budget), identify and eliminate deviations in order to bring the budget of indicators in line with the established norms of the budget law.

Keywords: budgetary control, the subject of budgetary control, monitoring object, the subject of budgetary control.

Постановка проблеми. На сьогоднішній час питання, пов'язані із наповненням державної казни та здійснення контролю за її доходною та видатковою частинами є надзвичайно актуальними, оскільки у складних умовах долання кризових явищ, якісні перетворення, що відбуваються в Україні,

вимагають значних фінансових ресурсів, які забезпечать повне і своєчасне виконання завдань і функцій держави. Повнота і своєчасність формування публічних фондів, дотримання законодавства під час розподілу коштів і законне, ефективне їх використання залежить від належної організації та здійснення фінансового контролю, складовою частиною якого виступає бюджетний контроль.

Аналіз дослідження даної проблеми. Незважаючи на значну кількість існуючих досліджень щодо фінансового контролю взагалі та бюджетного контролю, зокрема, багато питань виникають при їх здійсненні, тож, такий інтерес науковців до вказаної проблеми лише ще раз підтверджує актуальність теми дослідження. Зокрема, питання бюджетного контролю розглядаються у працях таких вчених, як Л.К. Воронова, О.П. Гетьманець, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, А.О. Монаєнко, О.П. Орлюк, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, В.Д. Чернадчук та ін.

Метою даної статті є проведення аналізу основних елементів системи бюджетного контролю, що в свою чергу дає можливість обґрунтувати саме визначення бюджетного контролю як виду контрольної та бюджетної діяльності.

Виклад основного матеріалу. Аналізуючи наукові погляди щодо системи бюджетного контролю О.П. Гетьманець об'єднує їх у дві групи: перша передбачає виокремлення організаційних, методологічних, нормативно-правових та інших елементів. Натомість друга група включає види, системи, суб'єкт, об'єкт, предмет, елементи методики, принципи і завдання, органи, їх статус та функції, слушно зазначаючи, що при всьому розмаїтті елементів вони об'єднуються в єдине та чітко визначене цілісне явище – контроль [1, с. 26-27].

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

суб'єкти бюджетного контролю, серед яких розрізняються: контролюючі суб'єкти (уповноважені бюджетним законодавством на здійснення контролю за дотриманням приписів цього законодавства органи, перелік яких визначено

БК України) та підконтрольні суб'єкти (розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, які зобов'язані здійснювати певні дії чи утримуватися від їх здійснення);

об'єкт контролю – це реальні результати бюджетної діяльності суб'єктів внаслідок здійснення дій, передбачених бюджетним законодавством, тобто результати або, точніше, реальні показники бюджетної діяльності;

предмет контролю – це встановлені бюджетним законодавством показники бюджету, бюджетно-правові акти та їх проекти [2, с. 229].

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

На суб'єкт як одне із основних понять у теорії юридичної діяльності, яке відображає характеристику соціальної основи та інституційної бази здійснення певного виду соціальної діяльності звертає увагу С.Д. Гусарев. На суб'єктів покладається функціональний обов'язок здійснення правового контролю за розвитком окремих процесів, подій, здійснення вчинків, що перебувають у сфері правового впливу та в межах компетенції суб'єктів [3, с. 89]. В юридичній літературі суб'єктів фінансового та бюджетного контролю визначають по-різному, зокрема, суб'єкт фінансового контролю це: „юридична чи фізична особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи (осіб), що перебувають у навколишньому господарському середовищі” [4, с. 121]; „державні органи, установи та організації, їх структурні підрозділи, органи місцевого самоврядування, а також окремі особи, які відповідно до чинного законодавства наділені контрольними функціями щодо: формування публічних фондів коштів, їх розподілу та використання; управління державним чи комунальним майном” [5, с. 44]; „організація, яка здійснює контроль від імені держави та уповноважена на проведення компетентних дій у сфері перевірки стану дотримання фінансової дисципліни окремими учасниками фінансових відносин” [6, с. 48]; „носії контрольних

функцій щодо об'єкта контролю" [7, с. 91]. Натомість суб'єкт бюджетного контролю визначається як: „учасники бюджетного процесу, які уповноважені на здійснення бюджетного контролю, тобто контролюючі суб'єкти та підконтрольні суб'єкти, тобто учасники бюджетного процесу, за діями яких здійснюється контроль" [8, с. 256]. Привертає увагу той факт, що у працях, присвячених дослідженню проблем бюджетного контролю, автори, торкаючись проблематики його суб'єктів лише перераховують органи, які уповноважені на здійснення бюджетного контролю, як правило, залишаючи поза увагою органи місцевого самоврядування. О.П. Гетьманець характеризує систему контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі слушно звертає на невизначеність складу контролюючих суб'єктів у вітчизняній науці фінансового права, їх повноважень у бюджетному процесі та на проблему розподілу контрольних повноважень між задіяними у бюджетному процесі державними органами влади залежно від видів контролю [1, с. 91].

Під об'єктом діяльності, як правило, розуміють те на що вона спрямовується. Таке спрямування може бути теоретичним (продуктивне, репродуктивне) або практичним – з метою перетворення, внесення змін, отримання результату, що й зумовило широту підходу у визначенні об'єктів юридичної діяльності, які всі разом складають її сукупний об'єкт [3, с. 96]. Об'єкт бюджетного контролю є недостатньо дослідженою категорією в науці фінансового права на відміну від об'єкту фінансового контролю. Об'єктом фінансового контролю, як правило визначають: публічну фінансову діяльність фінансову [7, с. 147], або діяльність підконтрольного суб'єкта щодо доцільності, ефективності та цільового використання коштів, матеріальних засобів, правильності ведення документації тощо [9, с. 112]. Існує й інший підхід щодо розуміння фінансового контролю як відносин [6, с. 48], що виникають між уповноваженими та підконтрольними суб'єктами.

Об'єктом бюджетного контролю, на думку представників економічної науки, є рух грошових коштів в процесі акумуляції,

розподілу і використання публічних грошових фондів, а предметом – фінансово-бюджетні операції, операції з бюджетними коштами, бухгалтерська документація [10, с. 685].

Натомість в науці фінансового права існує і вузьке розуміння об'єкту бюджетного контролю. Так, наприклад, О.А. Кузьменко характеризує об'єкт контролю за виконанням державного бюджету як функцію державного управління і акцентує увагу на прямому взаємозв'язку з визначенням названого об'єкту як стадії бюджетного процесу, тому що природа цього явища подвійна: з позицій фінансового права об'єкт контролю за виконанням державного бюджету виступає як стадія бюджетного процесу, а з позицій теорії управління – як конкретна діяльність уповноважених державних органів та розпорядників бюджетних коштів [11, с. 30].

Розглядаючи поняття бюджетного контролю, автори, як правило, беруть за основу вищенаведені загальнотеоретичні підходи звужуючи сферу застосування цього виду контролю до сфери бюджетного процесу або навіть його окремої стадії, інколи розширюючи включенням до об'єкту бюджетного контролю „інші нормативно-правові та розпорядчі акти про бюджет, які застосовуються у бюджетному процесі та складають бюджетне законодавство [8, с. 256]. Останній підхід відображає розуміння об'єкту бюджетного контролю у широкому значенні. Не заперечуючи такий підхід, вважаємо можливим уточнити його, оскільки віднесення до об'єкту контролю бюджетного законодавства та інших нормативно-правових актів породжує питання з чим їх порівнювати. Перераховані акти спрямовані на врегулювання бюджетного процесу, а деякі з них, зокрема закон чи рішення про бюджет встановлюють показники бюджетної діяльності. Оскільки бюджетне законодавство регулює відповідні відносини, то цікавим, з наукової точки зору, є положення про те, що об'єктом юридичної діяльності може бути стан суспільних відносин в аспекті їхньої відповідності формі, в якій вони мають функціонувати або іншими словами, в аспекті правомірності, відповідності закону [12, с. 95-96]. Тому постає питання про розмежування реальних результатів бюджетної

діяльності, процесуальних дій тощо в площині бюджетної діяльності (бюджетно-правова дійсність або реальність) від того, що регламентує, врегульовує або встановлює зазначене (бюджетно-правова абстракція або модель). І тому, варто підтримати думку С.Д. Губарева про те, що у процесі дослідження правового стану відносин додатковими об'єктами можуть стати правові відхилення, зміст зв'язку (права і обов'язки), форма прояву (дія, без дія), характер інтересів і потреб, предмети матеріального або духовного світу [12, с. 95-96]. І такі „додаткові об'єкти” можна визначити як „предмет бюджетного контролю”, наприклад, предметом фінансового контролю визнають документацію, яка містить інформацію про діяльність відповідних суб'єктів щодо руху коштів [13, с. 73], а бюджетного контролю вважають „бюджетні кошти, які визначені бюджетним законодавством, тобто Законом „Про Державний бюджет України”, рішенням про місцеві бюджети та іншими нормативно-правовими актами” [8, с. 256]. Таке положення потребує уточнення стосовно того, що таким предметом є не бюджетні кошти як „належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету” [14], а „встановлені бюджетним законодавством показники бюджету, бюджетно-правові акти та їх проекти” [2, с. 229]. Хоча в останньому визначенні певний сумнів викликає визнання предметом бюджетного контролю проектів бюджетно-правових актів, оскільки вони набувають юридичного значення, тобто встановлюють бюджетно-правову модель поведінки суб'єктів бюджетної діяльності лише після набуття ними юридичної сили, набуваючи значення самих бюджетно-правових актів.

Предметом фінансового контролю органів є документація, яка містить інформацію про діяльність відповідних суб'єктів щодо руху коштів, матеріальних цінностей.

Тож, елементи системи бюджетного контролю, які розглядаються через положення діяльнісного підходу, на нашу думку, є основними елементами. Нормами бюджетного права встановлюються відповідні показники актів про бюджет, які мають якісну характеристику (джерело надходження або напрям

використання) та кількісне значення (обсяг надходжень або фінансування) або врегульовуються певні дій (наприклад, підготовка, розгляд та прийняття акту про бюджет). Тим самим нормами бюджетного права створюється модель бюджетної діяльності. За загальним уявленням модель – це „зразок, що відтворює, імітує будову і дію якого-небудь об’єкта, використовується для одержання нових знань про об’єкт; зразок, з якого знімається форма для відливання чи відтворення в іншому матеріалі; уявний чи умовний (зображення, опис, схема і т. д.) образ якого-небудь об’єкта, процесу або явища, що використовується як його “представник” [15, с. 535]. Враховуючи таке загальне визначення поняття моделі і застосовуючи його до нашого питання, модель бюджетної діяльності можна розглядати в двох аспектах як зразок або еталон бюджетної діяльності (бюджетно-правова модель) та як її реальний стан, “образ” (бюджетно-правова реальність або дійсність), тобто як модель-абстракція (уявна модель) та модель-реальність. Хоча, на нашу думку, під моделлю бюджетної діяльності потрібно розуміти саме „ідеальний образ бюджетної діяльності”, тобто той стан, який є результатом дії регулюючого впливу регулятивних норм бюджетного права. Модель бюджетної діяльності (процесу, операції, дії) – це зразок, що встановлюється нормами бюджетного права і використовується для одержання знань з метою подальшого їх відтворення в бюджетно-правових актах. З іншого боку – бюджетна діяльність (процес, операція, дія) на практиці може складатися по-різному, в тому числі й у невідповідності до приписів норм бюджетного права, залежно від впливу або стану як внутрішнього, так і зовнішнього середовища, що потребує пізнання такого стану, виявлення та усунення причин, що призвели до відхилень тощо. І тому уповноважений (контролюючий) суб’єкт з метою пізнання здійснює операції співставлення або накладення моделі бюджетної діяльності на бюджетно-правову реальність з точки зору їх відповідності, тим самим, встановлюється факт або відповідності, або невідповідності. У випадку невідповідності виявляються

відхилення, наприклад, реальних показників бюджетної діяльності, від показників, встановлених нормами бюджетного права, виявляються причини і приймається рішення щодо приведення бюджетної діяльності у відповідність до вимог чинного законодавства з подальшим застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. В цьому, на нашу думку, і полягає сутність бюджетного контролю, де його об'єктом є бюджетно-правова реальність (реальний стан бюджетної діяльності, процесу, стадії, операції, дії), а предметом буде модель бюджетної діяльності.

На пізнавальний характер контролю звертається увага і в працях присвячених дослідженню контролю в інших сферах суспільного буття. Так, наприклад, характеризуючи контроль як соціальне, неоднозначне явище, його характеризують як сукупність різних за формою дій, що здійснюються суб'єктами контролю по спостереженню за поведінкою людей (власною поведінкою) або для встановлення наукових та інших пізнавальних фактів при дослідженні об'єктів матеріального світу [16, с. 189].

Висновки. Підсумовуючи наведені міркування з приводу наукових поглядів на систему бюджетного контролю, на нашу думку, бюджетний контроль як вид контрольної та бюджетної діяльності можна охарактеризувати як врегульовану нормами бюджетного права діяльність уповноважених суб'єктів щодо здійснення операцій порівняння (співставлення) показників бюджетної діяльності (бюджетно-правової реальності) з встановленими нормами бюджетного права (модель бюджетної діяльності), виявлення та усунення відхилень з метою приведення показників бюджетної діяльності у відповідність із встановленими нормами бюджетного права.

Література:

1. Гетьманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія / Гетьманець О.П. – Х. : Екограф, 2008. – 308 с.
2. Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Віктор Дмитрович – К., 2010. – 419 с.

3. Гусарев С. Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : [монографія] / Гусарев С. Д. – К. : Знання, 2005. – 375 с.
4. Стефанюк І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І. Стефанюк // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С. 4-10.
5. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : [навч. посібник] / Савченко Л. А. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
6. Монаєнко А.О. Правові основи фінансового контролю : навч. посібник / Монаєнко А.О. – Запоріжжя : КПУ, 2008. – 152 с.
7. Орлюк О. П. Фінансове право : [навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів] / Орлюк О. П. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 527 с.
8. Фінансове право: підручник / Жорнокуй Ю.М., Кашкарьова О.В., Колесник Т.В. та ін. ; за заг. ред. О.М. Бандурки, О.П. Гегманець. – Х. : Екограф, 2015. – 500 с.
9. Ніщимна С.О. Фінансовий контроль як складова фінансової діяльності держави та місцевих органів влади / С.О. Ніщимна // Наукові праці Національного університету „Одеська юридична академія”. – 2012. – Том XII. – С. 110-118.
10. Годин А. М. Бюджетная система Российской Федерации : учебник [для студ. высш. учеб. заведений] / Годин А. М., Максимова Н. С., Подпорина И. В. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2003. – 752 с.
11. Кузьменко О. А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Кузьменко Олена Анатоліївна. – К., 2002. – 205 с.
12. Гусарев С. Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : [монографія] / Гусарев С. Д. – К. : Знання, 2005. – 375 с.
13. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ксьяненко Любов Михайлівна. – Ірпінь, 2004. – 210 с.
14. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50-51, ст. 572.
15. Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – 1440 с.
16. Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Гаращук В.М. – Х., 2003.