

КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця на
правах рукопису

ЗІНУХОВА ВІКТОРІЯ МИХАЙЛІВНА

УДК 336.5

ДИСЕРТАЦІЯ
**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ
НА ПОВНУ ЗАГАЛЬНУ СЕРЕДНЮ ОСВІТУ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

В. М. Зінухова

Науковий керівник – **Монаєнко Антон Олексійович**, доктор юридичних наук,
професор, заслужений юрист України

Запоріжжя – 2020

АНОТАЦІЯ

Зінухова В. М. Правове регулювання видатків на повну загальну середню освіту в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Класичний приватний університет, Запоріжжя; Класичний приватний університет, Запоріжжя, 2020.

У дисертації на підставі фінансово-правової теорії, Бюджетного кодексу України, Законів України «Про освіту», «Про повну загальну середню освіту», інших законів та підзаконних нормативно-правових актів, практики діяльності Міністерства освіти і науки, інших органів державної влади та органів місцевого самоврядування запропоновано нове розв'язання наукового завдання щодо вдосконалення науково-теоретичних основ і системи правового регулювання видатків на повну загальну середню освіту в Україні, розробки практичних рекомендацій щодо внесення низки змін до Бюджетного кодексу України та інших законів для належного законодавчого забезпечення здійснення видатків на повну загальну середню освіту в Україні.

Видатки на повну загальну середню освіту за критерієм їх необхідності є необхідними (оскільки здійснюються відповідно до конституційного обов'язку, що покладений на державу), звичайними (здійснюються в мирний час у повному обсязі), постійними (зумовлені функцією держави, що має постійний характер), централізованими (виключно за рахунок коштів бюджетів), непродуктивними (спрямовані на формування благ соціального характеру – людського потенціалу, сталого розвитку суспільства й держави), видатками бюджету, які включають у себе як поточні, так і капітальні видатки, що здійснюються за рахунок коштів загального і спеціального (що включає власні надходження закладів ПЗСО) фондів бюджетів усіх рівнів бюджетної системи, в обсязі, затвердженому в законі про державний бюджет та рішеннях про місцеві бюджети, який зумовлений встановленими в законодавстві

соціальними нормами і нормативами у сфері ПЗСО.

У дисертації висвітлено сучасні підходи до характеристики та змісту таких понять, як «публічні фінанси», «бюджет», «публічні видатки», «бюджетні видатки», «видатки бюджетів», «фінансування публічних видатків», «виконання бюджетів за видатками і кредитуванням», і стан їх правового закріплення. Досліджено юридичні ознаки та принципи бюджетних видатків, їх класифікацію, місце в системі витрат бюджету. Охарактеризовано видатки на загальну повну середню освіту за різними критеріями та визначено їх поняття. Здійснено аналіз правового регулювання комплексу суспільних відносин, що виникають у сфері витрачання бюджетних коштів, що є предметом різних інститутів фінансового права. Розмежовано предмет регулювання бюджетного права та правового інституту видатків бюджетів у частині регулювання питань видатків на потреби ПЗСО. Проаналізовано правові засади та принципи здійснення видатків, зокрема на потреби ПЗСО, що закріплені в Україні й у праві низки іноземних держав.

Досліджено повну загальну середня освіту як систему, що об'єднує змістовну (державні освітні стандарти та освітні програми), функціональну (заклади ПЗСО) й організаційно-управлінську підсистеми. Досліджено поняття та коло суб'єктів управління системою освіти, а також їх роль у системі суб'єктів управління бюджетними коштами на здійснення видатків на ПЗСО. Повна загальна середня освіту є системою, що об'єднує такі підсистеми: 1) змістовну, що включає державні освітні стандарти та освітні програми; види, типи, рівні ПЗСО – безпосередньо відбивається на встановленні меж формування видатків на освіту в межах розділів і підрозділів функціональної класифікації; 2) функціональну (заклади ПЗСО) – зумовлює розподіл видатків між бюджетами та бюджетними програмами; 3) організаційно-управлінську (у межах якої виділяють підсистему управління освітою й підсистему управління закладом ПЗСО). Суб'єкти управління освітою, відповідальні за планування видатків на потреби ПЗСО та виконання бюджетів у частині видатків на ПЗСО. Досліджено види, рівні та типи закладів повної загальної освіти, їх особливості як учасників бюджетного

процесу. З'ясовано особливості фінансово-правового статусу закладів ПЗСО державної та комунальної власності як бюджетних установ. Висвітлено особливості фінансування закладів професійної (професійно-технічної) освіти як закладів ПЗСО. Фінансування закладів, установ і організацій системи освіти здійснюється за рахунок коштів відповідних бюджетів, а також інших джерел, не заборонених законодавством. Досліджено правові засади фінансування та стан закріплення за бюджетами видатків на функціонування закладів ПЗСО: закладів загальної середньої освіти (початкова школа, гімназія, ліцей, спеціальні заклади ЗСО), закладів професійної (професійно-технічної) освіти та закладів фахової передвищої чи вищої освіти, що провадять освітню діяльність на певному рівні (рівнях) повної загальної середньої освіти. Заклади загальної середньої освіти в бюджетних правовідносинах виступають у статусі: 1) розпорядників бюджетних коштів (державні та комунальні заклади ПЗСО); 2) одержувачів (приватні та корпоративні) бюджетних коштів, які розподіляють отримані ними публічні кошти в порядку, визначеному законодавством для державних і комунальних закладів освіти. Досліджено правові засади здійснення видатків бюджетів, якщо одержувачами виступають приватні та корпоративні заклади ПЗСО, а також підстави одержання ним коштів освітньої субвенції. На приватні та корпоративні заклади ПЗСО як одержувачів коштів освітньої субвенції повинні поширюватися всі вимоги, встановлені в законі до одержувачів бюджетних коштів.

Проведено аналіз стану правового закріплення правових засад фінансування ПЗСО в галузевих актах законодавства, правового регулювання повноважень органів держави та органів місцевого самоврядування з формування видатків на загальну середню освіту, видатків на повну загальну середню освіту за Державним бюджетом і відповідними місцевими бюджетами, правові підстави делегування повноважень зі здійснення видатків на ПЗСО, що здійснюється у формі міжбюджетних трансфертів з Державного бюджету України до місцевих бюджетів. Засади фінансування всіх закладів ПЗСО встановлені в Законі України «Про освіту», однак, закладів ЗСО – у Законі України «Про повну загальну середню освіту», а засади фінансування закладів

ПЗСО, які не належать до закладів загальної середньої освіти, врегульовані спеціальними актами законодавства – передусім ст. 50 Закону України «Про професійну (професійно-технічну) освіту)», а в БК України видатки на професійну (професійно-технічну) освіту та фахову передвищу чи вищу освіту, що здійснюється закладами, провадять освітню діяльність на певному рівні (рівнях) повної загальної середньої освіти, відмежовані від видатків на загальну середню освіту. Видатки Державного бюджету України на ПЗСО, відповідно до ст. 82 БК України, належать до тих видатків, що визначаються функціями держави, які можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності. Саме рівень публічного інтересу, який відтворюють ті чи інші видатки на ПЗСО, зумовлює розмежування видатків на ПЗСО між рівнями бюджетної системи, а також те, до якого саме місцевого бюджету доводяться з державного бюджету видатки на загальну середню освіту у формі міжбюджетних трансфертів, що зумовлені відповідною функцією держави та затвердженими державними програмами.

В основі розподілу видатків на ПЗСО за рівнями бюджетної системи мають бути такі критерії та принципи: субсидіарність, територіальна відповідність, рівень публічного інтересу, ефект територіальної диференціації, ефект масштабу. Також досліджено питання правових підстав та видів міжбюджетних трансфертів, що надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам на освітні потреби, з'ясовано їх залежність від характеру функцій і завдань держави та делегованих повноважень органів місцевого самоврядування у сфері ПЗСО, зумовленість строком їх виконання. З'ясовано, що з 2015 р., відповідно до змін до Бюджетного кодексу України, змін законодавства у сфері освіти та ПЗСО та на підставі інших актів бюджетного законодавства було запроваджено нові види субвенцій та дотацій на потреби повної загальної середньої освіти, лише три з яких закріплені в БК України (освітня субвенція; додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я; субвенція на надання державної

підтримки особам з особливими освітніми потребами), а тому можуть були визначені як постійні, а інші, впроваджені актами Уряду, є тимчасовими, такими, видатки на які зумовлені відповідними державними програмами й проєктами. Досліджено також правові підстави здійснення міжбюджетних трансфертів на видатки, що задовольняють потреби ПЗСО, що відбуваються між місцевими бюджетами. З'ясовано, що з огляду на принцип справедливості й неупередженості бюджетної системи України, що закріплений уст. 7 БК України, та необхідність реалізувати делеговані видаткові повноваження, зокрема у сфері загальної середньої освіти, всі обласні, районні бюджети, бюджети міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад повинні мати закріплене в ст. 103-6 право на отримання частини додаткової дотації, а саме варто закріпити, що на рівні області формується резерв коштів цієї дотації в розмірі 15% загального її обсягу, що передбачений для області, а 85% коштів розподіляються між усіма відповідними бюджетами за чіткою формулою, що має відповідати тій, якою керується Уряд. Також обґрунтовано, що обов'язок здійснення співфінансування в певному пропорційному розмірі за обов'язкового погодження такого рішення відповідною місцевою радою на етапі планування видатків державного бюджету України та місцевих бюджетів має отримати своє закріплення в БК України. Проведено аналіз і висвітлено сучасний стан правового регулювання бюджетно-процесуальних відносин, що відбуваються на стадіях бюджетного прогнозування, планування бюджетів та виконання бюджетів. Охарактеризовано учасників цих правовідносин і їх повноваження. З'ясовано, що на стадіях бюджетного прогнозування та планування беруть за основу програмні документи, соціальні, економічні, фінансові нормативи, статистичні та інші показники (критерії, коефіцієнти тощо), які є основою формування обсягу видатків на ПЗСО, а також застосовуються при використанні формул розподілу міжбюджетних трансфертів з державного бюджету до місцевих для здійснення видатків на ПЗСО відповідно до повноважень, переданих державою на відповідний рівень місцевого самоврядування. Досліджено правове регулювання виконання бюджетів за видатками в частині видатків на ПЗСО, його стадії та з'ясовано

необхідність виділити першою його стадією доведення обсягу бюджетних призначень, у результаті чого виникає бюджетне видаткове зобов'язання, визначено його поняття. Відзначено поєднання публічно-правового та приватноправового регулювання фінансів загальної середньої освіти, досліджень систему управління освітою в США. Розмежовано федеральні та регіональні програми, проведено співвідношення обсягів регіонального та місцевого фінансування ЗСО, висвітлено правові засади, пріоритети розвитку інституту видатків на ЗСО та основні його тенденції.

Досліджено поняття «фінансовий контроль», його мету та правовий зміст, коло суб'єктів, що наділені повноваженнями загального характеру у сфері здійснення фінансового контролю у сфері видатків на ПЗСО, спеціалізованого фінансового контролю за додержанням бюджетного законодавства, зокрема в частині здійснення видатків на ПЗСО. Встановлено, що в межах МОН попередній внутрішній фінансовий контроль щодо використання освітньої субвенції здійснює спеціальна комісія МОН. З'ясовано, що система фінансового контролю у сфері здійснення видатків на ПЗСО трансформується з огляду на необхідність забезпечення ефективного витрачання бюджетних коштів на потреби ПЗСО в системному зв'язку з необхідністю забезпечення якості ПЗСО, забезпечення доступності й безоплатності повної загальної середньої освіти. З'ясовано роль податкового контролю за застосуванням податкових пільг та податкових звільнень, пов'язаних з функціонуванням закладів ПЗСО.

Ключові слова: видатки бюджетів, фінансування повної загальної середньої освіти, міжбюджетні трансфери, фінансовий контроль.

SUMMARY

Zinuhova V. M. Legal regulation of expenditures for full general secondary education in Ukraine. – Qualification scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for obtaining a scientific degree of a candidate of legal sciences in specialty 12.00.07 «Administrative Law and Process; finance law; Information law». – Classic Private University, Zaporozhye; Classic Private University, Zaporozhye, 2020.

In the dissertation on the basis of financial and legal theory, the Budget Code of Ukraine, the Laws of Ukraine «On Education», «On Full General Education», other laws and regulations, the practice of the Ministry of Education and Science, other bodies of state power and bodies Local self-government is offered a new solution to the scientific task for improving the scientific and theoretical foundations and systems of legal regulation of expenditures for full general secondary education in Ukraine.

Expenditures for full general secondary education, according to the criterion of their necessity are necessary (since they are carried out by the constitutional duty of the state), ordinary (are carried out in peacetime in full), permanent (due to the function of the state that has a permanent nature), centralized (exclusively at the expense of budgets), unproductive (aimed at forming the benefits of social nature – human potential, sustainable development of society and state), budget expenditures, which include both current and capital expenditures carried out at the expense of funds General and special (which includes its own revenues for the funds of the budgets of budgets of all levels of the budget system, in the amount approved in the law on the state budget and local budgets decisions, which are determined by the social norms and regulations established in the legislation.

The dissertation highlights modern approaches to the characteristics and content of such concepts as «public finances», «budget», «public expenditures», «budget expenditures», «budget expenditures», «financing public expenditures», «Execution of budgets for expenditures and lending». Legal signs and principles of budget expenditures, their classification, place in the budget expenditure system are investigated. Characterized expenditures for general full secondary education according to various criteria for analysis of budget expenditures and their concepts are determined.

It is found that the initial for the separation of budget law from the institute of budget expenditures is the provision that the subjective rights in the spending of budgets are regulated not only by acts of budget legislation, but also other normative legal acts.

The object of regulation of budget law and the legal institution of budget expenditures in terms of regulation of expenditure issues for the needs of the full general secondary education is

delimited. The legal principles and principles of expenditures, in particular for the needs of the full general secondary education, enshrined in Ukraine and in the law of foreign states are analyzed. A complete general secondary education as a system that brings out content (state educational standards and educational programs), functional (establishments of the full general secondary education) and organizational and managerial subsystems are investigated. A separate subject of the study was the concept and circle of the management of the education system, as well as their role in the system of management of budget funds for expenditures on the full general secondary education. Full general secondary education is a system that brings together such subsystems: 1) meaningful, including state educational standards and educational programs; Types, types, levels of the full general secondary education – directly reflected in the establishment of the limits of formation of expenditures for education within the sections and subdivisions of functional classification; 2) Functional (establishments of the full general secondary education) – causes the distribution of expenditures between budgets and budget programs; 3) organizational and managerial (within which distinguish the subsystem of education and subsystem of the management of the institution of the full general secondary education).

The peculiarities of the financial and legal status of institutions of the full general secondary education state and communal property as budget institutions are clarified.

The financing of institutions, institutions and organizations of the education system is carried out at the expense of the relevant budgets, as well as other sources not prohibited by law. The legal principles of financing and the state of consolidation of expenditures on the functioning of institutions of the full general secondary education: institutions of general secondary education (primary school, gymnasium, lyceum, special institutions of the full general secondary education), occupational establishments of professional (vocational-technical) education and professional education institutions or higher education institutions that conduct Educational activity at a certain level (levels) of full general secondary education. Institutions of general secondary education in budget relations are in status: 1) budgetary managers (state and utilities) establishments of the full general secondary education;

2) recipients (private and corporate) budget funds that are allocated by public funds received by them in accordance with the procedure established by the legislation for state and municipal educational institutions. The legal principles of budget expenditures are investigated, if private and corporate establishments of the full general secondary education are investigated, as well as the grounds for obtaining funds for educational subvention.

An analysis of the state of legal consideration of the legal principles of funding funds, enshrined in sectoral legislation, legal regulation of powers of state authorities and local self-government bodies for the formation of expenditures for general secondary education, consolidation of expenditures for full general secondary education under the state budget and relevant local budgets, legal The grounds for delegation of powers for the implementation of the full general secondary education expenditures carried out in the form of intergovernmental transfers from the State Budget of Ukraine to local budgets. Principles of financing of all institutions of the full general secondary education established in the Law of Ukraine «On Education», and in the Law of Ukraine «On Full General Secondary Education», but the principles of funding institutions that do not belong to general secondary education institutions regulated by special acts of legislation.

The educational activity is conducted at a certain level (levels) of full general secondary education, depicted from expenditures for general secondary education.

Expenditures of the State Budget of Ukraine on the full general secondary education in accordance with Art. 82 of the Budget Code of Ukraine belong to those expenditures that are determined by the functions of the state that may be transferred to the Autonomous Republic of Crimea and local self-government in order to ensure their most effective implementation on the basis of the principle of subsidiarity. Thus, the level of public interest, which reproduces certain expenditures on the full general secondary education, causes the delimitation of expenditures on the full general secondary education between the levels of the budget system. The basis of the distribution of expenditures on the funds on the levels of the budget system should be subjected to such criteria and principles: subsidiarity, territorial conformity, level of public interest, the effect of territorial differentiation, scale effect.

The issues of legal grounds and types of intergovernmental transfers provided from the state budget of Ukraine to educational needs are also investigated, their dependence on the nature of the functions and objectives of the state and delegated powers of local self-government bodies in the field of full general secondary education, the conditionality of their implementation. It was found out that since 2015 introduced new types of subventions and subsidies to the needs of full general secondary education, only three of them. fixed in the Budget Code of Ukraine (educational subvention; additional grant on the transfer of expenditures and health facilities transferred from the state budget; subventions to provide state support to individuals with special educational needs), and therefore they could be attractive as constant, while others, The Government implemented are temporary, expenditures that are due to the relevant state programs and projects. The legal grounds for the implementation of intergovernmental transfers for expenditures that meet the needs of the full general secondary education, taking place between local budgets are also investigated.

The analysis and the current state of legal regulation of budget-procedural relations occurring at the stages of budget forecasting, budget planning and budgets have been carried out. The participants of these legal relations and their powers are characterized. It has been found that at the stages of budget forecasting and planning, program documents, social, economic, financial norms are based on programs, statistical and other indicators (criteria, coefficients, etc.), which are the basis for the formulation of the full general secondary education expenditures, as well as use formulas. Distribution of intergovernmental transfers from the state budget to the local for the implementation of the full general secondary education expenditures in accordance with the powers transferred to the state for the relevant level of local self-government. The legal regulation of budgets for expenditures in terms of expenditures on the full general secondary education expenditures, its stage and determined the need to allocate the first stage to bring budget appointments, resulting in a budget expenditure obligation, it is determined by its concept.

The dissertation researching a management system of general secondary education in the United States. Federal and regional programs are delimited, the volume of regional and local

funding of the full general secondary education is conducted, legal principles are highlighted, priorities for the development of the Institute of Expenditures on the full general secondary education and its main trends. The analysis of the concept of «financial control», its purpose and legal content, a circle of subjects have been investigated, which are endowed with the powers of a general nature in the field of financial control in the field of expenditures on the full general secondary education expenditures, specialized financial control over the compliance with budget law, in particular, in the implementation, has been investigated. Expenditure on the full general secondary education. It has been established that within the framework of the MES, the preliminary internal financial control over the use of an educational subvention is carried out by the Special Commission of the Ministry of Education and Science of Ukraine. The role of tax control The validity of tax privileges and tax exemptions associated with the functioning of the full general secondary education in Ukraine establishments is clarified.

Key words: budget expenditures; financing of full general secondary education; Interbudgetary transfers; Financial control.

СПИСОК ПРАЦЬ ЗДОБУВАЧА

Публікації, що висвітлюють основні наукові результати дисертації

*Статті в наукових фахових виданнях України,
включених до міжнародних наукометричних баз*

1. Зінухова В. М. Правові проблеми фінансування загальної середньої освіти за рахунок коштів місцевих бюджетів. *Право та державне управління* : зб. наук. пр. / за ред. А. О. Монаєнка. Запоріжжя : КПУ, 2012. № 4 (9). С. 103–108.
2. Зінухова В. М. Особливості кошторисного планування у середніх загальноосвітніх школах. *Право та державне управління* : зб. наук. пр. / за ред. А. О. Монаєнка. Запоріжжя : КПУ, 2013. № 2 (11). С. 30–36.
3. Зінухова В. М. Створення фінансово-правових основ стимулювання розвитку загальної середньої освіти в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. № 1. Т. 4. С. 23–31.

4. Зінухова В. М. Публічний фінансовий контроль за використанням бюджетних коштів в сфері загальної середньої освіти. *Правові новели*. 2019. № 7. Т. 2. С. 52–60.

5. Зінухова В. М. Видатки на повну загальну середню освіту в системі публічних видатків. *Правові новели*. 2020. № 10. Т. 2. С. 32–43.

Публікації, що додатково відображають наукові результати дисертації та засвідчують обов'язкову апробацію матеріалів дисертації

Матеріали конференцій

6. Зінухова В. М. Актуальні проблеми правового регулювання фінансування освіти в Україні. *Наука і вища освіта* : тези доповідей учасників XX Міжнар. наук. конф. студентів і молодих учених. Запоріжжя : КПУ, 2012. Т. 2. С. 39–40.

7. Зінухова В. М. Роль головних розпорядників бюджетних коштів у фінансуванні загальної середньої освіти. *Актуальні питання публічного та приватного права* : тези доповідей учасників III Міжнар. наук.-практ. конф. Запоріжжя : КПУ, 2012. С. 192–193.

8. Зінухова В. М. Деякі аспекти фінансування видатків на загальну середню освіту. *Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні* : зб. наук. пр. за матеріалами круглого столу та наук.-практ. інтернет-конф. Київ : Алерта, 2012. С. 111–113.

9. Зінухова В. М. Аналіз позабюджетної діяльності загальноосвітніх навчальних закладів. *Актуальні проблеми сучасного адміністративного права* : матеріали круглого столу / за ред. В. М. Огаренка. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 87–89.

10. Зінухова В. М. Бюджетний контроль за діяльністю закладів загальної середньої освіти. *Актуальні проблеми публічного та приватного права* : тези доповідей учасників IV Міжнар. наук.-практ. конф. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 128–130.

ЗМІСТ

СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	16
ВСТУП	17
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ НА ПОВНУ ЗАГАЛЬНУ СЕРЕДНЮ ОСВІТУ В УКРАЇНІ	25
1.1. Правовий зміст бюджетних видатків, їх види та поняття «видатки на повну загальну середню освіту»	25
1.2. Інститут видатків на повну загальну середню освіту в системі фінансового права	47
1.3. Повна загальна середня освіта як об’єкт видатків бюджетів	55
Висновки до першого розділу	76
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ НА ПОВНУ ЗАГАЛЬНУ СЕРЕДНЮ ОСВІТУ ТА ЇХ ЗАКРІПЛЕННЯ ЗА ВІДПОВІДНИМИ БЮДЖЕТАМИ	81
2.1 Правове регулювання видатків на повну загальну середню освіту та їх розмежування за рівнями бюджетної системи	81
2.2. Правове регулювання міжбюджетних трансфертів з державного бюджету до місцевих бюджетів на здійснення видатків, які визначаються функціями держави у сфері загальної середньої освіти	92
2.3. Правове регулювання планування та виконання бюджету за видатками на повну загальну середню освіту	119
Висновки до другого розділу	133
РОЗДІЛ 3. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД, ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ІНСТИТУТУ ВИДАТКІВ НА ПОВНУ ЗАГАЛЬНУ СЕРЕДНЮ ОСВІТУ	140
3.1. Досвід США у правовому регулюванні видатків на загальну середню	

	15
освіту та фінансового контролю в цій сфері	140
3.2. Фінансовий контроль у сфері видатків на повну загальну середню освіту	162
Висновки до третього розділу	182
ВИСНОВКИ	186
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	200
ДОДАТКИ	219

СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

Концепція НУШ – Концепція нової української школи, ухвалена рішенням колегії Міністерства освіти і науки від 27.10.2016

МОН – Міністерство освіти і науки України

КПКВК – код за програмною класифікацією видатків бюджетів

ЗЗСО – заклади загальної середньої освіти

ПЗСО – повна загальна середня освіта

БК України – Бюджетний кодекс України 2010 р.

ПК України – Податковий кодекс України 2010 р.

ГРБК – головний розпорядник бюджетних коштів

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Злиття економічних і соціальних функцій сучасної освіти, нові завдання, які постають перед нею в сучасному суспільстві, висувають особливі вимоги до якості останньої, що дає змогу відокремити її як одну з основних сфер публічних інтересів. Традиційно держава була основним замовником і споживачем послуг у сфері освіти, що надавалися населенню, і це зумовлювало пріоритет бюджетного фінансування, проте такий підхід не враховував усіх елементів права громадян на освіту, їх потреб щодо форм, якості тощо.

У ст. 53 Конституції України закріплено, що повна загальна середня освіта є обов'язковою, однак визначено як гарантії права на освіту те, що держава забезпечує доступність і безоплатність повної загальної середньої освіти (ПЗСО) у державних та комунальних навчальних закладах, розвиток повної загальної середньої освіти, надання державних стипендій та пільг учням. Дитиноцентризм, як орієнтація на потреби учня в освітньому процесі, спрямований на забезпечення реалізації права на повну загальну середню освіту та визначає її мету – різнобічний розвиток, виховання й соціалізація особистості, яка усвідомлює себе громадянином України, здатна до життя в суспільстві та цивілізованій взаємодії з природою, має прагнення до самовдосконалення й навчання впродовж життя, готова до свідомого життєвого вибору та самореалізації, трудової діяльності й громадянської активності. Новий зміст повної загальної середньої освіти заснований на формуванні компетентностей, потрібних для успішної самореалізації в суспільстві, та мотивування учителів до професійного розвитку.

Децентралізація повноважень у сфері управління закладами ПЗСО супроводжується наданням школам реальної автономії, розширенням спектра приватних і корпоративних закладів ПЗСО. Нова структура повної загальної

середньої освіти, створення сучасного освітнього середовища, яке забезпечить необхідні умови для навчання учнів, зокрема інформаційно-комунікаційні технології, потребує видатків з державного та місцевого бюджетів на ПЗСО на умовах справедливого розподілу публічних коштів, рівного доступу всіх дітей до якісної освіти. З прийняттям Законів України «Про освіту» та «Про повну загальну освіту» 2020 р. реформовано правові засади фінансування освіти, що зумовлює актуальність дослідження правового інституту видатків на повну загальну середню освіту.

Проблематику правових засад публічних видатків, виконання бюджетів за видатками та фінансування реалізації функцій і завдань держави та місцевого самоврядування, фінансового контролю в цій сфері проаналізовано в працях таких українських і зарубіжних науковців, як: Н. В. Астафуров, Л. Я. Беновська, Л. К. Воронова, О. П. Гетманець, І. В. Гінсбург, О. О. Дмитрик, Є. С. Дмитренко, А. В. Ільїн, Ю. О. Крохіна, Н. А. Куфакова, І. Б. Лагутин, В. Г. Мельничук, А. О. Монаєнко, О. А. Музика-Стефанчук, А. А. Нечай, С. О. Ніщिमна, Є. С. Овсянніков, О. П. Орлюк, Х. В. Пешкова, М. М. Прошунін, Н. Ю. Пришва, І. В. Розпутенко, В. О. Рядінська, Л. А. Савченко, О. В. Солдатенко, Н. І. Хімічева, А. М. Черновірський, Н. Я. Якимчук та ін.

Водночас низка важливих питань правового регулювання саме видатків на повну загальну середню освіту не була досліджена в науковій літературі, не вивчено зарубіжний досвід, проблеми правового регулювання фінансування ПЗСО, спричинені реформами, що відбуваються у сферах загальної середньої освіти та місцевого самоврядування, децентралізацією фінансів, що зумовило вибір теми дисертації.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано в межах науково-дослідної роботи Класичного приватного університету «Баланс публічних і приватних інтересів при правовому регулюванні суспільних

відносин» (номер державної реєстрації 0116U008200), одним з виконавців якої є здобувачка.

Мета й задачі дослідження. *Метою дослідження є вдосконалення науково-теоретичних основ правового регулювання видатків бюджетів на повну загальну середню освіту в Україні.*

Для досягнення цієї мети поставлено такі *завдання*:

- з'ясувати правовий зміст бюджетних видатків, їх види та поняття «видатки на повну загальну середню освіту»;
- надати авторське бачення інституту видатків на повну загальну середню освіту в системі фінансового права;
- дослідити повну загальну середню освіту як об'єкт видатків бюджетів;
- з'ясувати стан правового регулювання видатків на повну загальну середню освіту та критерії їх розмежування за рівнями бюджетної системи;
- проаналізувати й з'ясувати види міжбюджетних трансфертів, що надаються з державного бюджету до місцевих бюджетів на здійснення видатків, які визначені функціями держави у сфері загальної середньої освіти, виявити основні проблеми їх правового регулювання;
- дослідити засади правового регулювання планування та виконання бюджету за видатками на повну загальну середню освіту;
- систематизувати досвід США в правовому регулюванні видатків на загальну середню освіту та фінансового контролю в цій сфері;
- провести аналіз правових засад та системи фінансового контролю у сфері видатків на повну загальну середню освіту;
- запропонувати шляхи вдосконалення законодавства, що регулює суспільні відносини у сфері видатків на повну загальну середню освіту.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у сфері правового регулювання видатків бюджетів на повну загальну середню освіту в Україні та правореалізації.

Предмет дослідження – правове регулювання видатків на повну загальну середню освіту в Україні.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених у дисертації завдань застосовано загально- та спеціально-наукові методи дослідження, а саме: *методи аналізу й синтезу* – у ході всієї роботи над проблемою, починаючи з добору теоретичного матеріалу та аналізу нормативно-правової бази щодо правового регулювання видатків на повну загальну середню освіту в Україні й практики їх здійснення, а також проблем правового забезпечення та правореалізації в цій сфері суспільних відносин; *історико-правовий метод* – для аналізу питань формування нормативно-правових засад видатків на повну загальну середню освіту, фінансового контролю в цій сфері (підрозділи 1.1, 1.2, 3.1); *метод конкретно-історичного аналізу* – для уточнення основних понять, що зазнали змін у результаті трансформації правового регулювання видатків на повну загальну середню освіту в Україні (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.3, 3.1); *формально-логічний і прогностичний методи* – для теоретичного узагальнення та розробки пропозицій щодо внесення змін до законів України з метою належного правового регулювання видатків на повну загальну середню освіту в Україні (підрозділи 1.3, 2.1, 2.2, 2.3, 3.2); *абстрактно-логічний метод* – для теоретичного узагальнення й формулювання науково-практичних висновків за дисертацією. Вимоги формальної логіки щодо послідовності, визначеності та неупередженості дотримано в ході формування висновків і пропозицій відповідно до мети дослідження.

Інформаційну базу дослідження становлять Конституція України, Бюджетний кодекс України, законодавство України, зокрема Закони України «Про освіту», «Про повну загальну середню освіту», підзаконні нормативно-правові акти; праці українських та іноземних науковців щодо правового регулювання видатків бюджетів на загальну середню освіту, практика здійснення видатків на ПЗСО в Україні, США й інших державах.

Наукова новизна одержаних результатів. Основні наукові положення, що мають елементи новизни, полягають у такому:

вперше:

– науково обґрунтовано необхідність трансформації формування та здійснення видатків на повну загальну середню освіту, в основу розрахунків яких закладатиметься не форма закладу ПЗСО (функціональна складова), а її змістова складова – тип, рівень, форма повної загальної середньої освіти, обсяг освітніх послуг, які вони забезпечують, що має супроводжуватися внесенням відповідних змін до БК України, а також бути врахованим при розмежуванні видатків на ПЗСО між бюджетами та при справедливому розподілі міжбюджетних трансфертів за умов усунення дублювання цілей надання бюджетних асигнувань;

– аргументовано, що в основі розподілу видатків на ПЗСО за рівнями бюджетної системи мають бути такі критерії та принципи: субсидіарність, територіальна відповідність, рівень публічного інтересу, ефект територіальної диференціації, ефект масштабу;

– обґрунтовано необхідність упровадження правової категорії «бюджетне видаткове зобов'язання», запропоновано її визначення та встановлено необхідність визнання першою стадією виконання бюджетів за видатками й кредитуванням доведення обсягу бюджетних призначень, у результаті чого виникають бюджетні видаткові зобов'язання;

– сформульовано авторське визначення поняття «дотації» як міжбюджетного трансферту, що надається на безоплатній та безповоротній основі без встановлення напрямів його використання, який має компенсаторний характер або надається у формі фінансової допомоги, розмір і розподіл якого обраховується відповідно до закріплених у законі, нормативно-правовому акті Кабінету Міністрів України чи в рішеннях місцевих рад, що діють у межах їх повноважень, критеріїв; запропоновано закріпити таке поняття в ст. 2 БК України;

– обґрунтовано, що встановлені в законодавстві напрями використання коштів додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я не формують нових видаткових бюджетних зобов'язань місцевого бюджету, до якого вона надходить. Мета зумовлює не витрачання коштів такого міжбюджетного трансферту, а формування його обсягу, оскільки доведені фінансові ресурси компенсують уже передбачені в місцевому бюджеті окремі види видатків на ПЗСО, на реалізацію переданих державою на відповідний рівень місцевого самоврядування повноважень у сфері управління ПЗСО;

– класифіковано види міжбюджетних трансфертів, що спрямовуються на здійснення видатків на потреби ПЗСО;

– встановлено належність правової категорії «бюджетне видаткове зобов'язання» до предмета правового регулювання бюджетного права, а поняття «видаткове зобов'язання» – до інституту видатків бюджетів;

удосконалено:

– понятійний апарат фінансово-правової науки шляхом уточнення понять: «формування видатків бюджетів на ПЗСО»; «видаткове зобов'язання»; «бюджетне видаткове зобов'язання»; «фінансовий контроль у сфері видатків на ПЗСО»;

– класифікацію видів податкових стимулів розвитку повної загальної середньої освіти (податкових пільг та податкових звільнень), що доповнюють їх бюджетне стимулювання, оскільки передусім формулюють додатковий обсяг фінансових ресурсів, які спрямовуються виключно на статутну діяльність закладів ПЗСО;

– обґрунтування пропозиції щодо доповнення ч. 2 ст. 108 БК України положеннями про порядок і регулярність доведення до місцевих бюджетів цільових субвенцій та дотацій, що перераховуються на потреби ПЗСО, за прикладом чинних правових положень щодо перерахування освітньої субвенції;

– наукове обґрунтування системи фінансового контролю у сфері видатків бюджетів на ПЗСО, зокрема запропоновано його поняття;

– підходи до характеристики повної загальної середньої освіти як системи, що об'єднує змістовну, функціональну та організаційно-управлінську підсистеми, кожна з яких зумовлює формування окремих видів видатків бюджетів на ПЗСО;

набуло подальшого розвитку:

– теоретичне обґрунтування юридичних ознак видатків бюджету;

– характеристика видатків на повну загальну середню освіту як виду публічних видатків за різними класифікаційними критеріями;

– критерії розмежування предмета правового регулювання таких інститутів фінансового права, як публічні видатки та виконання бюджетів за видатками й кредитуванням.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що застосування розроблених авторкою пропозицій щодо належного правового регулювання видатків на повну загальну середню освіту сприятиме вдосконаленню законодавства. Наведені в дослідженні висновки та положення розширюють теоретичні знання про сучасний стан і шляхи вдосконалення правового регулювання видатків на повну загальну середню освіту, вони можуть бути використані:

– у *науково-дослідній діяльності* – для подальших наукових фінансово-правових досліджень у сфері фінансового права, передусім у сфері бюджетного права та публічних видатків, фінансового контролю;

– у *сфері правотворчості* – висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в ході підготовки дисертаційної роботи, можуть бути використані для підготовки й уточнення низки положень чинних нормативно-правових актів з питань формування та здійснення видатків на ПЗСО;

– у *правозастосовній діяльності* – використання одержаних результатів дасть змогу вдосконалити адміністративну практику формуванні видатків на ПЗСО та виконанні бюджетів за видатками, доведенні міжбюджетних трансфертів для здійснення видатків на ПЗСО, у процесі управління у сфері освіти та здійснення

фінансового контролю (довідка про практичне впровадження в діяльність Кабінету Міністрів України від 27.02.2020);

– у навчальному процесі – при викладанні курсів фінансового, бюджетного права в закладах вищої освіти, при підготовці підручників, посібників і методичних рекомендацій з дисциплін фінансового права (довідка про впровадження Класичного приватного університету від 14.11.2018 № 98).

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження доповідались та обговорювалися на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях та круглих столах: «Наука і вища освіта» (м. Запоріжжя, 2012 р.); «Актуальні питання публічного та приватного права» (м. Запоріжжя, 2012 р.); «Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні» (м. Київ, 2012 р.); «Актуальні проблеми сучасного адміністративного права» (м. Запоріжжя, 2013 р.); «Актуальні проблеми публічного та приватного права» (м. Запоріжжя, 2013 р.).

Публікації. Результати дослідження викладено в 10 наукових працях, з яких: 5 – статті в наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз; 5 – матеріали конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації – 222 сторінки, з них основний текст – 199 сторінок, список використаних джерел (178 найменувань) – 19, додатки – 4 сторінки.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ НА ПОВНУ ЗАГАЛЬНУ СЕРЕДНЮ ОСВІТУ В УКРАЇНІ

1.1. Правовий зміст бюджетних видатків, їх види та поняття «видатки на повну загальну середню освіту»

Державний бюджет України є основним фінансовим фондом країни, що забезпечує формування, розподіл і використання централізованих фондів грошових коштів. Він є обов'язковою умовою функціонування будь-якої держави. Разом з державними бюджетами істотну роль відіграють позабюджетні цільові фонди. Разом вони становлять державні фінанси країни.

Термін «фінанси» з'являється в літературних джерелах ближче до XVIII ст. Спочатку його використовували в значенні, аналогічному до терміна «скарбниця».

До початку XX ст. розуміння категорії «фінанси» в науковому співтоваристві сформувалося на основі підходів німецької школи. Під фінансами розуміли публічно-правове господарство, яке характеризувалося такими ознаками: 1) фінанси – це переважно кошти держави та її адміністративно-територіальних одиниць; 2) фінанси – це діяльність публічної влади з управління (добування, витрачання, балансування) зазначеними коштами.

Для цілей фінансового забезпечення діяльності держави та її адміністративно-територіальних одиниць використовують поняття «публічні фінанси» і/або «централізовані фінанси». Публічні (централізовані) фінанси – це система утворення і використання фондів грошових коштів, призначених для забезпечення діяльності державних і самоврядних органів влади. Для характеристики відносин, що охоплюють процес використання державних і місцевих фінансових ресурсів, застосовується поняття державні та місцеві видатки.

Вчення про державні видатки повністю впливає з поняття про сутність

держави та її обов'язки, зумовлюється формою правління й організацією держави, завданнями економічної політики, системою урядових установ тощо. Державні видатки передбачають забезпечення фінансовими кошами всіх витрат держави щодо виконання функцій і завдань, що стоять перед нею.

Залежно від державного устрою країни поняття «державні видатки» не завжди збігається з поняттям «публічні видатки». Публічні видатки – це витрати органів публічної влади всіх рівнів. Вони включають у себе і державні видатки, і місцеві в країнах, де місцеві органи влади, відповідно до конституції, не мають статусу державної влади. У країнах, де місцеві органи влади мають статус державних органів, державні та публічні видатки збігаються.

Як фінансова категорія, публічні видатки – це процес обслуговування грошових відносин, що виникають між різними економічними суб'єктами в процесі витрачання публічних доходів для цілей надання, розподілу і виробництва суспільних благ. Публічні видатки відображаються у видатковій частині бюджетів різних рівнів і бюджетів позабюджетних цільових фондів.

На думку А. М. Черноверхського, публічні видатки становлять витрати публічних фондів грошових коштів, опосередковані соціально-економічними відносинами публічного характеру, пов'язаними з розподілом і використанням фінансових ресурсів, спрямовані на задоволення публічного інтересу [168, с. 19].

Публічні видатки відображають основні напрями діяльності держави і спрямовані на задоволення суспільної потреби, публічної мети. На думку В. А. Лебедева, «не кожна державна мета зумовлює витрати з державної скарбниці..., задоволення цих потреб покладалося б на державу, якби вони не задовольнялися інакше» [42, с. 119]. Взявши за основу твердження В. А. Лебедева, І. В. Гінсбург сформулював кілька положень, що стосуються формування публічних видатків: «1. Необхідно розділяти кошти державної скарбниці і кошти інших публічних організацій. 2. Обов'язок здійснення видатків на реалізацію державних потреб лежить на державі. 3. У тому випадку, якщо обов'язок здійснення видатків на

реалізацію державної потреби не покладається державою на інші «публічні організації» [23, с. 65].

На наш погляд, видатки публічних організацій разом з видатками самої держави та територіальних громад є публічними видатками. Замість терміна «публічні організації» слід використовувати категорію «юридичні особи публічного права». Відповідно до ч. 2 ст. 81 ЦК України, «юридична особа публічного права створюється розпорядчим актом Президента України, органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування» [164]. Однією з ключових ознак таких суб'єктів фінансово-правових відносин є наявність у них прав і обов'язків публічного характеру, саме вони визначають суть їх діяльності, а також те, що, відповідно до ст. 2 БК України, вони, як «органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку», виступають бюджетними установами, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими [13]. Таким чином, юридичні особи публічного права не здійснюють видатків, відмежованих від публічних видатків загалом та бюджетних видатків зокрема. Отже, перший критерій розмежування категорій публічних видатків і державних видатків виражається в колі суб'єктів, які є носіями обов'язку здійснення витрат. Виходячи з відповідного підходу, категорія «публічні видатки» є ширшою за категорію державні видатки. У Конституції України та Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР закріплено правові засади місцевого самоврядування в Україні та закладено його правові й економічні основи. Так, місцеві потреби, що забезпечуються за допомогою реалізації функцій місцевого самоврядування, створюють основу для виділення в структурі публічних видатків (разом з державними видатками) місцевих видатків.

Категорія «публічні видатки» тісно пов'язана з категорією «бюджетні видатки». При цьому під видатками бюджету переважно розуміють грошові кошти, що скеровуються на фінансове забезпечення виконання завдань і функцій держави та

місцевого самоврядування. На наш погляд, публічні видатки – це відправна точка формування бюджетних видатків, які спрямовані на реалізацію конкретних програм і заходів, передбачених у рамках реалізації тієї чи іншої публічної функції.

У складі системи публічних видатків можна виділити три відносно самостійні ланки: 1) видатки бюджетів публічно-правових утворень; 2) видатки бюджетів державних позабюджетних цільових фондів; 3) видатки на формування державних резервних фондів. Так, Н. І. Хімичова розглядає їх з організаційно-юридичної точки зору та дає таке визначення поняттю державних і муніципальних видатків: «Державні і муніципальні видатки – це конкретні суми витрат муніципальних утворень і держави, здійснених ними з метою виконання своїх завдань і функцій. В організаційно-юридичному аспекті здійснення державних і муніципальних видатків – це діяльність держави і муніципальних утворень з використання і розпорядження грошовими коштами, що перебувають у їх власності та є складовою їх фінансової діяльності» [162, с. 360].

Н. А. Куфакова розкриває зміст державних видатків через їх матеріальний зміст і різноманітність публічних грошових фондів, з якими вони пов'язані, а також зазначає безперервність видатків: «Державні видатки – це безперервне використання державою коштів з бюджету, позабюджетних фондів і власних коштів державних організацій, об'єднань і підприємств на об'єкти і цілі, визначені законами про позабюджетні фонди, про бюджет, нормативними актами уряду, відомств і центральних органів виконавчої влади» [65, с. 263].

Ю. О. Крохіна та М. В. Карасьова пропонують розглядати видатки бюджету в матеріальному, економічному та юридичному значеннях [48, с. 213]. М. М. Прошунін обрав ширший підхід, визначаючи державні і муніципальні видатки як необхідну складову фінансової діяльності держави і муніципальних утворень, а тому розглядає їх з правової, економічної, процедурної та матеріальної позиції: «З правової позиції, державні і муніципальні видатки – це врегульована норма права діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування щодо

розпорядження децентралізованими і централізованими фондами грошових коштів, спрямована на забезпечення виконання функцій і завдань держави і муніципальних утворень. З економічної точки зору, державні і муніципальні видатки – це сукупність суспільних відносин, пов'язаних з фінансуванням видатків держави і муніципальних утворень. З процедурної позиції, державні і муніципальні видатки – це процес виділення і використання фінансових ресурсів, що знаходяться в державних позабюджетних фондах і бюджетах різних рівнів. У матеріальному плані державні й муніципальні видатки – це видатки держави і муніципальних утворень за допомогою розподілу і використання децентралізованих і централізованих фондів грошових коштів з метою реалізації державних та місцевих функцій і завдань» [139, с. 572–573].

Л. К. Воронова вказувала, що «видатки бюджету є економічною категорією, мають розподільчий характер, виражаються у грошовій формі і планомірно організуються державою» [20, с. 10]. І. Б. Лагутін підкреслює, що державні видатки являють собою досить ефективний інструмент регулювання економіки порівняно з адміністративним впливом на цю сферу [66, с. 91]. І. В. Розпутенко, у свою чергу, зазначає, що «в період переходу до ринкової економіки суттєво змінюється структура державних видатків – їх склад та обсяги. Це пов'язано, у першу чергу, з появою комунальної форми власності, подальшим збільшенням сектора економіки, що базується на недержавній формі власності, проведенням реформи цінової політики держави, а також з поступовим скороченням дотаційного фінансування цілих галузей народного господарства та збільшенням використання методів цільового фінансування державних програм» [142, с. 223].

А. А. Нечай підкреслює саме матеріальну сторону поняття публічних видатків і вважає, що «публічні видатки є витратами публічних фондів грошових коштів, які виражають урегульовані правовими нормами соціально-економічні відносини публічного характеру, що складаються при розподілі (перерозподілі) та використанні коштів цих фондів і забезпечують задоволення публічного інтересу»

[81, с. 101].

У свою чергу, А. О. Монаєнко підкреслює таку ознаку видатків держави, як їх «необхідність», та зазначає, що вони «є необхідними, оскільки будь-яка функція держави може бути реалізована за умови її фінансування з бюджету», а принципами бюджетних видатків він пропонує визначити такі: а) предметно-цільове призначення коштів; б) максимальна ефективність використання (фінансове забезпечення публічних інтересів при мінімальних витратах); в) дотримання режиму економії, який сприяє досягненню найбільшої ефективності в процесі здійснення бюджетних видатків; г) здійснення фінансового контролю з метою забезпечення дотримання державної фінансової дисципліни [76, с. 447].

О. П. Віхров та С. О. Ніщима вважають, що державні видатки, як складова фінансових відносин, «полягають у безперервному цільовому використанні державних грошових ресурсів, які накопичуються у: державному бюджеті та місцевих бюджетах; державних і місцевих бюджетних та позабюджетних фондах; власних фондах державних і комунальних підприємств, установ та організацій з метою виконання загальнодержавних функцій, фінансування державної та комунальної соціальної і культурної сфер, державних цільових програм, а також фінансування розширення виробництва окремих державних і комунальних підприємств, установ, організацій відповідно до чинного законодавства держави» [17]. Тобто вони підкреслюють, що здійснення видатків виявляється через використання грошових фондів.

Кожне з наведених авторських визначень відображає суб'єктивний підхід конкретного автора, дослідники акцентують свою увагу на різних аспектах і виходять з різних позицій, однак кожне визначення як методологічний інструмент пізнання відкриває деякі об'єктивні властивості досліджуваного явища.

На думку Л. К. Воронової, «фінансування державних видатків – це заснований на правових нормах плановий, цільовий, безповоротний і безвідплатний відпуск коштів, що здійснюється з урахуванням оптимального об'єднання власних,

кредитних і бюджетних джерел фінансування в міру здійснення плану використання коштів для виконання державних функцій з дотриманням режиму економії та при постійному контролі. Фінансування є безповоротним і безвідплатним відпуском коштів. Воно здійснюється з різних джерел, а саме бюджетів різних рівнів – від Державного до сільського, позабюджетних цільових фондів, власних коштів державних і муніципальних підприємств. Залежно від джерел фінансування можна виділити три його види: бюджетне, самофінансування, кредитування» [21].

Залежно від способу залучення джерела поділяють на: бюджетні (кошти місцевого бюджету та бюджетів вищих рівнів); інвестиційні (кошти суб'єктів господарювання та домогосподарств); кредитні (поворотні кошти, що залучаються на певний термін на платній основі); грантові (кошти, що залучаються на безповоротній безоплатній основі) [86, с. 42].

На думку О. П. Орлюк фінансування державних видатків «проводиться в міру здійснення планового використання коштів для забезпечення виконання загальнодержавних функцій, а також для утримання соціально-культурної сфери, створення соціальних гарантій населення та виконання зобов'язань держави з додержанням режиму економії при всебічному постійному контролі» [88, с. 538–543].

Згідно з бюджетним законодавством України, видатки бюджету є складовою більшої частини структури бюджету, а саме витрат бюджету.

Відповідно до ст. 2 БК України, «видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування; компенсація частини суми штрафних (фінансових) санкцій, що перераховується покупцям (споживачам) за рахунок штрафних (фінансових) санкцій, застосованих органами, які контролюють справляння

надходжень бюджету, за наслідками проведеної перевірки за зверненням або скаргою покупця (споживача) про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій» [13]. А витрати бюджету Бюджетний кодекс України (далі – БК України) у ст. 2 визначає як видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів [13].

На нашу думку, можна виділити такі юридичні ознаки видатків бюджету:

– як публічна категорія, видатки бюджету необхідні для всієї держави в цілому, вони забезпечують загальні потреби і спрямовані на покриття основних напрямів діяльності держави та місцевого самоврядування;

– як фінансові витрати, видатки бюджету не підлягають поверненню, не погашають і не створюють фінансових вимог. Бюджетні видатки на безповоротній основі здійснюються в більшості випадків, вони пов'язані з фінансуванням відповідних бюджетних програм і міжбюджетних трансфертів, зокрема соціальних програм, з обслуговуванням державного боргу та спрямовані на оплату праці державних службовців. Останнім часом намітилася тенденція до розширення сфери надання державою своїх грошових коштів на поворотній і платній основах, наприклад, як бюджетних кредитів;

– як складна фінансово-правова категорія, видатки бюджету, з одного боку, є одним із напрямів фінансової діяльності держави (місцевого самоврядування), безпосередньо взаємопов'язаним з дохідною частиною бюджету, а з іншого боку, видатки бюджету як владно-майнові відносини здійснюються безперервно і регулярно у формі поточного фінансування, що відбувається за результатами виконання бюджетних зобов'язань;

– як бюджетно-правова категорія, видатки бюджету виражають врегульовані правовими нормами економічні відносини з розподілу та використання коштів бюджетів, що належать до бюджетної системи України;

– як правова конструкція, видатки бюджету є сукупністю публічних

повноважень (прав у грошовому вираженні на використання бюджетних коштів), реалізація яких спрямована на забезпечення безперебійного фінансування функцій і завдань держави (місцевого самоврядування) з метою досягнення публічного інтересу.

Всі вищеперелічені ознаки, на нашу думку, не втратили своєї актуальності.

Досліджуючи природу інституту видатків бюджету, на нашу думку, його предметом є майнові відносини, пов'язані з виділенням коштів з відповідних бюджетів. З погляду цивільного права, майнові відносини поділяють на зобов'язальні, пов'язані з переміщенням матеріальних благ, і речові, що опосередковують належність матеріальних благ певним суб'єктам. Так, речові відносини зачіпають інститут видатків бюджетів лише опосередковано, оскільки бюджети являють собою частину державної або самоврядної скарбниці, а переміщення коштів здійснюється в рамках зобов'язальних відносин. За своєю суттю нормативні документи (закони, договори, угоди та інші нормативні акти), що передбачають здійснення видатків з бюджетів, закріплюють підстави припинення права державної та комунальної власності на кошти бюджетів. Тому зобов'язальні відносини становлять серцевину інституту видатків бюджету.

А. В. Голубєв, О. А. Чорна у своїх працях, формулюючи фінансово-правове поняття «видатки бюджетів», вважають, що видатки бюджетів – це затверджені законом про бюджет обсяги прав у грошовому виразі на використання бюджетних коштів. На думку А. В. Голубєва, обсяг є загальною ознакою, що властива й видаткам бюджетів і коштам. Термін «обсяг» використовується в бюджетному законодавстві в різних поєднаннях, а саме: обсяг інформації, обсяг доходів, обсяг витрат, обсяг муніципальних або державних послуг, обсяг міжбюджетних трансфертів. При цьому сутність використання терміна «обсяг» законодавець не розкриває.

Стосовно видатків бюджетів ми можемо використовувати термін «обсяг» для позначення відповідної суми грошових коштів, яка щодо поняття «видатки

бюджету» виступає як кількісний вираз видатків бюджету. Так, наприклад, у ч. 14 ст. 23 БК України йдеться про обсяг видатків на оплату енергосервісу, який визначається, виходячи з цін (тарифів), очікуваних у бюджетному періоді, на який встановлюються бюджетні призначення.

Видатки на загальну середню освіту також здійснюються в обсязі, що затверджений у законі про державний бюджет та рішеннях про місцеві бюджети (актах про бюджети), що зумовлені встановленими в законодавстві соціальними нормами і нормативами, поняття яких визначено в ст. 1 Закону України «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії» – показники необхідного споживання продуктів харчування, непродовольчих товарів і послуг та забезпечення освітніми, медичними, житлово-комунальними, соціально-культурними послугами [115]. Зокрема, у ст. 12 вказаного Закону закріплено, що до державних соціальних нормативів у сфері забезпечення навчальними закладами включають: «перелік та обсяг послуг, що надаються державними і комунальними закладами дошкільної, загальної середньої, професійно-технічної та вищої освіти; нормативи граничного наповнювання класів, груп та співвідношення вихованців, учнів, студентів і педагогічних працівників у навчальних закладах; норми матеріального забезпечення навчальних закладів та додаткових видів соціального й матеріального забезпечення учнів» [115].

Умовно кажучи, видатки затверджуються в актах про бюджети як бюджетні призначення на відповідний бюджетний період, розподілені за програмною класифікацією, відомчою класифікацією, функціональною та економічною класифікацією. Відомча класифікація видатків та кредитування бюджету містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів для систематизації видатків та кредитування бюджету за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів. При цьому така класифікація видатків та кредитування бюджету, відповідно до ч. 3 ст. 10 БК України, містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів для систематизації видатків та кредитування бюджету за ознакою головного

розпорядника бюджетних коштів. Відомча класифікація затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» [106] і виявляється у формі переліку головних розпорядників бюджетних коштів, який щорічно встановлюється законом про державний бюджет України або рішенням про відповідний місцевий бюджет. За відомчою ознакою залежно від територіального поділу держави класифікація видатків вимагає встановлення відповідальності різних рівнів публічної влади за виконання публічних завдань. Відповідно до відомчої класифікації видатків та кредитування Міністерство освіти і науки України має код 220 та щодо загальнодержавних видатків і кредитування – 221 [106].

Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету має такі рівні деталізації: 1) розділи, у яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування; 2) підрозділи та групи, у яких конкретизуються видатки та кредитування бюджету на виконання функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування. Відповідно до ч. 5 ст. 10 БК України, видатки бюджету класифікуються за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація видатків бюджету) [13]. За економічною класифікацією видатків бюджету видатки бюджету поділяють на поточні та капітальні. Таким чином, витрати бюджету відображаються в бюджеті раніше за появу будь-яких грошових коштів, а отже, поняття «видатки бюджету» не слід ототожнювати з виконанням бюджету за видатками. У зв'язку з цим існує певна некоректність використання терміна «здійснення видатків бюджету» під час регулювання бюджетних відносин.

Зовсім іншу точку зору висловив щодо поняття «видатки бюджетів» А. В. Ільїн. Такі видатки він розглядає як систему правовідносин щодо здійснення виплат у процесі фінансування [43, с. 10–12]. Науковець вважає, що поняття «видатки бюджетів» з економічної точки зору (як виплати) не слід розглядати тільки з позиції коштів, що безпосередньо виплачуються з бюджету, оскільки воно охоплює

також і виплати, потенційно заплановані. Він також зазначає, що видатки бюджету як складова бюджету з'являються разом із ним, тобто ще до стадії його виконання, коли жодних виплат ще не здійснюється [43, с. 10–11]. Видатки бюджетів, як засіб фінансування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, – це передача їм відповідних прав (повноважень) щодо прийняття та (або) виконання бюджетних зобов'язань у запланованому обсязі за рахунок відповідного бюджету. Існує також ще одна відмінність між категоріями «публічні видатки» і «бюджетні видатки». Так, поняття «видатки бюджету» неможливо охарактеризувати без такого ключового поняття, як «бюджет». Цікавим є той факт, що бюджет може розумітися як форма, фінансовий план, сукупність зобов'язань, закон і фонд. При цьому, на наш погляд, кожне з визначень підкреслює важливість часового проміжку. Наприклад, бюджет як план являє собою прогноз фінансової діяльності держави (певної територіальної громади) на певний період. При визначенні бюджету як сукупності зобов'язань привертає увагу така їх характеристика, як змінність. При розумінні бюджету як нормативно-правового акта не можна забувати, що закон про бюджет діє в рамках одного конкретного бюджетного року і являє собою прогноз на найближчий рік.

У науці фінансового права наводять різні класифікації бюджетних видатків, кожна з яких має як практичну значущість, так і свою цінність для науки і теорії. Розглянемо основні підходи до класифікації бюджетних видатків за різними критеріями.

За функціональною ознакою бюджетні видатки співвідносяться з публічними функціями. Через мінімальні публічні функції з використанням мінімальної кількості грошей може бути здійснено максимальну кількість суспільно корисних справ і послуг. У цьому полягає ефективність бюджетних видатків. Тут слід зауважити, що вчені відзначають, що державне фінансування освіти на сьогодні «побудоване на принципі стратегічної орієнтації, на основі якої відбувається побудова чіткої стратегії, яка забезпечить ефективність функціонування системи вищої освіти» [171]. Відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 10 БК України, одним із критеріїв класифікації видатків та

кредитування бюджету є саме функції, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету, що зумовлюють функціональну класифікацію видатків та кредитування бюджету [13]. Всі функціональні видатки та кредитування бюджету поділяють на зовнішні і внутрішні відповідно до функцій держави.

Найважливішими бюджетними видатками за функціональною ознакою є, зокрема, видатки, що здійснюються з Державного бюджету України та визначені в ст. 87 БК України: 1) державне управління; 2) на судову владу; 3) міжнародну діяльність; 4) наукову і науково-технічну діяльність; 5) національну оборону (крім заходів та робіт з мобілізаційної підготовки місцевого значення); 6) правоохоронну діяльність, забезпечення безпеки держави та цивільний захист населення і територій (крім заходів, визначених п. 16 ч. 1 ст. 91 БК України; 6⁻¹) забезпечення функціонування установ та закладів Збройних Сил України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів, органів цивільного захисту, які перебувають у державній власності; 7) освіту; 8) охорону здоров'я; 9) соціальний захист та соціальне забезпечення; 10) культуру і мистецтво; 11) програми підтримки національних і державних телерадіокомпаній, суспільного телебачення і радіомовлення, преси, книговидання, державних інформаційних агентств; 12) фізичну культуру і спорт; 13) державні програми підтримки регіонального розвитку та пріоритетних галузей економіки; 14) програми реставрації пам'яток архітектури, спорудження (створення) пам'ятників і монументів державного значення; 15) державні програми розвитку транспорту, дорожнього господарства, зв'язку, телекомунікацій та інформатики; 16) державні інвестиційні проєкти; 17) державні програми з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки, запобігання виникненню та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха; 18) створення та поповнення державних запасів і резервів; 19) обслуговування державного боргу; 20) проведення виборів у випадках, передбачених законом, та всеукраїнських референдумів; 20⁻²) виплати за державними деривативами;

20⁻³) державне фінансове забезпечення політичних партій у формах, визначених законом; 21) інші програми, які мають виключно державне значення [13]. Напрями видатків місцевих бюджетів за функціональною класифікацією визначені в статтях 89-92 БК України, серед яких один із основних – освіта.

У теорії фінансового права існує кілька класифікацій видатків, які використовуються для складання та виконання бюджетів, складання бюджетної звітності, що забезпечує порівнянність показників бюджетів всіх рівнів бюджетної системи України. Ця класифікація (за функціональною ознакою) має безпосередній стосунок до відомчої класифікації бюджетних видатків – тут проглядається залежність повноважень головних розпорядників бюджетних коштів з реалізації публічно-владних функцій зі здійснення бюджетних видатків і забезпечення суспільних потреб у сфері освіти фінансовими ресурсами.

Програмна класифікація видатків та кредитування бюджету використовується у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі. Програмна класифікація видатків та кредитування державного бюджету (місцевого бюджету) формується Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом) за пропозиціями, поданими головними розпорядниками бюджетних коштів під час складання проєкту закону про Державний бюджет України (проєкту рішення про місцевий бюджет) у бюджетних запитах, при цьому визначається шляхом розподілу видатків та кредитування державного бюджету (місцевого бюджету) за бюджетними програмами у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет) і може бути уточнена під час виконання державного бюджету (місцевого бюджету) при внесенні змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) та в разі застосування положень ч. 6 ст. 23 та ч. 2 ст. 24 БК України [13].

За ступенем необхідності бюджетні видатки в науці фінансового права розподіляють відповідно до державних потреб, викликаних плином державного життя. За цим критерієм бюджетні видатки розподіляють за такими

взаємозалежними ознаками: 1) за ступенем корисності – на необхідні, корисні й надлишкові видатки; 2) за характером фінансування суспільних потреб – на надзвичайні і звичайні видатки; 3) за способом прогнозування – на постійні і тимчасові. Видатки на освіту, зокрема й на загальну середню освіту, за критерієм їх необхідності можна характеризувати як необхідні (оскільки здійснюються внаслідок конституційного обов'язку, що покладений на державу), звичайні (здійснюються в мирний час у повному обсязі) та постійні (зумовлені функцією держави, що має постійний характер) видатки бюджету.

За економічним змістом бюджетні видатки поділяють на продуктивні й непродуктивні; виробничі й невиробничі; поточні та капітальні; бюджетні інвестиції та ін. Крім того, видатки бюджетів розмежовують залежно від виду фонду, за рахунок коштів якого вони здійснюються, на видатки загального та спеціального фондів бюджету.

Продуктивні видатки – видатки, спрямовані або на збільшення майнового надбання держави, або на зміцнення економічних основ приватного господарства. Непродуктивні видатки – це корисні видатки, але вони не спрямовані ні на збільшення надбання держави, ні на зміцнення приватних господарств. Мова тут йде про моральні блага, які рано чи пізно перетворюються в господарські блага. Наприклад, війни збільшують згуртованість народу більше, ніж будь-який промисловий процес. Видатки на освіту належать саме до непродуктивних видатків (як такі, що спрямовані на формування благ соціального характеру – людського потенціалу, сталого розвитку суспільства й держави), які включають у себе як поточні, так і капітальні видатки, що здійснюються за рахунок коштів як загального, так і спеціального фондів бюджетів. Так, відповідно до ст. 5 Закон України «Про освіту», «фінансування освіти є інвестицію в людський потенціал, сталий розвиток суспільства і держави» [131]. Як правильно зазначає М. Г. Олієвська, «відтворення людського капіталу залежить від фінансування освіти, охорони здоров'я та соціального забезпечення. Разом з тим рівень та якість підготовки фахівців є

недостатніми через неефективне фінансування освіти і науки» [86]. Отже, видатки на освіту є «непродуктивними» лише частково, оскільки їх результатом має виступати якісний «людський капітал». На рівні ООН визнано, що «поліпшення фінансування відтворення людського капіталу є вкрай необхідним для забезпечення якісної освіти, гідної праці, економічного зростання, зменшення нерівності та подолання бідності з метою стабільного підвищення якості життя для майбутніх поколінь» [165].

Національний дохід суспільства безпосередньо формується у виробничій сфері. Економічну основу характеристики державних видатків становить державний лад і відповідний йому спосіб суспільного виробництва. Між економічною класифікацією державних видатків, функціями держави і процесом суспільного відтворення існує прямий зв'язок.

Виробничі видатки – це видатки, які зумовлені використанням національного доходу як фонду накопичення та спрямовані на розширення виробництва. Невиробничі видатки – видатки, пов'язані із суспільним споживанням, з використанням фонду споживання. Перші служать умовою зростання виробництва на основі національного доходу і є складовою процесу виробництва, другі безпосередньо не пов'язані зі створенням національного доходу, а лише задовольняють споживчі потреби суспільства.

Невиробничі й виробничі видатки поділяють на підвиди відповідно до галузей національного господарства. До виробничих видатків належать видатки на забезпечення промислового виробництва, експлуатацію дорожнього і житлово-комунального господарства, на зв'язок, на транспорт тощо. До невикористаних видатків зараховують видатки на охорону здоров'я, освіту, культуру, на забезпечення управління, національної безпеки тощо. Отже, видатки на освіту також належать до невикористаних видатків. Проте «освіта є провідним чинником формування та розвитку людського капіталу, а витрати на освіту є високорентабельними інвестиціями» [86, с. 17].

Відповідно до ч. 5 ст. 10 БК України, за економічною класифікацією видатків

бюджету видатки бюджету поділяють на поточні та капітальні [13]. Поточні видатки – це видатки, спрямовані на задоволення потреб бюджетних установ в оборотних коштах, потреб простого відтворення, пов'язані з наданням бюджетних коштів на покриття поточних потреб і утримання цих державних і комунальних організацій. Види та коди видатків бюджету за економічною класифікацією визначені наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. №11 [106], у якому до поточних бюджетних видатків віднесено: оплату праці і нарахування на заробітну плату (2100); використання товарів і послуг (2200); обслуговування боргових зобов'язань (2400); поточні трансферти (2600); соціальне забезпечення (2700); інші поточні видатки (2800). Загальні правові засади щодо закріплення в актах про бюджет поточних видатків на загальну середню освіту є також предметом регулювання, зокрема, ст. 58 та 59 Закону України «Про повну загальну середню освіту», ст. 77 Закону України «Про освіту» та інших нормативно-правових актів.

Капітальні видатки – це видатки, орієнтовані на створення матеріальних цінностей довгострокового призначення, на фінансування розширеного відтворення, пов'язані із вкладенням фінансових активів в основний капітал. До капітальних видатків зараховують видатки на будівництво публічних об'єктів, придбання предметів тривалого користування і обладнання, капітальний ремонт, у тому числі комунального та державного житлового фонду. Зокрема, відповідно до економічної класифікації бюджету, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. №11 [106], до капітальних видатків віднесено: придбання основного капіталу (код 3100, що включає придбання обладнання і предметів довгострокового користування; капітальне будівництво (придбання)) та капітальні трансферти (код 3200). Капітальні видатки на заклади загальної середньої освіти в місцевих бюджетах планують, виходячи із наявних у бюджеті коштів та враховуючи можливість здійснення капітальних видатків за рахунок власних надходжень таких установ, при цьому враховують наявність обладнання та інвентарю довгострокового користування згідно із переліком, затвердженим Міністерством освіти і науки

України. Досить часто капітальні видатки набувають ролі бюджетних інвестицій. Бюджетні інвестиції – це бюджетні кошти, що скеровуються на збільшення або створення за рахунок коштів бюджету вартості державного і комунального майна. Цільовим спрямуванням бюджетних інвестицій є збільшення вартості державного (комунального) майна за рахунок видатків бюджету.

Існують різні визначення інвестицій як у доктринальних джерелах, так і в законодавстві, але всіх їх поєднує зміст лат. слова *invest* – вкладати. У найширшому сенсі інвестиції – всі види активів, які вкладаються в господарську діяльність з метою отримання прибутку. Суть інвестиційної діяльності полягає в процесі перетворення грошових коштів на інше майно, тобто в перетворенні інвестиційних ресурсів у вкладеннях.

Виділяють два напрями бюджетних інвестицій: інвестиції юридичним особам, які не є комунальними і державними установами, й інвестиції в об'єкти комунальної або державної форми власності. У сфері освіти таке інвестування (надання капітальних видатків) здійснюється виключно щодо державних та комунальних установ і за рахунок їх власників. Так, відповідно до ч. 3 ст. 71 БК України, «капітальні видатки бюджету розвитку спрямовуються на: соціально-економічний розвиток регіонів; виконання інвестиційних проєктів; будівництво, капітальний ремонт та реконструкцію об'єктів соціально-культурної сфери і житлово-комунального господарства; <...> придбання шкільних автобусів та автомобілів швидкої медичної допомоги; оновлення матеріально-технічної бази комунальних закладів охорони здоров'я, комп'ютеризацію та інформатизацію закладів загальної середньої освіти і комунальних закладів охорони здоров'я» [13].

За відомчою ознакою розподіл бюджетних видатків дає змогу виділити в кожній групі видатків бюджету безпосередніх головних бюджетних коштів міністерства, агентства, державні установи тощо, зокрема Міністерство освіти і науки України (щодо Державного бюджету України) та підрозділи освіти (головні управління, управління, відділи тощо – щодо місцевих бюджетів), у підпорядкуванні

яких перебувають заклади загальної середньої освіти або які відповідальні за здійснення певних заходів у сфері загальної середньої освіти.

Підставою класифікації за територіальною ознакою виступає суб'єкт, який здійснює витрачання бюджетних коштів. Відповідно, суб'єктом державних видатків виступає держава, суб'єктом місцевих видатків – органи місцевого самоврядування. На державний бюджет України на вищому рівні влади покладають загальнодержавні централізовані видатки. Здійснення бюджетних видатків місцевого значення закріплене за місцевим рівнем.

За ознакою характеру майнових прав власника щодо публічного фонду бюджету, що входять до бюджетної системи України, є централізованими, відповідно, і бюджетні видатки належать до централізованих. До централізованих фондів наука фінансового права зараховує позабюджетні і бюджетні фонди, а до децентралізованих фондів – фонди державних підприємств і організацій. Разом з тим серед вчених немає єдності щодо такого розподілу у зв'язку з різними підставами виділення видів централізованих і децентралізованих фондів за їх складом. Так, Н. І. Хімчова до децентралізованих грошових фондів зараховує грошові фонди організацій, підприємств, установ, які використовуються для соціальних і виробничих цілей відповідно до призначення названих суб'єктів і в їх масштабах [162]. Процеси децентралізації та централізації зачіпають кожен рівень публічної влади окремо та всі рівні у взаємозв'язку. У бюджеті можуть концентруватися грошові кошти, якими керують органи влади або які можуть передаватися в обмежене розпорядження відповідним публічним установам і підприємствам. Так здійснюються процеси децентралізації і централізації в системі управління децентралізованими і централізованими грошовими фондами на конкретному рівні публічної влади.

З точки зору організаційного підходу фінансова діяльність здійснюється у формі формування і використання децентралізованих і централізованих фондів грошових коштів. Централізація грошових фондів не належить до виключного права

державних і комунальних структур, вона може здійснюватися як на добровільній, так і на примусовій основі, у тому числі й приватними особами шляхом укладення цивільно-правових договорів або шляхом залучення коштів у свої фонди.

З бюджетами всіх рівнів і позабюджетними фондами пов'язані централізовані видатки, які здійснюються на основі обов'язкових платежів. Кошти бюджетів і позабюджетних фондів спрямовуються на фінансування особливо важливих з позиції держави і суспільства потреб. Видатки бюджетів усіх рівнів влади становлять найбільшу частку з усієї сукупності централізованих видатків.

Для забезпечення ефективності та результативності фінансової діяльності держави і територіальних громад велике значення мають децентралізовані видатки. Вони пов'язані зі створенням дохідної бази для бюджетів, за їх допомогою вирішується певний комплекс місцевих і державних функцій та завдань, вони максимально наближені до об'єктів грошових вкладень.

У цілому децентралізовані фонди держави і місцевого самоврядування мають всі властивості, характерні для грошового фонду, але відрізняються від приватних або централізованих фондів грошових ресурсів джерелами формування, механізмом функціонування та управління, призначення, а також іншими властивостями. Як правило, децентралізований фонд – це спеціальний грошовий фонд. Специфіка видатків децентралізованих фондів зумовлена їх своєрідністю.

Заклади загальної середньої освіти комунальної та державної форм власності є організаціями з правами юридичних осіб, які створюються в організаційно-правовій формі установи, а тому за ними закріплюються майнові права у формі права оперативного управління. На сьогодні відбувається «автономізація» закладів загальної середньої освіти. Так, у ч. 1 ст. 59 Закону України «Про повну загальну середню освіту» закріплено, що «фінансова автономія закладів загальної середньої освіти в частині використання бюджетних коштів передбачає самостійне здійснення витрат у межах затверджених кошторисами обсягів» [132], проте це не призводить до перетворення закладів освіти в некомерційні державні чи комунальні установи, як

це відбулося у сфері охорони здоров'я – вони залишаються установами, що у бюджетних правовідносинах користуються правовим статусом бюджетних установ. Те, що діяльність закладів загальної середньої освіти, пов'язана з використанням бюджетних коштів, здійснюється відповідно до кошторису, впливає з ч. 1 ст. 37, ч. 4 ст. 38, ч. 3 ст. 41, ч. 1, 2, 3 та 4 ст. 59 Закону України «Про повну загальну середню освіту» [132], а кошторис затверджується відповідно до ст. 22, 47 та 51 БК України саме бюджетним установам, які виступають розпорядниками бюджетних коштів [13]. Всі кошти, які отримують такі бюджетні установи за надані ними послуги, як благодійні внески чи з інших дозволених законодавством джерел, є власними надходженнями таких установ, що є складовою спеціального фонду відповідного бюджету. У ч. 5 ст. 59 Закону України «Про повну загальну середню освіту» закріплено, що «державні, комунальні заклади загальної середньої освіти можуть надавати платні освітні та інші послуги, перелік яких затверджує Кабінет Міністрів України. Керівник державного, комунального закладу загальної середньої освіти визначає перелік платних освітніх та інших послуг, що надаються закладом освіти, із зазначенням часу, місця, способу та порядку надання кожної з послуг, їх вартості та особи, відповідальної за їх надання» [132]. Одночасно в ч. 5 ст. 59 вказаного Закону встановлені певні заборони щодо надання платних послуг, зокрема заборонено: 1) надавати (повністю чи частково) платні освітні послуги для досягнення їх учнями результатів навчання (компетентностей), визначених державними стандартами; 2) проводити платні заходи чи надавати платні послуги під час освітнього процесу, що забезпечує досягнення результатів навчання, передбачених освітньою програмою закладу освіти; 3) надавати платні послуги на засадах їх обов'язковості [132].

Гарантією того, що власні надходження закладів загальної середньої освіти використовуватимуть на забезпечення завдань їх функціонування, є положення ч. 3 ст. 59 Закону України «Про повну загальну середню освіту», відповідно до якого, «отримані закладом загальної середньої освіти кошти повинні бути використані

відповідно до його установчих документів, зокрема для організації та забезпечення його діяльності, та не можуть бути вилучені в дохід державного або місцевих бюджетів, крім випадків, передбачених законом» [132].

В. А. Чередник з цього приводу зазначає, що «в умовах фінансової нестабільності в Україні бюджетного фінансування не вистачає на задоволення всіх потреб закладів освіти для продуктивної діяльності. Загальноосвітні навчальні заклади вимушені займатися пошуком додаткових джерел фінансування, щоб забезпечити розвиток і стабільність своєї діяльності» [167, с. 119].

Важливо відзначити, що, відповідно до ст. 20 Закону України «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії», «залучення підприємствами, установами, організаціями соціально-культурного, житлово-комунального, побутового обслуговування, закладами охорони здоров'я та освіти коштів з додаткових джерел фінансування, не заборонених законом, не є підставою для зменшення бюджетного фінансування відповідно до нормативів» [115].

Надходження, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт та цільових заходів, гранти, дарунки та благодійні внески, а також надходження від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності визначаються в п. 15 ч. 1 ст. 2 БК України як «власні надходження бюджетних установ», що отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету, а також витрачаються виключно на цілі, встановлені в ч. 4 ст. 13 БК України [13].

Витрачання власних надходжень бюджетних установ належить, відповідно до п. 2 ч. 3 ст. 13 БК України, до «видатків бюджетів, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету» [13].

Таким чином, всі видатки бюджетів, які здійснюються за рахунок загального та спеціального фондів бюджетів, включаючи власні надходження закладів загальної середньої освіти, що спрямовуються на потреби загальної середньої освіти, є бюджетними, а тому й централізованими.

Крім наведеної класифікації бюджетних видатків, існують й інші способи їх класифікації. Звісно ж, що класифікація видатків тільки за одним критерієм є неповною, і при плануванні видатків бюджету вони повинні оцінюватися з різних точок зору. У зв'язку з цим виникає необхідність нормативно-правового закріплення базових розділів і статей видатків бюджету, існування яких виправдано практикою і теорією. Деякі із загальноприйнятих класифікацій бюджетних видатків вже знайшли відображення у вітчизняному фінансовому законодавстві.

1.2. Інститут видатків на повну загальну середню освіту в системі фінансового права

Правове регулювання витрачання бюджетних коштів засноване на комплексному підході. При здійсненні видатків бюджетів у цілому виникає комплекс фінансових правовідносин, до складу якого входять і матеріальні, і процесуальні правовідносини, що врегульовані нормами різних підгалузей фінансового права. Традиційно основним є матеріальне правовідношення, яке становить предмет інституту видатків бюджетів. Реалізацію матеріальних правовідносин забезпечують похідні матеріально-правові розрахункові правовідносини. Службові процесуальні правовідносини врегульовані процесуальними нормами бюджетного права і пов'язані з виконанням бюджетів за видатками та кредитуванням, тобто є предметом регулювання інституту бюджетного процесу. Різні складові (підгалузі, інститути) фінансового права забезпечують здійснення видатків бюджетів. Серед них можна назвати бюджетне право, інститут розрахунків, а також інститут видатків бюджетів як структурний підрозділ розділу державних і місцевих видатків бюджету. Вихідним для відмежування бюджетного права від інституту видатків бюджетів служить вже давно сформульоване положення про те, що суб'єктивні права у сфері видатків бюджетів регулюються не тільки актами бюджетного законодавства, але й іншими нормативно-правовими

актами. Так, наприклад, інститут видатків бюджету регулюється окремими законами, іншими нормативними актами, договорами та угодами, які безпосередньо передбачають необхідність здійснення певних видатків. Наприклад, Закон України «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей» від 20.12.1991 № 2011-ХІІ передбачає спрямування видатків на матеріальну допомогу в розмірі середньої місячної заробітної плати за останнім місцем роботи за рахунок коштів державного бюджету, а Закон України «Про освіту» від 05.09.2017 № 2145-VIII у ч. 1 ст. 56 передбачає, що «органи місцевого самоврядування забезпечують пільговий проїзд учнів, вихованців, студентів та педагогічних працівників до місця навчання і додому у визначених ними порядку та розмірах за рахунок видатків відповідних місцевих бюджетів» [131].

Виділення коштів на здійснення видатків бюджетів у відповідному році забезпечується нормами бюджетного права тимчасового характеру, що формуються за допомогою затвердження в акті про бюджет положень щодо обсягу бюджетних призначень. Процесуальні норми бюджетного права регламентують процесуальні відносини, пов'язані з процесом реалізації міжбюджетних відносин щодо доведення до місцевих бюджетів, зокрема, освітніх субвенцій, з процесом виконання бюджетів за видатками, зокрема на повну загальну середню освіту. Ці процеси забезпечують розподіл між рівнями бюджетної системи усього обсягу видатків на повну загальну середню освіту.

До бюджетного права слід зараховувати тільки ті норми права, які встановлюють розмежування видів видатків на повну загальну середню освіту між бюджетами та зумовлюють обсяг державних і місцевих видатків й обсяги фінансування на окремі види заходів у сфері загальної середньої освіти (зокрема, на підвищення кваліфікації вчителів, проведення учнівських олімпіад тощо), норми, що регламентують порядок витрачання закладами освіти додатково отриманих доходів, надання бюджетних кредитів, операції із касового виконання видаткової частини бюджету. Правові норми інших нормативних джерел, що регулюють порядок та

підстави визначення обсягу видатків за певними напрямками, засади витрачання бюджетних коштів, слід віднести до інституту державних і місцевих видатків.

Зазначене співвідношення інституту видатків бюджетів і бюджетного права на сьогодні спостерігається в чинному законодавстві. Історичний процес, необхідність правильного планування, обчислення видатків та інші фактори зумовили різні способи класифікації бюджетних видатків. Класифікація – це систематизація, заснована на поділі понять за однорідними підставами. Вона є необхідною для виявлення основних компонентів змісту бюджетних видатків. Лише науково обґрунтована, логічно правильна класифікація є основою узагальнюючих прогнозів і висновків, дає змогу відобразити закономірності розвитку об'єктів і розкрити їх зв'язок.

Відзначимо, що низка діючих на сучасному етапі принципів формування бюджетної системи, як зазначає О. А. Палозян, почала складатися ще в 1930–1960-х рр. минулого століття [92, с. 84], а сучасні принципи бюджетної системи України також мають певний відбиток особливостей і традицій здійснення бюджетної діяльності в радянський період. При цьому вони безпосередньо реалізуються в нормах поточного бюджетного законодавства – переважно в БК України. Принципи бюджетної системи України закріплені як у ст. 7, так і в інших положеннях БК України, однак ми зупинимося на тих принципах, які мають важливе значення для врегулювання питань здійснення бюджетних видатків, зокрема на загальну середню освіту.

Здійснення бюджетних видатків відбувається в процесі виконання бюджету. Виконання бюджету, у свою чергу, є центральною стадією бюджетного процесу, на якій відбувається реальне використання фінансових ресурсів відповідних бюджетів. Отже, принципи бюджетних видатків включають і принципи бюджетного права та бюджетного процесу.

Виходячи з фінансово-правових принципів, принципи бюджетних видатків – це фактори, що: 1) визначають вид і зміст бюджетних видатків; 2) дають змогу

визнати єдині підходи до витрачання бюджетних коштів; 3) ступінь реалізації яких є показником правового стану держави.

У науковій літературі можна зустріти класифікацію принципів здійснення видатків бюджету. Наприклад, Х. В. Пешкова розмежовує принципи здійснення видатків бюджету на дві групи. До першої групи вона зараховує економічні принципи, наприклад, ефективність і економність видатків, своєчасність і їх цільова спрямованість [93]. Оскільки видатки бюджету розподіляються в централізованому порядку і певною мірою окреслюють економічну роль держави, до них висувають вимоги, подібні до вимог до витрат господарюючих суб'єктів. До другої групи Х. В. Пешкова зараховує правові засади здійснення бюджетних видатків. Ці принципи вона позначає як «фінансово-правові» з тієї причини, що «видатки бюджету держави» є категорією фінансового права [93].

Фінансово-правове регулювання процесу витрачання бюджетних коштів має враховувати економічну суть бюджетних витрат. У цьому випадку йдеться про закріплення на нормативному рівні економічної доцільності, обґрунтованості видатків відповідно до вимог економності розподілу бюджетних ресурсів. Важливість фінансово-правового регулювання підкреслювала Л. К. Воронова: «від рівня розвитку правового регулювання видатків як складової механізму правового регулювання суспільних відносин залежить підвищення ефективності асигнованих коштів» [19, с. 373].

Як зазначає Л. К. Воронова, «фінансування і тепер, і раніше засноване на визначених формах, що характеризуються специфічними формами: 1) одержання максимального ефекту при мінімумі витрат. Природно, що цей принцип застосовується не лише при фінансуванні, тобто при витрачанні бюджетних асигнувань, але й при кредитуванні витрат за рахунок бюджетів; 2) цільовий характер використання бюджетних асигнувань. Цілі фінансування визначаються до складання проєктів бюджетів, кошторисів; 3) надання бюджетних коштів у міру виконання планів з урахуванням раніше відпущених асигнувань; 4) безповоротність

відпуску коштів з бюджету; 5) безоплатність бюджетного фінансування; б) додержання фінансової дисципліни і режиму економії» [19, с. 373].

У ст. 7 БК України закріплено принципи бюджетної системи України, які є розкритими у ній та є предметом дослідження низки наукових праць. Відзначаючи відсутність цілісного системного закріплення вимог до витрачання бюджетних коштів, серед принципів, спрямованих на врегулювання питань витрачання бюджетних коштів, ми пропонуємо виділити дві основні групи: а) конституційні принципи бюджетних видатків; б) принципи бюджетних видатків, що впливають з правових норм БК України, такі як: принцип обґрунтованості, ефективності та результативності, цільового використання бюджетних коштів та інші; в) принципи бюджетних видатків, які нормативно не закріплені, але впливають із сутності видатків держави: пріоритету видатків над доходами, законності, обов'язковості видатків бюджетів.

Суворе дотримання норм процесуального бюджетного права, діяльність учасників бюджетного процесу в межах встановлених повноважень є гарантією законності застосування норм матеріального бюджетного права, тобто гарантією правильного і своєчасного надходження до бюджету доходів, а також законності і своєчасності їх витрачання.

Правова регламентація бюджетних видатків відображається в положеннях БК України, зокрема: 1) у вигляді планування державного та місцевих бюджетів, правова форма яких виражається у формі закону України та правових актів представницьких органів місцевого самоврядування про відповідний місцевий бюджет (рішень про місцеві бюджети); 2) у бюджетній класифікації, яка закріплює систему видатків бюджетів; 3) у бюджетних розписах, зокрема, розпис асигнувань державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), що поділяється на річний розпис асигнувань державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) та помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) [118];

4) у паспортах бюджетних програм – 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 бюджетних коштів (п. 40 ч. 1 ст. 2 БКУ) [**Ошибка! Неизвестный аргумент ключа.**].

Принцип законності є основоположним принципом здійснення видатків бюджету, який лежить в основі процесуальних норм бюджетного права і означає, що витрачання бюджетних коштів має здійснюватися відповідно до Конституції України і з дотриманням норм бюджетного законодавства України, а їх уповноважені державою та органами місцевого самоврядування учасники, як це зазначено в ст. 19 Конституції України, «зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [57].

Досліджуючи особливості системи бюджетно-правового регулювання в Україні, науковці звертаються до фінансово-бюджетної практики зарубіжних країн та її правових засад. Зарубіжні спеціалізовані джерела пропонують велике коло праць, присвячених різним аспектам регулювання фінансових відносин у сфері видатків бюджетів.

Бюджетні системи зарубіжних держав також функціонують у рамках певних принципів, які багато в чому схожі з діючими в Україні принципами, при цьому принципи бюджетної системи та бюджетного права найчастіше ототожнюються.

Особливості функціонування бюджетних систем у зарубіжних країнах зумовлені таким комплексом принципів бюджетного права, що діють у цих країнах: принцип повноти бюджету, принцип єдності бюджету, принцип пріоритетності публічних видатків, принцип достовірності та наочності бюджету, принцип щорічного затвердження бюджету та принцип бюджетної рівноваги.

Розглянемо застосування принципу збалансованості бюджету в різних країнах.

Принцип збалансованості бюджету встановлено в США. При цьому американська фінансова система робить виняток під час дотримання цього принципу у випадках здійснення військових дій країною, а також у ситуації економічної кризи.

У Чехії принцип збалансованості бюджету виявляється в разі затвердження державного бюджету як дефіцитного. Затвердження такого бюджету може бути здійснено тільки тоді, коли запланований дефіцит може бути виплачений бюджетними коштами за минулі роки або за домовленістю, забезпеченою кредитом, договором позики, поворотною фінансовою допомогою або доходами від продажу державних цінних паперів.

Не у всіх державах збалансованість встановлена як одне з основних положень, вона може також розглядатися як певний орієнтир та ідеал. При цьому у законодавчих органів таких країн немає жорсткої заборони для формування незбалансованого бюджету. Наприклад, у Великій Британії нівелювання дефіциту бюджету здійснюються зі спеціальної структури – Національного фонду позик; у Японії для реалізації виплат з дефіциту створений спеціальний інвестиційний бюджет.

Іншим важливим принципом, встановленим у ряді зарубіжних країн, є принцип розмежування доходів і видатків між різними рівнями державного управління. Наприклад, у рамках функціонування бюджетної системи Німеччини рішення, що фінансуються, приймають органи влади, що знижує значущість проблеми розмежування функцій державних структур, а також ризик виникнення дефіциту бюджету.

У китайській практиці управління бюджетною системою діють принципи: цільового використання бюджетних коштів; відповідності бюджетного розпису закону (рішенню) про бюджет; відповідності повідомлень про бюджетні асигнування, повідомлень про ліміти бюджетних зобов'язань затвердженим видаткам і бюджетному розпису; дотримання обов'язковості зарахування доходів бюджетів, доходів бюджетів державних позабюджетних фондів та інших

надходжень до бюджетної системи; фінансування видатків, включених до бюджетного розпису; фінансування видатків у розмірах, що перевищують розміри, включені до бюджетного розпису, і затверджені ліміти бюджетних зобов'язань, та ін.

У Франції особливі акценти при оцінюванні дотримання принципів управління бюджетною системою зроблено на дотриманні принципу спеціалізації кредитів (що відповідає принципу цільового використання бюджетних коштів в Україні) та принципу універсальності (правила про нецільовий характер доходів), що відповідає принципу повноти бюджетної системи в Україні.

Варто зазначити, що в зарубіжних країнах принципи бюджетної системи, а також правила і вимоги здійснення бюджетних видатків часто передбачені в конституційних нормах, а не тільки в спеціальних законодавчих актах, що зумовлено роллю бюджетно-правового регулювання для формування статусу держави, організації відповідної ділянки її діяльності.

Отже, фінансово-правові засади витрачання бюджетних коштів – це нормативно закріплені вимоги, яким відповідають виділені в режимі витрачання кошти з бюджету держави і місцевого самоврядування, що включають як економічні характеристики видатків, так і положення, що характеризують бюджетний процес і функціонування бюджетної системи в цілому; нормативна визначеність принципів витрачання бюджетних коштів – одна з гарантій ефективності функціонування бюджетної системи держави; принципи витрачання бюджетних витрат є основою бюджетно-правової теорії видатків, вони спрямовані на розкриття різних сторін сутності витрат бюджету, включаючи їх цільовий характер, схильність нормативної регламентації, їх зв'язок з доходами, їх «споживче» значення для адміністративно-територіальних одиниць тощо.

1.3. Повна загальна середня освіта як об'єкт видатків бюджетів

Освіту прийнято визначати як цілеспрямовану пізнавальну діяльність людей з отримання знань, умінь і навичок або щодо їх вдосконалення. Процес і результат засвоєння особистістю певної системи наукових знань, практичних умінь і навичок забезпечують досягнення того чи іншого рівня розвитку її розумово-пізнавальної і творчої діяльності, а також морально-естетичної культури, які у своїй сукупності визначають соціальний образ та індивідуальну своєрідність цієї особистості.

Освіта є суспільно значущим благом, цілеспрямованим процесом виховання і навчання в інтересах людини, родини, суспільства, держави. Теза ж про особливе значення освіти для духовного й соціально-економічного розвитку суспільства, зміцнення державності потребує аргументації. Можна сказати, що від стану освіти залежить не тільки економічне благополуччя України, але й загалом її майбутнє як держави. Саме тому освіта є однією з основних функцій. Право на освіту – це одне з найважливіших соціально-економічних прав, які забезпечує держава, що має гарантувати якість освітніх послуг, відповідний їх обсяг та рівень, а тому реалізація такого права залежить від наявності відповідних фінансових можливостей і гарантій.

Право на освіту є конституційним і його складові закріплені в різних положеннях Конституції України: 1) повна загальна середня освіта є обов'язковою (абз. 1 ст. 53); 2) держава забезпечує рівність прав жінки і чоловіка у здобутті освіти (ст. 24); 3) держава забезпечує доступність повної загальної середньої освіти в державних і комунальних навчальних закладах (абз. 2 ст. 53); 4) держава забезпечує безоплатність повної загальної середньої освіти в державних і комунальних навчальних закладах (абз. 2 ст. 53); 5) держава забезпечує розвиток повної загальної середньої освіти (абз. 2 ст. 53); 6) держава забезпечує надання державних стипендій та пільг учням (абз. 2 ст. 53); 7) громадянам, які належать до національних меншин, відповідно до закону гарантується право на навчання рідною мовою чи на вивчення рідної мови у державних і комунальних навчальних закладах (абз. 4 ст. 53); 8) засади

регулювання освіти визначаються виключно законами (п. 6 абз. 1 ст. 92); 9) Уряд забезпечує проведення політики у сфері освіти (п. 3 ст. 116) [57]. У Законах України «Про освіту» та «Про повну загальну середню освіту» вказане право деталізоване і закріплено правові його гарантії.

Це конституційне право зумовлює необхідність забезпечення державою всіх складових механізму щодо реалізації такого права, що потребує належного фінансування такого механізму та формування: 1) системи закладів загальної середньої освіти, які забезпечують надання освітніх послуг відповідно до державних освітніх стандартів; 2) системи органів держави та місцевого самоврядування, уповноважених на регулювання питань надання загальної середньої освіти; 3) системи фінансового забезпечення надання загальної середньої освіти; 4) системи нормативно-правового регулювання діяльності у сфері надання загальної середньої освіти.

Вважаємо за необхідне здійснити аналіз сутності та особливостей повної загальної середньої освіти (далі – ПЗСО) як системи, що складається воедино у вигляді функціональної (змістової) та організаційно-управлінської підсистем.

До поняття «змістова підсистема» включають державні освітні стандарти та освітні програми, оскільки саме ці елементи становлять змістову сторону освіти в тій чи іншій країні.

Державні освітні стандарти та освітні програми є ключовим елементом системи освіти, оскільки визначають характер і сутність взаємозв'язків всіх елементів останньої. Державні освітні стандарти включають у себе вимоги до структури основної освітньої програми, умов її реалізації і результатів її освоєння.

Освітня програма – це єдиний комплекс освітніх компонентів, спланованих і організованих закладом загальної середньої освіти для досягнення учнями результатів навчання. Основою для розроблення освітньої програми є Державний стандарт загальної середньої освіти відповідного рівня. На основі освітньої програми заклад освіти складає та затверджує навчальний план, який конкретизує організацію

освітнього процесу. Освітня програма, як комплекс освітніх компонентів, представлений у вигляді навчального плану, календарного навчального графіка, робочих програм навчальних предметів, курсів, дисциплін (модулів), інших компонентів, а також методичних рекомендацій (вказівок). Це чітко конкретизований план, проект освітнього процесу в навчальному закладі залежно від освітнього рівня, профілю, спрямованості підготовки.

Освітня програма структурується за допомогою включення до неї окремих предметів, дисциплін (модулів), програм, навчального графіка, а також комплексу методичних матеріалів, які передбачається використовувати в процесі її реалізації. Освітні програми включають у себе: інваріантну (обов'язковий мінімум змісту кожної основної програми встановлюється державним освітнім стандартом), варіативну частини (відсутні стандарти, завданням цих програм є більш повне задоволення різноманітних освітніх потреб особистості).

Так, відповідно до розділу 2 Державного стандарту базової і повної загальної середньої освіти, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23.11.2011 № 1392, інваріантна складова Базового навчального плану формується на державному рівні і є обов'язковою для реалізації в усіх навчальних закладах, що дають повну загальну середню освіту.

Варіативна складова Базового навчального плану формується загальноосвітнім закладом з урахуванням особливостей регіону та індивідуальних освітніх запитів учнів. На основі цього Державного стандарту МОН організовує розроблення і проводить апробацію навчальних програм, які затверджуються в установленому порядку. Навчальна програма розробляється з урахуванням науково обґрунтованих вимог, що є спільними для всіх навчальних предметів.

Варіативні навчальні програми розробляються з урахуванням потреб різних регіонів і науково-методичних пріоритетів учителя. Загальноосвітні заклади на основі типових навчальних планів складають щороку робочі навчальні плани, у яких конкретизується варіативна складова загальної середньої освіти з урахуванням

особливостей організації навчального процесу. А вже бюджетне фінансування загальноосвітнього навчального закладу здійснюється з урахуванням установленого Базовим навчальним планом сумарної кількості годин інваріантної та варіативної складових і можливості поділу класу на групи.

Освоювати освітні програми з урахуванням потреб і можливостей особистості дає змогу різноманіття форм отримання ПЗСО. Основна класифікація форм отримання освіти поділяє останні на дві групи: здобуття освіти в загальноосвітньому закладі та поза ним (альтернативне навчання). При цьому в рамках першої групи виділяють очну, очно-заочну, заочну форми здобуття освіти. Основний критерій розмежування між виділеними формами полягає в установленому співвідношенні між аудиторним навантаженням і самостійною роботою учня. У рамках другої групи форм здобуття освіти, що здійснюється поза стінами навчального закладу, виділяють самоосвіту.

Новий Закон України «Про повну загальну середню освіту» від 16.01.2020 № 463-IX передбачає побудову індивідуальної освітньої траєкторії. Цей механізм дає можливість кожному учню гнучко та з урахуванням власних потреб і талантів будувати своє навчання. Це важливо передусім для дітей з особливими освітніми потребами й тих учнів, що додатково поглиблено навчаються поза школою чи прагнуть навчатись вдома.

Використання сучасних комп'ютерних технологій в освітньому процесі України, безсумнівно, має велике значення при реалізації конституційного права громадян на освіту. Цілі розвитку дистанційної освіти полягають у сприянні реалізації принципів доступності, адаптивності системи освіти до можливостей і особливостей розвитку учасників освітніх правовідносин.

Необхідно відзначити, що швидке поширення дистанційної освіти, стимульоване розвитком інформаційних технологій та Інтернету, є додатковою гарантією реалізації права на освіту, сприяючи отриманню освіти не тільки особами із обмеженими можливостями, а й особами, які проживають у віддалених,

важкодоступних або малонаселених районах, які відбувають покарання в місцях позбавлення волі тощо.

Дистанційна освіта забезпечується застосуванням сукупності освітніх технологій, при яких цілеспрямована опосередкована або не повністю опосередкована взаємодія учня і викладача здійснюється незалежно від місця їх перебування та розподілу в часі на основі педагогічних організованих інформаційних технологій, перш за все з використанням засобів телекомунікації.

Система освіти, будучи складно організованою, не могла б функціонувати без організаційно-управлінської підсистеми, у рамках якої необхідно розрізнити систему управління освітою і систему управління закладом освіти. Управління системою освіти є комплексним поняттям, що відображає діяльність у сфері організації освітнього процесу на двох рівнях публічної влади: а) загальнодержавному (до органів управління у сфері ПЗСО на державному рівні відповідно до ч. 1 ст. 53 Закону про ПЗСО належать: 1) Кабінет Міністрів України; 2) центральний орган виконавчої влади у сфері освіти і науки (Міністерство освіти і науки України); 3) центральний орган виконавчої влади із забезпечення якості освіти; центральні органи виконавчої влади, у сфері управління яких перебувають заклади освіти (Державна служба якості освіти України)); б) місцевому (органами держави та місцевого самоврядування, які уповноважені здійснювати управління закладами ПЗСО, є: 1) республіканські: Верховна Рада Автономної Республіки Крим та Рада міністрів Автономної Республіки Крим, інші виконавчі органи АРК; 2) регіональні: обласні та районні ради, місцеві державні адміністрації; 3) органи місцевого самоврядування: місцеві ради міст, сіл, селищ та об'єднаних територіальних громад, а також виконкоми відповідних місцевих рад).

У Національній доктрині розвитку освіти, затвердженій Указом Президента України від 17.04.2002 № 347, закріплено, що метою реформування управління освіти є підвищення ефективності управління освітою, яке передбачає оптимізацію державних управлінських структур, децентралізацію управління, перерозподіл

функцій та повноважень між центральними і місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та навчальними закладами [130]. Реформа децентралізації влади має вплив на всі школи України, адже історично управління та фінансування навчальних закладів здійснювали місцеві державні адміністрації. Як зазначає Я. Герчинський, «перетворення місцевих державних адміністрацій на демократично обрані органи місцевого самоврядування призведе до підвищення їхньої ролі в управлінні освітою..., однак тільки частина місцевої адміністративної системи відповідає вимогам Європейської хартії місцевого самоврядування. Крім ОТГ, це міста обласного значення, які мають власні бюджети і в яких виконавчі комітети формуються обраними міськими радами» [22, с. 12]. Другою важливою реформою у сфері освіти є реформа «Нова українська школа», яка була оголошена відповідно до затвердженої Концепції цієї реформи, що була оприлюднена Міністерством освіти і науки України у вересні 2016 р. Реформа сфокусована на «змісті освіти, методиках викладання, підручниках та навчальних посібниках, проте вона також стосується структурного реформування (потенційний поділ загальноосвітніх навчальних закладів на два окремі навчальні заклади) та фінансування (збільшення фінансової автономії шкіл та збільшення прозорості й неупередженості при розподілі ресурсів)» [22, с. 12].

Повноваження органів держави, до сфери управління яких належать заклади освіти, визначені, зокрема, у ст. 65 Закону України «Про освіту», у якій закріплено, що вони «розподіляють державне фінансування та стипендіальний фонд закладів освіти, які перебувають у сфері їх управління» [131]. Передусім наголосимо, що, відповідно до ч. 1 ст. 63 Закону України «Про освіту», саме Кабінет Міністрів України визначає порядок формування і розподілу освітніх субвенцій між бюджетами, відповідно до цього Закону та з урахуванням ст. 94 БК України розробляє, затверджує та виконує державні цільові програми у сфері освіти, затверджує перелік посад науково-педагогічних і педагогічних працівників закладів освіти, а також визначає порядок розподілу державного фінансування професійної

(професійно-технічної) та фахової передвищої освіти [131]. У ч. 2 ст. 94 БК України закріплено, що Уряд визначає фінансовий норматив бюджетної забезпеченості, що використовується для розподілу освітньої субвенції, з урахуванням параметрів, встановлених ст. 103-2 цього Кодексу [13].

Повноваження Міністерства освіти і науки України (далі – МОНУ) є предметом регулювання ст. 64 Закону України «Про освіту», у якій, зокрема, закріплено, що воно «формує пропозиції про обсяг освітніх субвенцій, державного фінансування середньої, професійної, вищої освіти та стипендійного фонду; розподіляє освітні субвенції та державне фінансування середньої, професійної (професійно-технічної), фахової передвищої, вищої освіти та стипендійний фонд закладів освіти, що перебувають у сфері його управління» [131]. У свою чергу, у ч. 2 ст. 54 Закону про ПЗСО за МОНУ також закріплено повноваження у сфері видатків на загальну середню освіту, зокрема: організовує та координує аналітично-прогностичну діяльність у сфері загальної середньої освіти, визначає та формує стратегічні напрями її розвитку з урахуванням науково-технічного прогресу та інших факторів, узагальнює світовий і вітчизняний досвід у відповідній сфері; розробляє і подає на затвердження Кабінету Міністрів України формули розподілу освітніх субвенцій, порядки та умови розподілу інших трансфертів з державного бюджету на загальну середню освіту місцевим бюджетам; здійснює повноваження головного розпорядника бюджетних коштів для закладів освіти, що перебувають у сфері його управління [132].

Отже, саме Міністерство освіти і науки України в бюджетному процесі виступає головним розпорядником коштів Державного бюджету України, що спрямовуються за напрямом видатків «загальна середня освіта», а також відповідальним за здійснення міжбюджетних трансфертів пов'язаних з наданням освітньої субвенції. Так, відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 22 БК України, Міністерство освіти і науки України виступає головним розпорядником коштів Державного бюджету України, у тому числі відповідає за реалізацію бюджетних програм на

загальну середню освіту відповідно до встановлених у Законі України про Державний бюджет України обсягів бюджетних призначень.

Повноваження Верховної Ради Автономної Республіки Крим та місцевих рад у сфері регулювання видатків на загальну середню освіту врегульовані передусім ст. 66 Закону України «Про освіту». Зокрема, у ній закріплено повноваження Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних рад та Київської та Севастопольської міських рад, серед яких: планування та забезпечення розвитку мережі закладів профільної середньої, професійної (професійно-технічної) та позашкільної освіти, закладів спеціалізованої освіти, спеціальних закладів освіти, науково-методичних та навчально-методичних установ; оприлюднення офіційної звітності про всі отримані та використані кошти, а також перелік і вартість товарів, робіт, послуг, спрямованих на потреби кожного із заснованих ними закладів освіти, та інші видатки у сфері освіти; забезпечення проживання або підвезення до місця навчання і у зворотному напрямку (до місця проживання) здобувачів профільної середньої та професійної (професійно-технічної) освіти, які навчаються не за місцем проживання (за потреби – спеціально обладнаним транспортом, доступним для осіб з порушенням зору, слуху, опорно-рухового апарату та інших маломобільних груп населення) [131].

У свою чергу, районні та міські ради, відповідно до ч. 2 ст. 66 Закону України «Про освіту»: «відповідають за реалізацію державної політики у сфері освіти та забезпечення якості освіти на відповідній території, забезпечення доступності дошкільної, початкової та базової середньої освіти, позашкільної освіти; планують та забезпечують розвиток мережі закладів дошкільної, початкової та базової середньої освіти, позашкільної освіти; ... забезпечують та фінансують підвезення учнів і педагогічних працівників до закладів початкової та базової середньої освіти і у зворотному напрямку (у разі потреби – транспортними засобами, пристосованими для перевезення осіб, які пересуваються на кріслах колісних); оприлюднюють офіційну звітність про всі отримані та використані кошти, а також перелік і вартість

товарів, робіт, послуг, спрямованих на потреби кожного із заснованих ними закладів освіти, та інші видатки у сфері освіти» [131]. А сільські, селищні ради, відповідно до ч. 3 ст. 66 Закону України «Про освіту», «відповідають за реалізацію державної політики у сфері освіти та забезпечення якості освіти на відповідній території, забезпечення доступності дошкільної та початкової освіти; засновують заклади освіти, а також реорганізують, перепрофільовують (змінюють тип) та ліквідовують їх з урахуванням спеціальних законів; оприлюднюють офіційну звітність про всі отримані та використані кошти, а також перелік і вартість товарів, робіт, послуг, спрямованих на потреби кожного із заснованих ними закладів освіти, та інші видатки у сфері освіти» [131].

Так, згідно з ч. 1 ст. 56 Закону про ПЗСО, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, районні, міські, селищні, сільські ради здійснюють повноваження у сфері загальної середньої освіти, що визначені Законом України «Про повну загальну середню освіту» та Законом України «Про освіту», а також інші повноваження відповідно до Конституції України, Конституції Автономної Республіки Крим, Законів України «Про місцеві державні адміністрації», «Про місцеве самоврядування в Україні» та інших законодавчих актів [132].

Відповідно до п. 2 ч. 2 ст. 22 БК України, Міністерство освіти і науки Автономної Республіки Крим виступає головним розпорядником коштів бюджету АРК, що спрямовують на бюджетні програми загальної середньої освіти, а згідно з п. 3 ч. 2 ст. 22 БК України, структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників [13], що забезпечують управління у сфері освіти, є головними розпорядниками коштів відповідних місцевих бюджетів відповідно до доведених до них бюджетних призначень.

Слід зазначити, що видатки на загальну середню освіту здійснюються за бюджетними програмами, які не враховують потреби фінансування вказаних органів державної влади та місцевого самоврядування, оскільки їх діяльність забезпечується

за рахунок видатків на державне управління або видатків на органи місцевого самоврядування. Однак зазначені суб'єкти належать до суб'єктів, які здійснюють управління бюджетними коштами, що закріплено в ст. 2 БК України як «сукупність дій учасника бюджетного процесу відповідно до його повноважень, пов'язаних з формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів» [13]. До суб'єктів, які здійснюють управління бюджетними коштами на загальну середню освіту, слід зарахувати також Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи, які забезпечують, відповідно, складання Бюджетної декларації (прогнозів місцевих бюджетів), проєкту Державного бюджету України (відповідних проєктів місцевих бюджетів), затверджують розпис Державного бюджету України (відповідні розписи місцевих бюджетів), доводять до головних розпорядників бюджетних коштів обсяги бюджетних призначень та реалізують інші повноваження в бюджетному процесі. До завдань органів управління у сфері ПЗСО, що пов'язані з реалізацією ними функції управління бюджетними коштами, зокрема, належать: 1) забезпечення безоплатного здобуття особами ПЗСО; 2) прогнозування потреб населення у загальній середній освіті, планування та забезпечення відповідно до компетенції розвитку системи ПЗСО та мережі закладів освіти, що забезпечують здобуття ПЗСО; 3) забезпечення рівного доступу до ПЗСО, прав учасників освітнього процесу, підготовки та підвищення кваліфікації педагогічних працівників; 4) забезпечення якості ПЗСО (ч. 2 ст. 53 Закону про ПЗСО).

Від організаційної діяльності органів держави (центральных і місцевих) та органів місцевого самоврядування як органів управління освітою багато в чому залежить цілісність освітнього простору України та якість освітньої послуги. Діяльність органів управління освітою має бути спрямована на забезпечення реалізації державних освітніх стандартів і функціонування системи освіти на рівні

державних нормативів.

До функціональної підсистеми освіти входять загальноосвітні навчальні заклади, що реалізують освітні програми і державні освітні стандарти, незалежно від форми власності, типу і виду. Функціональна підсистема освіти з моменту набуття чинності Законом України «Про освіту» та Законом України «Про повну загальну середню освіту» зазнала ряд істотних змін. По-перше, у Законі України «Про повну загальну середню освіту» від 16.01.2020 № 463-IX не задіяна категорія «освітні установи»: вона замінена на поняття «заклади загальної середньої освіти», дефініцію якого закріплено в п. 3 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про повну загальну середню освіту», а саме це юридичні особи, основним видом діяльності яких є освітня діяльність, що провадиться на певному рівні (рівнях) повної загальної середньої освіти [132]. Однак поняття «загальна середня освіта» на сьогодні в законодавстві не визначається, оскільки з прийняттям Закону України «Про повну загальну середню освіту» в обіг введено поняття «повна загальна середня освіта», яке в ст. 10 Закону України «Про освіту» (далі – Закон про освіту) відмежоване від таких видів освіти, як: дошкільна освіта; позашкільна освіта; спеціалізована освіта; професійна (професійно-технічна) освіта; фахова передвища освіта; вища освіта; освіта дорослих, у тому числі післядипломна освіта. Повна загальна середня освіта (ПЗСО) – систематизована та передбачена відповідними державними стандартами сукупність результатів навчання і компетентностей, здобутих особою на рівнях початкової, базової середньої та профільної середньої освіти [131].

Поняття ж «повна загальна середня освіта» закріплене в п. 12 ст. 1 Закону України «Про повну загальну середню освіту» (далі – Закон про ПЗСО), яке визначене як «систематизована та передбачена відповідними державними стандартами сукупність результатів навчання і компетентностей, здобутих особою на рівнях початкової, базової середньої та профільної середньої освіти» [132].

Відповідно до ст. 3 Закону про ПЗСО, «система загальної середньої освіти складається зі змісту ПЗСО на кожному її рівні, мережі закладів освіти, учасників

освітнього процесу, кадрового, фінансового, науково-методичного, ресурсного та нормативно-правового забезпечення освітньої та управлінської діяльності у сфері загальної середньої освіти» [132].

По-друге, скоротилась типова і видова різноманітність освітніх установ. В Україні тип освітньої установи, що реалізує програми початкової загальної, основної загальної та ПЗСО, називається загальноосвітній навчальний заклад. З метою порівняльної характеристики функціональної підсистеми за Законом України «Про повну загальну середню освіту» наведемо класифікацію типів і видів загальноосвітніх навчальних закладів, передусім рівнів, типів і видів освітніх установ, утворених з метою підготовки учнів.

ПЗСО, відповідно до ч. 1 ст. 4 Закону про ПЗСО, здобувають на таких рівнях:

- 1) початкова освіта – перший рівень ПЗСО, що передбачає виконання учнем вимог до результатів навчання, визначених державним стандартом початкової освіти;
- 2) базова середня освіта – другий рівень ПЗСО, що передбачає виконання учнем вимог до результатів навчання, визначених державним стандартом базової середньої освіти;
- 3) профільна середня освіта – третій рівень ПЗСО, що передбачає виконання учнем вимог до результатів навчання, визначених державним стандартом профільної середньої освіти [132].

Приватні та корпоративні заклади освіти, а також заклади загальної середньої освіти, особливості освітньої діяльності яких визначені міжнародними договорами України, можуть здійснювати освітню діяльність одночасно на всіх рівнях ПЗСО.

Повну загальну середню освіту здобувають: 1) у закладах загальної середньої освіти; 2) у закладах професійної (професійно-технічної) освіти; 3) у закладах фахової передвищої чи вищої освіти, що провадить освітню діяльність на певному рівні (рівнях) повної загальної середньої освіти (п. 5 ч. 1 ст. 1 Закону про ПЗСО) [132]. Стаття 35 Закону України «Про повну загальну середню освіту» визначає типи закладів освіти, що забезпечують здобуття повної загальної середньої освіти. Так, здобуття ПЗСО на певному рівні забезпечують: початкова школа, що забезпечує

здобуття початкової освіти; гімназія, що забезпечує здобуття базової середньої освіти; ліцей, що забезпечує здобуття профільної середньої освіти. Початкова школа функціонує як окрема юридична особа або як структурний підрозділ гімназії. Гімназія та ліцей функціонують як окремі юридичні особи.

Заклад загальної середньої освіти, що здійснює освітню діяльність на декількох рівнях загальної середньої освіти, має тип закладу вищого рівня, на якому провадиться освітня діяльність. Здобуття ПЗСО забезпечують також спеціальні заклади загальної середньої освіти: спеціальна школа – заклад загальної середньої освіти для осіб з особливими освітніми потребами, зумовленими порушеннями інтелектуального розвитку, фізичними та/або сенсорними порушеннями; навчально-реабілітаційний центр – заклад загальної середньої освіти для осіб з особливими освітніми потребами, зумовленими складними порушеннями розвитку. Спеціальні заклади загальної середньої освіти можуть здійснювати освітню діяльність на одному або на декількох рівнях ПЗСО.

Важливим є те, що, відповідно до змін до законодавства про освіту, які внесені у 2015 р., знято заборону на закриття загальноосвітніх навчальних закладів рішенням місцевої влади без згоди загальних зборів територіальної громади. Такі заходи, як правильно зазначає Л. Я. Бенюк, є, з одного боку, непопулярними, але з іншого, – вкрай необхідними для підвищення ефективності управління видатками місцевих бюджетів [9, с. 124]. Заклади загальної середньої освіти в бюджетних правовідносинах виступають у статусі розпорядників (державні та комунальні) або одержувачів (приватні та корпоративні) бюджетних коштів. При цьому державні та комунальні заклади загальної середньої освіти визнаються бюджетними установами з огляду на положення п. 12 ч. 1 ст. 2 БК України [13].

Відповідно до ст. 31 Закону про ПЗСО, заклад загальної середньої освіти державної та комунальної власності характеризується такими рисами, що формують особливості його фінансово-правового статусу як бюджетної установи: 1) заклад загальної середньої освіти є юридичною особою (п. 4 ч. 1 ст. 1), має право набувати

майнові та немайнові права, нести обов'язки, виступати стороною у судовому процесі, мати у власності кошти та інше майно відповідно до законодавства (абз. 2 ч. 1 ст. 31) [132]; 2) юридична особа має статус закладу загальної середньої освіти, якщо основним видом її діяльності є освітня діяльність, що здійснюється на одному чи декількох рівнях ПЗСО (абз. 1 ч. 1 ст. 31) [132]; 3) заклад освіти провадить освітню діяльність на певному рівні повної загальної середньої освіти за умови наявності відповідної ліцензії, виданої в установленому законодавством порядку (абз. 4 ч. 1 ст. 31) [132]; 4) заклад загальної середньої освіти має самостійний баланс, розрахункові та інші рахунки у фінансових установах і банках державного сектора та може мати бланки, печатки і штампи із своїм найменуванням та символікою (абз. 3 ч. 1 ст. 31); 5) заклади освіти мають право провадити інноваційну діяльність та можуть укладати з цією метою відповідні договори про співпрацю з іншими закладами освіти (науковими установами), підприємствами, установами, організаціями, фізичними особами (абз. 5 ч. 1 ст. 31) [132]; 6) заклад загальної середньої освіти залежно від засновника може бути: а) державним (заснованим розпорядчим актом органу державної влади), б) комунальним (заснованим розпорядчим актом сільської, селищної, міської, районної, обласної ради), в) приватним (заснованим рішенням фізичної (фізичних) та/або юридичної (юридичних) особи (осіб) приватного права), г) корпоративним (заснованим шляхом укладення засновницького договору кількома засновниками різних форм власності на засадах державно-приватного партнерства) (абз. 1 ч. 1 ст. 31) [132]. Лише державні та комунальні заклади загальної середньої освіти можуть виступати бюджетними установами, а в бюджетному процесі – розпорядниками бюджетних коштів з огляду на поняття бюджетної установи, що визначене в ст. 2 БК України, а приватні та корпоративні заклади в бюджетному процесі можуть набувати виключно правового статусу одержувача бюджетних коштів, що долучається до виконання відповідної бюджетної програми (ст. 22 БКУ) [13]. Так, відповідно до ч. 3 ст. 24 Закону про ПЗСО «Отримані приватним, корпоративним закладом освіти публічні

кошти розподіляються у порядку, визначеному законодавством для державних і комунальних закладів освіти» [132], це ж положення закріплене і в ч. 2 ст. 61 Закону України «Про освіту» [131].

Відповідно до ч. 3 ст. 35 Закону про ПЗСО, «здобуття загальної середньої освіти також можуть забезпечувати заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої, вищої освіти та інші заклади освіти, що мають ліцензію на провадження освітньої діяльності у сфері загальної середньої освіти» [132]. Тобто наявність такої ліцензії є умовою як здійснення ними діяльності з надання загальної середньої освіти, так і одержання ними фінансування з відповідного бюджету та здійснення видатків на загальну середню освіту.

Одним із головних і складних завдань децентралізації у сфері професійної (професійно-технічної) освіти є забезпечення ефективного управління на регіональному рівні. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 831 обласним і Київській міській держадміністраціям, міським радам міст обласного значення – обласних центрів передано для тимчасового виконання окремі повноваження з управління державними закладами професійної (професійно-технічної) освіти, підпорядкованими Міністерству освіти і науки України [90, с. 100].

Запровадження з 2017 р. фінансування професійної (професійно-технічної) освіти з державного і місцевих бюджетів (обласних бюджетів, бюджетів міст обласного значення – обласних центрів та бюджету м. Київ), надання можливості здійснювати видатки на професійну (професійно-технічну) освіту на умовах регіонального замовлення (внесення змін до ст. 89 та 90 БК України) стимулювало регіони взяти на себе відповідальність за розвиток професійної (професійно-технічної) освіти у відповідному регіоні. На місцевому рівні почали вкладати кошти у розвиток та модернізацію матеріально-технічної бази закладів професійної (професійно-технічної) освіти, зокрема створення навчально-практичних центрів за кошти місцевих бюджетів.

Так, аналіз виконання переданих повноважень з управління закладами професійної (професійно-технічної) освіти, зокрема в частині формування (погодження) регіонального замовлення на підготовку робітничих кадрів, засвідчив, що не всі міські ради зацікавлені у збереженні мережі та контингенту закладів професійної (професійно-технічної) освіти, які здійснюють підготовку кваліфікованих кадрів для потреб економіки усієї області, що є порушенням прав громадян України на доступність і безоплатність професійної (професійно-технічної) освіти. На тлі стійкої тенденції до зменшення контингенту здобувачів освіти у закладах професійної (професійно-технічної) освіти деякі міські ради зменшують його «штучно», оскільки не погоджують регіональне замовлення в обсязі потреб регіональних ринків праці. Зазначені проблеми періодично виникають у різних містах і мають тенденцію до поширення. Саме тому Концепцією на першому етапі її реалізації (2019–2021 рр.) було заплановано здійснити частковий перехід до фінансування закладів професійної (професійно-технічної) освіти, які розташовані на території міст обласного значення – обласних центрів, з обласних бюджетів шляхом реалізації пілотного проєкту в окремих областях. Реалізація пілотного проєкту у сфері фінансування професійної (професійно-технічної) освіти розпочалась згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України від 05.02.2020 № 94-р. Так, з 01.09.2020 до 31.12.2021 здійснення видатків на оплату послуг з підготовки кадрів на умовах регіонального замовлення у закладах професійної (професійно-технічної) освіти та інших закладах освіти державної та/або комунальної власності, які розташовані на території міст обласного значення – обласних центрів (об'єднаних територіальних громад, у складі якої є місто обласного значення – обласний центр), відбуватиметься з обласних бюджетів. Отже, широким поняттям, яке охоплює усіх суб'єктів здійснення діяльності з надання ПЗСО, є поняття «заклад освіти, що забезпечує здобуття ПЗСО», – заклад загальної середньої освіти або заклад професійної (професійно-технічної), фахової передвищої чи вищої освіти, що провадить освітню діяльність на певному рівні (рівнях) ПЗСО.

Варто зазначити, що фінансування загальноосвітніх навчальних закладів здійснюється, виходячи зі змістовних показників їх кошторисів (штатний розпис вчителів школи для фінансування фонду заробітної плати, педагогічне навантаження вчителів, обладнання та інвентар, оплата комунальних послуг тощо). Відповідні зміни за цими показниками безпосередньо вплинуть на обсяг фінансування відповідного закладу освіти, які, незважаючи на приведення своїх найменувань у відповідність до чинного законодавства, збережуть видові особливості організації освітнього процесу. Фінансування закладів, установ і організацій системи освіти здійснюється за рахунок коштів відповідних бюджетів, а також інших джерел, не заборонених законодавством.

Однак фінансування закладів, що надають ПЗСО, які не належать до закладів загальної середньої освіти, врегульоване спеціальними актами законодавства. Зокрема, питання фінансування закладів професійної (професійно-технічної) освіти та установ професійної (професійно-технічної) освіти врегульовані передусім ст. 50 Закону України «Про професійну (професійно-технічну) освіту» від 10.02.1998№ 103/98-ВР, а в БК України видатки на таку діяльність відмежовані від видатків на загальну середню освіту.

Отже, гарантією виконання конституційного обов'язку держави щодо забезпечення доступності і безоплатності ПЗСО, що закріплений у ст. 53 Основного Закону [57], є її фінансування шляхом здійснення видатків бюджетів. На утримання закладів ПЗСО щорічно з Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та інших місцевих бюджетів спрямовуються значні фінансові ресурси. Такі публічні (державні та комунальні) установи, фінансові потреби яких на їх функціонування покриваються коштами відповідного бюджету, у межах доведених бюджетних асигнувань і відповідно до затверджених кошторисів, мають назву «бюджетні установи» (ст. 22 БК України) [13] і часто їх називають «бюджетні організації».

Бюджетні організації часто зараховують до бюджетної сфери і таких, що

належать до невиробничої сфери та у створенні матеріальних цінностей безпосередньо участі не беруть, а отже, не створюють національного доходу [14, с. 293]. Основною метою їх функціонування є задоволення соціальних потреб членів суспільства, що досягається саме за допомогою публічних коштів, передусім «бюджетних коштів». До бюджетної сфери належать установи різних галузей і видів діяльності (освіта, охорона здоров'я, культура, наука, управління тощо), а сама належність організації до бюджетної сфери визначається її статутом, способом створення, установчими документами тощо [5, с. 5]. Обсяг суспільних потреб у сфері здобуття загальної середньої освіти та фінансового забезпечення функціонування установ загальної середньої освіти зумовлюють розмір видатків бюджетів та виникнення відповідних правовідносин у сфері бюджетних видатків, що реалізуються на різних стадіях бюджетного процесу, як прогнозування, планування, так і виконання бюджету за видатками і кредитуванням.

Разом із державними та комунальними освітніми закладами в Україні активно розвивається приватний сектор, який надає послуги у сфері освіти. Для цього сектора держава розробляє стандарти та систему норм, які визначають обов'язковий мінімум змісту освітніх програм, обсяг навантаження на учнів, а також мінімум кількості годин на вивчення тих чи інших предметів. На основі цих стандартів та показників засновники приватних закладів освіти мають розробити виробничі показники, на яких формується кошторис [26, с. 71].

Проте приватні та корпоративні заклади ПЗСО не належать до бюджетних установ, а тому їх діяльність може лише частково фінансуватися за рахунок бюджетних коштів і лише на підставі їх залучення до виконання відповідної бюджетної програми як одержувача бюджетних коштів.

Так, відповідно до ч. 10 ст. 78 Закону України «Про освіту» держава «здійснює фінансування здобуття особою загальної середньої освіти у приватному або корпоративному закладі освіти, що має ліцензію на провадження освітньої діяльності у сфері загальної середньої освіти, за рахунок коштів державного та

місцевих бюджетів шляхом передачі такому закладу освіти цільового обсягу коштів у розмірі фінансового нормативу (з урахуванням відповідних коригувальних коефіцієнтів) бюджетної забезпеченості одного учня, який здобуває ПЗСО, та в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України» [131]. На розвиток зазначеного положення, у ч. 2 ст. 58 Закону України «Про повну загальну середню освіту» закріплено, що «фінансування з державного бюджету здобуття ПЗСО, у тому числі у приватному чи корпоративному закладі освіти, що має ліцензію на провадження освітньої діяльності у сфері загальної середньої освіти, здійснюється на підставі фінансового нормативу бюджетної забезпеченості на одного учня (з урахуванням відповідних коригувальних коефіцієнтів) у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України» [132]. Це відповідає конституційній zasadі рівності громадян у своїй гідності та правах (ст. 21 Конституції України) [57], незалежно від того, у якому закладі ПЗСО вони навчаються. Вказані положення законодавства впроваджують принцип «гроші ходять за дитиною», відповідно до якого, держава доводить з бюджету приватним та корпоративним закладам ЗСО обсяг коштів, що відповідає вартості навчання учня, у фіксованому обсязі з розрахунку на одного учня, що частково компенсує (зменшує) вартість навчання в такому закладі.

Однак фінансовий норматив бюджетної забезпеченості на одного учня у закладах середньої освіти в Державному бюджеті України на 2019 р. та Державному бюджеті України на 2020 р. у фіксованій сумі визначено не було. Натомість Міністерство освіти і науки України листом від 13.06.2016 р. №1/1-377 довело до обласних та Київській міській державним адміністраціям річний обсяг та місячний граничний обсяг освітньої субвенції на одного учня приватного закладу загальної середньої освіти та надало роз'яснення що її розрахунку [175].

Проте ні в Законі України «Про повну загальну середню освіту», ні в Законі України «Про місцеві державні адміністрації» прямо не вказано, хто саме на підставі встановленої Урядом формули здійснює визначення фінансового нормативу бюджетної забезпеченості на одного учня. Однак у п. 3-2 Порядку закріплено, що

середньомісячна сума видатків на такого учня розрахована для відповідної області та м. Києва, а отже, розрахунок здійснюють державні адміністрації. Відповідно до ст. 17 Закону України «Про місцеві державні адміністрації», місцева державна адміністрація визначає необхідний рівень обслуговування населення згідно з нормативами мінімальних соціальних потреб, а також проводить розрахунок коштів та визначає обсяг послуг, необхідних для забезпечення передбаченого законодавством рівня мінімальних соціальних потреб [129]. Так, для прикладу розпорядженням голови Сарненської районної державної адміністрації від 21.12.2018 № 601 на 2019 р. було затверджено фінансовий норматив бюджетної забезпеченості одного учня – 13 927,75 грн [120].

Для приватних і корпоративних ЗЗСО, які мають намір та/чи одержують для забезпечення здобуття ПЗСО публічні кошти, зокрема бюджетні кошти, у законодавстві встановлено ряд вимог:

1) відповідно до ч. 10 ст. 5 Закону України «Про повну загальну середню освіту», приватні заклади освіти, що отримують публічні кошти, не мають права вільного вибору мови освітнього процесу та зобов'язані забезпечити опанування учнями державної мови відповідно до державних стандартів [132];

2) також у ч. 3 ст. 24 вказаного Закону передбачено, що «засновники приватних, корпоративних закладів освіти мають право встановлювати інші, ніж передбачено цим Законом, розмір і умови оплати праці, винагороди й допомоги для педагогічних та науково-педагогічних працівників. Отримані приватним, корпоративним закладом освіти публічні кошти розподіляються у порядку, визначеному законодавством для державних і комунальних закладів освіти. Фінансовий норматив бюджетної забезпеченості на одного учня визначається за формулою, затвердженою Кабінетом Міністрів України» [132].

Відповідно до п. 3-1 Порядку та умов надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 № 6, для отримання коштів субвенції приватний заклад

загальної середньої освіти подає до 31 січня поточного року до відповідного розпорядника субвенції за місцевим бюджетом (бюджетом міста обласного значення, м. Києва, району, об'єднаної територіальної громади), підписані керівником такого закладу письмову заяву про надання субвенції, відомості про контингент учнів (за рівнями загальної середньої освіти), які здобувають загальну середню освіту в закладі освіти, станом на 5 січня поточного року за довільною формою, а також копії документів, які підтверджують відповідність вимогам, визначеним в абзацах третьому – сьомому пункту 2 цих Порядку та умов. Так, у п. 2 Порядку «одержувачами субвенції можуть бути приватні заклади загальної середньої освіти (далі – одержувачі): які мають ліцензію на провадження освітньої діяльності у сфері загальної середньої освіти; які розпочали провадження освітньої діяльності у сфері загальної середньої освіти до 1 вересня року, що передує плановому бюджетному періоду; щодо яких не порушено справи про банкрутство та не прийнято рішення про визнання їх банкрутом; які не перебувають на стадії ліквідації».

Одержувачі щомісяця до 8 числа подають відомості про контингент учнів (за рівнями загальної середньої освіти), які здобувають загальну середню освіту в закладі освіти (станом на 5 число відповідного місяця) (п. 3-2 Порядку) [101]. На підставі даних про контингент учнів розпорядник субвенції щомісяця розподіляє та доводить до одержувачів у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань.

Освіта як система взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, функція держави, умова підвищення зростання благополуччя і основа формування людського капіталу реалізується за допомогою формування і здійснення відповідних публічних видатків. При цьому змістова підсистема освіти безпосередньо позначається на встановленні меж формування видатків на освіту в рамках розділів і підрозділів функціональної класифікації. Чітке структурування рівнів системи освіти, класифікація освітніх програм, заснованих на державних освітніх стандартах, дає змогу також встановити тонку межу (в умовах сучасності) між платною і

безоплатною освітою. Організаційно-управлінська підсистема важлива як у частині розподілу повноважень у рамках бюджетного процесу, так і в рамках залучення позабюджетних джерел фінансового забезпечення освітніх установ.

Висновки до першого розділу

Проведений аналіз науково-теоретичних засад правового регулювання видатків на ПЗСО в Україні дає можливість зробити такі висновки:

1. До юридичних ознак видатків бюджету належить таке: 1) як публічна категорія, видатки бюджету необхідні для всієї держави в цілому, оскільки забезпечують загальні потреби та спрямовані на покриття основних напрямів діяльності держави й місцевого самоврядування; 2) як фінансові витрати, видатки бюджету не підлягають поверненню, не погашають і не створюють фінансових вимог, здійснюються на безповоротній основі у формі фінансування відповідних бюджетних програм та міжбюджетних трансфертів; 3) як складна фінансово-правова категорія, видатки бюджету, з одного боку, є одним із напрямів фінансової діяльності держави (місцевого самоврядування), безпосередньо взаємопов'язаним з дохідною частиною бюджету, а з іншого боку, видатки бюджету як владно-майнові відносини здійснюються безперервно й регулярно у формі поточного фінансування, що відбувається за результатами виконання бюджетних зобов'язань; 4) як бюджетно-правова категорія, видатки бюджету виражають врегульовані правовими нормами економічні відносини з приводу розподілу й використання коштів бюджетів, що належать до бюджетної системи України; 5) як правова конструкція, видатки бюджету є сукупністю публічних повноважень (прав у грошовому вираженні на використання бюджетних коштів), реалізація яких спрямована на забезпечення безперебійного фінансування функцій і завдань держави (місцевого самоврядування) з метою досягнення публічного інтересу.

Видатки на ПЗСО за критерієм їх необхідності є необхідними (оскільки

здійснюються на підставі конституційного обов'язку, що покладений на державу), звичайними (здійснюються в мирний час у повному обсязі), постійними (зумовлені функцією держави, що має постійний характер), централізованими (виключно за рахунок коштів бюджетів), непродуктивними (спрямовані на формування благ соціального характеру – людського потенціалу, сталого розвитку суспільства й держави), видатками бюджету, які включають у себе як поточні, так і капітальні видатки, що здійснюються за рахунок коштів загального та спеціального (що включає власні надходження закладів ПЗСО) фондів бюджетів усіх рівнів бюджетної системи, в обсязі, затвердженому в законі про державний бюджет і рішеннях про місцеві бюджети, який зумовлений встановленими в законодавстві соціальними нормами й нормативами у сфері ПЗСО.

2. Вихідним для відмежування бюджетного права від інституту видатків бюджетів є положення про те, що суб'єктивні права у сфері видатків бюджетів регулюють не лише акти бюджетного законодавства, а й інші нормативно-правові акти. Зокрема, інститут видатків бюджету регулюють окремі закони, інші нормативно-правові акти, договори та угоди, які безпосередньо передбачають необхідність здійснення певних видатків. Виділення коштів на здійснення видатків бюджетів у відповідному році забезпечується нормами бюджетного права тимчасового характеру, що формуються за допомогою затвердження в акті про бюджет положень щодо обсягу бюджетних призначень. Предмет інституту видатків на ПЗСО – обов'язки, норми та нормативи формування й розмежування бюджетних видатків на потреби ПЗСО за відповідними рівнями бюджетної системи, а предмет бюджетного права – врегулювання правового статусу учасників відносин у сфері прогнозування, планування бюджетів, розгляду та затвердження в актах про бюджет бюджетних призначень, виконання бюджетів за видатками на ПЗСО, за доходами (щодо мобілізації закладами ПЗСО власних надходжень), бюджетного контролю в цій сфері та звітування про їх виконання.

3. Гарантією виконання конституційного обов'язку держави щодо

забезпечення доступності й безоплатності ПЗСО є її фінансування шляхом здійснення видатків бюджетів. Освіта як система взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, функція держави, умова підвищення зростання благополуччя та основа формування людського капіталу реалізується за допомогою формування й здійснення відповідних публічних видатків.

ПЗСО є системою, що об'єднує такі підсистеми: 1) змістову, що включає державні освітні стандарти та освітні програми; види, типи, рівні ПЗСО – безпосередньо позначається на встановленні меж формування видатків на освіту в рамках розділів і підрозділів функціональної класифікації; 2) функціональну (заклади ПЗСО) – зумовлює розподіл видатків між бюджетами та бюджетними програмами; 3) організаційно-управлінську (у межах якої виділяють підсистему управління освітою й підсистему управління закладом ПЗСО). Суб'єкти управління освітою відповідальні за планування видатків на потреби ПЗСО та виконання бюджетів у частині видатків на ПЗСО. Управління системою освіти – комплексне поняття, що відображає діяльність у сфері організації освітнього процесу на двох рівнях публічної влади:

– загальнодержавному: Кабінет Міністрів України; центральний орган виконавчої влади у сфері освіти і науки (Міністерство освіти і науки України); центральний орган виконавчої влади із забезпечення якості освіти; центральні органи виконавчої влади, у сфері управління яких перебувають заклади освіти (Державна служба якості освіти України);

– місцевому: республіканському (Верховна Рада Автономної Республіки Крим та Рада міністрів Автономної Республіки Крим, інші виконавчі органи АРК); регіональному (обласні та районні ради, місцеві державні адміністрації);

– на рівні місцевого самоврядування: місцеві ради міст, сіл, селищ та об'єднаних територіальних громад, а також виконкоми відповідних місцевих рад.

До суб'єктів, які здійснюють управління бюджетними коштами на ПЗСО, належить також Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи, що

діють у межах їх повноважень.

Заклади загальної середньої освіти в бюджетних правовідносинах виступають у статусі: 1) розпорядників бюджетних коштів (державні та комунальні заклади ПЗСО); 2) одержувачів (приватні та корпоративні) бюджетних коштів, які розподіляють отримані ними публічні кошти в порядку, визначеному законодавством для державних і комунальних закладів освіти. На приватні та корпоративні заклади ПЗСО як одержувачів коштів освітньої субвенції повинні поширюватися всі вимоги, встановлені в законі до одержувачів бюджетних коштів.

При цьому державні та комунальні заклади загальної середньої освіти визнаються бюджетними установами, до основних характерних рис яких належить таке: 1) вони мають статус юридичної особи; 2) основним видом їх діяльності є освітня, що здійснюється на одному чи декількох рівнях ПЗСО; 3) мають відповідну ліцензію; 4) наявний самостійний баланс; 5) мають право здійснювати інноваційну діяльність; 6) мають право виступати учасником бюджетного процесу в статусі розпорядника бюджетних коштів. Розмежування видатків бюджетів на ПЗСО за рівнями бюджетної системи, бюджетними програмами та міжбюджетними трансфертами залежить від типу закладів ПЗСО, до яких належать: заклади загальної середньої освіти (початкова школа, гімназія, ліцей, спеціальні заклади ЗСО), заклади професійної (професійно-технічної) освіти та заклади фахової передвищої чи вищої освіти, що провадять освітню діяльність на певному рівні (рівнях) ПЗСО. Засади фінансування всіх закладів ПЗСО встановлені в Законі України «Про освіту», однак закладів ЗСО – у Законі України «Про повну загальну середню освіту», а засади фінансування закладів ПЗСО, які не належать до закладів загальної середньої освіти, врегульовано спеціальними актами законодавства, передусім ст. 50 Закону України «Про професійну (професійно-технічну) освіту» від 10.02.1998 р. № 103/98-ВР. У БК України видатки на професійну (професійно-технічну) освіту та фахову передвищу чи вищу освіту, що здійснюється закладами, які провадять освітню діяльність на певному рівні (рівнях) ПЗСО, відмежовані від видатків на загальну

середню освіту.

Конституційна гарантія права громадян на доступність та безоплатність повної загальної середньої освіти в системному зв'язку з правом рівності громадян у своїй гідності та правах зумовлює фінансування ПЗСО шляхом здійснення видатків бюджетів, а також запровадження принципу «гроші ходять за дитиною», відповідно до якого, держава доводить з бюджету приватним і корпоративним закладам ЗСО обсяг коштів, що відповідає вартості навчання учня, у фіксованому обсязі з розрахунку на одного учня, що частково компенсує (зменшує) вартість навчання в такому закладі.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ НА ПОВНУ ЗАГАЛЬНУ СЕРЕДНЮ ОСВІТУ ТА ЇХ ЗАКРІПЛЕННЯ ЗА ВІДПОВІДНИМИ БЮДЖЕТАМИ

2.1. Правове регулювання видатків на повну загальну середню освіту та їх розмежування за рівнями бюджетної системи

Однією з правових гарантій рівного доступу до здобуття повної загальної середньої освіти є «фінансування закладів освіти за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів в обсязі, достатньому для виконання державних стандартів та ліцензійних умов», що закріплено в ч. 1 ст. 9 Закону України «Про повну загальну середню освіту» [132].

Питання освіти в Україні перебуває у спільному віданні як органів державної влади, так і органів місцевого самоврядування. Відповідно до ч. 6 ст. 78 Закону України «Про освіту» від 05.09.2017 № 2145-VIII, держава забезпечує асигнування на освіту в розмірі не менше ніж 7 відсотків валового внутрішнього продукту за рахунок коштів державного, місцевих бюджетів та інших джерел фінансування, не заборонених законодавством [131].

На нашу думку, видатки на загальну середню освіту – це спрямовані на колективне задоволення соціально-культурних потреб населення видатки.

У найзагальнішому вигляді видатки на загальну середню освіту – це публічні постійні видатки, які спрямовані на забезпечення публічної функції й об'єднують видатки державного та місцевих бюджетів, необхідність появи яких історично зумовлена.

Конкретизаціїце питання набуває при розгляді категорії видатки бюджету на загальну середню освіту.

У БК України видатки на загальну середню освіту виокремлено за функціональною ознакою. Під функціональною класифікацією видатків бюджетів

розуміють групування видатків бюджетів усіх рівнів бюджетної системи України, яка відображає спрямування бюджетних коштів на виконання основних функцій держави. По суті, функціональна класифікація означає, що видатки, виділені в ній, сформувалися історично. Засадничі положення щодо закріплення видатків на загальну середню освіту за бюджетами, що входять до бюджетної системи України, закріплено в ч. 1 ст. 58 Закону України «Про повну загальну середню освіту»: «...фінансування здобуття повної загальної середньої освіти здійснюється за рахунок коштів державного, місцевих бюджетів та інших джерел, не заборонених законодавством» [132].

За рівнями бюджетної системи видатки на загальну середню освіту розмежованотак[13]:

1) видатки Державного бюджету на загальну середню освіту (пп. «а» п. 7 ч. 1 ст. 87 БК України):

– спеціалізовані мистецькі школи (школи-інтернати), школи-інтернати (ліцеї-інтернати) спортивного профілю, військові (військово-морські) ліцеї, ліцеї з посиленою військово-фізичною підготовкою, наукові ліцеї, наукові ліцеї-інтернати державної власності згідно з переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;

– школи соціальної реабілітації державної власності;

2) видатки на загальну середню освіту, що здійснюються з бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів (п. «а» п. 2 ч. 1 ст. 90 БК України):

– спеціальні школи, санаторні школи;

– дитячі будинки, навчально-реабілітаційні центри (крім дитячих будинків, навчально-реабілітаційних центрів, визначених у підпункті «б» п. 2 ч. першої ст. 89 цього Кодексу);

– заклади загальної середньої освіти державної власності (крім закладів, визначених у підпункті «а» п. 7 частини першої ст. 87 цього Кодексу);

– спеціалізовані мистецькі школи (школи-інтернати), школи-інтернати (ліцеї-

інтернати) спортивного профілю, військові (військово-морські) ліцеї, ліцеї з посиленою військово-фізичною підготовкою, наукові ліцеї, наукові ліцеї-інтернати, гімназії та ліцеї, у складі яких є інтернати з частковим або повним утриманням учнів (якщо не менше 70 відсотків кількості учнів, які здобувають освіту у відповідному закладі освіти, є жителями населених пунктів, розташованих на території Автономної Республіки Крим чи області (крім населеного пункту, де розташований такий заклад));

3) видатки на загальну середню освіту, що здійснюються з бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад (пп. «б» п. 2 ч. 1 ст. 89 БК України):

- початкові школи, гімназії, ліцеї (у тому числі з дошкільними підрозділами (відділеннями, групами));

- міжшкільні ресурсні центри;

- спеціалізовані мистецькі школи (школи-інтернати), школи-інтернати (ліцеї-інтернати) спортивного профілю, військові (військово-морські) ліцеї, ліцеї з посиленою військово-фізичною підготовкою, наукові ліцеї, наукові ліцеї-інтернати, гімназії та ліцеї, у складі яких є інтернати з частковим або повним утриманням учнів (крім закладів, визначених у підпункті «а» п. 7 частини першої ст. 87 та у підпункті «а» пункту 2 частини першої ст. 90 цього Кодексу);

- дитячі будинки, навчально-реабілітаційні центри (якщо не менше 70 відсотків кількості учнів дитячих будинків, навчально-реабілітаційних центрів припадає на територію відповідної територіальної громади), інклюзивно-ресурсні центри.

Розмежування видів видатків на ПЗСО між бюджетами останнім часом, з 2015 р., постійно змінюється, оскільки разом зі зростанням доходів місцевих бюджетів органи місцевого самоврядування отримують і нові повноваження, у тому числі власні. Зокрема, з 2016 р. фінансування професійно-технічної освіти

здійснюється за рахунок власних доходів місцевих бюджетів, що, як зазначає Г. М. Олієвська, «є цілком виправдано з економічного погляду: по-перше, на місцях більше можливостей привести у відповідність кількість підготовлених кадрів та перелік спеціальностей до потреб місцевих роботодавців; по-друге, одним із напрямів оптимізації державних видатків може бути використання як бази навчання для ПТУ старших класів середньої школи» [87, с. 17; 49].

Так, на сьогодні в частині видатків Державного бюджету України на 2020 р. на загальну середню освіту, окрім видатків на загальне керівництво та управління у сфері освіти і науки (2201010), за кодом функціональної класифікації видатків бюджетів – 0930 закріплено:

1) видатки на здобуття ПЗСО: а) надання освіти закладами загальної середньої освіти державної форми власності (ВКВБ – 2201100, ФКВБ – 0922); б) забезпечення здобуття професійної (професійно-технічної) освіти за професіями загальнодержавного значення (ВКВБ – 2201030, ФКВБ – 0930); в) Підготовка кадрів закладами фахової передвищої освіти (ВКВБ – 2201420, ФКВБ – 0941); г) забезпечення здобуття професійної (професійно-технічної) освіти у закладах освіти соціальної реабілітації та адаптації державної форми власності, методичне забезпечення закладів професійної (професійно-технічної) освіти (ВКВБ – 2201130, ФКВБ – 0930);

2) видатки, пов'язані зі стимулювання одержання ПЗСО: а) державні премії, стипендії та гранти в галузі освіти, науки і техніки, стипендії переможцям міжнародних конкурсів (ВКВБ – 2201080, ФКВБ – 0150); б) проведення всеукраїнських та міжнародних олімпіад у сфері освіти, всеукраїнського конкурсу «Учитель року»(ВКВБ – 2201180, ФКВБ – 0990);

3) видатки, пов'язані з виконанням управлінських функцій в сфері ПЗСО: а) здійснення методичного та аналітичного забезпечення діяльності закладів освіти (ВКВБ – 2201170, ФКВБ – 0990); б) загальнодержавні заходи у сфері освіти (ВКВБ – 2201260, ФКВБ – 0970); г) здійснення зовнішнього оцінювання та моніторинг якості

освіти Українським центром оцінювання якості освіти та його регіональними підрозділами (ВКВБ – 2201470, ФКВБ – 0990) та інші видатки.

Вказані видатки здійснюються безпосередньо з Державного бюджету України, однак ряд видатків передаються державою на виконання АРК та місцевому самоврядуванню, як такі, що спрямовуються на виконання делегованих державою повноважень. Таке передання видатків на ПЗСО затверджується в Державному бюджеті України як обсяги міжбюджетних трансфертів – субвенцій та дотацій. Відповідно до ч. 6 ст. 63 Закону України «Про місцеве самоврядування», «кошти державного бюджету, що передаються у вигляді дотацій та субвенцій, затверджуються у законі про Державний бюджет України для кожного відповідного місцевого бюджету згідно з Бюджетним кодексом України» [128].

Вказане розмежування видатків на ПЗСО між бюджетами зумовлене обсягом функцій і завдань органів та місцевого самоврядування, повноважень, що закріплені за органами держави та органами місцевого самоврядування, в тому числі власних і закріплених (делегованих) повноважень.

За результатами проведеного порівняльного аналізу чинного законодавства, що закріплює повноваження місцевих органів державної влади та органів місцевого самоврядування щодо фінансового забезпечення освіти, О. С. Коцовська виділила такі відмінності в їх повноваженнях: «1) між органами виконавчої влади та місцевого самоврядування, визначеними за різними законодавчими актами – «Про освіту» та «Про місцеве самоврядування в Україні» і «Про місцеві державні адміністрації»; 2) між органами місцевого самоврядування різних рівнів – міських, селищних, сільських та обласних і районних» [61, с. 77]. А тому вчена переконана, що в умовах децентралізації та деконцентрації державної влади в Україні доцільно передати повноваження щодо фінансового забезпечення освіти від обласних і районних державних адміністрацій відповідним органам місцевого самоврядування, що, у свою чергу, вимагає внесення відповідних змін до чинного законодавства України [61, с. 77].

Саме вказаний обсяг повноважень, засади гарантування державою місцевого самоврядування (ст. 7 Конституції України), право територіальної громади самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України (ст. 140 Конституції України) та її право власності на кошти місцевого бюджету (ст. 142 Конституції України) становлять правову основу розмежування власних видатків бюджетів, у тому числі на ПЗСО. Вказані конституційні положення розвиває принцип самостійності бюджетів, закріплений уст. 143 Конституції України [57] та в ст. 7 БК України [13], а також положення Закону України «Про місцеве самоврядування», в якому чітко розмежовано повноваження органів місцевого самоврядування на власні (такі, що забезпечуються власними коштами місцевого бюджету) та делеговані (на реалізацію яких за місцевими бюджетами закріплюють частину загальнодержавних податків і зборів, а також доводять регулятивні доходи – субвенції, що спрямовуються на цілі, зумовлені функціями й завданнями держави, або дотації компенсаторного характеру) [128].

Важливо зауважити, що, згідно зі ст. 143 Конституції України, окремі повноваження органів виконавчої влади можуть надаватися законом органам місцевого самоврядування, вони здійснюються в повному обсязі за рахунок коштів державного бюджету чи шляхом віднесення до місцевого бюджету окремих загальнодержавних податків [57]. Як зазначає Н. А. Шевельова, «неможна не визнавати об'єктивності та невідворотності обмежень принципу самостійності бюджетів. Самостійність будь-якого бюджету об'єктивно обмежена його входженням до бюджетної системи держави» [170, с. 9].

Відповідно до ч. 1 ст. 64 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», видатки, які «здійснюються органами місцевого самоврядування на потреби територіальних громад, їх розмір і цільове спрямування визначаються відповідними рішеннями про місцевий бюджет; видатки, пов'язані із здійсненням районними, обласними радами заходів щодо забезпечення спільних інтересів територіальних громад, – відповідними рішеннями про районний та обласний

бюджети» [128].

Крім цього, питання міжбюджетних відносин стало предметом аналізу Конституційного Суду України [34], а окремі правові позиції висловлені в його Рішенні у справі про місцеве самоврядування [140], в якому досить суперечливо розтлумачено принцип незалежності місцевих бюджетів.

Уст. 82 БК України закріплено, що видатки бюджетів поділяються на: 1) видатки на забезпечення конституційного ладу, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші передбачені цим Кодексом видатки, які не можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню; 2) видатки, які визначаються функціями держави і можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності; 3) видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер і визначені законами України [13].

Варто наголосити, що видатки Державного бюджету України на освіту, відповідно до ст. 82 БК України, належать до видатків саме другої групи, тобто є такими, що визначаються функціями держави і можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності [13].

А відповідно до ч. 1 ст. 86 БК України, розмежування таких видатків між місцевими бюджетами «здійснюється на основі принципу субсидіарності з урахуванням критеріїв повноти надання публічних послуг та наближення їх до безпосереднього споживача. Відповідно до цих критеріїв види видатків поділяються на такі групи»:

1) видатки на функціонування бюджетних установ та реалізацію заходів, які забезпечують необхідне першочергове надання публічних послуг і які розташовані найближче до споживачів – такі видатки здійснюються з бюджетів місцевого

самоврядування (ч. 2 ст. 86 БК України), з бюджетів міст Києва та Севастополя (ч. 5 ст. 86 БК України);

2) видатки на функціонування бюджетних установ та реалізацію заходів, які забезпечують надання основних публічних послуг для всіх громадян України – здійснюються з бюджетів місцевого самоврядування, а також районних бюджетів (ч. 3 ст. 86 БК України), з бюджетів міст Києва та Севастополя (ч. 5 ст. 86 БК України);

3) видатки на функціонування бюджетних установ та реалізацію заходів, які забезпечують публічні послуги для окремих категорій громадян, або реалізацію програм, потреба в яких існує в усіх регіонах України» здійснюються з бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів (ч. 4 ст. 86 БК України), з бюджетів міст Києва та Севастополя (ч. 5 ст. 86 БК України) [13].

Таким чином, рівень публічного інтересу, який відтворюють ті чи інші видатки на загальну середню освіту, зумовлює те, до якого саме бюджету доводяться з державного бюджету видатки на загальну середню освіту у формі міжбюджетних трансфертів, що зумовлені відповідною функцією держави.

Отже, фінансування діяльності закладів ПЗСО визначається як їх фінансове забезпечення, спрямоване на виконання визначеного державного завдання, у тому числі на надання державних послуг у сфері ПЗСО, відповідно, здійснюється з бюджетів, що є складовими бюджетної системи України, до яких на ці цілі доводяться субвенції.

Крім цього, за основу поділу видатків за рівнями бюджетів доцільно брати такі критерії: 1) субсидіарність (розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання публічних послуг до їх безпосереднього споживача (п. 7 ч. 1 ст. 7 БКУ)) [13]; 2) територіальна відповідність (максимальний збіг територіальної юрисдикції органу влади, що реалізує видаткові повноваження, і зони споживання відповідних бюджетних послуг); 3) рівень

публічного інтересу (чим вища зацікавленість суспільства в цілому в реалізації видаткових повноважень, тим, за інших рівних умов, за вищим рівнем публічної влади вони повинні закріплюватися, відповідно видатки покладаються на бюджет вищого рівня); 4) ефект територіальної диференціації (чим більші місцеві відмінності у виробництві та споживанні публічних послуг, що забезпечуються бюджетними коштами, тим, за інших рівних умов, на нижчих рівнях бюджетної системи вони повинні надаватися); 5) ефект масштабу (концентрація бюджетних видатків, за інших рівних умов, сприяє економії бюджетних коштів).

Обов'язок держави із забезпечення права громадян на ПЗСО породжує, з одного боку, обов'язок із забезпечення її змістовної складової, а з другого – функціонування закладів ПЗСО, які надають відповідні послуги. Із цього приводу М. В. Карасьова слушно зауважує, що «нерідко зобов'язаним суб'єктом фінансового правовідношення виступає сама держава в особі визначених органів» [48, с. 229].

Здійснюючи фінансове забезпечення виконання державного (місцевого) завдання й фінансування видатків на ПЗСО, публічно-правові утворення (держава та територіальні громади) реалізують свої бюджетні повноваження, які більшою мірою є обов'язками. Коли такі обов'язки набувають чіткого грошового виразу в нормативно-правових актах, угодах чи інших правових актах, прийняття яких передують складанню та затвердженню актів про бюджет (закону України про Державний бюджет і рішення про місцеві бюджети), у публічного утворення виникає видаткове зобов'язання. Як зазначає Є. Г. Писарева, «видаткові зобов'язання, обумовлені законом, іншим нормативно-правовим актом, договором чи угодою, визначають склад видатків і, тим самим, являють собою фінансову підставу здійснення фінансування з бюджетів бюджетної системи» [94, с. 422].

Отже, розподіл бюджетних коштів за окремими видатковими статтями здійснюється на підставі положень БК України та закріплюється щороку на нормативному рівні – у Законі України про Державний бюджет України на відповідний рік (як обсяг бюджетних призначень для здійснення видатків, які

здійснюються власне з Державного бюджету, та видатків, які здійснюються у формі доведення міжбюджетних трансфертів до місцевих бюджетів) або в рішенні місцевої ради про затвердження відповідного місцевого бюджету. Затвердження в законі про Державний бюджет України обсягу видатків на ПЗСО у формі міжбюджетних трансфертів є моментом виникнення видаткових зобов'язань щодо доведення до місцевих бюджетів відповідних обсягів бюджетних коштів.

При цьому законодавець бере за основу сутнісне наповнення терміна «освіта» як функції держави й вказує, наприклад, у Законі України «Про державний бюджет України на 2020 рік» формування видатків на ПЗСО, закріплене в рамках розділу «Надання освіти закладами загальної середньої та позашкільної освіти державної форми власності, методичне забезпечення діяльності закладів освіти».

Наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011 № 11 містить функціональну класифікацію видатків та кредитування бюджету, в якій заклади загальної середньої освіти подано під кодом 0921, який розміщений відповідним чином у Додатку до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік», що має назву «Розподіл видатків Державного бюджету України на 2020 рік», відображений окремим рядком із відповідно сумою бюджетних коштів, які планується за цим Законом профінансувати у 2020 р.

У зв'язку із цим Л. Я. Бенюк зауважила, що бюджетна децентралізація освіти виявляється не лише у фінансовій самостійності, а й у чіткому визначенні видаткових повноважень місцевих органів влади із закріпленням відповідальності за надання конкретних видів послуг та усуненні дублювання повноважень органів влади різних рівнів [9, с. 122]. Це є вкрай важливим, оскільки сучасні проблеми фінансування освіти викликані не лише неефективним використанням бюджетних коштів, традиційним фінансуванням не стільки освіти, скільки закладів освіти, а й неефективною структурою видатків бюджету, що щороку зазнає змін.

Видатки відповідних бюджетів на ПЗСО здійснюються як за рахунок загального фонду відповідного бюджету, так і за рахунок спеціального фонду.

Зокрема, відповідно до ч. 4 ст. 13 БК України, власні надходження бюджетних установ включаються до спеціального фонду бюджету. Особливістю видатків спеціального фонду відповідного бюджету на загальну середню освіту є те, що власні надходження закладів загальної середньої освіти не можуть розміщуватися на депозитах, оскільки до закладів, які можуть отримувати надходження від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право (підгрупа 3 другої групи власних надходжень), віднесено лише «заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти» (ч. 4 ст. 13 БК України) [13]. Проте при розширенні фінансової автономії закладів загальної середньої освіти право розміщення власних надходжень на депозитах доцільно надати і їм. Особливо зважаючи на те, що, відповідно до ч. 12 ст. 78 Закону України «Про освіту», «заклади освіти мають право отримувати фінансування різних видів та з різних джерел, не заборонених законодавством. Державні і комунальні заклади освіти мають право розміщувати власні надходження на поточних рахунках, тимчасово вільні кошти – на депозитах у банках державного сектору, а також самостійно розпоряджатися надходженнями від зазначених коштів з метою провадження діяльності, передбаченої установчими документами» [131].

Інші види власних надходжень заклади середньої освіти мають право отримувати, проте із джерел фінансування суб'єктів освітньої діяльності, які визначені в ч. 9 ст. 79 Закону України «Про освіту» [131], і, згідно з ч. 4 ст. 13 БК України, можуть спрямовувати (з урахуванням ч. 9 ст. 52 БК України) на: «покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи); організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи); утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи); ремонт, модернізацію чи придбання нових

необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи); господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи); організацію основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1 та 3 другої групи); виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи) [13].

2.2. Правове регулювання міжбюджетних трансфертів з державного бюджету до місцевих бюджетів на здійснення видатків, які визначаються функціями держави у сфері загальної середньої освіти

Міжбюджетний трансферт є формою переміщення як видатків, так і коштів на їх реалізацію. Відповідно до п. 32 ч. 1 ст. 2 БК України, «міжбюджетні трансферти» – це кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого [13]. Вони здійснюються у формі дотації або субвенції. Лише субвенція є передачею коштів на визначену мету. Так, згідно з п. 48 ч. 1 ст. 2 БК України, «субвенції – міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про надання субвенції» [13].

Питанню видів міжбюджетних трансфертів, що надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам на освітні потреби, присвячена ст. 97 БК України, в якій визначено, що до таких належить: освітня субвенція (п. 6 ч 1 ст. 97 БКУ); додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я (п. 4-2 ч. 1 ст. 97 БКУ); ⁶⁻¹) субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами (п. 6-1 ч. 1 ст. 97 БКУ); а також можуть бути встановлені інші додаткові дотації та інші субвенції (п. 12 ч. 1 ст. 97 БКУ) [13].

БК України містить положення, що чітко визначають вимоги лише щодо

надання освітньої субвенції, відповідно до якої відбувається передача коштів державного бюджету до місцевих бюджетів для здійснення основних видатків на загальну освіту, що закріплено, зокрема, у ст. 94, 97, 103-2, 108 БК України [13].

У ч. 3 ст. 79 Закону України «Про освіту» передбачено, що «фінансування освітньої діяльності з державного бюджету може здійснюватися шляхом надання освітніх субвенцій, які, відповідно до БК України та закону про Державний бюджет України на відповідний рік можуть спрямовуватися на: здобуття ПЗСО; здобуття професійної (професійно-технічної) освіти; здобуття освіти на інших рівнях освіти; здобуття спеціалізованої освіти; здобуття позашкільної освіти; здобуття освіти особами з особливими освітніми потребами; підвищення кваліфікації педагогічних працівників; інші цілі» [131]. Таким чином, на сьогодні законодавчо закріплений пріоритет здійснення видатків на ПЗСО, у тому числі шляхом доведення субвенцій з огляду не на форму закладу ПЗСО (функціональну складову), а на забезпечення змістовної складової ПЗСО – здобуття ПЗСО певного типу, рівня, форми, обсягу освітніх послуг, надання яких забезпечують заклади ПЗСО. Відповідно в БК України має бути закріплено назву видатків, як таких, що здійснюються не на користь закладів ПЗСО, а на здобуття ПЗСО. що має супроводжуватися внесенням відповідних змін до БК України. Це також потрібно враховувати при розмежуванні видатків на ПЗСО між бюджетами та при справедливому розподілі міжбюджетних трансфертів за умов усунення дублювання цілей надання бюджетних асигнувань.

Зважаючи на те, що останні три роки відбувається впровадження ряду освітніх реформ, потрібне належне матеріально-технічне забезпечення, яке фінансується за кошти Державного бюджету України, що доводяться у формі цільових субвенцій до місцевих бюджетів, додаткової дотації та інших коштів, а також відбувається стимулювання залучення коштів з інших, у тому числі приватних, джерел. При цьому перелік субвенцій збільшується.

Так, відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік», було профінансовано шість видів цільових субвенцій у сфері освіти:

- Освітня субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам (2211190);
- Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» (2211230);
- Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами (2211220);
- Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на створення та ремонт існуючих спортивних комплексів при загальноосвітніх навчальних закладах усіх ступенів (2211240);
- Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію заходів, спрямованих на підвищення якості освіти (2211250);
- Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на модернізацію та оновлення матеріально-технічної бази професійно-технічних навчальних закладів (2211210) [113].

У свою чергу, Законом України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» заплановано профінансувати видатки, що реалізуються у формі таких цільових субвенцій:

- Освітня субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам (2211190);
- Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» (2211230);
- Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами (2211220);
- Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію програми «Спроможна школа для кращих результатів» (2211260);
- Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на створення навчально-практичних центрів сучасної професійної (професійно-технічної) освіти (2211210);

– Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на покращення соціального захисту окремих категорій педагогічних працівників закладів загальної середньої освіти (2211270) [114].

Таким чином, субвенції за кодами 2211240 та 2211250 були актуальними в 2019 р.й не набули продовження в наступному бюджетному періоді, проте в 2020 р. закріплено нові субвенції за кодами 2211260 та 2211270.

Крім цього, в БК України передбачено, що з державного бюджету місцевим бюджетам надається додаткова дотація на здійснення переданих з нього видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я.

Вважаємо, що доцільно провести правовий аналіз міжбюджетних трансфертів, що доводяться з державного бюджету до місцевих бюджетів для реалізації функції освітньої держави.

1. Освітня субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам (2211190).

З 2015 р. в практику бюджетного фінансування освіти було впроваджено використання такого нового бюджетного інструменту, як міжбюджетний трансферт з державного бюджету до місцевих бюджетів у вигляді субвенцій на освітні потреби. До запровадження механізму освітньої субвенції переважна частина видатків на освіту (а це близько 72%) здійснювалися за кошти місцевих бюджетів.

Оскільки цілями надання освітньої субвенції є забезпечення функціонування закладів загальної середньої освіти із надання освітніх послуг відповідного рівня, а також фінансове забезпечення інших пов'язаних із цим суспільних потреб, і зважаючи на те, що різні види таких закладів закріплені за рівними рівнями бюджетів, відповідно до ч. 2 ст. 103-2 БК України, «у законі про Державний бюджет України затверджуються обсяги освітньої субвенції окремо для бюджету Автономної Республіки Крим, обласних і районних бюджетів, міських (міст Києва та Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад» [13].

Освітня субвенція є найбільшою за обсягом серед інших видів міжбюджетних

трансферів на потреби загальної середньої освіти і спрямовується на оплату праці педагогічного персоналу сфери ПЗСО.

Відповідно до ч. 3 ст. 103² БК України, освітня субвенція «розподіляється між відповідними бюджетами на основі формули, яка розробляється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері освіти, та затверджується Кабінетом Міністрів України і має враховувати, зокрема, такі параметри: 1) кількість учнів закладів загальної середньої освіти, учнів, які здобувають ПЗСО в закладах професійної (професійно-технічної) освіти державної та комунальної власності, студентів, які здобувають ПЗСО в закладах фахової передвищої освіти і коледжах державної та комунальної власності, у міській та сільській місцевості, гірських населених пунктах; 2) розрахункова наповнюваність класів; 3) навчальні плани» [13].

Кошти освітньої субвенції розподіляються між відповідними бюджетами на основі формули, яка розробляється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері освіти, та затверджується Кабінетом Міністрів України. Так, В. Войтов ще в 2003 р. зробив системний аналіз формули розподілу освітньої субвенції. Основні рекомендації, що висловлювали дослідники щодо цього виду субвенції, стосувалися збільшення фінансування [167; 52].

На сьогодні Формула розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1088 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 19.02.2020 № 114), в п. 2 якої закріплено, що «розподіл обсягу освітньої субвенції між місцевими бюджетами здійснюється на підставі: 1) розрахункового показника фінансового нормативу бюджетної забезпеченості; контингенту учнів усіх типів закладів загальної середньої освіти станом на 5 вересня року, що передує плановому бюджетному періоду; 2) контингенту учнів групи VI станом на 1 січня року, що передує плановому бюджетному періоду, та контингенту студентів групи VII станом на 1 жовтня року,

що передує плановому бюджетному періоду; 3) навчального плану; 4) заробітної плати вчителя; 5) коригуючих коефіцієнтів» [127].

Ця Формула розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами містить закріплення власне Формули, визначення понять, які застосовуються в розрахунках, а також показники розрахункової наповнюваності класів учнями за певними групами. Вона застосовується з 1 січня 2018 р. [127]. Важливими складовими Формули, що застосовуються в розрахунках, є фінансові нормативи, зокрема:

1) фінансовий норматив бюджетної забезпеченості – обсяг коштів, необхідний для забезпечення педагогічної складової навчального процесу учня початкової школи (1–4 класи) у закладі загальної середньої освіти міста обласного значення – обласного центру, якому не надано статусу гірського;

2) фінансовий норматив бюджетної забезпеченості одного інклюзивно-ресурсного центру – обсяг коштів, необхідний для забезпечення педагогічної складової корекційного процесу в інклюзивно-ресурсному центрі під час надання психолого-педагогічних та корекційно-розвиткових послуг [127].

Варто зазначити, що в п. 10 Прикінцевих положень до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» перед Кабінетом Міністрів України поставлене завдання «до 1 лютого 2020 року опрацювати питання щодо збільшення освітньої субвенції, здійснивши її розподіл між місцевими бюджетами з урахуванням уточненого параметра кількості учнів усіх типів закладів загальної середньої освіти станом на 5 вересня 2019 р. та забезпечивши внесення відповідних змін до формули розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами» [114].

Зазначена Формула розподілу переглядається щорічно, виходячи з кількості здобувачів освіти на певній території та розрахункової наповнюваності класів. Основною метою її використання є створення стимулів до оптимізації мережі закладів загальної середньої освіти на рівні окремих адміністративно-територіальних одиниць та територіальних громад, оскільки місцеві органи влади змушені фінансувати витрати на оплату праці педагогічного персоналу в частині, що не

покривається коштами освітньої субвенції, тобто за рахунок місцевого бюджету.

Відповідно до ст. 97 та 103-2 БК України, Кабінетом Міністрів України затверджено Постанову «Деякі питання надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам», у п. 2 якої закріплено дозвіл здійснювати протягом бюджетного періоду видатки закладів освіти, що визначені в ст. 103-2 БК України, одночасно з державного та місцевих бюджетів та/або одночасно з різних місцевих бюджетів [30]. Це дає можливість компенсаторно з місцевих бюджетів виділяти кошти на видатки, що, згідно з БК України, мають здійснюватися з Державного бюджету, у зв'язку із цим не виникатимуть порушення бюджетного законодавства, що закріплені в п. 29 ч. 1 ст. 116 БК України, а саме «здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України» [13]. Відповідно до Порядку, за умов надання освітньої субвенції вона спрямовується на оплату праці з нарахуваннями педагогічних працівників таких типів закладів та установ освіти: 1) початкові школи, гімназії, ліцеї (крім дошкільних підрозділів (відділень, груп); 2) спеціальні школи, санаторні школи; 3) спеціалізовані мистецькі школи (школи-інтернати), школи-інтернати (ліцеї-інтернати) спортивного профілю, військові (військово-морські) ліцеї, ліцеї з посиленою військово-фізичною підготовкою, наукові ліцеї, наукові ліцеї-інтернати, гімназії та ліцеї, у складі яких є інтернати з частковим або повним утриманням учнів; 4) дитячі будинки, навчально-реабілітаційні центри, інклюзивно-ресурсні центри; 5) заклади професійної (професійно-технічної) освіти державної та комунальної власності в частині забезпечення видатків на здобуття ПЗСО, а саме на оплату праці з нарахуваннями викладачів, які викладають предмети згідно з Державним стандартом базової і ПЗСО, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 23.11.2011 № 1392 [117]; 6) заклади фахової передвищої освіти і коледжі державної власності, фінансове забезпечення яких з 01.01.2018 здійснюється з місцевих бюджетів, та заклади фахової передвищої освіти і коледжі комунальної власності в частині

забезпечення видатків на здобуття ПЗСО, а саме на оплату праці з нарахуваннями викладачів, які викладають предмети згідно з Державним стандартом базової і ПЗСО, затвердженим постановою Уряду від 23.11.2011 № 1392 [30].

Залишки коштів за субвенцією на кінець бюджетного періоду відповідно до п. 2 зазначеного Порядку зберігаються на рахунках відповідних місцевих бюджетів і використовуються у наступному бюджетному періоді з урахуванням цільового призначення субвенції та на оновлення матеріально-технічної бази закладів та установ освіти, зазначених у цьому пункті. Залишки можуть спрямовуватися насамперед на такі видатки: 1) придбання шкільних автобусів для перевезення дітей із закладів загальної середньої освіти, які будуть оптимізовані (об'єднані/реорганізовані); 2) оновлення навчальної та матеріально-технічної бази закладів загальної середньої освіти, які оптимізовані/об'єднані/реорганізовані або які повністю укомплектовані і до яких будуть довозитися учні закладів загальної середньої освіти; 3) придбання підручників і посібників (у тому числі електронних) для закладів освіти; 4) оснащення закладів освіти засобами навчання з фізики, хімії, біології, географії, математики навчальними комп'ютерними комплексами з мультимедійними засобами навчання (інтерактивна дошка, інтерактивна панель із вмонтованим комп'ютером, мультимедійний проєктор, під'єднаний до комп'ютера вчителя, учнівське комп'ютерне обладнання, програмне забезпечення, комутаційне обладнання тощо), навчальним обладнанням і методичним забезпеченням для початкової школи; 5) здійснення заходів, пов'язаних із забезпеченням пожежної безпеки; 6) підключення закладів освіти до інтернету, насамперед у сільській місцевості; 7) будівництво нових туалетних приміщень і реконструкцію, капітальний та поточний ремонт туалетних приміщень закладів загальної середньої освіти, в яких початкову освіту здобувають не менше 20 осіб, їх облаштування санітарно-гігієнічним обладнанням та розроблення відповідної проектної документації [30]. Субвенція може спрямовуватися на здійснення заходів з оптимізації мережі зазначених закладів та установ освіти.

Невитрачені кошти освітньої субвенції залишається також у одержувача бюджетних коштів – одержувача субвенції, проте в п. 3-3 Порядку передбачено, що «у разі встановлення контролюючими органами або судом факту використання одержувачем коштів субвенції з порушенням вимог законодавства, зокрема вимог щодо подання ним достовірної інформації про контингент учнів, кошти в сумі, що використані з таким порушенням, протягом одного місяця повертаються до відповідного місцевого бюджету, надання бюджетних коштів одержувачу припиняється і не надається протягом наступного бюджетного періоду» [101]. Зокрема, не допускається спрямування освітньої субвенції на: закупівлю товарів, робіт і послуг, які безпосередньо не пов'язані з оплатою видатків, зазначених у п. 3 цих Порядку та умов; оплату посередницьких послуг; здійснення заходів, метою яких є отримання прибутку; на фінансування закладів загальної середньої освіти (крім закладів початкової школи та приватних закладів загальної середньої освіти), кількість учнів у яких становить менше 25 осіб (п. 3-3 Порядку) [101].

У складі зазначеної освітньої субвенції передбачено також резерв коштів, обсяг якого не може перевищувати 1 відсотка загального обсягу субвенції (абз. 2 ч. 3 ст. 103-2 БК України) [13]. Саме Кабінет Міністрів України здійснює розподіл резерву освітньої субвенції та може визначати напрями використання таких коштів.

На доповнення до положень БК України в ст. 18 Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» закріплено, що Кабінету Міністрів України надається право «здійснювати розподіл резерву коштів освітньої субвенції та перерозподіл такої субвенції між місцевими бюджетами. При розподілі резерву освітньої субвенції для бюджету Балтської міської об'єднаної територіальної громади Одеської області враховуються особливості утворення такої громади як об'єднаної територіальної громади з адміністративним центром у місті обласного значення і застосовується формульний розрахунок освітньої субвенції як для бюджетів об'єднаних територіальних громад із зазначенням відповідного рівня бюджету» [114].

2. Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» (2211230).

Третій рік поспіль відбувається впровадження засад Концепції реалізації державної політики у сфері реформування загальної середньої освіти «Нова українська школа» на період до 2029 р., схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.12.2016 № 988-р (Концепції «Нова українська школа») [58], що супроводжується наданням з Державного бюджету України місцевим бюджетам цільового міжбюджетного трансферту з метою налагодження належного матеріально-технічного забезпечення ЗЗСО, що здійснюється за кошти цільової субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти.

Прийняття Концепції та запровадження субвенції було частково зумовлено хронічним недофінансуванням сектору ПЗСО, тим, що не всі громадяни України мали рівний доступ до якісної освіти, що гарантований державою, «школа відтворює бідність: діти з незаможних родин мають гірші шанси здобути гарну освіту і піднятися соціальною драбиною» [58]. Як зазначає Г. М. Александрова, «замість створення рівних умов доступу до освіти за рахунок бюджетного вирівнювання, наявна непослідовність у державній політиці поглиблює нерівність і обмежує шанси менш забезпечених родин надати своїм дітям якісну освіту. Через непрозорість механізмів залучення батьківських коштів створюється напружена ситуація всередині батьківських колективів закладів освіти. Діти батьків, які активно фінансують заклад з власних джерел, отримують привілеї у навчанні» [3, с. 68].

У свою чергу, Т. В. Якимчук визнає, що «забезпеченість українських шкіл сучасними засобами навчання становить ледь третину від реальної потреби. Розподіл фінансових потоків між школами залежить від кількості учнів, що там навчаються, при цьому не враховуються інші важливі критерії: приміром, стан приміщень закладів освіти» [177].

На ще одну проблему досить влучно вказують Ю. Луковенко та А. Копець – «справжньою причиною негараздів в освіті є те, що в управлінні освітою склався порядок формування дефіцитного бюджету, який призводить до низької фінансової дисципліни і розмитості відповідальності за виконання бюджету» [69]. Такі зміни покликані зупинити негативні тенденції із порушення права на рівний доступ до якісної освіти, гарантованої державою, мають бути націлені на перетворення української школи на «важіль соціальної рівності та згуртованості, економічного розвитку і конкурентоспроможності України» [58].

Цей вид субвенції не врегульований БК України, а розподіл обсягу субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» у 2020 р. затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12.02.2020 № 105 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 29.04.2020 № 325) [110].

Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 04.04.2018 № 237 (зі змінами) [31]. Так, Постановою Кабінету Міністрів України від 29.04.2020 № 325 [110] були внесені зміни до Порядку, згідно з якими підвищення кваліфікації педагогічних працівників та проведення супервізії зупинено до 01.01.2020.

До особливостей правового регулювання вказаної субвенції можна віднести таке:

1) Міністерство освіти і науки забезпечує погодження розподілу обсягу субвенції, передбаченого п. 2 цієї постанови, з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету; Міністерство фінансів України вносить після зазначеного погодження відповідні зміни до розпису державного бюджету;

2) розподіл субвенції між обласним бюджетом, бюджетами районів, міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад здійснюють обласні

державні адміністрації (п. 3 Постанови КМУ № 237) [31];

3) закупівля засобів навчання та обладнання для навчальних кабінетів початкової школи (або структурних підрозділів інших закладів освіти, що забезпечують здобуття початкової освіти) і їх доставка здійснюються на засадах співфінансування: а) для закладів, розташованих у м. Києві, містах обласного значення та в об'єднаних територіальних громадах з адміністративним центром у місті обласного значення, а також фінансування яких здійснюється з обласного бюджету, не більш як 70% – за рахунок субвенції та не менш як 30% – за рахунок коштів місцевих бюджетів; б) для закладів, розташованих у районах та в об'єднаних територіальних громадах, не більш як 90% – за рахунок субвенції та не менш як 10% – за рахунок коштів місцевих бюджетів; в) для закладів, розташованих у селах (селищах), що мають статус гірських населених пунктів, та в населених пунктах, розташованих на лінії зіткнення, не більш як 95% – за рахунок субвенції та не менш як 5% – за рахунок коштів місцевих бюджетів (п. 3 Постанови КМУ № 237) [31];

4) джерелами співфінансування коштів місцевих бюджетів не можуть бути міжбюджетні трансферти з державного бюджету місцевим бюджетам (п. 3 Постанови КМУ № 237) [31].

Варто зауважити, що на сьогодні бюджетним законодавством не визначено поняття та конкретні джерела такого співфінансування (власні чи закріплені доходи місцевих бюджетів); не врегульовано механізм спрямування субвенції в разі недотримання місцевими органами виконавчої влади/органами місцевого самоврядування умов співфінансування, не врегульовано можливість одержання коштів таких субвенцій приватними та корпоративними закладами ПЗСО.

За підсумками 2019 р., на фінансування субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» було передбачено 1 061 912,5 тис. грн.

Відповідно до п. 4 Постанови Кабінету Міністрів України № 237, субвенція спрямовується на:

1) закупівлю: а) засобів навчання та обладнання, у тому числі комп'ютерного та сучасних меблів, для навчальних кабінетів початкової школи (зокрема для закладів загальної середньої освіти, наведених в абзаці третьому цього підпункту); б) навчально-методичної та навчальної літератури, зошитів з друкованою основою, у тому числі їх електронних версій та з аудіосупроводом, обладнання та інвентарю для фізкультурно-спортивних приміщень для закладів загальної середньої освіти, що є учасниками всеукраїнського експерименту за темою «Розроблення і впровадження навчально-методичного забезпечення початкової освіти в умовах реалізації Державного стандарту початкової загальної середньої освіти»; в) засобів захисту учасників освітнього процесу в закладах загальної середньої освіти під час карантину;

2) підвищення кваліфікації: а) директорів, заступників директорів з навчально-виховної (навчальної, виховної) роботи, до посадових обов'язків яких належать питання початкової освіти, за напрямками: організація інклюзивного навчання; впровадження діяльнісних, зокрема ігрових, методів навчання; б) вчителів початкової школи (у тому числі вчителів класів (груп), в яких діти навчаються мовами національних меншин) за напрямками: здійснення формувального оцінювання учнів; впровадження діяльнісних, зокрема ігрових, методів навчання; конструювання та розроблення навчальних програм; організація інклюзивного навчання; в) вчителів, які викладають один чи декілька навчальних предметів (інтегрованих курсів) румунською або угорською мовами; г) асистентів вчителів початкової школи; д) вчителів іноземних мов (англійська, німецька, французька), які навчатимуть учнів початкової школи [31];

4) підвищення кваліфікації вчителів, які забезпечують здобуття учнями 5–11 (12) класів закладів загальної середньої освіти, відповідно до нових методик згідно з Концепцією «Нова українська школа» [58] за напрямками, визначеними п. 15 Порядку підвищення кваліфікації педагогічних і науково-педагогічних працівників, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.08.2019 № 800 «Деякі

питання підвищення кваліфікації педагогічних і науково-педагогічних працівників». На 2020 р. було визначено три пріоритетні напрями спрямування коштів: придбання дидактичних матеріалів, сучасних меблів, комп'ютерного обладнання, мультимедійного контенту та музичних інструментів [90, с. 53].

3. Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами (2211220).

Законом України «Про освіту» гарантовано право на освіту осіб з особливими освітніми потребами (далі – ООП), зокрема ст. 20 «Інклюзивна освіта» та 19 «Освіта осіб з особливими освітніми потребами».

У 2017 р. запроваджено субвенцію з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, кошти якої спрямовуються, зокрема, на проведення (надання) додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг) та придбання спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку, що дають змогу опанувати навчальну програму, для осіб з особливими освітніми потребами, які здобувають освіту в інклюзивних класах (групах) закладів дошкільної, загальної середньої та професійної (професійно-технічної) освіти. Таким чином, вказана субвенція лише частково спрямовується на здійснення видатків Державного бюджету України на загальну середню освіту. Останніми роками в Україні відбувається значне збільшення кількості учнів (у 4,5 рази), які отримують освіту в інклюзивних класах закладів загальної середньої освіти. У 2020 р. сума цієї субвенції становила 504 458,3 тис грн [90, с. 58].

З метою розширення можливостей осіб з особливими освітніми потребами, зокрема осіб з інвалідністю, у липні 2019 р. Кабінетом Міністрів України затверджено Порядок організації інклюзивного навчання у закладах професійної (професійно-технічної) освіти, а також уперше виділено фінансування на придбання спеціальних корекційних засобів і обладнання для забезпечення освітнього процесу.

Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим

бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 14.02.2017 № 88 [104], яким передбачено, що головним розпорядником субвенції є МОН, а розпорядниками субвенції за місцевими бюджетами є структурні підрозділи з питань освіти і науки місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, які визначаються рішенням відповідної місцевої ради про такий бюджет згідно із законодавством.

Субвенція спрямовується на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, які здобувають освіту в закладах дошкільної освіти (крім закладів дошкільної освіти (ясел-садків) компенсуючого типу, будинків дитини, закладів дошкільної освіти (дитячих будинків) інтернатного типу), закладах загальної середньої освіти (крім спеціальних шкіл, санаторних шкіл, навчально-реабілітаційних центрів), закладах професійної (професійно-технічної) освіти державної та комунальної власності, а саме дітям сліпим та із зниженим зором, глухим та із зниженим слухом, з тяжкими порушеннями мовлення, із затримкою психічного розвитку, з порушеннями опорно-рухового апарату, з порушенням інтелектуального розвитку, із складними порушеннями розвитку (у тому числі з розладами аутичного спектру) (п. 3 Порядку та умов, затверджених Постановою № 88) [104]. За рахунок субвенції здійснюється оплата таких видатків:

– проведення (надання) додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг) (додаток 1), що визначені індивідуальною програмою розвитку, особам з особливими освітніми потребами, які здобувають освіту в інклюзивних класах (групах) закладів дошкільної та загальної середньої освіти, а також особам з особливими освітніми потребами, які у закладах професійної (професійно-технічної) освіти одночасно з набуттям кваліфікацій професійної (професійно-технічної) освіти здобувають загальну середню освіту;

– придбання спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку, що дають змогу опанувати навчальну програму, для осіб з особливими освітніми потребами,

які здобувають освіту в інклюзивних класах (групах) закладів дошкільної, загальної середньої та професійної (професійно-технічної) освіти (не більше 35% загального обсягу субвенції) [104].

Власне питання використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими потребами у 2020 р. врегульоване постановою Кабінету Міністрів України від 26.02.2020 № 152, якою встановлено такі її особливості:

1) саме обласні державні адміністрації розподіляють обсяг субвенції між обласним бюджетом, бюджетами міст обласного значення, районними бюджетами та бюджетами об'єднаних територіальних громад з урахуванням змін до Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, затверджених цією постановою, і розподілу та перерозподілу обсягу субвенції, передбачених додатком до цієї постанови (п. 2 Постанови № 152);

2) Міністерство освіти і науки забезпечує погодження розподілу та перерозподілу обсягу субвенції, передбачених пунктом 1 цієї постанови, з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету; а Міністерство фінансів України забезпечує внесення після зазначеного погодження відповідних змін до розпису державного бюджету [28].

4. Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію програми «Спроможна школа для кращих результатів» (2211260).

Субвенція спрямовується на реалізацію проєктів, пов'язаних із завершенням розпочатих у попередніх періодах робіт з будівництва нових будівель і споруд комунальних ЗЗСО, реконструкцією, капітальним ремонтом існуючих будівель (їх частин), споруд ЗЗСО та (або) формуванням нового освітнього простору.

Умови надання та порядок розподілу обсягу субвенції затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12.02.2020 № 100 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 29.04.2020 № 324). Так, головним розпорядником

субвенції є МОН, а розпорядники субвенції за місцевими бюджетами визначаються рішеннями про такі бюджети відповідно до законодавства. Розподіл обсягу субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію програми «Спроможна школа для кращих результатів», передбаченого п. 2 цієї постанови, здійснюється Міністерством освіти і науки за погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету. Міністерство фінансів України, у свою чергу, вносить після зазначеного погодження відповідні зміни до розпису державного бюджету [32]. Субвенція спрямовується на реалізацію проєктів, пов'язаних із завершенням розпочатих у попередніх періодах будівельних робіт з будівництва нових будівель і споруд комунальних закладів загальної середньої освіти, реконструкцією, капітальним ремонтом існуючих будівель (їх частин), споруд закладів загальної середньої освіти (далі – будівельні роботи) та (або) формуванням нового освітнього простору у закладах загальної середньої освіти, у разі дотримання умов, що закріплені в п. 3 Порядку та умов надання субвенції [32].

На 2020 р. загальний обсяг субвенції затверджено в сумі 2500,0 млн грн, з них: 500,0 млн грн – за загальним фондом; 2000,0 млн грн – за спеціальним фондом [114]. Умови надання субвенції також передбачають засади співфінансування з місцевих бюджетів, визначених п. 4 цих Порядку та умов, при цьому для співфінансування не можуть бути залучені кошти державного фонду регіонального розвитку та міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам як частки [32]. Співфінансування з місцевих бюджетів здійснюється згідно з розписом місцевих бюджетів. За даними ДКСУ, станом на 01.07.2020 загальна сума фактично відкритих асигнувань із загального фонду державного бюджету на цю програму була 150,0 млн грн (30% від річних планованих обсягів) [90, с. 189].

5. Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на створення навчально-практичних центрів сучасної професійної (професійно-технічної) освіти (2211210).

Використання коштів субвенції здійснюється в обов'язі, передбаченому в

Державному бюджеті України на відповідний рік, з урахуванням вимог постанови Кабінету Міністрів України «Про ефективне використання державних коштів» від 11.10.2016 № 710. За результатами поданих заявок від областей комісією, яка була створена МОН, у 2020 р. було відібрано 53 заклади професійно-технічної освіти для створення на їх базі навчально-практичних центрів. Перелік закладів професійної (професійно-технічної) освіти затверджено наказом Міністерства освіти і науки України від 23.04.2020 № 544.

З метою розвитку сучасної професійної (професійно-технічної) освіти було ухвалено постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на створення навчально-практичних центрів сучасної професійної (професійно-технічної) освіти» від 30.11.2016 № 925, якою закріплено умови підвищення рівня професійної підготовки здобувачів професійної (професійно-технічної) освіти завдяки збільшенню бюджетної підтримки [111].

За кошти, виділені Урядом з державного бюджету впродовж 2016–2019 рр. загальним обсягом 250 млн грн, на базі закладів професійної (професійно-технічної) освіти було створено 145 навчально-практичних центрів (НПЦ) з підготовки кваліфікованих робітничих кадрів за рядом актуальних професій для української економіки. Відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік», було затверджено видатки за кодом КПКВК 2211210 «Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на модернізацію та оновлення матеріально-технічної бази професійно-технічних навчальних закладів» у розмірі 50,0 млн грн, кошти було використано фактично на 100% [113].

На 2020 р. було заплановано видатки за кодом КПКВК 2211210 «Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на створення навчально-практичних центрів сучасної професійної (професійно-технічної) освіти» в обсязі 100,0 млн грн. Враховуючи потребу у фахівцях, яку диктує сьогоднішній ринок праці, постановою Кабінету Міністрів України від 12.02.2020 № 104 були внесені зміни до постанови

Кабінету Міністрів України від 30.11.2016 № 925 і затверджено Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на створення навчально-практичних центрів сучасної професійної (професійно-технічної) освіти. Так, на сьогодні субвенція спрямовується на придбання сільськогосподарської, іншої техніки, обладнання, матеріалів та устаткування закладами професійної (професійно-технічної) освіти, на базі яких будуть створені навчально-практичні центри сучасної професійної (професійно-технічної) освіти (далі – навчально-практичні центри), а також на капітальний ремонт (реконструкцію) майстерень, лабораторій, кабінетів, інших навчальних приміщень. Сума коштів, які можуть бути спрямовані для капітального ремонту (реконструкції) закладів професійної (професійно-технічної) освіти, повинна становити не більше 20% загального розміру субвенції. Умовами надання субвенції є: 1) співфінансування не більш як 70% – за рахунок коштів субвенції та не менш як 30% – за рахунок коштів місцевих бюджетів та/або інших джерел, не заборонених законодавством; 2) створення нових чи облаштування існуючих навчально-практичних центрів; 3) належність закладу професійної (професійно-технічної) освіти до об'єктів державної та/або комунальної власності; наявність правовстановлюючих документів на рухоме та нерухоме майно, зокрема будівлі, споруди, земельні ділянки закладу професійної (професійно-технічної) освіти; 4) загальна кількість здобувачів освіти – не менше 400 осіб; 5) створення навчально-практичних центрів за професіями, які належать до пріоритетних галузей економіки регіону, країни; 6) завершення створення навчально-практичних центрів та забезпечення їх подальшої експлуатації (у наступних бюджетних періодах) за рахунок місцевих бюджетів або інших джерел, не заборонених законодавством.

6. Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на покращення соціального захисту окремих категорій педагогічних працівників закладів загальної середньої освіти (2211270).

Субвенція спрямовується на виплату допомоги вчителям, що передбачено постановою Кабінету Міністрів України «Про виплату допомоги вчителям закладів

загальної середньої освіти» від 15.11.2019 № 1028 [107].

Виплата зазначеної допомоги відіграє позитивну роль у стимулюванні праці педагогічних працівників у ЗЗСО, а також частково вирішує фінансове забезпечення деяких категорій працівників, зокрема вчителів ЗЗСО, які мають стаж педагогічної роботи до 10 років. Розмір такої виплати кожній особі становить 10 прожиткових мінімумів для працездатних осіб, визначеного Законом України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» (21,02 тис. грн).

Загальні правові засади порядку перерахування міжбюджетних трансфертів встановлені в ст. 108 БК України, де закріплено, що «міжбюджетні трансферти з державного бюджету місцевим бюджетам перераховуються з рахунків державного бюджету органами Казначейства України бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва і Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення і районним бюджетам, іншим бюджетам місцевого самоврядування, для яких у державному бюджеті визначаються міжбюджетні трансферти» [107]. Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам закріплено лише щодо освітньої субвенції. Так, відповідно до розпису Державного бюджету України органами Казначейства України здійснюється перерахування освітньої субвенції двічі на місяць (ч. 2 ст. 108 БК України), крім того, у ч. 6 ст. 108 БК України закріплено, що особливості розподілу обсягів освітньої субвенції щодо резерву коштів та перерозподілу обсягів таких субвенцій між місцевими бюджетами можуть визначатися законом про Державний бюджет України [13].

Проте відсутні вимоги щодо регулярності здійснення перерахування коштів інших субвенцій, навіть тих, що закріплені в БК України, що може привести до певних порушень щодо черговості, повноти, регулярності, невибірковості тощо стосовно доведення до відповідних місцевих бюджетів коштів Державного бюджету України на здійснення відповідних видатків на потреби загальної середньої освіти. Тому вважаємо, що ч. 2 ст. 108 БК України потрібно доповнити положенням про

регулярність перерахування додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я та субвенції на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами [13]. Також вважаємо за необхідне внесення доповнення до ст. 2 БК України з метою закріплення визначення поняття «дотація» як міжбюджетного трансферту, що надається на безоплатній та безповоротній основі без встановлення напрямів його використання, який має компенсаторний характер або надається у формі фінансової допомоги, розмір і розподіл якого обраховується відповідно до закріплених у законі, нормативно-правовому акті Кабінету Міністрів України чи в рішеннях місцевих рад, що діють у межах їх повноважень, критеріїв; запропоновано закріпити таке поняття в ст. 2 БК України.

Варто також зазначити, що Кабінет Міністрів України за погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету може здійснювати розподіл та перерозподіл обсягів субвенцій та додаткових дотацій з державного бюджету місцевим бюджетам між місцевими бюджетами у межах загального обсягу відповідних субвенцій та додаткових дотацій (ч. 6 ст. 108 БК України) [13]. Однак, здійснення такого розподілу та перерозподілу має здійснюватися з дотриманням конституційних принципів збалансованості та «справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами», що закріплені в ст. 95 Основного Закону [57]. Так, для прикладу у 2020 р. у зв'язку з необхідністю фінансування заходів, спрямованих на подолання пандемії COVID-19, було здійснено перерозподіл видатків державного бюджету, внаслідок якого відбулося зменшення обсягу фінансування сфери освіти. Зокрема, відповідно до положень Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» від 13.04.2020 № 553-IX [109], було скорочено видатки МОН за КВК 220 і КВК 221.

Ще одним важливим питанням видатків на ПЗСО є питання купівлі автобусів для опорних шкіл. Відповіднодо п. 16 Положення про опорний заклад

освіти, «фінансування опорного закладу освіти та його філій здійснюється засновником відповідно до законодавства. Порядок ведення бухгалтерського обліку та діловодства визначається законодавством» [123].

Так, у рамках реалізації принципу рівного доступу до якісної освіти упродовж 2019/2020 н. р. продовжено роботу з розширення мережі опорних закладів освіти – центрів концентрації ресурсів, необхідних для найбільш повного задоволення освітніх потреб здобувачів освіти. Кількість опорних шкіл, починаючи з 2016 р. постійно збільшується і станом на 24.07.2020 досягла 950 опорних закладів та 1435 філій, і відтепер у всіх регіонах України створено мережу опорних шкіл, в яких 425 409 учнів мають змогу здобувати якісну освіту [90, с. 53]. Статус опорної школи передбачає підвезення учнів до школи на автобусах, однак процес повного їх забезпечення автобусами ще триває. Станом на початок 2020 р. мережа ОШ потребувала понад 488 автобусів [90, с. 53]. На закупівлю автобусів спрямовуються кошти освітньої субвенції, проте в 2019 р. за рахунок цільової субвенції «Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію заходів, спрямованих на підвищення якості освіти» було профінансовано придбання шкільних автобусів, обладнаних місцями для дітей з особливими освітніми потребами, на суму 242,14 млн грн [90, с. 179]. Однак, для закупівлі шкільних автобусів також передбачено співфінансування з місцевих бюджетів: 1) не менше 30 % дофінансовують міста обласного значення; 2) не менше 10% – райони та ОТГ; 3) не менше 5% – села (селища), що мають статус гірських, та населені пункти на лінії зіткнення [90, с. 45]. Встановлено також пріоритетність забезпечення автобусами: насамперед шкільними автобусами забезпечуються опорні заклади, школи, що реорганізовані та будуть реорганізовані протягом 2020 р. У другу чергу – школи, де навчаються понад 100 учнів, в яких діти потребують підвезення. Третіми за чергою визначено інші заклади загальної середньої освіти.

У ході аудиту виконання обласних програм «Шкільний автобус» на умовах співфінансування виявляють низку проблем, що впливають на ефективність їх

фінансового забезпечення. До основних проблем можна зарахувати таке: 1) не завершено процес формування мережі опорних шкіл; 2) відсутня нормативно-правова база з питань використання шкільних автобусів та організації підвезення дітей дошкільного віку, учнів шкіл та педагогічних працівників, зокрема: не визначено чітких критеріїв переліку осіб, які потребують відвезення, не врегульовано питання плати за підвезення дітей (осіб), що не підпадають під критерії програм; не визначено виключне коло випадків надання в оренду шкільних автобусів, а також підстав списання застарілих.

Додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я є міжбюджетним трансфертом, що надається відповідно до ч. 1 ст. 96 та ч. 9 ст. 75 БК України [13].

Загальні положення щодо надання додаткових дотацій встановлено в ч. 2 ст. 97 БК України, зокрема: 1) розподіл додаткових дотацій між місцевими бюджетами здійснюється на підставі критеріїв, визначених Кабінетом Міністрів України (ч. 2 ст. 97 БК України); 2) у Державному бюджеті України затверджується обсяг міжбюджетних трансфертів окремо для кожного з відповідних місцевих бюджетів, якщо є підстави для надання та отримання відповідних міжбюджетних трансфертів (ч. 3 ст. 97 БК України) [13].

Спеціальні положення щодо цієї дотації закріплено в ст. 103-6 БК України, де, зокрема, зазначено, що «додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я спрямовується на: 1) видатки закладів освіти, визначених у ч. 1 ст. 103⁻² цього Кодексу (крім видатків на оплату праці з нарахуваннями педагогічних працівників закладів освіти, визначених п. 1-4 ч. 1 ст. 103⁻² цього Кодексу, а також закладів освіти, визначених п. 5 і 6 ч. 1 ст. 103⁻² цього Кодексу, в частині здобуття ПЗСО); 2) видатки закладів охорони здоров'я, визначених у п. 3 ч. 1 ст. 89 та у п. 3 ч. 1 ст. 90 цього Кодексу, на оплату комунальних послуг та енергоносіїв» [13]. Тобто додаткова дотація направляється на ті видатки середньої освіти і охорони здоров'я, які не

фінансуються за рахунок освітньої та медичної субвенцій, а саме: поточні видатки середньої освіти, включаючи заробітну плату непедагогічного персоналу, та оплату енергоносіїв в охороні здоров'я.

Зазначимо, що такі видаткові повноваження, згідно із ст. 89, 90 БК України, покладені на обласні, районні бюджети, бюджети міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад. Таким чином, ця дотація є цільовою, що властиво переважно субвенціям. Однак відмінність у тому, що метазаумовлює не витрачання коштів такого міжбюджетного трансферту, а формування його обсягу. У законі про Державний бюджет України затверджуються обсяги додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я для обласних бюджетів (ч. 2 ст. 103-6 БК України), а вже розподіл додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я здійснюється між місцевими бюджетами у порядку, визначеному обласними державними адміністраціями, за погодженням з Кабінетом Міністрів України та затверджується рішенням про обласний бюджет (ч. 5 ст. 103-6 БК України) [13]. Так, параметри та пропорції розподілу дотації, якими керується Кабінет Міністрів України, закріплені в ч. 3 ст. 103-6 БК України, зокрема:

а) параметри розподілу між обласними бюджетами: «1) кількість населення; 2) надходження доходів місцевих бюджетів області, визначених пунктом 1 частини першої статей 64 і 66 цього Кодексу, за відповідний звітний період року, що передує плановому; 3) приведений індекс відносної податкоспроможності зведеного бюджету області; 4) кількість учнів закладів загальної середньої та професійної (професійно-технічної) освіти» [13];

б) пропорції утримання закладів освіти та охорони здоров'я: «10 відсотків обсягу – пропорційно до питомої ваги кількості наявного населення області станом на 1 січня року, що передує плановому; 40 відсотків обсягу – пропорційно до питомої ваги приведенного індексу відносної податкоспроможності зведеного бюджету

області;50 відсотків обсягу – пропорційно до питомої ваги кількості учнів закладів загальної середньої та професійної (професійно-технічної) освіти станом на 1 січня року, що передує плановому»[13].

На сьогодні розподіл додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я між місцевими бюджетами у 2020 р. закріплено Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18.12.2019 № 1327-р [133]. Практика розподілу її обласними державними адміністраціями в 2018 та 2019 рр. показала певні ризики і, як зазначає Я. Казюк, певну упередженість:«...протягом січня-березня об'єднані територіальні громади окремих областей з метою недопущення заборгованості із заробітної плати та енергоносіїв закладів середньої освіти та охорони здоров'я і уникнення соціальної напруги у бюджетній сфері змушені були спрямовувати на ці цілі лише власні ресурси, оскільки їм не була розподілена додаткова дотація. Це обумовило напруженість бюджетів та значно послабило їх фінансову спроможність» [46].

З огляду на принцип справедливості і неупередженості бюджетної системи України, що закріплений уст.7 БК України [13], та необхідність реалізувати делеговані видаткові повноваження, зокрема у сфері загальної середньої освіти, усі обласні, районні бюджети, бюджети міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад повинні мати закріплене в ст.103-6 право на отримання частини додаткової дотації, а саме варто закріпити, що на рівні області формується резерв коштів цієї дотації в розмірі 15% загального її обсягу, що передбачений для області,а 85% коштів розподіляються між усіма відповідними бюджетами за чіткою формулою, що має відповідати тій, якою керується Уряд.

Крім того, відповідно до ч.9 ст.75 БК України у триденний строк з дня доведення Міністерством фінансів України визначених проєктом закону про Державний бюджет України у другому читанні показників міжбюджетних відносин Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні державні адміністрації доводять виконавчим органам міських (міст республіканського Автономної

Республіки Крим та обласного значення) рад та виконавчим органам рад відповідних об'єднаних територіальних громад, районним державним адміністраціям відповідні обсяги, зокрема додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я [13].

Таким чином, з 2015 р., відповідно до змін до БК України та на підставі прийняття інших актів бюджетного законодавства, було запроваджено нові види субвенцій та дотацій на потреби ПЗСО, лише дві з яких закріплені в БК України (освітня субвенція; додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я; субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами), а тому можуть бути визначні як постійні, а інші – впроваджені актами Уряду, і є тимчасовими, такими, видатки на які зумовлені відповідними державними програмами та проектами, тобто тимчасовими завданнями держави.

Проблемою є також те, що обсяги субвенцій не задовольняють потреб виконання відповідних програм, потребують залучення на умовах співфінансування видатків місцевих бюджетів на освіту в значних обсягах, а розрахунок субвенцій є складним і таким, що не враховує всіх нюансів, що мають місце в тих чи інших регіонах (гірська місцевість, навчання мови національної меншини чи корінних народів тощо). Недоліком освітньої субвенції є те, що вона може бути скерована лише на оплату поточних видатків навчальних закладів, а на потреби капітальних видатків може бути використана лише за умови задоволення в повному обсязі потреби в поточних видатках на бюджетний період та за умови відсутності простроченої бюджетної заборгованості за захищеними видатками [9, с. 125]. Також обов'язок здійснення співфінансування в певному пропорційному розмірі за обов'язкового погодження такого рішення відповідною місцевою радою на етапі планування видатків Державного бюджету України та місцевих бюджетів має бути закріплений у БК України.

Так, відповідно до ст. 101 БК України Верховна Рада Автономної Республіки

Крим та місцеві ради можуть передбачати у відповідних бюджетах такі види міжбюджетних трансфертів:

1) субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування;

4) субвенції на виконання інвестиційних проектів, у тому числі на будівництво або реконструкцію об'єктів спільного користування;

5) дотації та інші субвенції.

Умови надання субвенцій, зазначених у цій частині статті, визначаються відповідним договором сторін, якщо інше не встановлено цим Кодексом.

Щодо міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами на потреби повної загальної середньої освіти, то загальні правові підстави їх здійснення врегульовані передусім ст. 101 БК України, в якій, зокрема, передбачено:

1) види субвенцій та дотацій, перелік яких не є вичерпним; 2) види субвенцій та дотацій (міжбюджетних трансфертів) передбачаються у відповідних місцевих бюджетах; 3) «умови надання субвенцій, зазначених у цій частині статті, визначаються відповідним договором сторін, якщо інше не встановлено цим Кодексом» [13]. У БК України відсутні положення, якими було б врегульовано питання укладення договору між місцевими радами, однак у цьому випадку вони укладаються на підставі положень Закону України «Про співробітництво територіальних громад» від 17.06.2014 № 1508-VII [138], в якому передбачено, що однією з форм співробітництва є спільне фінансування (утримання) суб'єктами співробітництва підприємств, установ та організацій комунальної форми власності – інфраструктурних об'єктів, здійснюється на підставі договору, який укладається на підставі рішень відповідних рад їх керівниками.

Проте, відповідно до ч. 2 ст. 97 БК України, «порядок та умови надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам визначаються Кабінетом Міністрів України» [13], тобто, якщо міжбюджетні трансферти між місцевими бюджетами надаються як такі, що пов'язані з наданням з державного бюджету

України відповідної субвенції, то додаткові спеціальні умови та обмеження щодо здійснення таких міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами визначаються у відповідних порядках Урядом. Зокрема, відповідно до п. 8 Порядку та умов надання освітньої субвенції, що затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 № 6, «відповідні місцеві ради мають право: передавати кошти субвенції та залишки субвенції минулих років у вигляді міжбюджетного трансферту іншим місцевим бюджетам» [101]. Аналогічне положення містить також п. 12 Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами [104].

А якщо міжбюджетний трансферт на потреби освіти між місцевими бюджетами здійснюється з метою виконання відповідних місцевих програм (проєктів), не пов'язаний із залученням коштів з державного бюджету України, то умови надання субвенцій визначаються відповідним договором сторін (місцевих рад). Однак, зважаючи на відсутність у БК України положень про процедуру укладання договору між місцевими радами, вважаємо за доцільне внести зміни до ст. 101 і викласти частину 4 в такій редакції: «Умови надання субвенцій, зазначених у цій частині статті, визначаються відповідним договором сторін, якщо інше не встановлено цим Кодексом, що укладається в порядку, передбаченому Законом України «Про співробітництво територіальних громад».

2.3. Правове регулювання планування та виконання бюджету за видатками на повну загальну середню освіту

В основу прогнозування та планування видатків на загальну середню освіту закладають чіткі статистичні показники, що є основними параметрами формули розподілу освітньої субвенції, враховується динаміка щодо загальної кількості учнів, затверджені фінансові нормативи, стан виконання зареєстрованих бюджетних зобов'язань попереднього бюджетного періоду та інші важливі показники.

На сьогодні спостерігається позитивна динаміка щодо загальної кількості учнів, які здобувають освіту в ЗЗСО з денною формою навчання: «За шість останніх років (2014–2020 рр.) кількість учнів збільшилася на 10,7%. Натомість зменшилася на 41,3% кількість учнів, які навчаються у вечірніх школах, що пов'язано, у першу чергу, із тим, що Законом України «Про освіту» не передбачено такого типу закладу загальної середньої освіти як вечірня школа. Однак, закріплено право здобувачів освіти здобувати освіту у різних її формах, зокрема вечірньою, а також поєднувати їх» [90, с. 29]. З прийняттям Закону України «Про повну загальну середню освіту» ситуація має змінитися, оскільки в статистичних показниках враховуватимуться ті здобувачі ПЗСО, які здобувають її, навчаючись узакладах професійної (професійно-технічної), фахової передвищої чи вищої освіти, що провадить освітню діяльність на певному рівні (рівнях) ПЗСО.

Найбільша кількість учнів денних ЗЗСО у міській місцевості в Дніпропетровській області та в місті Києві, у сільській – у Закарпатській та Львівській областях. Найменша кількість учнів у містах у Чернівецькій області, у селах – у Сумській області (без урахування Донецької й Луганської областей) [90, с. 29].

Щодо кількості педагогічних працівників у ЗЗСО, які викладають окремі предмети, «в період 2014–2020 рр. спостерігається стабільно негативна тенденція – кількість педагогічних працівників зменшилася на 6,4% порівняно з 2014/2015 н. р. Проте кількість педагогічних працівників вікової категорії понад 60 років, які викладають окремі предмети в ЗЗСО, зросла на 40,9%, від 55 до 60 років – на 3,5%, а кількість педагогів молодше 50 років поступово зменшується» [90, с. 45].

Питання планування обсягів видатків відповідних бюджетів та, зокрема, міжбюджетних трансфертів на потреби ПЗСО є предметом правового регулювання передусім інституту бюджетного права, що є складовою бюджетного права, та врегульований БК України. З огляду на стадії бюджетного процесу, що закріплені в ст. 19 БК України [13], потрібно розглядати окремо:

1) прогнозування обсягу видатків та відповідних бюджетних призначень на потреби ПЗСО, що виявляється в таких підстадах:

a) розробка Міністерством фінансів України та у визначені ним терміни доведення до головних розпорядників коштів державного бюджету інструкцій з підготовки пропозицій до Бюджетної декларації та орієнтовних граничних показників видатків державного бюджету на потреби ПЗСО з державного бюджету на середньостроковий період (ч. 5 ст. 33 БКУ) [13];

b) підготовки пропозицій до Бюджетної декларації МОН як головним розпорядником бюджетних коштів державного бюджету, що спрямовуються на видатки на ПЗСО та до місцевих бюджетів як міжбюджетні трансферти (а також іншими головними розпорядниками бюджетних коштів, які мають у підпорядкуванні спеціалізовані заклади ПЗСО) (прогнозу місцевого бюджету) щодо обсягу видатків (формування в цей самий час проєктів відповідних бюджетних програм), у тому числі щодо обсягів міжбюджетних трансфертів (ч. 3 ст. 20, ч. 5 ст. 33 БКУ) [13];

c) на основі аналізу пропозицій головних розпорядників коштів державного бюджету (зокрема МОН) Міністр фінансів України приймає рішення про включення їх до Бюджетної декларації (ч. 5 ст. 33 БКУ) [13];

d) складання Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) – Мінфін (місцеві фінансові органи) (ч. 9 ст. 20, ч. 2 ст. 32, 33 БКУ) [13];

e) схвалення Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) та доведення її до Верховної Ради України (місцевої ради), які можуть надати свої пропозиції (ст. 33 БКУ) [13];

2) планування обсягу видатків та відповідних бюджетних призначень на потреби ПЗСО, що виявляється в таких підстадах:

a) доведення Міністерством фінансів України (місцевими фінансовими органами) інструкцій зі складання бюджетних запитів до головних розпорядників бюджетних коштів (ст. 34 БКУ) – МОН (підрозділів освіти);

b) складання МОН та відповідними підрозділами місцевих державних

адміністрацій (виконкомів) бюджетних запитів (ст. 35 БКУ);

с) аналіз бюджетних запитів та включення їх показників до проекту бюджету (ст. 36 БКУ) [13].

Зазначимо, що МОН як головний розпорядник бюджетних коштів на стадіях бюджетного прогнозування та планування бюджетів забезпечує належне обґрунтування обсягу видатків на потреби ПЗСО, зокрема обсягу видатків на ПЗСО та їх розподілу у формі доведення міжбюджетних трансфертів до місцевих бюджетів. Проте практика показує, що досить часто закладеного в держбюджеті обсягу недостатньо для створення в повному обсязі належних умов забезпечення ПЗСО.

Зокрема, складені МОН та подані на розгляд Мінфіну бюджетні запити щодо обсягу субвенції відповідно до Концепції НУШ на 2018 і 2019 рр. в сумах 1369,1 і 1300,0 млн грн не містили обґрунтувань щодо необхідності передбачення таких видатків, а з департаментів (управлінь) освіти і науки обласних, Київської міської держадміністрацій МОН не було запитів інформації щодо потреби в коштах для фінансування НУШ у 2018 та 2019 рр. (у тому числі щодо коштів субвенції), а також відомостей для її визначення [35].

При плануванні видатків на потреби ПЗСО потрібно визначати чіткий та достатній перелік видів потреб, зокрема засобів навчання та обладнання, які мають закуповуватися за кошти субвенції та співфінансування з місцевих бюджетів, а також встановлювати черговість використання коштів з метою створення рівних умов навчання для дітей та впровадження в школах нових освітніх програм відповідно до Концепції НУШ [35].

МОН, зокрема, повинне вживати заходів щодо затвердження на виконання вимог порядків та умов надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам відповідно до цілей їх надання, зокрема визначати чіткий та достатній перелік об'єктів закупівель. Наприклад, МОН затверджено наказ від 13.02.2018№ 137, яким визначено Примірний перелік засобів навчання та

обладнання навчального і загального призначення для навчальних кабінетів початкової школи. Однак, як зазначає у своєму Звіті Рахункова палата, до Примірного переліку № 137 включено більшість позицій засобів навчання та обладнання Типових переліків навчально-наочних посібників, технічних засобів навчання та обладнання загального призначення для загальноосвітніх навчальних закладів (2-ге видання, доповнене), затверджених наказом МОН від 20.06.2002 № 364. Отже, МОН з метою реалізації Концепції НУШ сформовано перелік засобів навчання, якими загальноосвітні навчальні заклади мали бути оснащені ще до впровадження реформи НУШ [35]. При цьому окремі засоби навчання та обладнання (наприклад, м'які крісла-мішки, абакус, килимки для занять, одномісні парти) включено МОН до Примірного переліку № 137 без належного обґрунтування, оскільки вони задовольняють потреби лише окремих областей, що має негативний вплив на ефективність (результативність) спрямування бюджетних коштів.

Міністерство освіти і науки України в основу обґрунтування закладає соціальні та фінансові нормативи, закріплені в законах України та постановах Уряду, в межах наданих йому повноважень спільно з іншими центральними органами державної влади визначає інші економічні та фінансові норми і нормативи на забезпечення потреб ПСЗО, а також, як зауважує О. О. Сунцова, «організовує збирання й аналіз державної та відомчої статистики і бухгалтерської звітності [150, с. 76].

Із цього приводу В. А. Чередник зазначає, що «норми видатків в освітянській сфері визначаються в розрахунку на одного учня або на групу в закладах початкової освіти, на заклад в цілому, а також на 1 куб. м об'єму приміщення школи або на 1 кв. м. Ці норми приймаються на основі даних про структуру та розміри однотипних видатків із урахуванням даних про фактичні видатки за попередні періоди. Наявність єдиних норм значно спрощує техніку розрахунків і робить одноманітні методи їх складання» [166, с. 117]. Негативна демографічна ситуація та міграційні процеси призвели до скорочення чисельності учнів, тоді як кількість шкіл майже не змінилася. Через це «шкільні будівлі використовуються лише частково, що

призводить до зростання витрат на їх обслуговування, комунальні витрати та інші платежі» [98, с. 32]. За результатами аналізу, проведеного Я. Герчинським у 2017 р., встановлено, що «національна система норм і правил забезпечує учнів шкіл у різних регіонах країни однаковим обсягом навчання», проте як виняток названо місто Київ, в якому видатки в розрахунку на один клас є систематично та суттєво вищими [22, с. 30]. Однак, крім нормативів, на яких базуються основні видатки на ПЗСО, важливим напрямом є видатки, що відіграють роль фінансових стимулів.

Наприклад, стимулювальний характер мають виплати за класне керівництво в школах. Суть цього напрямку в наданні державної підтримки класним керівникам середніх загальноосвітніх навчальних закладів за виконання ними виховної роботи, яка спрямована на гармонійний розвиток особистості учнів. Виплати за класне керівництво розглядають як певний стимул до добросовісного здійснення вчителями закріплених за ними функцій. Зауважимо, що стимулювальні виплати за класне керівництво – це далеко не нова концепція. Так, Л. К. Воронова вважає, що диференційована заробітна плата – це приклад економії бюджетних коштів. З огляду на те, що найбільшу кількість асигнувань виділяється на заробітну плату викладацького складу, яка залежить від займаної посади, необхідно надати керівнику загальноосвітнього навчального закладу право оперативного варіювати розмір заробітної плати. Якщо вчитель не виконав запланованого навантаження за минулий семестр, то йому доцільно знизити на 10% заробітну плату на наступний семестр, а вчителям, які сумлінно працюють і перевиконують план навантаження за семестр, – збільшити заробітну плату на 5% [21, с. 65].

Конкурси «Учитель року», «Шкільна бібліотека», «Інноваційний урок фізичної культури та урок фізичної культури елементами футболу» [53] засновані на тих самих прийомах бюджетного стимулювання, що й попередній напрям. Суть цього напрямку полягає у виплаті винагород за високу професійну майстерність та внесок у розвиток загальної середньої освіти.

Таким чином, можна зробити висновок, що сутність бюджетного

стимулювання полягає у фінансовому забезпеченні ефективних з погляду результатів програм. Необхідно констатувати той факт, що окремі напрями концептуально «нових» програм дійсно виявляються такими на практиці. Наведемо як приклад введення диференційованої оплати праці педагогічних працівників та вдосконалення вчительського корпусу. Ще в радянській державі були програми із стимулювання розвитку педагогічного процесу. Адже професійна, педагогічна підготовка молодих фахівців вимагає серйозних бюджетних видатків. Системно фінансові стимули розвитку ПЗСО, можуть бути запроваджені в межах національного проєкту «Освіта» як такі напрями: виплата винагороди за класне керівництво в школах; заохочення кращих учителів; підтримка талановитої молоді; конкурсний відбір загальноосвітніх навчальних закладів, які впроваджують інноваційні програми; дистанційна освіта дітей з обмеженими можливостями; надання загальноосвітнім навчальним закладам доступу до освітніх ресурсів через інтернет; удосконалення організації шкільного харчування.

Фінансово-правове стимулювання загальної середньої освіти, що включає в себе бюджетне та податкове стимулювання, використовуючи специфічні інструменти, орієнтоване на досягнення декількох цілей. За допомогою бюджетного стимулювання можуть фінансуватися державні та місцеві програми, спрямовані на результат, виражений у вигляді покращення якості освітньої послуги, тоді як в основі податкового стимулювання освітньої діяльності лежить мета координації й контролю за залученням позабюджетних джерел, які необхідно використовувати відповідно до статутної мети загальноосвітніх навчальних закладів. Так, перелік платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти державної та комунальної форми власності, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 № 796 [121].

Саме МОН України, відповідно до ст. 22 БК України, є головним розпорядником бюджетних коштів щодо видатків на ПЗСО, який здійснює стратегічне управління в сфері освіти загалом та управління в бюджетному процесі в

контексті визначення змісту цього поняття в ст. 2 БК України.

Відповідно до змін, що відбулись у законодавстві з прийняттям Закону України «Про повну загальну середню освіту», МОН здійснює стратегічне управління системою освіти через її аналіз, планування змін і їх впровадження, визначає зміст освіти, проводить перевірки, при цьому контролюючи роботу органів управління освітою, але не закладів освіти. Також однією з функцій МОН є визначення механізмів розподілу та розподіл державного фінансування загальної середньої, професійної й вищої освіти.

Оскільки бюджетний процес в Україні на всіх рівнях бюджетної системи відбувається із застосуванням програмно-цільового методу щодо всіх видів видатків, на потреби ПЗСО складаються проєкти бюджетних програм.

Бюджетні програми формуються головними розпорядниками бюджетних коштів як державного, так і місцевих бюджетів під час підготовки пропозицій до Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) та складання бюджетного запиту з урахуванням планів діяльності на середньостроковий період, прогнозних та програмних документів економічного й соціального розвитку.

У паспорті бюджетної програми прописуються певні завдання, наприклад, забезпечити надання відповідних послуг денними закладами загальної середньої освіти; придбання обладнання довгострокового користування; проведення капітального ремонту. Результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінювання ефективності бюджетної програми за напрямками використання бюджетних коштів і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник бюджетних коштів, досягнення мети бюджетної програми, виконання завдань бюджетної програми, висвітлюють обсяг і якість надання публічних послуг.

Перелік результативних показників щодо кожної бюджетної програми

розробляється головними розпорядниками бюджетних коштів згідно з нормативно-правовим актом Міністерства фінансів України. Вони мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Під кожне із завдань прописується в паспорті бюджетної програми на надання середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами на 2019 р. як результативні показники:

1. Затрат (в одиницях): кількість закладів (за ступенями шкіл), кількість класів (за ступенями шкіл), кількість дошкільних груп, середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, середньорічне число штатних одиниць спеціалістів.

2. Продукту (осіб): середньорічна кількість учнів та дітей дошкільного віку, що відвідують навчальні заклади; середньорічна кількість учнів, що відвідують навчальні заклади; кількість дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування в ЗНЗ; кількість учнів, які отримали свідоцтва про базову та атестати про ПЗСО; кількість учнів (переможців) предметних олімпіад міського рівня.

3. Ефективності: діто-дні відвідування, витрати на утримання 1 дитини в загальноосвітньому навчальному закладі за бюджетною програмою, витрати на утримання 1 дитини в загальноосвітньому навчальному закладі за завданням бюджетної програми, середня наповнюваність класів.

4. Якості: кількість днів відвідування, кількість учнів, що отримали документи з відзнакою, діти шкільного віку, які охоплені повною загальною середньою освітою.

Під друге завдання «придбання обладнання довгострокового користування» прописуються в паспорті бюджетної програми такі показники: 1) затрат: обсяг видатків на придбання обладнання і предметів довгострокового користування, всього; 2) продукту: кількість закладів, які будуть забезпечені обладнанням; 3) ефективності: середні витрати на придбання обладнання на заклад.

З метою створення фінансово-правових стимулів фінансування загальної середньої освіти, на нашу думку, доцільно розробити та затвердити національний проєкт «Освіта», який має включати в себе декілька основних, базових елементів, за допомогою реалізації яких якість освіти й забезпечення освітнього процесу (матеріальне, технічне, навчально-методичне, інноваційне тощо) повинні помітно покращитися, піднятися на новий рівень. НП «Освіта» має бути орієнтований насамперед на створення ефективної системи загальної середньої освіти, що відповідає сучасним реаліям. Настільки масштабний за обсягом реформування й довгостроковий проєкт вимагає великих зусиль з боку органів державної влади як у сфері впровадження в практику нових елементів системи освіти та фінансування цих нововведень, так і у сфері контролю за їх здійсненням.

Діяльність, пов'язана з прогнозуванням, плануванням і складанням обґрунтування бюджетних призначень, закріпленням результатів цієї діяльності в нормативно-правовому акті про бюджет (законі про Державний бюджет України чи рішенні про місцевий бюджет) має назву – формування видатків бюджету. Видатки бюджету, бюджетні призначення й бюджетні асигнування як їх складові в правовому плані є результатом органічної системної взаємодії юридичних приписів БК України із приписами закону про Державний бюджет України або рішення місцевої ради про відповідний місцевий бюджет, що визначають їх обсяги, адресність і цільове призначення.

З прийняттям та оприлюдненням закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), в яких встановлюються обсяги видатків на ПЗСО, розпочинається стадія виконання бюджету за видатками й кредитуванням. Зауважимо, що стадії виконання бюджету за видатками та кредитуванням визначені в ст. 46 БК України [13]. Зважаючи на те, що програми кредитування бюджету на сферу ПЗСО не поширюються, ми зупинимося на особливостях саме виконання бюджету за видатками на потреби ПЗСО.

Характерною рисою повноважень щодо обсягу грошових коштів, що

виділяються з бюджету, є те, що вони набувають форми бюджетних призначень. Відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 2 БК України, «бюджетне призначення – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане цим Кодексом, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування» [13]. У свою чергу, похідним повноваженням учасника бюджетного процесу, уповноваженого здійснювати видатки бюджету, є бюджетне асигнування. Відповідно до ст. 2 БК України, бюджетне асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [13]. У результаті аналізу положень БК України робимо висновок, що використання коштів відповідно до бюджетних асигнувань не є обов'язком учасників бюджетного процесу. Цей висновок ми підтверджуємо такими аргументами: по-перше, планування бюджетних асигнувань здійснюється з урахуванням як узятих, так і планових бюджетних зобов'язань, виникнення яких не має визначеності на момент прийняття закону про Державний бюджет України. По-друге, можливість реалізації бюджетних асигнувань залежить від своєчасності й повноти надходження грошових коштів до бюджету, тоді як на момент прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) не існує визначеності щодо повноти надходження коштів до бюджету. По-третє, неповне використання встановлених законом про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) бюджетних асигнувань не розглядається як порушення бюджетного законодавства, а лише як обставина, що виникає при правомірному виконанні бюджетів.

Правова категорія «видатки бюджетів» характеризує динамічний процес витрачання коштів бюджету. Виконання бюджету за видатками розглядається як сукупність правових відносин, які включають у себе суспільні відносини з доведення бюджетних асигнувань, взяття та реєстрації бюджетних зобов'язань, бюджетних

фінансових зобов'язань, доведення бюджетних коштів на реєстраційні рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і правовідносини із фактичного їх використання (шляхом витрачання у формі оплати одержаних товарів, робіт та послуг). Поняття ж «бюджетні видаткові зобов'язання» в БК України не розкривається, воно використовується в наукових і деяких нормативних джерелах. Видається, що це поняття не тотожне за своїм змістом поняттю «видатки бюджету», що закріплене в п. 13 ч. 1 ст. 2 БК України [13].

Важливо зауважити, що Н. Я. Якимчук «зобов'язання публічного суб'єкта виділити визначену суму асигнувань протягом визначеного бюджетного періоду відповідно до акта про бюджет» визначає як видаткове бюджетне зобов'язання, а «зобов'язання виділити протягом визначеного бюджетному періоду відповідно до акта про бюджет визначену суму фінансування публічного боргу, що виникає на підставі взятих публічним суб'єктом боргових зобов'язань» – як боргове бюджетне зобов'язання [176, с. 490]. Однак, таке зобов'язання виникає як щодо доведення бюджетних асигнувань, так і передусім щодо доведення бюджетних призначень.

Під бюджетними видатковими зобов'язаннями ми розуміємо умовні зобов'язання, які прийняті уповноваженим суб'єктом у визначеному законом порядку й відповідно до чітко встановленої процедури щодо доведення до учасників бюджетного процесу обсягів бюджетних призначень (бюджетних асигнувань), формують права очікування на зарахування на їх рахунки відповідного обсягу цільових бюджетних коштів, що мають публічний характер і повноваження щодо використання яких обмежені в часі.

Затвердження видатків бюджету зумовлює виникнення обов'язку Міністерства фінансів України (місцевого фінансового органу) із доведення обсягу бюджетного призначення до головних розпорядників бюджетних коштів та обсягів бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів, що надає їм право на взяття бюджетних зобов'язань та витрачання бюджетних коштів.

Обов'язок доведення обсягу видатків у формі лімітної довідки про обсяг бюджетних призначень (бюджетних асигнувань) можна визначити як форму окремого виду фінансового зобов'язання – «бюджетного видаткового зобов'язання». Видаткове зобов'язання характеризує обов'язок публічного утворення закріпити в акті про бюджет відповідний обсяг видатків, у тому числі щодо перерахування міжбюджетного трансферту, що прямо впливає з положень законів, підзаконних нормативно-правових та індивідуально-правових актів, рішень щодо збільшення статутного капіталу, угод тощо. Зокрема, такими є Бюджетна декларація, прогноз місцевого бюджету, угода про спільне фінансування (утримання), розпорядження місцевої державної адміністрації щодо розподілу коштів відповідної субвенції тощо. Юридичним змістом видаткового зобов'язання є обов'язок публічно-правового утворення передати грошові кошти і право іншої сторони вимагати такої передачі [154, с. 165]. Бюджетне видаткове зобов'язання належить до предмета правового регулювання бюджетного права, а видаткове зобов'язання – до інституту видатків бюджетів. Вважаємо, що виконання бюджету за видатками включає в себе як виконання видаткових зобов'язань, так і процес взяття та погашення бюджетних зобов'язань. При цьому бюджетні видатки не можна розглядати як грошові кошти «в русі», що спрямовані розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів за допомогою надання з бюджету наявних грошових коштів для подальшого їх використання, оскільки вони набувають форми саме правовідносин.

Як слушно зазначила Н. Я. Якимчук, у бюджетних правовідносинах зі здійснення видатків у формі витрачання бюджетних коштів завжди беруть участь три суб'єкти: 1) уповноважений державою або місцевим органом самоврядування суб'єкт, що представляє публічний фінансовий інтерес, – розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, уповноважені витратити кошти відповідного бюджету в межах і в цілях, передбачених кошторисом (планом використання бюджетних коштів); 2) орган Державної казначейської служби, який обслуговує рахунок розпорядника чи одержувача бюджетних коштів; 3) отримувач коштів,

якому перераховують з відповідного бюджету кошти, зокрема за надані ним товари чи послуги, заробітну плату тощо, відповідно до бюджетного призначення та затвердженого кошторису (плану використання бюджетних коштів) [158, с. 164].

У бюджетних правовідносинах можуть бути різні комбінації взаємозв'язків вказаних суб'єктів. Зокрема, при доведенні з Державного бюджету України коштів, що спрямовуються на виконання бюджету за видатками на потреби ПЗОС, в обсязі міжбюджетного трансферту у формі субвенції (дотації), ми бачимо таку комбінацію: головний розпорядник бюджетних коштів Державного бюджету – Казначейство – головний розпорядник бюджетних коштів місцевого бюджету (ГРБК МБ), а саме субвенції, що надходять із державного бюджету до місцевого. З моменту доведення до ГРБК МБ бюджетного призначення щодо обсягу субвенції з державного бюджету (тобто з моменту виконання видаткового зобов'язання) відбувається подальший розподіл коштів субвенції між бюджетами нижчого рівня, а потім – по чергово всі стадії виконання бюджету за видатками.

Казначейство перераховує субвенції відповідно до Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.12.2010 № 1132 [100], і Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України [99]. Наприклад, органи Казначейства перераховують щомісяця до 15 числа на підставі платіжних документів, підготовлених облдержадміністраціями, кошти освітньої субвенції на рахунки бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад, відкриті в органах Казначейства [101].

Виконання бюджету за видатками включає в себе доведення обсягу бюджетних призначень (взяття бюджетних видаткових зобов'язань), встановлення бюджетних асигнувань (ст. 47 БКУ), взяття бюджетних зобов'язань та їх реєстрацію (ст. 48 БКУ), підтвердження виконання бюджетних зобов'язань, реєстрацію бюджетних фінансових зобов'язань та санкціонування оплати бюджетних фінансових зобов'язань (ст. 49 БКУ) [13]. Отже, ще однією характерною рисою

бюджетних видатків є те, що бюджетні видатки – це напрями витрачання коштів, за якими виникають бюджетні зобов'язання, взяті на себе розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, а не проста сукупність бюджетних коштів. Виконання таких зобов'язань може бути призупинено, зупинено або припинено на підставі прийняття підзаконних актів або застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Відповідно до ст. 2 БК України, бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або в майбутньому [13].

У процесі виконання бюджетів за видатками на ПЗСО, зокрема при взятті бюджетних зобов'язань, учасники бюджетного процесу – розпорядники та одержувачі бюджетних коштів – повинні дотримуватися цілей і встановлених у законодавстві обмежень щодо витрачання бюджетних коштів, досягати визначених у бюджетних програмах результативних показників. Отже, бюджетне зобов'язання – це зобов'язання, що виникає на підставі наданих бюджетних асигнувань у ході здійснення передусім видатків бюджетів та підлягає виконанню у відповідному бюджетному періоді. Зобов'язання зі здійснення витрат бюджету може виникати також у ході виконання бюджетних програм кредитування бюджету, тобто надання коштів бюджету на умовах їх повернення (кредитування, позики, поворотної фінансової допомоги тощо).

Висновки до другого розділу

Проведений аналіз правового регулювання видатків на ПЗСО та їх закріплення за відповідними бюджетами дає можливість зробити такі висновки.

1. У процесі реформ місцевого самоврядування, фінансової децентралізації та

ПЗСО відбувся перехід питомої ваги закладів ЗСО у власність об'єднаних територіальних громад, що зумовило перегляд розподілу видатків на ПЗСО між рівнями бюджетної системи, у результаті чого капітальні видатки забезпечуються власниками закладів ЗСО за рахунок відповідно коштів державного бюджету та місцевого бюджетів, а поточні видатки на забезпечення гідного рівня ПЗСО (змістовну складову ПЗСО) здійснюються за рахунок коштів державного бюджету України. Видатки державного бюджету України на ПЗСО, відповідно до ст. 82 БК України, належать до тих, що визначаються функціями держави, які можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності. Таким чином, рівень публічного інтересу, який відтворюють ті чи інші видатки на ПЗСО, зумовлює розмежування видатків на ПЗСО між рівнями бюджетної системи, а також те, до якого саме місцевого бюджету доводяться з державного бюджету видатки на загальну середню освіту у формі міжбюджетних трансфертів, що зумовлені відповідною функцією держави та затвердженими державними програмами.

За основу розподілу видатків на ПЗСО за рівнями бюджетної системи потрібно брати такі критерії та принципи: субсидіарність, територіальна відповідність, рівень публічного інтересу, ефект територіальної диференціації, ефект масштабу.

Видатки відповідних бюджетів на загальну середню освіту здійснюються як за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів на підставі встановлених бюджетних призначень на виконання відповідних бюджетних програм та доведення міжбюджетних трансфертів, так і за рахунок спеціального фонду, значна частина яких – власні надходження закладів ПЗСО державної та комунальної форм власності, кошти яких спрямовуються виключно на статутні цілі таких закладів за напрямками, що визначені в ч. 4 ст. 13 БК України. Заклади загальної середньої освіти не можуть розміщувати власні надходження на депозитах, таке право мають заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та

вищої освіти. Але при розширенні фінансової автономії перших таке право доцільно надати і їм.

2. Протягом останніх трьох років відбувається впровадження низки освітніх реформ, що супроводжується передачею видаткових повноважень у сфері ПЗСО на місцевий рівень та розширенням переліку міжбюджетних трансфертів, що доводяться передусім у формі цільових субвенцій до місцевих бюджетів і додаткової дотації, а також стимулюванням залучення коштів з інших, у тому числі приватних, джерел. Види міжбюджетних трансфертів залежать від характеру функцій і завдань держави та делегованих і переданих повноважень органам місцевого самоврядування у сфері ПЗСО та зумовлені строком їх виконання.

Постійні види міжбюджетних трансфертів на потреби ПЗСО встановлені в БК України: освітня субвенція; субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами; додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я. Інші види субвенцій встановлюються законом про Державний бюджет України відповідно до чинних державних програм та проєктів, мають тимчасовий характер, їх перелік щороку змінюється, порядок та умови їх надання встановлюються Урядом, вони передбачають переважно співфінансування за рахунок місцевих бюджетів. До додаткових субвенцій на потреби ПЗСО, що надаються в 2020 р., належать: субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» (2211230); субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію програми «Спроможна школа для кращих результатів» (2211260); субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на створення навчально-практичних центрів сучасної професійної (професійно-технічної) освіти (2211210); субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на покращення соціального захисту окремих категорій педагогічних працівників закладів загальної середньої освіти (2211270). Про тимчасовий характер таких міжбюджетних трансфертів говорить те,

що субвенції за кодами 2211240 (на створення та ремонт існуючих спортивних комплексів при загальноосвітніх навчальних закладах усіх ступенів) та 2211250 (на реалізацію заходів, спрямованих на підвищення якості освіти) були актуальними в 2019 р. і не набули продовження в наступному бюджетному періоді, проте в 2020 р. закріплено нові субвенції за кодами 2211260 та 2211270.

Недоліком правового регулювання таких субвенції є те, що в бюджетному законодавстві не визначено поняття та конкретні джерела такого співфінансування (власні чи закріплені доходи місцевих бюджетів); не врегульовано механізм спрямування субвенції в разі недотримання місцевими органами виконавчої влади/органами місцевого самоврядування умов співфінансування, не врегульовано можливість одержання коштів таких субвенцій приватними та корпоративними закладами ПЗСО. Крім того, ч. 2 ст. 108 БК України встановлено, що перерахування освітньої субвенції відбувається двічі на місяць, проте відсутні вимоги щодо регулярності здійснення перерахування коштів інших субвенцій та дотацій, навіть тих, що закріплені в БК України, що може привести до певних порушень щодо черговості, повноти, регулярності, невивірковості тощо стосовно доведення до відповідних місцевих бюджетів коштів державного бюджету України на здійснення відповідних видатків на потреби загальної середньої освіти. Тому ч. 2 ст. 108 БК України доцільно доповнити положенням про регулярність перерахування додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я та субвенції на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами. Додаткова дотація направляється на ті видатки середньої освіти й охорони здоров'я, які не фінансуються за рахунок освітньої та медичної субвенцій, а саме: поточні видатки середньої освіти, включаючи заробітну плату непедагогічного персоналу, та оплата енергоносіїв в охороні здоров'я. Вказані цілі зумовлюють не витрачання коштів такого міжбюджетного трансферту, а формування його обсягу.

Проблемою є також те, що обсяги субвенцій не задовольняють потреб виконання

відповідних програм, потребують залучення на умовах співфінансування видатків місцевих бюджетів на освіту в значних обсягах, а розрахунок субвенцій є складним і таким, що не враховує всіх нюансів, що мають місце в тих чи інших регіонах.

З огляду на принцип справедливості й неупередженості бюджетної системи України, що закріплений у ст. 7 БК України, та необхідність реалізувати делеговані видаткові повноваження, зокрема у сфері загальної середньої освіти, усі обласні, районні бюджети, бюджети міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад повинні мати закріплене в ст. 103-6 право на отримання частини додаткової дотації, а саме варто закріпити, що на рівні області формується резерв коштів цієї дотації в розмірі 15% загального її обсягу, що передбачений для області, а 85% коштів розподіляються між усіма відповідними бюджетами за чіткою формулою, що має відповідати тій, якою керується Уряд.

Також обов'язок здійснення співфінансування в певному пропорційному розмірі за обов'язкового погодження такого рішення відповідною місцевою радою на етапі планування видатків державного бюджету України та місцевих бюджетів має бути закріплений у БК України. Якщо міжбюджетний трансферт на потреби ПЗСО, що здійснюється між місцевими бюджетами з метою виконання відповідних місцевих програм (проектів), не пов'язаний із залученням коштів з державного бюджету України, то умови надання субвенцій визначаються відповідним договором сторін (місцевих рад). Однак, зважаючи на відсутність у БК України положень про процедуру укладання договору між місцевими радами, доцільно внести зміни до ст. 101 і викласти ч. 4 в такій редакції: «Умови надання субвенцій, зазначених у цій частині статті, визначаються відповідним договором сторін, якщо інше не встановлено цим Кодексом, що укладається в порядку, передбаченому Законом України «Про співробітництво територіальних громад».

3. Формування видатків на ПЗСО відбувається на стадіях бюджетного прогнозування та планування бюджетів. МОН є одночасно головним розпорядником коштів державного бюджету України щодо видатків на ПЗСО, що здійснюються

безпосередньо з державного бюджету відповідно до встановлених бюджетних призначень на освіту, та головним розпорядником коштів державного бюджету України, які спрямовуються як субвенції та дотації (міжбюджетні трансферти) до відповідних місцевих бюджетів. Відповідно на нього покладаються обов'язки з підготовки пропозицій до Бюджетної декларації, бюджетних запитів, їх обґрунтування, а також з виконання державного бюджету України в частині видатків на ПЗСО відповідно до доведених до нього обсягів бюджетних призначень, здійснення фінансового контролю за використанням таких коштів.

Розпорядники коштів субвенцій за місцевими бюджетами, що спрямовуються на видатки ПЗСО, визначаються рішеннями про такі бюджети відповідно до законодавства. У такому статусі виступають підрозділи місцевих державних адміністрацій та виконкомів місцевих рад, які наділені повноваженнями з управління у сфері освіти, які одночасно є головними розпорядниками коштів місцевих бюджетів, що спрямовуються на ПЗСО.МОН та інші головні розпорядники бюджетних коштів на стадіях бюджетного прогнозування та планування бюджетів забезпечують належне обґрунтування обсягу видатків на потреби повної загальної середньої освіти, базуючись на програмних документах, соціальних, економічних, фінансових нормативах, статистичних та інших показниках (критеріях, коефіцієнтах тощо), які є основою формування обсягу видатків на ПЗСО, а також застосовуються при використанні формул розподілу міжбюджетних трансфертів з державного бюджету до місцевих для здійснення видатків на ПЗСО відповідно до повноважень, переданих державою на відповідний рівень місцевого самоврядування.

Діяльність, пов'язана з прогнозуванням, плануванням і складанням обґрунтування бюджетних призначень, закріпленням результатів цієї діяльності в нормативно-правовому акті про бюджет (законі про Державний бюджет України чи рішенні про місцевий бюджет), дістала назву «формування видатків бюджету».

Видаткове зобов'язання характеризує обов'язок публічного утворення закріпити в акті про бюджет відповідний обсяг видатків, у тому числі щодо перерахування

міжбюджетного трансферту, що прямо впливає з положень законів, підзаконних нормативно-правових та індивідуально-правових актів, рішень щодо збільшення статутного капіталу, угод (наприклад, Бюджетна декларація, прогноз місцевого бюджету, угода про спільне фінансування (утримання), розпорядження місцевої державної адміністрації щодо розподілу коштів відповідної субвенції тощо).

З'ясовано, що в процесі виконання бюджету за видатками та кредитуванням, стадії якого визначено в ст. 46 БК України, відбувається доведення обсягів бюджетних призначень, у тому числі обсягів міжбюджетних трансфертів, розмір яких прямо затверджений в акті про бюджет. З моменту доведення до головних розпорядників бюджетних коштів обсягів бюджетних призначень у публічних утворень (держави, територіальних громад тощо, які діють в особі відповідних органів держави та місцевого самоврядування) виникають бюджетні видаткові зобов'язання.

Під бюджетними видатковими зобов'язаннями розуміються умовні зобов'язання, які взяті уповноваженим суб'єктом у визначеному законом порядку й відповідно до чітко встановленої процедури, щодо доведення до учасників бюджетного процесу обсягів бюджетних призначень (бюджетних асигнувань) та формують права очікування на зарахування на їх рахунки відповідного обсягу цільових бюджетних коштів, що мають публічний характер і повноваження щодо використання яких обмежені в часі. Відповідно виконання бюджету за видатками, у тому числі на потреби ПЗСО, включає в себе доведення обсягу бюджетних призначень (взяття бюджетних видаткових зобов'язань), встановлення бюджетних асигнувань (ст. 47 БК України), взяття бюджетних зобов'язань та їх реєстрацію (ст. 48 БК України), підтвердження виконання бюджетних зобов'язань, реєстрацію бюджетних фінансових зобов'язань та санкціонування оплати бюджетних фінансових зобов'язань (ст. 49 БК України). У процесі виконання бюджетів за видатками на ПЗСО учасники бюджетного процесу повинні дотримуватися цілей та встановлених у законодавстві обмежень щодо витрачання бюджетних коштів, досягати визначених у бюджетних програмах результативних показників.

РОЗДІЛ 3

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД, ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ІНСТИТУТУ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ НА ПОВНУ ЗАГАЛЬНУ СЕРЕДНЮ ОСВІТУ

3.1. Досвід США в правовому регулюванні видатків на загальну середню освіту та фінансового контролю в цій сфері

Освіта – це одна з тих сфер у США, де федералізм поки виявляє себе найменш виразно. Головна причина цього полягає в традиційній для США широкій автономії штатів, що включає в себе багато елементів державного суверенітету (недарма основне значення англійського слова «state» – держава). Ця автономія виражається й у великих повноваженнях адміністрацій суб'єктів федерації, і в таких поняттях, як громадянин штату, кримінальне, цивільне законодавство штатів і багатьох інших подібних термінах, зрозумілих будь-якому громадянину США. Однак з посиленням і зміцненням федерації, а в цей момент така тенденція має місце, баланс повноважень між федеральною владою й адміністраціями штатів змінюється. Не виключено, що цей процес, якщо з яких-небудь причин він не припиниться та не ослабне, призведе в недалекому майбутньому до зміни Конституції Сполучених Штатів.

Щодо структури видатків на освіту в США, «у 1986 р. 70% державних і муніципальних витрат за цим напрямом було скеровано на початкову і середню освіту, а 30% – на вищу» [71, с. 23–24]. При цьому «початкова й середня освіта традиційно фінансувалися з місцевих бюджетів за рахунок надходжень податку на нерухомість, однак в останні десятиліття зростала частка штатів у їх фінансування, сягнувши 50% загальної суми витрат» [74, с. 66].

Загальна освіта в США – це юрисдикція штатів і місцевих органів влади, об'єднана в єдину освітню систему, до якої входить 50 відносно самостійних систем загальної середньої освіти або навіть більше (зокрема, залежні території й індіанські

резервації). У Х поправці до Конституції США закріплений принцип залишкової компетенції штатів, згідно з яким «повноваження, не делеговані суб'єктам федерації Конституцією і не заборонені до делегування окремим штатам, зберігаються відповідно за штатами або за народом» [54].

Тим не менше, як слушно зауважує Д. В. Корф, оскільки Конституція США та поправки до неї не відносять питання правового регулювання та організації освіти до компетенції федерації і, що важливіше, не забороняють правотворчість штатів у цій сфері, остільки відповідні повноваження належать штатам [59, с. 13].

Незважаючи на те, що формально системи загальної освіти штатів існують незалежно одна від одної, насправді між ними немає непереборних розбіжностей. В іншому випадку реалізація федеральних освітніх програм була б сильно ускладнена, і виникло б багато інших проблем, пов'язаних з управлінням і фінансуванням.

У школах США більшість дітей навчаються 12 років, і саме дванадцятирічна загальна середня освіта є обов'язковою й безкоштовною в усіх штатах. Виникнення обов'язків батьків забезпечити відвідування дитиною школи пов'язано зі шкільним віком – залежно від штатів – від повних п'яти (іноді шести) років до 18 (максимум – 21 рік). Із цим же юридичним фактом законодавство практично всіх штатів пов'язує виникнення колективного обов'язку штату й місцевих органів влади (шкільних округів, муніципалітетів) організувати та профінансувати навчання зазначених осіб, а також обов'язок федеральних органів надати фінансову допомогу залежно від програми штату, місцевому округу, батькам, а в певних федеральними програмами випадках і самому учневі [59, с. 14].

Державну загальну середню освіту більшість дітей здобувають у публічних школах (public schools), які структурно входять до шкільних округів, а інші – у так званих «чартерних» школах (charter school), які мають більшу автономію порівняно зі звичайними школами.

У вітчизняній науці традиційно питання фінансування загальної середньої освіти розглядають лише з погляду публічних фінансів. Проте для США, поряд з

публічним, традиційним є фінансування освітніх установ та освітніх програм приватними суб'єктами. Разом з тим, варто зазначити, що частка приватних фінансів у загальній освіті в США є незначною, у приватних школах вчать тільки 10% учнів. Що стосується вищої освіти, то тут правове регулювання приватних фінансів необхідно розглядати так само уважно, як і публічних.

Про можливість і доцільність поєднання державної та приватної освіти говорили Річард і Пеггі Масгрейв та пояснювали це так: «...вони мають різну природу. У випадку державної освіти контекст знань і цінностей, переданих суспільством, буде результатом політичного процесу. У системі приватної освіти навчальні програми відображають точку зору конкретних соціальних груп, обмежену релігійними, культурними, національними та іншими характеристиками. Вибір, таким чином, полягає в тому, щоб надати традиційну освіту або заохочувати відхилення від неї. Цей вибір включає не тільки питання фінансування, а й проблеми політики, котра проводиться в суспільстві, і, як наслідок, значно ширший спектр проблем» [71, с. 220].

Змішана природа освітніх послуг проявилася в більшості країн світу в їх змішаному фінансуванні – за рахунок державних та приватних коштів. При цьому «пропорції поєднання не однакові в різних країнах, як і форми державної підтримки тих, хто навчається за приватні кошти, проте потребує такої підтримки, і будуть розглянуті далі» [74, с. 85].

У складі механізму управління освітою особливо виділяються федеральні й регіональні законодавчі органи, які встановлюють базові правові норми, що регулюють загальну та вищу освіту відповідно в країні в цілому й у певному штаті зокрема. Вказані органи встановлюють базові правові норми та принципи, що регулюють загальну й вищу освіту відповідно в країні в цілому та в певному штаті зокрема. Багато актів цих органів, насамперед закони, мають вищу юридичну силу. Саме в них регламентована компетенція виконавчих органів штатів і місцевих органів.

Конгрес США затверджує обсяг бюджетних цільових програм у сфері загальної освіти, які потребують фінансування. Умови отримання фінансової допомоги, цілі її використання, права та обов'язки різних суб'єктів, які так чи інакше беруть участь в освоєнні федеральних грантів на освіту, містяться в уже згаданих федеральних законах. Інформація про обсяги фінансування тієї чи іншої програми є в законі про федеральний бюджет на відповідний рік. Ці елементи різні залежно від освітньої програми.

Усі федеральні програми фінансової допомоги системам загальної освіти умовно можна поділити на три великі блоки:

1) програми, введені або змінені Законом про шкільну реформу 2001 р., – встановлені Законом про початкову та середню освіту (ESEA), який передбачає як пряме фінансування місцевих навчальних закладів середньої освіти для «підтягування» тих, хто відстає за підсумками тестування, до мінімально допустимого в штаті рівня успішності, так і непряме, наприклад, програма раннього навчання дитини читанню. Інші помітні програми першої групи: поліпшення якості підготовки вчителів, цільові програми допомоги дітям, щодо яких існують зобов'язання федерації, зокрема, дітям військових, індіанців, федеральних службових осіб та деяких інших осіб (загальна назва «Impact Aid»), нарешті, ключова складова шкільної реформи – програма «Освітні центри місцевих громад XXI століття», за якою кошти виділяються на організацію дозвілля молоді після закінчення уроків у школі, щоб перешкодити вживанню наркотиків і сприяти набуттю нових навичок та підвищенню успішності. В останній з названих програм беруть участь близько 6800 міських і сільських шкіл;

2) програми корективного навчання – в них задіяні насамперед бездомні діти, малолітні правопорушники, а також діти з іншими відхиленнями в розвитку. Одержувачами коштів є як штати, так і коригувальні установи (спеціалізовані корективні заклади для малолітніх правопорушників) та сім'ї цих учнів. На цьому фоні виділяються програми, спрямовані на організацію навчання осіб з обмеженими

можливостями. Так, у США близько 6 млн дітей є адресатами спеціальних (корегувальних) освітніх програм для осіб з обмеженими можливостями, що становить 13% від загальної кількості школярів країни, тому більшу частку в структурі видатків федерального бюджету США на освіту посідають спеціальні освітні програми й спеціальні освітні установи [59, с. 106];

3) програми професійного навчання дорослих – програми, що розвивають установи середньої спеціальної освіти, а також програми ліквідації неписьменності серед дорослого населення. Питома вага цих програм невелика. Проте, важливість цієї допомоги з боку федерації від цього не зменшується.

Управління видатками в США з початку ХХІст. у сфері середньої освіти побудовано на принципах фіскального федералізму, згідно з якими через систему міжбюджетних трансфертів федеральний уряд перерозподіляє свої доходи з адміністраціями штатів і місцевими органами влади. Федеральна допомога виділяється в основному на ті цілі й завдання, які мають не лише загальнодержавний характер, а й відрізняються гостротою. Крім того, деякі програми покладати на будь-якої конкретний штат просто несправедливо (наприклад, програми навчання індіанців). Не на останньому місці стоять такі фактори, як ефективність, запобігання соціальній напруженості й дефіцит бюджетів багатьох штатів.

З одного боку, це зміцнює загальний фінансовий добробут сфери освіти, проте, з іншого – знімає гостроту проблеми точної ідентифікації реальних освітніх потреб місцевих систем шкільної освіти. Цей негативний ефект посилюється в умовах, коли загальні принципи й чіткі нормативи ідентифікації цих потреб на федеральному рівні не вироблені та не закріплені юридично, а пріоритети освітніх програм визначені неправильно. Приблизно та сама проблема виникає в разі прямої адресної допомоги учням, яка також стає своєрідним короткостроковим вирішенням проблеми й маскує структурні помилки управління фінансуванням середньої освіти. Така допомога повинна надаватися виключно на основі точної й об'єктивної інформації про освітні потреби одержувачів бюджетної послуги [59, с. 106].

Закон США про початкову та середню освіту (титул 20 СЗ США, глава 70, підглава I (ст. 6301 і далі)) [2], доповнений Законом США про шкільну реформу 2001 р., встановлює спеціальні федеральні програми для дітей мігрантів; осіб, які погано володіють англійською мовою; батьків і дітей з неблагополучних та малозабезпечених сімей для підвищення їх грамотності (програма «Even Start»), а також передбачає виділення грантів місцевим освітнім установам на організацію спеціального і додаткового навчання дітей, які перебувають у несприятливих умовах (матеріальних, побутових та інших) порівняно з іншими школярами, або просто відстають за підсумками тестування. У ряді випадків положення зазначеного законодавства поширили й на учнів недержавних шкіл. Усі зазначені категорії дітей з погляду закону перебувають у «невигодному становищі» («disadvantaged») порівняно з дітьми, які ростуть і виховуються в нормальних умовах [144, ст. 6320].

Основний масив законодавства Сполучених Штатів про освіту присвячений федеральним програмам заходів, які можуть проводитися різними органами всіх рівнів влади. Відрізнити федеральну освітню програму від програми штату та місцевої програми дають змогу два основні критерії: джерело фінансування (завжди федеральний бюджет) і орган, який здійснює переважний контроль за виконанням (Міністерство освіти США).

Тенденція до адресності фінансування виявляється не лише у формі грантів та позик учням і студентам, а й у формі грантів викладачам. У США діє кілька федеральних програм підтримки вчителів, введених Законом США про шкільну реформу 2001 р.: «гранти штатам на покращення якості викладання» («Improving Teacher Quality State Grants»), «скорочення учнів у класах» («Class Size Reduction»), «гранти штатам на вдосконалення освітніх технологій» («Educational Technology State Grants») та інші програми, що покращують умови праці вчителів та інших шкільних працівників [75]. У всіх штатах діє програма перепідготовки відставних військових у вчителів шкіл.

Фінансово-правові норми, що зачіпають сферу загальної середньої освіти,

містяться як у федеральному законодавстві, так і в законодавстві штатів, але в останньому випадку фінансово-правові норми відіграють не настільки значну роль. Базові гарантії фінансування освітніх установ містяться в конституціях штатів. Вони знаходять своє вираження у встановленні ясних і точних обмежень фінансових та адміністративних повноважень виконавчої й законодавчої влади штатів, часто – у вигляді обмежень фінансування з бюджетів штатів певної категорії місцевих шкільних округів (наприклад, округів, які не задовольняють критерії успішності учнів), освітніх установ (наприклад, релігійних) і програм.

Дія фінансово-правового механізму регулювання освітніх відносин наочно простежується в положенні федерального законодавства США, закріпленого в ст. 1652 титулу 20 Зводу законів США [144]. Вона забороняє перевозити дітей до місця навчання, якщо відстань може негативно відбитися на навчальному процесі або здоров'я учня, а як санкцію, яку застосовують до відповідного шкільного округу або штату залежно від масштабу порушення за недотримання цього правила, встановлено призупинення або повне припинення федерального фінансування.

Так, у Конституції штату Нью-Йорк закріплено, що «владі штату заборонено фінансувати і надавати в борг грошові кошти приватним компаніям, за винятком тих, які знаходяться під управлінням штату і створені в освітніх цілях» [55]. Конституцією штату встановлено обмеження на суму сукупного боргу шкільного округу, яке еквівалентне певному відсотку вартості нерухомого майна, що належить округу (і будь-якого іншого місцевого територіального утворення). Наприклад, «для міста Нью-Йорк обмеження становить 10%, а для шкільного округу, що частково або повністю збігається з територією міста з населенням менше ніж 125 тис. жителів, за даними останнього перепису населення, – 5%. У більшості конституцій штатів встановлено звільнення від сплати податків некомерційних освітніх установ» [55].

Конституції штатів, як правило, містять лише базові правові норми й залишають значну свободу правотворчості легіслатурам штатів, тому основним джерелом регіонального освітнього права є закон. Роль організатора й координатора

системи освіти США належить саме штатам, а не федерації, а роль виконавця відводиться місцевим органам в особі, як правило, шкільних округів або чартерних шкіл.

Президент США і його адміністрація представляють Конгресу проект федерального бюджету, в якому, зокрема, визначається, які федеральні освітні програми та в якому обсязі будуть фінансуватися в майбутньому фінансовому році. Зокрема, такі пріоритети мають місце: 1) фінансова відповідальність органів управління у сфері освіти за академічний результат; 2) посилення фінансової звітності на всіх рівнях; 3) покращення моніторингу якості викладання в масштабі школи, округу, штату; 4) чіткий розподіл відповідальності за стан місцевих систем середньої освіти між федеральними, регіональними та місцевими органами влади, яка виражається насамперед в адекватному розподілі тягаря фінансування між бюджетами штатів і місцевими бюджетами при ролі федерального бюджету як допоміжного стабілізатора [59, с. 106].

Крім того, Президент США має право ініціювати шляхом внесення законопроектів до Конгресу нові федеральні програми й починання, що зачіпають сферу освіти. Значні загальнодержавні реформи у сфері освіти останніх років також ініціювалися Президентом США, а не конгресменами.

Повноваження федерального уряду зводяться до політичного керівництва та стратегічного управління розвитком освіти. Основним провідником реформ освітньої політики є Міністерство освіти (Федеральний департамент освіти [11]) США, що було створено в 1979 р. До цього моменту окремого федерального органу, який би цілком займався освітою в США, не було (ці функції виконувало Міністерство охорони здоров'я, освіти і соціального благополуччя). Правову основу діяльності Міністерства освіти США становить глава 48 Зводу законів США.

Глава Міністерства освіти (Secretary of Education) призначається Президентом США за згодою й схваленням Сенату. У такому самому порядку призначається його заступник (Deputy Secretary), який виконує обов'язки глави Міністерства освіти

США на час відсутності або хвороби керівника відомства, або на період, коли посада глави Міністерства залишається вакантною. Існують також посади молодшого заступника глави Міністерства (Under Secretary), генерального радника (General Counsel), генерального контролера (Inspector General), допоміжного службовця (всього їх 4 за основними напрямками роботи) і помічників (Assistant) глави Міністерства освіти США. Помічники очолюють різні управління цього відомства. Всіх їх називають «основними службовими особами» та призначають у тому самому порядку, що й главу Міністерства освіти [27].

Адмініструє програми, які реалізуються як у публічних, так і приватних школах, помічник глави Міністерства, який очолює управління початкової та середньої освіти. Він наділений повноваженнями, до яких, зокрема, належить призначення перевірок та аудиту одержувачів бюджетних коштів будь-якого рівня, незалежно від форми власності, ознайомлення зі звітами про використання бюджетних коштів, причому не просто про використання «за цільовим призначенням», а про досягнуті результати.

Досить великий обсяг роботи полягає в заповненні законодавчого вакууму. Наприклад, уст. 200.1 і 200.2 титулу 34 Кодексу ФПА Управління початкової та середньої освіти роз'яснює, за якими саме предметами штати повинні обов'язково встановити стандартні навчальні плани і тести (з математики, читання, природничих наук). Багато роз'яснень управління складені у формі відповідей на питання, що виникають у ході правозастосовної практики [59, с. 96].

На регіональному рівні також існують галузеві органи управління адміністрації штату, які переважно відповідають за підтримку й фінансування регіональної системи загальної освіти.

Система управління освітою в США є диверсифікованою [96] – існують понад п'ятдесят регіональних органів управління освітою (називаються найчастіше радами, міністерствами або департаментами), які визначають освітню політику штатів і одночасно є провідниками коштів федерального бюджету, які виділяються на певні

потреби всіх цих регіональних систем.

Розглянемо повноваження Ради з освіти на прикладі штату Техас. Одна з основних цілей Ради – безоплатно забезпечити учнів навчальною літературою. У Техасі, як і в інших штатах, діє відповідна регіональна програма, яка не обмежує права округів за свій рахунок купувати й надавати учням будь-які підручники в безкоштовне користування, але рішення про те, які це мають бути книги, приймає Рада. До Ради входять 15 членів, кожен з яких представляє населення свого виборчого округу. Так, особа, яка належить до складу Ради, не має права до закінчення двох років з моменту залишення посади обговорювати з піклувальниками шкільного округу питання про закупівлю підручників видавця, з якими колишній член Ради пов'язаний трудовими або цивільно-правовими відносинами.

Щодо освітньої системи штату Рада є основним керівним суб'єктом і має значну компетенцію, зокрема: 1) встановлює й коригує довгостроковий план розвитку системи державної загальної освіти Техасу; 2) розробляє навчальні плани та програми, перелік вимог, що висуваються до випускників шкіл; засновує спеціалізовані шкільні округи; навчає піклувальників округів; 3) розробляє критерії анулювання чартеру, вимоги для отримання ліцензії екзаменатора ради з ліцензування учителів; встановлює методику виявлення обдарованих дітей для реалізації відповідної регіональної програми; 4) вводить форми і вимоги до змісту документів звітності шкільних округів за виконання освітніх програм штату й результати; 5) прогнозує розвиток телекомунікаційних мереж; призначає раду директорів Центру освітніх технологій Техасу; 6) у випадках, встановлених законодавством, приймає загальнообов'язкові правила, наприклад, правила про мінімальні навички і знання (*essential knowledge*), якими повинен володіти кожен школяр штату Техас до закінчення певного класу школи [59, с. 97].

Так, правила про мінімальні навички і знання, а також стандартизована система оцінок успішності штату є ядром механізму звітності навчальних закладів щодо досягнення учнями наукового прогресу. Ці нормативні акти набувають

чинності з початку нового навчального року, але повинні бути прийняті за 90 або більше днів до початку занять.

У регіональній структурі управління загальною освітою іноді функціонують й інші органи, які мають окремі управлінські повноваження, наприклад, регіональні освітні центри в Техасі, які покликані надавати допомогу та послуги шкільним округам для досягнення максимальної ефективності й найвищої якості викладання та організації місцевої шкільної системи. Ці центри фінансуються за рахунок федерального й регіонального бюджетів і мають право перерозподіляти ці кошти на користь шкільних округів як на оплатній, так і на безоплатній основі залежно від умов угоди. В окремих штатах неодноразово робили спроби пов'язати обсяг фінансування з показниками успішності учнів у школах. Зокрема, у Флориді з 2000 р. діє порядок, згідно з яким учні шкіл, які за підсумками тестування або акредитації демонструють неприйнятно низькі результати, отримують право перейти до приватної школи й скористатися ваучерною програмою за рахунок штату. Зменшення кількості учнів призводить до зменшення обсягу федерального й регіонального фінансування та може спричинити необхідність скорочення штату учителів або заробітної плати, чи до усунення керівництва від роботи. Тому дуже важливо, як саме, за якими нормативами показниками оцінюється академічний прогрес, відповідно основним шляхом вирішення проблеми вбачають введення на федеральному рівні єдиної системи оцінювання наукового прогресу, оскільки досі федеральне законодавство не визначає змісту тестів і в цілому досить нечітко регулює цю сферу.

На рівні штатів окреслена проблема майже відсутня з огляду на те, що всюди існує стандартизована система акредитації шкільних округів і шкіл. Так, у Техасі стандарти акредитації розробляє Рада з освіти, але види «оцінок округів» закріплені законодавчо. Відповідно до чинної класифікації за результатами акредитації, яка проводиться щорічно, шкільний округ може бути визнаний: 1) зразковим (повністю задовольняє стандарти штату); 2) примітним (відхилення від стандартів не

перевищує 10%); 3) академічно прийнятним (гірше від двох попередніх, стандарти й рекомендації штату враховані на мінімальному рівні); 4) академічно неприйнятним (якість викладання і академічний прогрес перебувають на нижчому від критичного рівні).

В останньому випадку комісар зобов'язаний повідомити власників майна, що перебуває на території округу, і батьків про такий статус та наслідки. Також комісар має право в будь-який час призначити «розслідування на місці» й «спеціальне розслідування для присвоєння акредитаційного статусу», які проводять співробітники Освітнього агентства Техасу. До «академічно неприйнятного» комісар має право застосувати найжорсткіші заходи, аж до відсторонення опікунів від керівництва округом і призначення адміністративної групи, члени якої протягом певного часу будуть виконувати обов'язки ради піклувальників округу.

Контроль якості викладання здійснюють переважно суперінтендант округу й керівник чартерної школи, оскільки саме вони передусім зацікавлені в досягненні округом і школою прийнятних результатів. Аналогом акредитації для чартерної школи є перевірки, що проводить суперінтендант на предмет відповідності фактичного рівня викладання й наукового прогресу вимогам договору, в якому як мінімум робиться посилання на стандарти штату. За результатами перевірки чартер може бути анульований, а до тих округів, які визнані зразковими, можуть бути застосовані заохочення, зокрема збільшення вчителям відпускних.

Крім державних і місцевих органів, контроль якості освіти проводять і незалежні науково-дослідні інститути, результати яких є досить важливими – «в США висновки, зроблені за підсумками проведення незалежного, компетентного і авторитетного дослідження, найчастіше цінуються більше, ніж результати офіційних розслідувань» [59, с. 101].

Таким чином, ефективність освіти є важливим чинником оцінювання ефективності використання бюджетних коштів.

У світлі проведеної на початку 2000-х рр. малої шкільної реформи

найважливішими питаннями в галузі управління освітою стали: відповідальність за результати, регулярна звітність і постійний моніторинг якості викладання в масштабі школи, округу, штату (accountability) і чіткий розподіл відповідальності за стан системи (систем) загальної освіти між федеральними, регіональними та місцевими органами влади.

Якщо розглянути витрати на одного учня за рік, то йу цьому випадку Сполучені Штати будуть серед лідерів. Витрати США «на 1 учня середньої школи досягають 8,7 тис. дол. США в рік. Тут США поступаються лише Швейцарії (трохи менше 10000 дол. США). І незначно перевершують Австрію і Норвегію» [1]. Однак результати американських школярів на міжнародних олімпіадах свідчать, що в деяких країнах, де на освіту витрачається значно менше коштів, досягають кращих результатів. Основний обсяг федеральних коштів, що спрямовуються на потреби регіональних систем загальної середньої освіти, надходить через Міністерство освіти, що доводяться на підставі законодавчо закріплених формул або на конкурсній основі.

Якщо розглянути структуру доходів шкільних округів більш детально, то необхідно відразу зазначити, що в складі місцевих джерел, як правило, понад 50% становлять надходження від податків на майно.

На місцевому рівні населення відіграє велику роль у вирішенні питань фінансування загальноосвітніх навчальних закладів, включаючи встановлення розмірів відповідних податків. Часто рішення з питань збільшення місцевих податків ухвалюють не місцеві освітні ради або відповідні органи чартерних шкіл, а через механізм плебісциту. Так, шкільні округи поділяють на два типи: 1) фіскально незалежні шкільні округи, які мають право самостійно збирати податки на власність – лєвова частка видатків шкільного округу покривається за рахунок податку на майно фізичних осіб, які проживають в окрузі; 2) фіскально залежні округи, не мають права збирати податки й фінансуються муніципалітетом (адміністрації міст і муніципалітетів), в межах якого вони створені, тобто відбувається перерозподіл

частини надходжень на користь підлеглого шкільного округу. Шкільні округи є різними за розмірами і містять від 2–3 шкіл до тисячі [178, с. 100].

Рада піклувальників фінансово незалежного шкільного округу має право встановлювати в законодавчих межах окремі елементи місцевих податків і справляти їх, а також уповноважена видавати дозволи на видобуток корисних копалин і мінералів на території шкільного округу, навіть укласти договори концесії.

Основна стаття видатків шкільного округу – заробітна плата шкільним працівникам – часто перевищує половину всіх видатків округу. До інших статей видатків належать капітальні вкладення, які лягають виключно на плечі місцевих органів, видатки на комунальні послуги та транспортні видатки. Майже всі шкільні округи фінансуються не лише за рахунок грантів вирівнювання штатів, а й за рахунок коштів федерального бюджету США.

У США заборонено пряме фінансування приватних навчальних закладів за рахунок публічних грошових фондів, тому на перший план виходять питання податкових пільг для недержавних освітніх установ і батьків учнів, а також питання адресної фінансової допомоги певним категоріям учнів з боку федеральної влади й влади штатів, яка не вважається прямим фінансуванням. По-перше, така правова позиція була висловлена Верховним судом США, виходячи з Першої поправки до Конституції США, згідно з якою Конгресу заборонено приймати будь-які закони, що стосуються встановлення та затвердження релігій, оскільки частка саме релігійних шкіл серед усіх приватних становить 84% [59, с. 50]. По-друге, відповідно до п. 1 («владі штату заборонено фінансувати й давати в борг грошові кошти приватним компаніям, за винятком тих, які перебувають під управлінням штату та створені в освітніх цілях, з метою охорони психічного здоров'я людей, а також спеціальних установ для розумово відсталих») і п. 2 розд. 8 ст. VII («...крім обмежень на сукупну суму боргу та оподаткування, ніщо в цій конституції не може стояти на шляху владі штату для надання допомоги і підтримки (як прямий, так і через спеціалізовані органи штату) нужденним, [...], для надання допомоги в здобутті освіти та підтримки

сліпим, глухим, німим, особам з фізичними вадами, душевно хворим, емоційно неврівноваженою, розумово відсталим і малолітнім правопорушникам у тих формах, які будуть визнані найбільш підходящими») [55].

Ефективність системи фінансового контролю у сфері освіти варто назвати однією з базових характеристик надійності механізму фінансово-правового регулювання освітніх відносин у США.

Специфіка й значення фінансового контролю у сфері освіти США визначається такими факторами: 1) суттєва питома вага видатків на освіту в регіональних і місцевих бюджетних видатках, а також у видатках консолідованого бюджету США; 2) особлива роль фінансово-правового механізму регулювання сфери освіти для федеральної влади, особливо для реалізації федеральної освітньої політики; 3) висока соціальна значущість освіти; 4) складність і комплексність визначення потреб учасників освітньої системи у фінансовому забезпеченні; 5) суспільні відносини у сфері освіти регулюються багатьма розділами законодавства і права США, що позначається на великому обсязі нормативно-правової бази, комплексності та множинності юридичних норм, що діють у цій сфері.

Об'єктом державного й муніципального фінансового контролю в США є рух грошових коштів у процесі формування, розподілу, перерозподілу та використання державних і муніципальних централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів у сфері освіти [155, с. 157].

Основним органом фінансового контролю федерального рівня в США є Головне контрольно-фінансове управління США (U.S. Government Accountability Office, далі – ГКФУ), що називається також «стражем Конгресу США» («U.S. Congress watchdog»), створене в 1921 р. в результаті бюджетної реформи, спрямованої, перш за все, на зміцнення бюджетних повноважень Президента США на стадії підготовки проєкту федерального бюджету [152, с. 100]. Відомчий фінансовий контроль реалізує Міністерство фінансів США, а внутрішньовідомчий –

головний фінансовий адміністратор (Chief financial officer) і генеральний інспектор (Inspector general) Міністерства освіти США.

Голова ГКФУ – Генеральний контролер Сполучених Штатів (Comptroller General) – призначається Президентом США на 15-річний термін з-поміж кандидатів, запропонованих Конгресом США.

Результативність роботи ГКФУ характеризують за кількістю прийнятих законодавчих змін і поправок на підставі рекомендацій ГКФУ. Однак оцінювання ефективності фінансового контролю в США має й свої особливості, які невластиві для розуміння контрольної функції публічних фінансів в Україні. Зокрема, ефективність роботи ГКФУ, у числі звичайних показників кількості виявлених порушень або загальної кількості заслуханих Конгресом США показань свідків, визначається «співвідношенням суми бюджетних коштів, яка була повернута в результаті діяльності ГКФУ до федерального бюджету, до суми видатків на утримання ГКФУ» [63].

За результатами діяльності ГКФУ, у тому числі його управлінь, приймаються рішення ГКФУ, звіти, порядки, політики, відповіді на запити та інші документи. Цікаво, що з освітньої тематики прийнято максимальну кількість документів ГКФУ, що вказує на особливу вагу фінансового контролю саме у сфері освіти. Основне завдання ГКФУ – безпосередньо й самостійно припиняти порушення законодавства, включаючи усунення нецільового або неефективного використання федеральних коштів, а також об'єктивно та своєчасно проінформувати Президента США, Конгрес США й інші органи влади про ті факти, які можуть негативно вплинути на фінансову систему та виконання федерального бюджету США. Основні форми контрольної-ревізійної діяльності ГКФУ – це перевірки документів та інформації, а також ревізії, що проводяться на основі інформації, що надходить у формі офіційних запитів та листів, а також вони керуються інформацією, отриманою за телефонами гарячої лінії, у тому числі анонімною. Уцьому випадку інформатору гарантовано конфіденційність як за допомогою юридичних засобів, що встановлено в локальних

політиках ГКФУ, так і технічними способами (шифрування каналів зв'язку) [97]. ГКФУ розглядає також протести переможених учасників конкурсів або аукціонів (bid protest), за результатами яких укладається державний контракт.

Закон «Про боротьбу з дефіцитом» (Anti-Deficiency Act) (титул 31, підтитул II, глава 13, підглава III. § 1341) [144] забороняє державним службовцям давати від імені держави зобов'язання або виділяти кошти без асигнування або з перевищенням встановлених лімітів. Закон зобов'язує всі державні органи повідомляти про подібні факти Конгресу й Президенту США з одночасним направленням копії генеральному контролеру США. При цьому допускається направляти тільки електронні копії цих документів до ГКФУ з підтвердженням їх отримання електронною поштою [60, с. 412].

Збираючи, аналізуючи й систематизуючи різну інформацію на всіх стадіях бюджетного процесу в інтересах Конгресу США, ГКФУ може помітно впливати як на федеральну державну політику в цілому та у сфері освіти зокрема, так і на процес фінансового програмування.

Міністерство фінансів США реалізує відомчий фінансовий контроль, в основному через так звані «бюро» (bureaus), до яких належить і Податкова служба США (Internal Revenue Service). Обсяг контрольних повноважень Податкової служби США не обмежується простою перевіркою правильності обчислення й сплати податків і накладенням покарань на винних в ухиленні від сплати податків або порушення податкового законодавства. Стосовно сфери освіти істотне значення мають повноваження Податкової служби США з контролю за правильністю обчислення та застосування платниками податків (особами, які навчаються, їх батьками, освітніми установами) податкових знижок та пільг, які в дійсності є однією з форм федеральної фінансової підтримки сфери освіти.

Для застосування податкового звільнення з федерального прибуткового податку на стадії створення юридичної особи засновники подають спеціальну заяву до Податкової служби США, яка перевіряє відповідність заявлених у статуті цілей

діяльності законодавчо встановленим вимогам до організацій, які звільняються від оподаткування. На початковому етапі також перевіряються засновники некомерційної організації й походження статутних капіталів (для певних типів організацій статутний капітал може складатися виключно з пожертвувань). Юридична особа, що звільнена від оподаткування, може втратити це право, якщо не відповідає вимогам ст. 503 Податкового кодексу США, зокрема, якщо здійснить «заборонені угоди», під якими розуміються позики без належного захисту і не під «розумні відсотки», занадто великі компенсації працівникам, надання певних послуг на пільговій основі, неадекватні платежі при купівлі нерухомості, що невідповідають її ринковій вартості, продаж майна за цінами, значно нижчими за ринкові, а також інші угоди, що призводять до суттєвого відхилення використання доходу від статутних цілей. У Податковому кодексі США також встановлено критерії «неправильної», з погляду податкових звільнень від сплати прибуткового податку, позики. У структурі доходу освітньої установи можуть виявитися доходи від позабюджетної діяльності, які оподатковуються податком на доходи в загальному порядку.

У зв'язку із цим необхідно відзначити високий ступінь автоматизації фінансового контролю, що реалізується в США на всіх рівнях бюджетної системи. Іншою характерною рисою організації фінансового контролю в освіті США є наявність у структурі Адміністрації Президента США Служби управління і бюджету (Office of Management and Budget, OMB), що покликана не лише стандартизувати й уніфікувати величезний масив фінансової звітності про використання федеральних коштів, що надходить від державних і муніципальних органів, агентств та освітніх установ, а й надати Президенту США об'єктивну інформацію про стан фінансової системи для визначення обґрунтованих пріоритетів бюджетної політики на наступний фінансовий рік.

На рівні штатів органами фінансового контролю, які здійснюють контрольно-ревізійну діяльність у сфері освіти, є державний фінансовий контролер (аудитор)

штату, спеціалізований контрольно-обліковий і аудиторський відділ регіонального міністерства (департаменту) освіти. Одна з основних проблем при організації ефективного фінансового контролю на рівні штату полягає в необхідності відокремити державний орган фінансового контролю штату від легіслатури штату й виконавчої влади штату, забезпечити незалежність та об'єктивність державного аудитора.

Зайва залежність від законодавчої влади штату часто призводить до тенденційності діяльності генерального контролера, підтримки реалізації політики партії більшості, що негативно позначається на об'єктивності висновків контролера й фінансового контролю в цілому. Наприклад, у штаті Каліфорнія до 1993 р. основним державним органом фінансового контролю була Служба генерального контролера штату Каліфорнія при легіслатурі штату. Однак, у грудні 1992 р. Служба була ліквідована, а її повноваження передані Бюро державного аудиту штату Каліфорнія (далі також – Бюро), яке фактично є органом виконавчої влади, але незалежним як від законодавчої влади, так і від будь-яких інших органів виконавчої влади штату. Необхідно відзначити, що легіслатура штату при Бюро розглядає його як важливу складову системи стримувань і противаг.

У ст. 8543 Кодексу державного управління штату Каліфорнія, згідно з якою й було засновано Бюро, особливо підкреслено, що в своїй діяльності воно є непідконтрольним законодавчим і виконавчим органам влади штату. Однак це не означає, що Бюро не підзвітне нікому, крім населення штату Каліфорнія. Бюро державного аудиту очолює державний аудитор штату Каліфорнія. Його заробітна плата еквівалентна заробітній платі глави виконавчого агентства штату. Державному аудитору компенсують усі витрати, пов'язані з організацією фінансового контролю.

Державний аудитор штату Каліфорнія здійснює такі види контролю:

- 1) фінансовий контроль і аудит;
- 2) контроль за дотриманням приписів законодавства;
- 3) контроль за вчиненням дій, передбачених законодавством;
- 4) аудит державних контрактів;
- 5) проведення розслідувань у межах своєї

компетенції (так званий «слідчий аудит» (investigative audit)). Повноваження державного аудитора не вичерпуються перевітками обґрунтованості проведення фінансових операцій, оскільки Бюро також здійснює підготовку рекомендацій щодо ефективного використання бюджетних та інших публічних коштів, включаючи використання публічних грошових фондів коштів у сфері освіти. Для реалізації своїх повноважень державний аудитор штату Каліфорнія має право отримувати доступ до будь-яких записів та досьє, що зберігаються в будь-яких регіональних і місцевих органах та організаціях, включаючи адміністрації спеціалізованих округів – шкільних і університетських. Державний аудитор має право розслідувати також порушення федерального законодавства державними службовцями штату.

Оскільки штат Каліфорнія є найбільшим у США з населенням близько 34 мліосіб, що становить 12% населення країни, а річний бюджет штату Каліфорнія еквівалентний 60 млрд дол. США, досконалість організації фінансового контролю, що здійснюється в Каліфорнії, а також його ефективність істотно впливають на стійкість загальнодержавної економіки США.

Бюро проводить аудит публічних контрактів, що укладаються від імені штату, муніципалітету, шкільного або університетського округу, якщо сума контракту перевищує 10 тис. дол. США, протягом трьох років, що настають за днем останнього платежу за контрактом. Публічний суб'єкт-замовник повинен прямо передбачити в державному контракті можливість проведення договірному аудиту державним аудитором Каліфорнії. Відсутність такої умови не є перешкодою для проведення контрольних заходів. Повноваження державного аудитора Каліфорнії значно перевершують повноваження спеціалізованого органу фінансового контролю, оскільки у справах про корупцію, шахрайство з публічними фінансами, крадіжок державної власності він виступає як слідчий орган. У роботі може використовуватися анонімна інформація, отримана по телефону гарячої лінії, а інформаторам гарантується конфіденційність.

Діяльність Бюро фінансується із спеціального Фонду державного аудиту

Каліфорнії на основі принципу «безперервного асигнування» (continuous appropriation), що означає незалежність фінансування Бюро від того, прийнятий чи ні бюджет на поточний фінансовий рік. Державний аудитор штату Каліфорнія затверджує видатки Фонду та поточні платежі, однак вони повинні бути безпосередньо пов'язані з організацією діяльності цього контролюючого органу. Такі гарантії фінансування вказують на те, що цілі створення та діяльності державного аудитора Каліфорнії мають безстроковий характер і одночасно дають змогу забезпечити незалежність аудиту при проведенні державного регіонального фінансового контролю.

За результатами діяльності державний аудитор Каліфорнії складає узагальнені звіти з рекомендаціями про законодавчі поправки і необхідність удосконалення правозастосовної практики, причому аналіз публічних видатків у сфері освіти посідає далеко не останнє місце: щорічно приймається кілька звітів і безліч рекомендацій із цієї проблематики. Хоча юридично рекомендації не є обов'язковими до виконання, адресат зобов'язаний звітувати перед державним контролером Каліфорнії про виконання рекомендацій та впровадження їх в адміністративну практику протягом певного часу: через 60 днів, 6 місяців і один рік. Крім законодавчих змін, державний аудитор Каліфорнії аналізує законопроекти, внесені не лише на розгляд легіслатури штату, а й до Конгресу США. Реалізуючи регіональний фінансовий контроль, Бюро державного аудиту штату Каліфорнія виконує найважливішу функцію оптимізації управління публічними видатками в освіті.

На відомчому рівні регіональний фінансовий контроль у штаті здійснює Правове і ревізійне управління Міністерства освіти Каліфорнії, а саме відділ аудиторських перевірок і розслідувань організовує як внутрішній аудит, так і зовнішній, а також розслідує фінансові правопорушення та виявляє факти нецільового або протизаконного використання федеральних і регіональних публічних грошових коштів уповноваженими агентствами й освітніми установами.

Головний фінансовий інспектор муніципальної адміністративно-

територіальної одиниці й глава спеціалізованої муніципальної одиниці, якщо вона існує, здійснюють фінансовий контроль на місцевому рівні. До структури органів управління міським округом зазвичай входить самостійна служба аудиту й фінансового контролю. Так, у міському окрузі Сан-Дієго (штат Каліфорнія) Департамент аудиту і фінансового контролю (далі також Департамент) поряд з проведенням щоденних ревізій і перевірок реалізує повноваження з управління та повернення «невикористаних коштів». Він керується принципами фіскальної стійкості, орієнтованості на одержувача муніципальної послуги, безперервного вдосконалення роботи і організації управління та обслуговує фінансові операції всіх інших департаментів і агентств округу, а також спеціальних округів, що діють на території округу Сан-Дієго, наприклад, Єдиного шкільного округу Сан-Дієго, встановлює й контролює систему фінансового обліку та звітності, звітує перед Радою керуючих округу (далі також Рада) або Адміністративним главою округу. Департамент щорічно звітує перед Радою керуючих округу Сан-Дієго. Аудитор Департаменту аудиту та фінансового контролю Сан-Дієго має право запитувати будь-яку інформацію в муніципальних службових осіб і співробітників муніципальних установ. Також аудитор Департаменту уповноважений проводити розслідування з будь-яких претензій до місцевого казначейства, пов'язаних з виплатою грошових коштів.

Поряд з муніципальним адміністративно-територіальним утворенням загального призначення на тій самій території може діяти спеціалізований округ, який також включає в себе органи фінансового контролю. Разом з тим, реалізація фінансового контролю таким органом або посадовою особою має ключове значення в основному у фіскально незалежних шкільних округах, які мають право справляти й адмініструвати місцеві податки. У Єдиному шкільному окрузі Сан-Дієго контрольні-рахункові функції виконує спеціальна група у відділі бухгалтерського обліку, що очолюється старшим фінансовим контролером.

У самостійних освітніх установах здійснюється внутрішньогосподарський

фінансовий контроль, який реалізується через контрольно-ревізійні відділи відповідних освітніх установ.

Безпосередній зміст фінансового контролю у сфері фінансування загальної середньої освіти полягає в проведенні перевірок, ревізій і аналізу інформації з метою виявлення нецільового, нерезультативного, неефективного або протизаконного використання публічних грошових фондів коштів, насамперед органами управління місцевих освітніх систем, адміністраціями чартерних і приватних шкіл, а також розпорядчими органами закладів вищої освіти, значно рідше – профільними виконавчими органами штатів. Єдність органів фінансового контролю різного рівня забезпечується керівною роллю стандартів проведення аудиту, що розробляються ГКФУ. Характерною особливістю фінансового контролю у сфері загальної середньої освіти в США є встановлення значної кількості специфічних фінансових нормативів і показників, які вказують на ефективність використання публічних фінансів. Таким чином, можна говорити про націленість органів фінансового контролю на постійне інформування про ефективність державних витрат не лише законодавчих органів та інших користувачів аудиторських висновків і звітів, а й платників податків, а також про високу превентивну роль фінансового контролю у сфері освіти.

3.2. Фінансовий контроль у сфері видатків на повну загальну середню освіту

Масштаби сучасного реформування сфери освіти вимагають великих зусиль у галузі впровадження в практику нових елементів її розвитку. Однак ще більших зусиль вимагає забезпечення правомірного використання бюджетних коштів, досягнення принципу ефективності видатків з урахуванням нововведень. У зв'язку з існуванням таких проблем і спірних моментів особливої важливості набуває публічний фінансовий контроль за використанням бюджетних коштів у сфері освіти.

У Лімській декларації фінансовий контроль розуміється не як самоціль, а як

невід’ємна частина системи регулювання[**Ошибка! Незвестный аргумент ключа.**], метою якої є усунення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів якомога раніше, щоб мати можливість вжити корегувальних заходів, а в окремих випадках – притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або вжити заходів щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому. У науковій літературі сформувався значна кількість визначень фінансового контролю, а також підходів до розкриття його сутності.

Так, Л. К. Воронова визначає, що фінансовий контроль в умовах переходу до ринкових відносин скеровано на розвиток суспільного і приватного виробництва, він охоплює виробничу й невиробничу сфери, втілюється завдяки діяльності державних органів і органів місцевого самоврядування. Державний фінансовий контроль є різновидом державного контролю за фінансовою та господарською діяльністю господарюючих суб’єктів. Але фінансовий контроль, на відміну від інших видів контролю за господарською діяльністю, провадиться за тими відносинами, які пов’язані з формуванням (наприклад, за внесками обов’язкових платежів), цільовим розподілом і ефективним використанням фондів коштів [21, с. 81].

В. Г. Мельничук визначає фінансовий контроль як один із видів державного контролю, який здійснюється спеціально створеними для цього державними органами й службами, їх територіальними представництвами, органами державної виконавчої влади, контрольно-ревізійними службами підприємств, установ, організацій, суб’єктами незалежного фінансового контролю від імені державної влади або самостійно, відповідно до їх статусу, функцій та повноважень з метою перевірки законності й ефективності формування, володіння та використання коштів Зведеного бюджету України, інших фінансових ресурсів, державного майна, фінансової діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та підпорядкування [72, с. 28]. Проте до переліку суб’єктів, що здійснюють фінансовий контроль, не включено органи місцевого самоврядування, які не є

органами виконавчої влади.

Сутність фінансового контролю полягає в тому, що суб'єкт управління фінансами здійснює перевірку стану підконтрольного об'єкта (державний орган, бюджетна установа, бюджетна програма тощо), дотримання ним законодавства.

Л. А. Савченко зазначає, що фінансовий контроль органічно пов'язаний із фінансовою діяльністю держави, в процесі якої збирають і витрачають величезні кошти, що становлять частину національного доходу країни. У всіх фінансово-правових інститутах є правові норми, які регулюють відносини з приводу обліку, зберігання, використання матеріальних і фінансових ресурсів усіма підприємствами, організаціями й установами державної й муніципальної форм власності, посадовими особами, громадськими організаціями та публічними органами, дозволеними державою. Підприємства приватної форми власності сплачують обов'язкові платежі, тому вони також підлягають фінансовому контролю. Окремі громадяни, які мають дохід і подають податкові декларації, також підлягають перевірці органами податкової служби [143, с. 26].

С. Т. Кадькаленко визначає фінансовий контроль як цілеспрямовану діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади й недержавних організацій, спрямовану на забезпечення законності, фінансової дисципліни та раціональності в ході мобілізації, розподілу й використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин» [159, с. 89]. Вважаємо, що в самому визначенні поняття «фінансовий контроль» не потрібно вказувати, що це цілеспрямована діяльність, оскільки далі з тексту видно на що вона спрямована, тобто конкретизовано її мету [159, с. 89].

Як зазначає А. О. Монаєнко, фінансовий контроль – це діяльність державних органів і недержавних організацій, наділених відповідними повноваженнями, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу й використання фінансових ресурсів держави [78, с. 26].

Заходи з контролю за економічною обґрунтованістю використання бюджетних коштів набувають особливої актуальності на етапі розробки та прийняття цільових програм у сфері освіти, розподілу коштів субвенцій і дотацій, що спрямовуються на потреби ПЗСО. Дотримання фінансової дисципліни, що безпосередньо впливає з принципу законності та являє собою дотримання встановлених чинним законодавством норм щодо порядку утворення, розподілу й використання бюджетних коштів учасниками бюджетного процесу, особливо важливо у сфері ПЗСО.

Вагоме значення з огляду на специфіку освітніх правовідносин, необхідність реалізації права кожного на якісну, безкоштовну освіту з урахуванням регіональних особливостей населення, яке проживає на певних територіях, мають принципи об'єктивності та відповідальності, які полягають у неупередженості висновків за результатами перевірок, які повинні бути обґрунтовані й підтвержені відповідними матеріалами. Поняття та структура фінансового контролю, на наш погляд, тісно взаємопов'язані. Так, здійснення фінансового контролю немислиме без об'єкта контролю, тобто того, щодо чого здійснюється контроль, без суб'єкта, тобто тих осіб, які уповноважені здійснювати контроль і зв'язку між об'єктом й суб'єктами контролю, який являє собою сукупність прийомів, способів, засобів впливу суб'єктів на об'єкт.

В Україні до суб'єктів, що наділені повноваженнями загального характеру у сфері здійснення фінансового контролю у сфері видатків на ПЗСО, належать:

- 1) Верховна Рада України, яка здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі: розгляду Бюджетної декларації; розгляду проєкту та прийняття закону про Державний бюджет України; внесення змін до закону про Державний бюджет України; виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти головних розпорядників коштів державного бюджету про використання ними бюджетних коштів та результати виконання відповідних

бюджетних програм); розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України; використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій (ст. 110 БК України) [13];

2) Президент України (ст. 37, 38 БК України), який може накладати вето на закон про Державний бюджет України, якщо не додержано вимог законів щодо обсягу видатків на ПЗСО;

3) Кабінет Міністрів України, який, крім того, що відповідальний за формування проєкту Державного бюджету України, на стадії схвалення цього проєкту може відкоригувати показники, заплановані Міністерством фінансів України з огляду на розбіжності між ним та головними розпорядниками бюджетних коштів (ч. 4 ст. 36 БК України), у тому числі показники обсягів міжбюджетних трансфертів, з огляду на аргументацію МОН як головного розпорядника бюджетних коштів видатків на ПЗСО (ст. 37 БК України) [13];

4) Верховна Рада АРК та місцеві ради, які здійснюють контроль за виконанням рішення про місцевий бюджет та інші повноваження, передбачені БК Кодексом, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет (ст. 114 БК України) [13], в тому числі і щодо надходження міжбюджетних трансфертів (субвенцій і дотацій) до відповідних бюджетів у повному обсязі (тобто щодо виконання державою видаткових зобов'язань), у сфері використання коштів субвенцій (дотацій) та відповідних місцевих бюджетів за видатками на ПЗСО;

5) Рада міністрів АРК, місцеві державні адміністрації, які здійснюють контроль за відповідністю бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів, розпису бюджету, кошторисів бюджетних установ та інших документів, які використовуються у бюджетному процесі (ст. 115 БК України), а також здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства в частині міжбюджетних трансфертів (ст. 122 БК України), у тому числі на ПЗСО;

6) виконкоми місцевих рад, які здійснюють контроль за відповідністю

бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів, зокрема і в частині видатків на ПЗСО, розпису бюджету, кошторисів бюджетних установ та інших документів, які використовуються у бюджетному процесі (ст. 115 БК України) [13];

7) головні розпорядники бюджетних коштів (передусім МОН, ГРБК місцевих бюджетів щодо видатків на ПЗСО), у тому числі головні розпорядники коштів субвенцій з Державного бюджету України, субвенцій з місцевих бюджетів на видатки ПЗСО (міністерство освіти АРК, підрозділи освіти місцевих державних адміністрацій та виконкомів місцевих рад) (ч. 5 ст. 22 БК України) [13].

Реалізація відповідних контрольних повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування сприяє належній організації публічного фінансового контролю.

Можна зазначити, що суб'єкти фінансового контролю стали чітко орієнтованими на виконання конкретного державного завдання, відповідно до якого вони були утворені й наділені відповідною компетенцією.

У сучасних реаліях функція фінансового контролю була розподілена між широким колом учасників бюджетно-правових відносин, що ускладнює його ефективну реалізацію (передусім Рахункова палата, Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України). До того ж при значній кількості суб'єктів фінансового контролю важче домогтися дотримання його головного принципу – незалежності контрольних органів у процесі здійснення ними покладених на них завдань.

Саме у виділенні суб'єктів фінансового контролю або державних органів спеціальної фінансово-контрольної компетенції, на наш погляд, полягає суть правового реформування фінансового контролю. При цьому ряд окремих повноважень у сфері фінансового контролю, як і раніше, зберігається за головними розпорядниками бюджетних коштів.

Зауважимо також, що і центральні органи державної влади, і виконкоми місцевих рад, і приватні та корпоративні суб'єкти як засновники закладу загальної

середньої освіти, відповідно до ст. 37 Закону України «Про повну загальну середню освіту», здійснюють «контроль за використанням закладом загальної середньої освіти публічних коштів», а також «затверджує кошторис закладу загальної середньої освіти, у тому числі обсяг коштів, що передбачається на підвищення кваліфікації педагогічних працівників, та контролює його виконання» [132].

Новацією в законодавстві є запровадження інституту піклувальної ради, яка може бути утворена за рішенням засновника або уповноваженого ним органу для одного чи кількох закладів загальної середньої освіти на визначений засновником строк (ч. 1 ст. 41 Закону про ПЗСО) [132]. На піклувальну раду покладено здійснення контролю за використанням фінансових ресурсів, ефективною взаємодією закладу (закладів) з органами державної влади та органами місцевого самоврядування, громадськістю, громадськими об'єднаннями, юридичними та фізичними особами (ч. 2 ст. 41 Закону про ПЗСО) [132]. Такий контроль доповнює контрольну функцію керівника освітнього закладу як бюджетної установи за використанням бюджетних коштів, а також за діяльністю тендерного комітету, що діє на підставі Закону України «Про публічні закупівлі» [135].

Громадський фінансовий контроль у сфері ПЗСО здійснюється відповідно до Закону України «Про громадські об'єднання», інших законів та законодавства про освіту. Так, відповідно до ст. 30 Закону про ПЗСО, у закладах освіти та їх структурних підрозділах може діяти батьківське самоврядування, що здійснюється батьками учнів як безпосередньо, так і через органи батьківського самоврядування, з метою, зокрема, громадського нагляду (контролю) в межах повноважень, визначених цим Законом та статутом закладу освіти [132]. Кожен керівник закладу загальної середньої освіти зобов'язаний створювати умови для здійснення дієвого та відкритого громадського нагляду (контролю) за діяльністю закладу загальної середньої освіти (ч. 4 ст. 38 Закону про ПЗСО).

На сьогодні спеціалізований фінансовий контроль за додержанням бюджетного законодавства, зокрема в частині здійснення видатків на ПЗСО,

розмежований на:

1) зовнішній державний контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата – орган держави, що діє за межами виконавчої гілки державної влади (ст. 110 БК України);

2) внутрішній урядовий фінансовий контроль, що включає державний фінансовий аудит, який здійснюється Державною аудиторською службою України – органом, який прямо підпорядкований Кабінету Міністрів;

3) відомчий фінансовий контроль, що здійснюється Міністерством фінансів України (ст. 111 БК України) [13], яке здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів, зокрема щодо видатків на ПЗСО;

4) поточний контроль за додержанням бюджетного законодавства, який покладений на Державну казначейську службу України, врегульований передусім ст. 43 та 112 БК України [13];

5) місцевий фінансовий контроль, який реалізується місцевими фінансовими органами;

6) внутрішній фінансовий контроль та внутрішній фінансовий аудит, який здійснюють спеціально утворені головними розпорядниками бюджетних коштів, зокрема МОН, підрозділи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (ч. 3 ст. 26 БК України) [13]. На сьогодні Основні засади здійснення внутрішнього контролю затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 [91], а порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначається Урядом.

Лімска декларація керівних принципів контролю, згідно з якою однією із цілей контролю є виявлення порушень принципів законності, достовірності ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів, дозволила виділити як вид фінансового контролю фінансовий аудит. Фінансове законодавство України залишає невизначеність у частині співвідношення аудиту й контролю. Проте, у науковому середовищі існує кілька підходів до вирішення окресленої проблеми:

1) аудит – це вид фінансового контролю; 2) аудит – більш широке поняття і включає в себе фінансовий контроль. Поряд з виділенням фінансового аудиту як виду фінансового контролю ще одним дискусійним питанням є визнання таким аудиту ефективності. На нашу думку, аудит ефективності не можна визнавати як вид фінансового аудиту, відповідно до принципів фінансового контролю, він може бути самостійним видом фінансового контролю.

Державна політика у сфері фінансового забезпечення освіти спрямована на досягнення тих цілей, які ставить перед собою сучасна державна політика у сфері освіти. А отже, метою фінансового забезпечення освіти є гідне здійснення освітньої діяльності, засноване на необхідності досягнення позитивного результату. Перевірка досягнення результату й перспектива його досягнення в майбутньому є на сучасному етапі однією з підстав збільшення бюджетного фінансування. При цьому невирішенотаке питання: як визначити цю ефективність? Адже якщо її не досягають у процесі реалізації права на освіту, видатки на освіту можна сміливо характеризувати як неефективні.

Отже, метою освітньої діяльності, яка реалізується незалежно від рівня освітньої системи й суб'єктного складу, що відповідає цьому рівню, є забезпечення учнів уміннями та навичками, що супроводжується констатацією досягнення ними встановленого державою рівня. Тож актуальним є питання методик проведення перевірок ефективності виконання державних програм у сфері ПЗСО та ефективності використання коштів міжбюджетних трансфертів, які спрямовуються на потреби ПЗСО, що здійснюються Рахунковою палатою, Державною аудиторською службою України та підрозділами МОН з внутрішнього аудиту (контролю).

Так, відповідно до ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII, державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [136].

Контрольна діяльність Рахункової палати виявляється в аналізі стану дотримання законодавства та ефективності виконання функцій і завдань підконтрольними об'єктами, у результаті чого сформульовані нею зауваження, пропозиції та рекомендації не лише визначають шляхи впорядкування діяльності організацією, яка була перевірена, а й сприяють діяльності з удосконалення законодавства. Так, у Звіті про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа», затвердженого рішенням Рахункової палати від 26.11.2019 № 33-1, зазначено, що спрямування у 2018–2019 рр. субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам для забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» створило фінансові передумови для виконання заходів Концепції реалізації державної політики у сфері реформування загальної середньої освіти «Нова українська школа» на період до 2029 р., схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.12.2016 № 988-р (далі – Концепція НУШ), обумовило виділення з місцевих бюджетів коштів на засадах співфінансування на закупівлю дидактичних матеріалів, музичних інструментів, сучасних меблів, комп'ютерного обладнання, мультимедійного контенту, покращило матеріально-технічне забезпечення початкових класів шкіл та якість освіти [35]. Також було відзначено, що Міністерство освіти і науки України як головний розпорядник коштів на загальну середню освіту, в тому числі освітньої субвенції, обласні державні адміністрації, Київська міська державна адміністрація як відповідальні за розподіл коштів субвенції між місцевими бюджетами та низка департаментів (управлінь, відділів) освіти райдержадміністрацій і виконавчих органів місцевих рад, закладів загальної середньої та педагогічної освіти як розпорядники коштів субвенції за місцевими бюджетами неповною мірою забезпечують ефективне використання цих коштів [35].

Недоліки в плануванні видатків на потреби ПЗСО призводять до таких наслідків, як: «розпорошення коштів між заходами без досягнення за кожним із них

запланованих цілей; орієнтація розпорядників коштів субвенції за місцевими бюджетами на швидке та повне їх використання без оцінки здобутків; придбання для більшості початкових класів шкіл неякісних та в окремих випадках сумнівних за безпечністю шкільних меблів та дидактичних матеріалів; неможливість організації освітнього простору відповідно до Концепції НУШ; нерівність створених умов для здобуття дітьми освіти, чим порушується право дитини на освіту, що досягається на підставі рівних можливостей, передбачених Конституцією України, Конвенцією ООН про права дитини» [35].

Кабінетом Міністрів України та МОН не створено нормативно-правового забезпечення для здійснення контролю за дотриманням співфінансування за рахунок коштів місцевих бюджетів при закупівлі та доставці товарно-матеріальних цінностей для закладів загальної середньої освіти.

Найбільш поширеним та суттєвим порушенням при використанні коштів (виявлено у 21 з 29 об'єктів контролю), яке виявлялося Рахунковою палатою, було придбання шкільних меблів (парт та стільців), що не відповідають вимогам ДСТУ ГОСТ 22046:2004 «Меблі для навчальних закладів. Загальні технічні вимоги», ГОСТу 11015-93 «Столи учнівські. Типи і функціональні розміри», ДСанПіН 5.5.2.008-01. Здебільшого йдеться про відсутність регулювання кута нахилу стільниці парт, маркування ростової групи, підставок для приладдя, невідповідність розміру площі робочої поверхні стільниці, ваги, форми, розмірів, місткості, стійкості, вандалостійкості конструкцій столів та стільців встановленим вимогам, що є важливим для збереження здоров'я дитини. Зазначене призвело до завдання збитків на загальну суму 45,3 млн грн через непридатність таких засобів для використання НУШ.

Аудит ефективності – це складне поняття, яке включає в себе сукупність контрольних заходів, які здійснюються уповноваженими органами влади щодо підконтрольного об'єкта за певний період часу, головним завданням якого є аналіз його початкового і кінцевого стану, виявлення динаміки або причин її відсутності.

Видатки бюджету, що формуються відповідно до державних потреб, виступають невід'ємною умовою розвитку сфер державної життєдіяльності. Порушення бюджетного законодавства, неправомірне використання бюджетних коштів може стати причиною визнання неефективним того чи іншого напряму державної політики. Саме тому аудит ефективності немислимий без проведення зовнішнього й внутрішнього фінансового контролю, головним завданням якого є дотримання принципу законності в ході виконання бюджету. Видатки на розвиток освіти щороку зменшуються, але разом з тим зростають нецільове використання бюджетних коштів і зловживання суб'єктів управління у сфері освіти. Фінансовий контроль є невід'ємним і необхідним фінансовим інструментом для контролю за видатками.

Діяльність Державної аудиторської служби України як суб'єкта фінансового контролю у сфері видатків на ПЗСО врегульована передусім Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» та ст. 113 БК України, де передбачено, що вона здійснює контроль, зокрема, за: 1) цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита); 2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; 3) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми; 4-1) відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу; 5) веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; 6) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.

Окремо зупинимось на контрольних повноваженнях Міністерства освіти і науки

України. З одного боку, Міністерство освіти і науки України як центральний орган виконавчої влади наділений загальною компетенцією з державної фінансової діяльності у сфері освіти, у тому числі фінансового контролю, з іншого – МОН як головний розпорядник бюджетних коштів «здійснює контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів» (п. 9 ч. 4 ст. 22 БКУкраїни), а також організовує «внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів» (ч. 3 ст. 26 БКУкраїни). Такі підрозділи є суб'єктами спеціалізованого фінансового контролю. Однак, поряд з ними в межах МОН внутрішній фінансовий контроль, що виявляється у формі погодження МОН пропозицій обласних, Київської міської державних адміністрацій щодо використання освітньої субвенції, здійснює спеціальна комісія МОН, персональний склад якої затверджується наказом МОН, порядок та умови діяльності якої врегульовані Наказом МОН від 04.02.2020 № 126.

Таким чином, здійснюється передусім фінансовий контроль за використанням коштів бюджетів щодо здійснення видатків на ПЗСО: публічний (державний та місцевий) – загального характеру та спеціалізований, приватний (засновники, учасники), а також громадський.

Останнім часом питання забезпечення ефективності бюджетних видатків є обґрунтовано актуальними. Більше того, проблемам забезпечення ефективності витрачання бюджетних коштів, необхідних для реалізації цільових державних програм, присвячено велику кількість наукових праць. При цьому ефективність публічних видатків можна охарактеризувати як сукупність обов'язкових ознак фінансової діяльності, а саме результативності, економності, цільового характеру й своєчасності публічних видатків.

Цікавий науковий підхід Л. К. Воронової до визначення ефективності

державних видатків, зокрема, якщо є можливим залучення позабюджетних джерел фінансування в процес здійснення видатків, то державі необхідно створювати умови, що сприяють цьому, стимулювати цей процес. У тому випадку, якщо скоротити бюджетні видатки не вдається, необхідно зробити так, щоб вони були виправдані, тобто як мінімум покращити якість об'єкта фінансування [20, с. 34].

На наш погляд, ефективність витрачання бюджетних коштів визначає ефективність заходу, на реалізацію якого вони виділяються, і навпаки, ефективність заходу зумовлена ефективністю бюджетних видатків. Саме тому ефективність тієї чи іншої концепції також повинна володіти сукупністю ознак своєчасності, результативності, економності. Під час довгострокового заходу, що передбачає значне витрачання бюджетних коштів, насамперед необхідно аналізувати його концепцію на предмет наявності цих ознак.

Основна мета фінансування загальної середньої освіти полягає в забезпеченні можливості гідної реалізації конституційного права людини на освіту. Останнім часом ключовим у питанні про надання освітніх послуг є результат. Так, стосовно системи загальної середньої освіти з прийняттям державних освітніх стандартів відбулася зміна основної спрямованості освітнього процесу: якщо раніше вона була орієнтована на процес навчання, у результаті закінчення якого випускник опановував обов'язковий мінімум навичок і умінь, то станом на сьогодні вона спочатку орієнтована на результат.

Контроль за ефективністю використання податкових пільг є необхідним, адже, відповідно до Податкового кодексу України, освітні установи повністю звільнені від тягара сплати податків завдяки використанню нульових податкових ставок.

Система фінансового контролю у сфері здійснення видатків на ПЗСО трансформується з огляду на необхідність забезпечення ефективного витрачання бюджетних коштів на потреби ПЗСО в системному зв'язку з необхідністю забезпечення якості ПЗСО, доступності й безоплатності ПЗСО. Фінансово-правові стимули являють собою можливість впливу на суб'єктів права за допомогою

фінансів з метою якісного виконання публічного обов'язку. При цьому як інструменти стимулювання можна навести пільги, переваги, заохочення тощо.

За предметом фінансово-правове стимулювання можна класифікувати на бюджетне, податкове, валютне тощо. Стосовно системи розвитку загальної середньої освіти розглянемо особливості бюджетного й податкового стимулювання.

Що стосується бюджетного стимулювання, то це поняття в науці фінансового права не розкрито. На наш погляд, бюджетне стимулювання здійснюється за рахунок збільшення видатків, призначених для фінансового забезпечення потенційно перспективних заходів.

Висвітлимой основні аспекти податкового стимулювання освітньої діяльності. У науковій літературі як головний напрям діяльності держави виступає реалізація її фіскальної функції, яка спрямована на фінансове забезпечення діяльності держави й територіальних громад за допомогою формування державного та місцевого бюджетів.

Найбільш цікавим, на наш погляд, є питання про податкові пільги як інструмент стимулювання. Так, у чинному Податковому кодексі України немає визначення поняттю податкової пільги. Проте, податкові пільги надаються окремим категоріям платників податків, що передбачені податковим законодавством, як переваги порівняно з іншими платниками податків, включаючи можливість не сплачувати податок або сплачувати його в меншому розмірі. Сутність податкової пільги полягає в зниженні податкового тягаря. При цьому податкові пільги не можуть мати індивідуального характеру, тобто надаватися конкретним, персонально визначеним платникам податків. У більшості випадків податкові пільги покликані виконувати стимулювальну функцію та встановлюються з метою розвитку виробництва, підприємництва, фермерства, благодійності, інвестиційної діяльності.

Проте, за Податковим кодексом України, загальноосвітні навчальні заклади не сплачують податок на додану вартість за надання платних освітніх послуг. Так, відповідно до п. 197.1.2 ст. 197 Податкового кодексу України, звільняються від

оподаткування ПДВ операції з «постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами,...» до яких зокрема належать послуги з: «в) усіх видів освітньої діяльності, які постачаються закладами загальної середньої освіти I–III ступенів; г) усіх видів освітньої діяльності, які постачаються закладами професійної (професійно-технічної) освіти» [95].

Крім того, загальноосвітні навчальні заклади будь-якої форми власності звільнені від сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Так, відповідно до п. 266.2.2 ст. 266 ПК України не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, «будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг» [95].

Відповідно до ст. 282 ПК України, від сплати земельного податку звільняються, зокрема, «дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів» (п. 282.1.4 ПК України) [95]. Щодо зазначеної пільги додамо, що, відповідно до п. 284.3 ст. 284 ПК України, «якщо платники податку, які користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території. Ця норма не поширюється на бюджетні установи у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) в тимчасове користування (оренду) іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування» [95].

Розглянемо особливості податкового стимулювання загальноосвітніх

навчальних закладів на прикладі податку на прибуток.

Так, не є платниками податку на прибуток неприбуткові організації – підприємства, установи та організації, що одночасно відповідають вимогам, що закріплені в п. 133.4 ст. 133 ПК України, серед яких передбачено, що організація має бути «утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації» [95]. У Законі України «Про повну загальну середню освіту» відсутні положення про неприбутковість закладів ПЗСО (про те, що їх діяльність не націлена на отримання прибутку) чи про те, що вони є некомерційними. Однак, у ч. 2 ст. 22 Закону України «Про освіту» закріплено, що «заклад освіти як суб'єкт господарювання може діяти в одному з таких статусів: бюджетна установа; неприбутковий заклад освіти; прибутковий заклад освіти» [131]. Отже, не всі заклади ПЗСО є неприбутковими і звільняються від сплати податку на прибуток підприємств, оскільки це залежить від волі засновників.

Звільнивши загальноосвітні навчальні заклади від сплати податку на прибуток, держава позбавляє себе частини доходу, а, значить, за допомогою таких пілгь досягаються визначені соціальні публічні пріоритети, зокрема реалізація права на освіту. Освітні установи у сфері оподаткування повинні мати особливий статус, саме тому оподаткування загальноосвітніх навчальних закладів неодноразово ставало предметом наукових роздумів.

Розглянемо податкову категорію, що має безпосереднійстосунок до цієї тематики – податкову фікцію. Фікція в найзагальнішому вигляді визначається як прийом, що полягає в тому, що дійсність підводиться під умовну формулу, яка не має реального змісту. Сутність фікції виявляється в тому, щоб щось неіснуюче в реальності з метою правового регулювання проголосити як реально існуюче або навпаки. На наш погляд, фікції виконують певну роль, яка виражається, по-перше, у спрощенні юридичних конструкцій, а, по-друге, у стимулюванні загальноосвітніх навчальних закладів, дозволяють здійснювати податковий контроль. Звертаючись до податкової фікції як до прийому юридичної техніки, законодавець повинен мати

певну мету – можливість здійснювати податковий контроль уповноваженими органами влади щодо загальноосвітніх навчальних закладів як платників податку на прибуток, аналіз ефективності використання податкових пільг, а також реальності їх функціонування як неприбуткової організації, якщо відповідно до статутних документів діяльність закладу ПЗСО є некомерційною й неприбутковою. До того ж, аналіз ефективності використання податкових пільг є невід’ємною частиною податкової політики в Україні на сучасному етапі.

Стосовно добровільних пожертв (благодійних внесків) варто зазначити одне важливе обмеження їх використання, а саме: заклад ПЗСО може використовувати це майно за новим призначенням, якщо це не виходить за межі статутної діяльності або положення. Стосовно цільових внесків фізичних та юридичних осіб має діяти також важлива умова – мета утримання, яка визначається фізичною або юридичною особою й має відповідати статутній діяльності загальноосвітнього навчального закладу.

Застосування податкових пільг сприяє залученню загальноосвітніми навчальними закладами додаткових фінансових коштів або прибутку, що не оподатковується. Так, у національній доктрині освіти зазначено один з пріоритетів розвитку системи освіти, що виражається у вигляді створення умов для залучення в цю сферу коштів з позабюджетних джерел. Залучені закладами кошти можуть бути використані ними самостійно, але з єдиною умовою: спрямовуватимуться вони повинні лише на функціонування загальноосвітнього навчального закладу, найбільш повно забезпечуватийого потреби.

Таким чином, за допомогою введення відповідної умови застосування відповідної податкової пільги досягається можливість загальноосвітніх навчальних закладів реалізовувати саме статутну, не пов’язану з підприємницькою, діяльність, що сприяє гідній реалізації права на освіту громадянами.

У більшості розвинених зарубіжних країн використовують різноманітні інструменти стимулювання щодо оподаткування освітньої діяльності. Так, досить-

така складна податкова система США стосовно оподаткування освітніх установ будується на принципах надання пільг і пов'язана передусім з такими поняттями, як «податкове звільнення» (tax exempt), «податкове вирахування» (tax deduction) і «податкова знижка» (tax credit). Оподаткування у сфері освіти Великобританії відрізняється тим, що пов'язано з наданням різних податкових пільг, привілеїв, звільнень платникам податків – учасникам освітніх відносин: батькам (у формі певних податкових знижок з податку на доходи як працівникам і як підприємцям), освітнім установам, фондам та іншим юридичним особам, основні статутні цілі створення яких так чи інакше пов'язані із сектором освіти (у формі звільнень і відрахувань з податку на доходи корпорацій, ПДВ, податків на нерухомість тощо), студентам (у формі податкових знижок у розмірі процентних ставок за освітніми кредитами, відрахувань з податку на доходи, звільнень від оподаткування податком на прибуток стипендій та виплат за грантами, виділеними на наукові дослідження).

У нашій вітчизняній практиці інструменти оподаткування загальноосвітніх навчальних закладів не досягли свого фінального завершення. Однак, з огляду на позитивний досвід провідних зарубіжних країн у сфері встановлення пільг учасникам освітніх правовідносин за допомогою їх введення в Податковому кодексі України податкова політика має просунути вперед.

На сьогодні встановлено право фізичних осіб – платників податку на доходи фізичних осіб користуватися податковою знижкою (тобто зменшення річної бази оподаткування на суму здійснених витрат за наслідками звітного податкового року) на «суму коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) та вищої освіти для компенсації вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення» (п. 166.3.3.ПК України) [95]. Така податкова пільга, з одного боку, стимулює розвиток приватних та корпоративних закладів ПЗСО, а, з другого – обґрунтовує те, що лише за окремими видами видатків, у тому числі за рахунок субвенцій з

державного бюджету України, надходять бюджетні кошти до закладів ПЗСО приватної форми власності за принципом «кошти ходять за дитиною».

Фінансовий контроль за додержанням податкового законодавства у сфері застосування податкових пільг та інших податкових стимулів закладами ПЗСО, так само як і використання податкових пільг фізичними особами – споживачами платних освітніх послуг у сфері ПЗСО, покладений на контролюючі органи, а саме органи Державної податкової служби України (ст. 19-1 та 20 ПК України) [95].

Адміністрування встановлених механізмів податкового стимулювання та податкових пільг є одним з найважливіших елементів податкової політики, оскільки збільшення кількості наданих пільг за відсутності інформації про їх результативність не лише призводить до недоотримання доходів до бюджетної системи, а й дискредитує саму ідею надання податкових пільг. При цьому одним з елементів податкової політики є створення системи моніторингу застосовуваних податкових пільг і оцінювання результативності їх дії на практиці, що дає змогу приймати рішення про їх продовження або скасування, а також створення системи оцінювання доходів, які не надійшли до бюджетної системи в результаті застосування таких податкових пільг, для їх урахування як податкових втрат бюджетів при підготовці закону України про Державний бюджет України на наступний рік.

Таким чином, однією з основних цілей податкової політики України на сучасному етапі розвитку держави й суспільства є вдосконалення оподаткування установ та організацій, що здійснюють діяльність у соціально значущих сферах.

Відповідно основною метою податкового контролю у сфері здійснення видатків на ПЗСО є обґрунтованість застосування податкових пільг і податкових звільнень, пов'язаних з функціонуванням закладів ПЗСО та наданням ними освітніх послуг, ефективність використання бюджетних коштів, що відбувається в процесі виконання бюджетів за видатками та кредитуванням, а саме в частині видатків на ПЗСО, у тому числі тих, що здійснюються шляхом доведення міжбюджетних трансфертів, з метою фінансового забезпечення гідної реалізації прав громадян на

освіту.

Під фінансовим контролем у сфері ПЗСО запропоновано розуміти діяльність уповноважених чинним законодавством України органів державної влади та місцевого самоврядування щодо проведення бюджетного контролю за дотриманням суб'єктами управління у сфері освіти й закладами ПЗСО бюджетного законодавства України у сфері прогнозування, планування видатків на ПЗСО та на предмет цільового, результативного й ефективного використання виділених на їх реалізацію з відповідних бюджетів фінансових ресурсів, а також податкового контролю щодо обґрунтованості застосування податкових пільг та податкових звільнень, пов'язаних з функціонуванням закладів ПЗСО та наданням ними освітніх послуг, що відіграють роль фінансового стимулу розвитку закладів ПЗСО, незалежно від форми власності.

Висновки до третього розділу

Проведений аналіз зарубіжного досвіду, зокрема США, та правових засад фінансового контролю у сфері видатків бюджету на ПЗСО дає можливість зробити такі висновки.

1. Систематизовано досвід США в правовому регулюванні видатків на загальну середню освіту та фінансового контролю в цій сфері. Фінансово-правові норми, що зачіпають сферу загальної середньої освіти, містяться як у федеральному законодавстві, так і в законодавстві штатів, але в останньому випадку фінансово-правові норми відіграють не настільки значну роль. Базові гарантії фінансування освітніх установ задекларовано в конституціях штатів. Основний обсяг федеральних коштів, що спрямовуються на потреби регіональних систем загальної середньої освіти, надходить через Міністерство освіти, причому як за законодавчо закріпленими формулами, так і на конкурсній основі.

Усі федеральні програми фінансової допомоги системам загальної освіти умовно поділено на три великі блоки: 1) програми, введені або змінені Законом про шкільну

реформу 2001 р., що передбачає як пряме, так і непряме фінансування місцевих навчальних закладів середньої освіти; 2) програми корективного навчання, за якими одержувачами коштів є як штати, так і коригувальні установи, і сім'ї цих учнів; 3) програми професійного навчання дорослих. Федеральна допомога виділяється переважно на ті цілі й завдання, які мають не лише загальнодержавний характер, а й відрізняються соціальною значущістю. На регіональному рівні також існують галузеві органи управління адміністрації штату, які здебільшого відповідають за підтримку й фінансування регіональної системи загальної освіти, встановлюють нормативи у сфері ЗСО, здійснюють контроль якості.

Обсяг місцевих і регіональних видатків на загальну освіту приблизно однаковий, однак, якщо в структурі регіональних видатків загальна освіта переважно становить майже четверту частину, то в структурі місцевих видатків вона завжди стоїть на першому місці й у середньому по країні сягає близько половини місцевих видатків. Основна стаття видатків шкільного округу – заробітна плата шкільним працівникам – часто перевищує половину всіх видатків округу. До інших статей видатків належать капітальні вкладення, які лягають виключно на плечі місцевих органів, видатки на комунальні послуги та транспортні видатки.

Пріоритетами розвитку інституту видатків на загальну середню освіту в США є: фінансова відповідальність органів управління у сфері освіти за академічні результати, посилення фінансової звітності на всіх рівнях, покращення моніторингу якості викладання в масштабі школи, округу, штату, чіткий розподіл відповідальності за стан місцевих систем середньої освіти між федеральними, регіональними та місцевими органами влади. Спостерігається також тенденція до адресності фінансування, що виявляється не лише у формі грантів та позик учням і студентам, а й у формі грантів викладачам.

2. Заходи з контролю за економічною обґрунтованістю використання бюджетних коштів набувають особливої актуальності на етапі розробки й прийняття цільових програм у сфері освіти, розподілу коштів субвенцій та дотацій, що

спрямовуються на потреби ПЗСО. Дотримання фінансової дисципліни, що безпосередньо впливає з принципу законності та являє собою дотримання встановлених чинним законодавством норм щодо порядку утворення, розподілу й використання бюджетних коштів учасниками бюджетного процесу, особливо важливо у сфері загальної середньої освіти у зв'язку із системністю порушень, які мають місце при нецільовому та неефективному використанні бюджетних коштів. До суб'єктів, що наділені повноваженнями загального характеру у сфері здійснення фінансового контролю щодо видатків на ПЗСО, належать Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада АРК та місцеві ради, Рада міністрів АРК, місцеві державні адміністрації, виконкоми місцевих рад, головні розпорядники бюджетних коштів.

На сьогодні спеціалізований фінансовий контроль за додержанням бюджетного законодавства, зокрема в частині здійснення видатків на ПЗСО, розмежований на: 1) зовнішній державний контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата; 2) внутрішній урядовий фінансовий контроль, що включає державний фінансовий аудит, який здійснюється Державною аудиторською службою України; 3) відомчий фінансовий контроль, що здійснюється Міністерством фінансів України; 4) поточний контроль за додержанням бюджетного законодавства, який покладений на Державну казначейську службу України; 5) місцевий фінансовий контроль, який реалізується місцевими фінансовими органами; 6) внутрішній фінансовий контроль та внутрішній фінансовий аудит, який здійснюють спеціально утворені головними розпорядниками бюджетних коштів, зокрема МОН, підрозділи. Такі підрозділи є суб'єктами спеціалізованого фінансового контролю – внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю. Однак, поряд з ними, у межах МОН попередній внутрішній фінансовий контроль здійснює спеціальна комісія МОН, зміст якого виявляється у формі погодження МОН пропозицій обласних, Київської міської державних адміністрацій щодо використання освітньої субвенції. Окремим напрямом фінансового контролю є податковий контроль, основною метою якого в частині, що

стосується сфери здійснення видатків на ПЗСО, є обґрунтованість застосування податкових пільг і податкових звільнень, пов'язаних з функціонуванням закладів ПЗСО та наданням ними освітніх послуг, що відіграють роль фінансового стимулу розвитку закладів ПЗСО, незалежно від форми власності.

Під фінансовим контролем у сфері повної загальної середньої освіти запропоновано розуміти діяльність уповноважених чинним законодавством України органів державної влади та місцевого самоврядування щодо проведення бюджетного контролю за дотриманням суб'єктами управління у сфері освіти та закладами повної загальної середньої освіти бюджетного законодавства України у сфері прогнозування, планування видатків на ПЗСО та на предмет цільового, результативного й ефективного використання виділених на їх реалізацію з відповідних бюджетів фінансових ресурсів, а також податкового контролю щодо обґрунтованості застосування податкових пільг і податкових звільнень, пов'язаних з функціонуванням закладів ПЗСО та наданням ними освітніх послуг, що відіграють роль фінансового стимулу розвитку закладів ПЗСО незалежно від форми власності.

ВИСНОВКИ

У ході дослідження виконано поставлені завдання й одержано вагомі результати, що дають змогу сформулювати такі висновки.

1. До юридичних ознак видатків бюджету належить таке: 1) як публічна категорія, видатки бюджету необхідні для всієї держави в цілому, оскільки забезпечують загальні потреби та спрямовані на покриття основних напрямів діяльності держави й місцевого самоврядування; 2) як фінансові витрати, видатки бюджету не підлягають поверненню, не погашають і не створюють фінансових вимог, здійснюються на безповоротній основі у формі фінансування відповідних бюджетних програм та міжбюджетних трансфертів; 3) як складна фінансово-правова категорія, видатки бюджету, з одного боку, є одним із напрямів фінансової діяльності держави (місцевого самоврядування), безпосередньо взаємопов'язаним з дохідною частиною бюджету, з іншого – видатки бюджету як владно-майнові відносини здійснюються безперервно й регулярно у формі поточного фінансування, що відбувається за результатами виконання бюджетних зобов'язань; 4) як бюджетно-правова категорія, видатки бюджету виражають врегульовані правовими нормами економічні відносини з приводу розподілу й використання коштів бюджетів, що належать до бюджетної системи України; 5) як правова конструкція, видатки бюджету є сукупністю публічних повноважень (прав у грошовому вираженні на використання бюджетних коштів), реалізація яких спрямована на забезпечення безперебійного фінансування функцій і завдань держави (місцевого самоврядування), з метою досягнення публічного інтересу.

Видатки на повну загальну середню освіту за критерієм їх необхідності є необхідними (оскільки здійснюються на підставі конституційного обов'язку, що покладений на державу), звичайними (здійснюються в мирний час у повному обсязі), постійними (зумовлені функцією держави, що має постійний характер), централізованими (виключно за рахунок коштів бюджетів), непродуктивними

(спрямовані на формування благ соціального характеру – людського потенціалу, сталого розвитку суспільства й держави), видатками бюджету, які включають у себе як поточні, так і капітальні видатки, що здійснюються за рахунок коштів загального та спеціального (що включає власні надходження закладів ПЗСО) фондів бюджетів усіх рівнів бюджетної системи, в обсязі, затвердженому в законі про державний бюджет і рішеннях про місцеві бюджети, який зумовлений встановленими в законодавстві соціальними нормами й нормативами у сфері ПЗСО.

2. Вихідним для відмежування бюджетного права від інституту видатків бюджетів є положення про те, що суб'єктивні права у сфері видатків бюджетів регулюються не лише актами бюджетного законодавства, а й іншими нормативно-правовими актами. Зокрема, інститут видатків бюджету регулюють окремі закони, інші нормативно-правові акти, договори та угоди, які безпосередньо передбачають необхідність здійснення певних видатків. Виділення коштів на здійснення видатків бюджетів у відповідному році забезпечується нормами бюджетного права тимчасового характеру, що формуються за допомогою затвердження в акті про бюджет положень щодо обсягу бюджетних призначень. Предмет інституту видатків на ПЗСО – обов'язки, норми та нормативи формування й розмежування бюджетних видатків на потреби ПЗСО за відповідними рівнями бюджетної системи, а предмет бюджетного права – врегулювання правового статусу учасників відносин у сфері прогнозування, планування бюджетів, розгляду та затвердження в актах про бюджет бюджетних призначень, виконання бюджетів за видатками на ПЗСО, за доходами (щодо мобілізації закладами ПЗСО власних надходжень), бюджетного контролю в цій сфері та звітування про їх виконання.

3. Гарантією виконання конституційного обов'язку держави щодо забезпечення доступності й безоплатності повної загальної середньої освіти є її фінансування шляхом здійснення видатків бюджетів. Освіта як система взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, функція держави, умова підвищення зростання благополуччя та основа формування людського капіталу реалізується за

допомогою формування й здійснення відповідних публічних видатків.

Повна загальна середня освіта є системою, що об'єднує такі підсистеми: 1) змістовну, що включає державні освітні стандарти та освітні програми; види, типи, рівні ПЗСО – безпосередньо відбивається на встановленні меж формування видатків на освіту в межах розділів і підрозділів функціональної класифікації; 2) функціональну (заклади ПЗСО) – зумовлює розподіл видатків між бюджетами та бюджетними програмами; 3) організаційно-управлінську (у межах якої виділяють підсистему управління освітою й підсистему управління закладом ПЗСО). Суб'єкти управління освітою відповідальні за планування видатків на потреби ПЗСО та виконання бюджетів у частині видатків на ПЗСО. Управління системою освіти – комплексне поняття, що відображає діяльність у сфері організації освітнього процесу на двох рівнях публічної влади:

– загальнодержавному: Кабінет Міністрів України; центральний орган виконавчої влади у сфері освіти і науки (Міністерство освіти і науки України); центральний орган виконавчої влади із забезпечення якості освіти; центральні органи виконавчої влади, у сфері управління яких перебувають заклади освіти (Державна служба якості освіти України);

– місцевому: республіканському (Верховна Рада Автономної Республіки Крим та Рада міністрів Автономної Республіки Крим, інші виконавчі органи АРК); регіональному (обласні та районні ради, місцеві державні адміністрації);

– на рівні місцевого самоврядування: місцеві ради міст, сіл, селищ та об'єднаних територіальних громад, а також виконкоми відповідних місцевих рад.

До суб'єктів, які здійснюють управління бюджетними коштами на ПЗСО, належить також Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи, що діють у межах їх повноважень.

Заклади загальної середньої освіти в бюджетних правовідносинах виступають у статусі: 1) розпорядників бюджетних коштів (державні та комунальні заклади ПЗСО); 2) одержувачів (приватні та корпоративні) бюджетних коштів, які

розподіляють отримані ними публічні кошти в порядку, визначеному законодавством для державних і комунальних закладів освіти. На приватні та корпоративні заклади ПЗСО як одержувачів коштів освітньої субвенції повинні поширюватися всі вимоги, встановлені в законі до одержувачів бюджетних коштів.

При цьому державні та комунальні заклади загальної середньої освіти визнаються бюджетними установами, до основних характерних рис яких належить таке: 1) вони мають статус юридичної особи; 2) основним видом їх діяльності є освітня, що здійснюється на одному чи декількох рівнях повної загальної середньої освіти; 3) наявність відповідної ліцензії; 4) наявність самостійного балансу; 5) право провадити інноваційну діяльність; 6) право виступати учасником бюджетного процесу в статусі розпорядника бюджетних коштів. Розмежування видатків бюджетів на ПЗСО за рівнями бюджетної системи, бюджетними програмами та міжбюджетними трансфертами залежить від типу закладів ПЗСО, до яких належать: заклади загальної середньої освіти (початкова школа, гімназія, ліцей, спеціальні заклади ЗСО), заклади професійної (професійно-технічної) освіти та заклади фахової передвищої чи вищої освіти, що провадять освітню діяльність на певному рівні (рівнях) повної загальної середньої освіти. Засади фінансування всіх закладів ПЗСО встановлені в Законі України «Про освіту», однак, закладів ЗСО – у Законі України «Про повну загальну середню освіту», а засади фінансування закладів ПЗСО, які не належать до закладів загальної середньої освіти, врегульовано спеціальними актами законодавства – передусім ст. 50 Закону України «Про професійну (професійно-технічну) освіту» від 10.02.1998 № 103/98-ВР, а в БК України видатки на професійну (професійно-технічну) освіту та фахову передвищу чи вищої освіти, що здійснюється закладами, які провадять освітню діяльність на певному рівні (рівнях) повної загальної середньої освіти, відмежовані від видатків на загальну середню освіту.

Конституційна гарантія права громадян на доступність та безоплатність повної загальної середньої освіти в системному зв'язку з правом рівності громадян у своїй

гідності та правах зумовлює фінансування ПЗСО шляхом здійснення видатків бюджетів, а також запровадження принципу «гроші ходять за дитиною», відповідно до якого держава доводить з бюджету приватним і корпоративним закладам ЗСО обсяг коштів, що відповідає вартості навчання учня, у фіксованому обсязі з розрахунку на одного учня, що частково компенсує (зменшує) вартість навчання в такому закладі.

4. У процесі реформ місцевого самоврядування, фінансової децентралізації та повної загальної освіти відбувся перехід питомої ваги закладів ЗСО у власність об'єднаних територіальних громад, що зумовило перегляд розподілу видатків на ПЗСО між рівнями бюджетної системи, у результаті чого капітальні видатки забезпечуються власниками закладів ЗСО за рахунок відповідно коштів державного бюджету та місцевого бюджетів, а поточні видатки на забезпечення гідного рівня ПЗСО (змістовну складову ПЗСО) здійснюються за рахунок коштів державного бюджету України.

Видатки державного бюджету України на ПЗСО, відповідно до ст. 82 БК України, належать до тих, що визначаються функціями держави, які можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності. Таким чином, рівень публічного інтересу, який відтворюють ті чи інші видатки на ПЗСО, зумовлює розмежування видатків на ПЗСО між рівнями бюджетної системи, а також те, до якого саме місцевого бюджету доводяться з державного бюджету видатки на загальну середню освіту у формі міжбюджетних трансфертів, що зумовлені відповідною функцією держави та затвердженими державними програмами.

За основу розподілу видатків на ПЗСО за рівнями бюджетної системи потрібно брати такі критерії та принципи: субсидіарність, територіальна відповідність, рівень публічного інтересу, ефект територіальної диференціації, ефект масштабу.

Видатки відповідних бюджетів на загальну середню освіту здійснюються як за

рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів на підставі встановлених бюджетних призначень на виконання відповідних бюджетних програм та доведення міжбюджетних трансфертів, так і за рахунок спеціального фонду, значна частина яких – власні надходження закладів ПЗСО державної та комунальної форм власності, кошти яких спрямовуються виключно на статутні цілі таких закладів за напрямками, що визначені в ч. 4 ст. 13 БК України. Заклади загальної середньої освіти не можуть розміщувати власні надходження на депозитах, таке право мають заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти. Але при розширенні фінансової автономії перших таке право доцільно надати і їм.

5. Протягом останніх трьох років відбувається впровадження низки освітніх реформ, що супроводжується передачею видаткових повноважень у сфері ПЗСО на місцевий рівень та розширенням переліку міжбюджетних трансфертів, що доводяться передусім у формі цільових субвенцій до місцевих бюджетів і додаткової дотації, а також стимулюванням залучення коштів з інших, у тому числі приватних, джерел. Види міжбюджетних трансфертів залежать від характеру функцій і завдань держави та делегованих і переданих повноважень органам місцевого самоврядування у сфері ПЗСО та зумовлені строком їх виконання.

Постійні види міжбюджетних трансфертів на потреби ПЗСО встановлені в БК України: освітня субвенція; субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами; додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я. Інші види субвенцій встановлюються законом про Державний бюджет України відповідно до чинних державних програм та проєктів, мають тимчасовий характер, їх перелік щороку змінюється, порядок та умови їх надання встановлюються Урядом, вони передбачають переважно співфінансування за рахунок місцевих бюджетів. До додаткових субвенцій на потреби ПЗСО, що надаються в 2020 р., належать: субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення

якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» (2211230); субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію програми «Спроможна школа для кращих результатів» (2211260); субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на створення навчально-практичних центрів сучасної професійної (професійно-технічної) освіти (2211210); субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на покращення соціального захисту окремих категорій педагогічних працівників закладів загальної середньої освіти (2211270). Про тимчасовий характер таких міжбюджетних трансфертів говорить те, що субвенції за кодами 2211240 (на створення та ремонт існуючих спортивних комплексів при загальноосвітніх навчальних закладах усіх ступенів) та 2211250 (на реалізацію заходів, спрямованих на підвищення якості освіти) були актуальними в 2019 р. і не набули продовження в наступному бюджетному періоді, проте в 2020 р. закріплено нові субвенції за кодами 2211260 та 2211270.

Недоліком правового регулювання таких субвенції є те, що в бюджетному законодавстві не визначено поняття та конкретні джерела такого співфінансування (власні чи закріплені доходи місцевих бюджетів); не врегульовано механізм спрямування субвенції в разі недотримання місцевими органами виконавчої влади/органами місцевого самоврядування умов співфінансування, не врегульовано можливість одержання коштів таких субвенцій приватними та корпоративними закладами ПЗСО.

Крім того, ч. 2 ст. 108 БК України встановлено, що перерахування освітньої субвенції відбувається двічі на місяць, проте відсутні вимоги щодо регулярності здійснення перерахування коштів інших субвенцій та дотацій, навіть тих, що закріплені в БК України, що може привести до певних порушень щодо черговості, повноти, регулярності, невивірковості тощо стосовно доведення до відповідних місцевих бюджетів коштів державного бюджету України на здійснення відповідних видатків на потреби загальної середньої освіти. Тому ч. 2 ст. 108 БК України доцільно доповнити положенням про регулярність перерахування додаткової дотації

на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я та субвенції на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами. Додаткова дотація направляється на ті видатки середньої освіти й охорони здоров'я, які не фінансуються за рахунок освітньої та медичної субвенцій, а саме: поточні видатки середньої освіти, включаючи заробітну плату непедагогічного персоналу, та оплата енергоносіїв в охороні здоров'я. Вказані цілі зумовлюють не витрачання коштів такого міжбюджетного трансферту, а формування його обсягу.

Проблемою є також те, що обсяги субвенцій не задовольняють потреб виконання відповідних програм, потребують залучення на умовах співфінансування видатків місцевих бюджетів на освіту в значних обсягах, а розрахунок субвенцій є складним і таким, що не враховує всіх нюансів, що мають місце в тих чи інших регіонах

З огляду на принцип справедливості й неупередженості бюджетної системи України, що закріплений у ст. 7 БК України, та необхідність реалізувати делеговані видаткові повноваження, зокрема у сфері загальної середньої освіти, усі обласні, районні бюджети, бюджети міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад повинні мати закріплене в ст. 103-6 право на отримання частини додаткової дотації, а саме варто закріпити, що на рівні області формується резерв коштів цієї дотації в розмірі 15% загального її обсягу, що передбачений для області, а 85% відсотків коштів розподіляються між усіма відповідними бюджетами за чіткою формулою, що має відповідати тій, якою керується Уряд.

Також обов'язок здійснення співфінансування в певному пропорційному розмірі за обов'язкового погодження такого рішення відповідною місцевою радою на етапі планування видатків державного бюджету України та місцевих бюджетів має отримати своє закріплення в БК України.

Якщо міжбюджетний трансферт на потреби ПЗСО, що здійснюється між місцевими бюджетами з метою виконання відповідних місцевих програм (проектів),

не пов'язаний із залученням коштів з державного бюджету України, то умови надання субвенцій визначаються відповідним договором сторін (місцевих рад). Однак, зважаючи на відсутність у БК України положень про процедуру укладання договору між місцевими радами, доцільно внести зміни до ст. 101 і викласти ч. 4 в такій редакції: «Умови надання субвенцій, зазначених у цій частині статті, визначаються відповідним договором сторін, якщо інше не встановлено цим Кодексом, що укладається в порядку, передбаченому Законом України «Про співробітництво територіальних громад»».

6. Формування видатків на ПЗСО відбувається на стадіях бюджетного прогнозування та планування бюджетів. МОН виступає одночасно головним розпорядником коштів державного бюджету України щодо видатків на ПЗСО, що здійснюються безпосередньо з державного бюджету відповідно до встановлених бюджетних призначень на освіту, та головним розпорядником коштів державного бюджету України, які спрямовуються як субвенції та дотації (міжбюджетні трансферти) до відповідних місцевих бюджетів. Відповідно на нього покладаються обов'язки з підготовки пропозицій до Бюджетної декларації, бюджетних запитів, їх обґрунтування, а також з виконання державного бюджету України в частині видатків на ПЗСО відповідно до доведених до нього обсягів бюджетних призначень, здійснення фінансового контролю за використанням таких коштів.

Розпорядники коштів субвенцій за місцевими бюджетами, що спрямовуються на видатки ПЗСО, визначаються рішеннями про такі бюджети відповідно до законодавства. У такому статусі виступають підрозділи місцевих державних адміністрацій та виконкомів місцевих рад, які наділені повноваженнями з управління у сфері освіти, які одночасно є головними розпорядниками коштів місцевих бюджетів, що спрямовуються на ПЗСО. МОН та інші головні розпорядники бюджетних коштів на стадіях бюджетного прогнозування та планування бюджетів забезпечують належне обґрунтування обсягу видатків на потреби повної загальної середньої освіти, базуючись на програмних документах, соціальних, економічних,

фінансових нормативах, статистичних та інших показниках (критеріях, коефіцієнтах тощо), які є основою формування обсягу видатків на ПЗСО, а також застосовуються при використанні формул розподілу міжбюджетних трансфертів з державного бюджету до місцевих для здійснення видатків на ПЗСО відповідно до повноважень, переданих державою на відповідний рівень місцевого самоврядування.

Діяльність, пов'язана з прогнозуванням, плануванням і складанням обґрунтування бюджетних призначень, закріпленням результатів цієї діяльності в нормативно-правовому акті про бюджет (законі про Державний бюджет України чи рішенні про місцевий бюджет), дістала назву «формування видатків бюджету».

Видаткове зобов'язання характеризує обов'язок публічного утворення закріпити в акті про бюджет відповідний обсяг видатків, у тому числі щодо перерахування міжбюджетного трансферту, що прямо впливає з положень законів, підзаконних нормативно-правових та індивідуально-правових актів, рішень щодо збільшення статутного капіталу, угод (наприклад, Бюджетна декларація, прогноз місцевого бюджету, угода про спільне фінансування (утримання), розпорядження місцевої державної адміністрації щодо розподілу коштів відповідної субвенції тощо).

З'ясовано, що в процесі виконання бюджету за видатками та кредитуванням, стадії якого визначено в ст. 46 БК України, відбувається доведення обсягів бюджетних призначень, у тому числі обсягів міжбюджетних трансфертів, розмір яких прямо затверджений в акті про бюджет. З моменту доведення до головних розпорядників бюджетних коштів обсягів бюджетних призначень у публічних утворень (держави, територіальних громад тощо, які діють в особі відповідних органів держави та місцевого самоврядування) виникають бюджетні видаткові зобов'язання.

Під бюджетними видатковими зобов'язаннями розуміються умовні зобов'язання, які прийняті уповноваженим суб'єктом у визначеному законом порядку й відповідно до чітко встановленої процедури, щодо доведення до учасників

бюджетного процесу обсягів бюджетних призначень (бюджетних асигнувань) та формують права очікування на зарахування на їх рахунки відповідного обсягу цільових бюджетних коштів, що мають публічний характер, і повноваження щодо використання яких обмежені в часі. Відповідно виконання бюджету за видатками, у тому числі на потреби ПЗСО, включає в себе доведення обсягу бюджетних призначень (взяття бюджетних видаткових зобов'язань), встановлення бюджетних асигнувань (ст. 47 БК України), взяття бюджетних зобов'язань та їх реєстрацію (ст. 48 БК України), підтвердження виконання бюджетних зобов'язань, реєстрацію бюджетних фінансових зобов'язань та санкціонування оплати бюджетних фінансових зобов'язань (ст. 49 БК України). У процесі виконання бюджетів за видатками на ПЗСО учасники бюджетного процесу повинні дотримуватися цілей та встановлених у законодавстві обмежень щодо витрачання бюджетних коштів, досягати визначених у бюджетних програмах результативних показників.

7. Систематизовано досвід США в правовому регулюванні видатків на загальну середню освіту та фінансового контролю в цій сфері. Фінансово-правові норми, що зачіпають сферу загальної середньої освіти, містяться як у федеральному законодавстві, так і в законодавстві штатів, але в останньому випадку фінансово-правові норми відіграють не настільки значну роль. Базові гарантії фінансування освітніх установ містяться в конституціях штатів. Основний обсяг федеральних коштів, що спрямовуються на потреби регіональних систем загальної середньої освіти, надходить через Міністерство освіти, причому як за законодавчо закріпленими формулами, так і на конкурсній основі.

Усі федеральні програми фінансової допомоги системам загальної освіти умовно поділено на три великі блоки: 1) програми, введені або змінені Законом про шкільну реформу 2001 р., що передбачає як пряме, так і непряме фінансування місцевих навчальних закладів середньої освіти; 2) програми корективного навчання, за якими одержувачами коштів є як штати, так і коригувальні установи, і сім'ї цих учнів; 3) програми професійного навчання дорослих. Федеральна допомога

виділяється в основному на ті цілі й завдання, які мають не лише загальнодержавний характер, а й відрізняються соціальною значущістю. На регіональному рівні також існують галузеві органи управління адміністрації штату, які переважно відповідають за підтримку й фінансування регіональної системи загальної освіти, встановлюють нормативи у сфері ЗСО, здійснюють контроль якості.

Обсяг місцевих і регіональних видатків на загальну освіту приблизно однаковий, однак, якщо в структурі регіональних видатків загальна освіта переважно становить майже четверту частину, то в структурі місцевих видатків вона завжди стоїть на першому місці й у середньому по країні сягає близько половини місцевих видатків. Основна стаття видатків шкільного округу – заробітна плата шкільним працівникам – часто перевищує половину всіх видатків округу. До інших статей видатків належать капітальні вкладення, які лягають виключно на плечі місцевих органів, видатки на комунальні послуги та транспортні видатки.

Пріоритетами розвитку інституту видатків на загальну середню освіту в США є: фінансова відповідальність органів управління у сфері освіти за академічні результати, посилення фінансової звітності на всіх рівнях, покращення моніторингу якості викладання в масштабі школи, округу, штату, чіткий розподіл відповідальності за стан місцевих систем середньої освіти між федеральними, регіональними та місцевими органами влади. Спостерігається також тенденція до адресності фінансування, що виявляється не лише у формі грантів та позик учням і студентам, а й у формі грантів викладачам.

8. Заходи з контролю за економічною обґрунтованістю використання бюджетних коштів набувають особливої актуальності на етапі розробки й прийняття цільових програм у сфері освіти, розподілу коштів субвенцій та дотацій, що спрямовуються на потреби ПЗСО. Дотримання фінансової дисципліни, яке безпосередньо впливає з принципу законності та являє собою дотримання встановлених чинним законодавством норм щодо порядку утворення, розподілу й використання бюджетних коштів учасниками бюджетного процесу, особливо

важливо у сфері загальної середньої освіти у зв'язку із системністю порушень, які мають місце при нецільовому та неефективному використанні бюджетних коштів. До суб'єктів, що наділені повноваженнями загального характеру у сфері здійснення фінансового контролю щодо видатків на ПЗСО, належать: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада АРК та місцеві ради, Рада міністрів АРК, місцеві державні адміністрації, виконкоми місцевих рад, головні розпорядники бюджетних коштів.

На сьогодні спеціалізований фінансовий контроль за додержанням бюджетного законодавства, зокрема в частині здійснення видатків на ПЗСО, розмежований на:

- 1) зовнішній державний контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата;
- 2) внутрішній урядовий фінансовий контроль, що включає державний фінансовий аудит, який здійснюється Державною аудиторською службою України;
- 3) відомчий фінансовий контроль, що здійснюється Міністерством фінансів України;
- 4) поточний контроль за додержанням бюджетного законодавства, який покладений на Державну казначейську службу України;
- 5) місцевий фінансовий контроль, який реалізується місцевими фінансовими органами;
- 6) внутрішній фінансовий контроль та внутрішній фінансовий аудит, який здійснюють спеціально утворені головними розпорядниками бюджетних коштів, зокрема МОН, підрозділи. Такі підрозділи є суб'єктами спеціалізованого фінансового контролю – внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю. Однак, поряд з ними, у межах МОН попередній внутрішній фінансовий контроль здійснює спеціальна комісія МОН, зміст якого виявляється у формі погодження МОН пропозицій обласних, Київської міської державних адміністрацій щодо використання освітньої субвенції. Окремим напрямом фінансового контролю є податковий контроль, основною метою якого в частині, що стосується сфери здійснення видатків на ПЗСО, є обґрунтованість застосування податкових пільг і податкових звільнень, пов'язаних з функціонуванням закладів ПЗСО та наданням ними освітніх послуг, що відіграють роль фінансового стимулу розвитку закладів ПЗСО незалежно від форми власності.

Під фінансовим контролем у сфері повної загальної середньої освіти запропоновано розуміти діяльність уповноважених чинним законодавством України органів державної влади та місцевого самоврядування щодо проведення бюджетного контролю за дотриманням суб'єктами управління у сфері освіти та закладами повної загальної середньої освіти бюджетного законодавства України у сфері прогнозування, планування видатків на ПЗСО та на предмет цільового, результативного й ефективного використання виділених на їх реалізацію з відповідних бюджетів фінансових ресурсів, а також податкового контролю щодо обґрунтованості застосування податкових пільг і податкових звільнень, пов'язаних з функціонуванням закладів ПЗСО та наданням ними освітніх послуг, що відіграють роль фінансового стимулу розвитку закладів ПЗСО незалежно від форми власності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Education at a Glance indicators 2003. *Organisation for Economic Co-Operation and Development*. URL: <https://www.oecd.org/site/worldforum/33703760.pdf> (дата звернення: 12.02.2020).
2. The Elementary and Secondary Education Act (ESEA). URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/COMPS-748/pdf/COMPS-748.pdf> (дата звернення: 12.02.2020).
3. Александрова Г. М. Проблеми фінансування освіти на місцевому рівні. *Інтелект XXI*. 2015. № 3. С. 56–69.
4. Астафуров Н. В. Правовое регулирование государственных и муниципальных расходов в Российской Федерации : дис... канд. юрид. наук : 12.00.14 ; Волгоград. ин-т экономики, социологии и права. Москва, 2009. 249 с.
5. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 284 с.
6. Бабін І. І. Бюджетне право України : навч. посібник. Чернівці : Чернівецьк. нац. ун-т, 2010. 126 с.
7. Бабічев А. В. Функції державних органів управління освітою. Зарубіжний досвід із питань управління змінами в системі вищої освіти. *Теорія та практика державного управління*. Харків : Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2017. Вип. 2 (57). С. 192–200.
8. Башнян Г. І., Свінцов О. М., Панчишин Т. В. Структура та особливості освітніх систем розвинутих країн. *Ефективність державного управління* : зб. наук. пр. 2013. Вип. 35. С. 277–283.
9. Беновська Л. Я. Проблеми бюджетного забезпечення освіти в контексті децентралізації управління. *Регіональна економіка*. 2016. № 1. С. 121–129. URL: http://re.gov.ua/re201601/re201601_121_BenovskaLY.pdf (дата звернення: 12.02.2020).
10. Боголіб Т. Фінансове забезпечення освітньої галузі України: існуючі проблеми

- та перспективи їх вирішення. *Економіст*. 2015. № 8. С. 1–6. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ_2015_8_2(дата звернення:12.02.2020).
11. Бойченко М. А. Реформування управління загальною середньою освітою: досвід США : монографія. Суми : Вид-во СумДПУ ім. А. С. Макаренка, 2009. 180 с.
 12. Боровик П. М., Тригубенко О. С. Бюджетне фінансування розвитку сільської освіти. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/byudzhethne-finansuvannya-rozvitku-silskoi-osviti.html> (дата звернення:12.02.2020).
 13. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20200619#Text> (дата звернення:12.02.2020).
 14. Бюджетное право : учеб. пособие для вузов / Н. Д. Эриашвили, О. В. Староверова, Д. А. Ремиханова и др. ; под ред. проф. А. М. Никитина. Москва : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2001. 463 с.
 15. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата звернення:12.02.2020).
 16. Василик О. Д., Павлюк К. В. Фінансове забезпечення і фінансування розвитку освіти, науки і культури. *Державні фінанси України*. Київ, 2002. С. 338–380.
 17. Віхров О. П., Ніщимна С. О. Фінансове право : конспект лекцій. Чернігів : ЧДІЕУ, 2002. 280 с.
 18. Войтов В. Фінансування освітніх послуг з місцевих бюджетів, «Стратегія реформування освіти в Україні: рекомендації з освітньої політики», Міністерство освіти і науки України. Київ : К.І.С., 2003. С. 231–294.
 19. Воронова Л. К. Новое законодательство Украины о бюджетных расходах как третьей стадии бюджетного процесса. *Очерки бюджетно-правовой науки современности* : монографія / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенка. Москва ; Харьков : Право, 2012. С. 373-408.
 20. Воронова Л. К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР. Киев : Выща школа, 1981. 223 с.

21. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент : Моя книга, 2006. 448 с.
22. Герчинський Ян. Фінанси освіти в Україні: окремі стратегічні питання. Київ : Юстон, 2017. 152 с.
23. Гинсбург И. В. Правовое регулирование финансирования общего образования в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Федеральное гос. бюджетное учреждение науки Ин-т государства и права Рос. академии наук. Москва, 2015. 193 с.
24. Глобалізація : навч. посібник. Київ : Амадеї, 2009. 480 с.
25. Грица Т. Нормативно-правове забезпечення правового статусу відомчого закладу освіти. *Право України*. 2004. № 1. С. 102–105.
26. Гушта О. В. Шляхи зміцнення бюджетів органів місцевого самоврядування. *Фінанси України*. 2006. № 2. С. 69–74.
27. Департамент образования США. URL: <http://www.ed.gov> (дата обращения: 12.02.2020).
28. Деякі питання використання субвенції з державного бюджету місцевих бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими потребами у 2020 році : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.02.2020 № 152. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/129-2019-п#Text> (дата звернення: 12.02.2020).
29. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п#Text> (дата звернення: 12.02.2020).
30. Деякі питання надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам : Постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 № 6. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/6-2015-п/ed20200305#Text> (дата звернення: 12.02.2020).
31. Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на

- забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа»: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.04.2018 № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/237-2018-п#Text> (дата звернення: 12.02.2020)..
32. Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію програми «Спроможна школа для кращих результатів»: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12.02.2020 № 100 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 29.04.2020 № 324). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-2020-п#Text> (дата звернення: 12.02.2020).
33. Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» у 2020 році: постанова Кабінету Міністрів України від 12.02.2020 № 105. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/105-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 12.02.2020).
34. Дмитрик О. А. Решения Конституционного Суда Украины как форма регулирования бюджетных отношений. *Очерки бюджетно-правовой науки современности*: монографія / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенка. Москва; Харьков: Право, 2012. С. 134–161.
35. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа». URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/33-1_2019/Zvit_33-1_2019.pdf(дата звернення: 12.02.2020).
36. Зінухова В. М. Аналіз позабюджетної діяльності загальноосвітніх навчальних закладів. *Актуальні проблеми сучасного адміністративного права*: матеріали круглого столу / за ред. В. М. Огаренка. Запоріжжя: КПУ, 2013. С. 87–89.
37. Зінухова В. М. Видатки на повну загальну середню освіту в системі публічних видатків. *Правові новели*. 2020. № 10. Т. 2. С. 32–43.

38. Зінухова В. М. Особливості кошторисного планування у середніх загальноосвітніх школах. *Право та державне управління* : зб. наук.пр. / за ред. А. О. Монаєнка. Запоріжжя : КПУ, 2013. № 2 (11). С. 30–36.
39. Зінухова В. М. Правові проблеми фінансування загальної середньої освіти за рахунок коштів місцевих бюджетів. *Право та державне управління* : зб. наук.пр. / за ред. А. О. Монаєнка. Запоріжжя : КПУ, 2012. № 4 (9). С. 103–108.
40. Зінухова В. М. Публічний фінансовий контроль за використанням бюджетних коштів в сфері загальної середньої освіти. *Правові новели*. 2019. № 7. Т. 2. С. 52–60.
41. Зінухова В. М. Створення фінансово-правових основ стимулювання розвитку загальної середньої освіти в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. № 1. Т. 4. С. 23–31.
42. Золотые страницы финансового права России. Т. 1. У истоков финансового права; Т. 2. Лебедев В. А. Финансовое право : учебник. Москва, 1998–2000. 460 с.
43. Ильин А. В. Правовые основы расходов бюджета : монография. Москва, 2014. 210 с.
44. Ілляшенко Т. О., Радіонова І. О. Проблеми та перспективи фінансування освіти і науки в Україні в умовах економічної кризи. *Механізм регулювання економіки*. 2018. № 1. С. 223–228.
45. Інформація Міністерства освіти і науки України щодо реалізації Стратегії демографічного розвитку на період до 2015 року. URL: <http://www.mon.gov.ua/education/higher/11>(дата звернення: 12.02.2020).
46. Казіюк Я. Механізм розподілу додаткової дотації на утримання закладів освіти та охорони здоров'я в областях: погляд експертів. Децентралізація. 08.05.2018. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/8790> (дата звернення: 12.02.2020).
47. Карасева М. В., Крохина Ю. А. Финансовое право : учебник / под ред. М. В. Карасевой. Москва, 2001. 288 с.
48. Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж : Изд-во Воронеж. гос.

ун-та, 1997. 320 с.

49. Кириленко О. Досягнення стратегічних орієнтирів вдосконалення міжбюджетних відносин в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 8. С. 19–28.
50. Климчук І. О. Теорія і технології реалізації інвестиційних механізмів у шкільній освіті : посібник. Київ, 2014. 87 с.
51. Климчук І. О. Фінансові аспекти економічної складової прогнозування та розвитку закладів освіти в Україні. *ScienceRise: Pedagogical Education*. 2019. № 6 (33). С. 13–15.
52. Коверник Н. В. Пошук оптимальних шляхів фінансового забезпечення освіти в Україні. *Економічний вісник університету*. 2015. № 27. С. 178–183.
53. Конкурси для педагогів. *Міністерство освіти і науки України*. URL: <https://mon.gov.ua/ua/konkursi-dlya-pedagogiv> (дата звернення: 12.02.2020).
54. Конституція США. URL: <http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/cnstUS.htm>(дата звернення: 12.02.2020).
55. Конституція штата Нью-Йорк. URL: <http://public.leginfo.state.ny.us/menugetf.cgi?COMMONQUERY==LAWS>(дата звернення: 12.02.2020).
56. Конституція штата Техас. URL: <http://www.constitution.legis.state.tx.us/>(дата звернення: 12.02.2020).
57. Конституція України від 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення: 12.02.2020).
58. Концепція нової української школи, ухвалена рішенням колегії Міністерства освіти і науки від 27.10.2016. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/zagalna%20serednya/nova-ukrainska-shkola-compressed.pdf> (дата звернення: 12.02.2020).
59. Корф Д. В. Правовые основы финансирования образования в США : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.14 / Гос.ун-т – Высшая школа экономики. Москва,

2008. 144 с.

60. Корф Д. В. Финансовый контроль в сфере образования в США и Канаде: организационно-правовые основы. *Публичные финансы и финансовое право* : сб. науч. трудов к 10-летию кафедры финансового права Высшей школы экономики / под ред. А. Н. Козырина. Москва : НИУ ВШЭ, 2012. С. 408–442.
61. Коцовська О. С. Механізм фінансового забезпечення освіти: правові засади розподілу владних повноважень. *Аспекти публічного управління*. 2014. № 9–10 (11–12). С. 72–79.
62. Красняков Є. Сільська освіта потребує підтримки держави. *Верховна Рада України*. URL: <http://kno.rada.gov.ua/komosviti/control/uk/publish/article>(дата звернення: 12.02.2020).
63. Краткий обзор результатов деятельности ГКФУ за 2007 г. URL: <http://www.gao.gov/about/gg glance.html>(дата обращения: 12.02.2020).
64. Курець В. С. Децентралізація фінансового управління загальноосвітніми школами України – нагальна проблема часу. *Якість економічного розвитку: глобальні та локальні аспекти* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпропетровськ, 27–28 серпня 2009 р.) : зб. наук. пр. Дніпропетровськ : ПДАБА, 2009. С. 62–64.
65. Куфакова Н. А. Правовые основы государственных расходов. *Советское финансовое право* : учебник / отв. ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкин. Москва, 1974. 464 с.
66. Лагутин И. Б. Региональное финансовое право : монография. Москва : Юстицинформ, 2017. 260 с.
67. Лебедев В. А. Финансовое право : учебник. Москва : Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права России»), 2000. Т. 2. 461 с.
68. Лимская декларация руководящих принципов контроля (Принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году). URL:

- https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text(дата обращения: 12.02.2020).
69. Луковенко Ю., Копець А. Проблеми фінансування шкільної освіти. Від фікції до прозорості. *Український регіональний вісник*. 2001. № 27. URL: <http://www.khpg.org/index.php?id=1007571891>(дата звернення: 12.02.2020).
 70. Малишко В. В. Фінансова політика України у галузі середньої освіти : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Запоріжжя, 2012. 48 с.
 71. Масгрейв Р. А., Масгрейв П. Б. Государственные финансы: теория и практика : пер. с англ. Москва : Бизнес Атлас, 2009. 716 с.
 72. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління.*Банківська справа*. 2002. № 2 (44). С. 26–31.
 73. Методичні рекомендації щодо організації освітнього простору Нової української школи, затверджені наказом Міністерства освіти і науки України від 23.03.2018 № 283. URL: <https://mon.gov.ua/ua/npa/pro-zatverdzhennya-metodichnih-rekomendacij-shodo-organizaciyi-osvitnogo-prostoru-novoyi-ukrayinskoji-shkoli>(дата звернення: 12.02.2020).
 74. Механізми фінансування та фіскального стимулювання залучення інвестицій у науку і освіту / за заг. ред. Т. І. Єфименко ; наук. ред. А. М. Соколовська ; ДНУ «Акад. фін. управління». Київ, 2018. 448 с.
 75. Министерство образования США. Разделы «budget» и «programs». URL: www.ed.gov(дата обращения: 12.02.2020).
 76. Монаєнко А. О. Особливості фінансування видатків у фінансовому праві та чинному законодавстві України і зарубіжних країн. *Держава і право* : зб. науков. пр. 2008. № 3 (41). Т. 2. С. 443–449.
 77. Монаєнко А. О. Кошторисний порядок фінансування видатків бюджетів на освіту та науку. *Держава та регіони. Серія : Право*. 2007. № 4. С. 73–76.
 78. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посібник. Запоріжжя : КПУ, 2008. 182 с.
 79. Монаєнко А. О. Фінансування видатків на освіту та науку як складова

- фінансової діяльності держав. *Наше право*. 2008. № 1. С. 101–106.
80. Музика-Стефанчук О. А. Органи публічної влади як суб'єкти бюджетних правовідносин : монографія. Хмельницький : Хмельниц.ун-т управління і права, 2011. 384 с.
81. Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків : монографія. Чернівці : Рута, 2004. 310 с.
82. Новая украинская школа: чего ждать от реформы образования в Украине. URL: <https://www.segodnya.ua/ukraine/novaya-ukrainskaya-shkola-chto-zhdat-roditelyam-ot-reformy-obrazovaniya-1291098.html> (дата звернення: 12.02.2020).
83. Образовательный кодекс штата Техас. URL: <http://tlo2.tlc.state.tx.us/statutes/ed.toc.htm>(дата обращения: 12.02.2020).
84. Огнев'юк В. О., Сисоєва С.О., Фруктова Я.С. Інвестиції в людський акме-капітал – шлях України до процвітання: Сучасні акмеологічні дослідження: теоретико-методологічні та прикладні аспекти : монографія. Київ : Київ. ун-т ім. Б. Грінченка, 2016. 912 с.
85. Огонь Ц. Г. Бюджет освіти: підсумки та напрями вдосконалення. *Фінанси України*. 2007. № 4. С. 20–27.
86. Олієвська М. Г. Фінансування людського капіталу в регіонах України : монографія. Київ : НДФІ, 2017. 286 с.
87. Олієвська М. Г. Фінансування освіти в контексті відтворення людського капіталу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 17. Ч. 2. С. 16–19.
88. Орлюк О. П. Фінансове право : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 325 с.
89. Освіта в сільській місцевості: кризові тенденції та шляхи їх подолання . наук.-практ. видання / авт.-упоряд. Є. В. Красняков. Київ : Парламент. вид-во, 2012. 272 с.
90. Освіта в Україні: виклики та перспективи : інформаційно-аналітичний зб. Київ, 2020. 292 с.
91. Основні засади здійснення внутрішнього контролю, затверджені Постановою

- Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
92. Палозян О. А. Финансово-правовое регулирование бюджетных расходов : дис.... канд.юрид.наук : 12.00.04. Москва, 2017. 250 с.
93. Пешкова Х. В. Принципы осуществления расходов бюджета: некоторые теоретические и практические аспекты. *Финансовое право*. 2006. № 11. С. 33–40.
94. Писарева Е. Г. Субъективные права государственных учреждений в области осуществления финансирования их расходов из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.*Очерки бюджетно-правовой науки современности* : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенка. Москва ; Харьков : Право, 2012. С. 409–428.
95. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
96. Подшибякина Е. Н. Диверсификация источников финансирования образования : дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.05. Санкт-Петербург, 1997. 180 с.
97. Политика конфиденциальности в рамках программы по борьбе с мошенничеством и незаконным использованием федеральных средств «РгаисШЕТ» ГКФУ. URL: <http://vwww.gao.gov/fraudnet/confiden.htm>(дата обращения: 12.02.2020).
98. Полозенко Д. В. Фінансове забезпечення загальноосвітніх закладів та шляхи його вдосконалення. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 27–33.
99. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13/ed20200113#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
100. Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.12.2010 № 1132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1132-2010-п/ed20200228#Text>(дата

звернення: 12.02.2020).

101. Порядок та умови надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 № 6. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/6-2015-п/ed20200305#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
102. Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа», затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 04.04.2018 № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/237-2018-п#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
103. Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа», затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 04.04.2018 № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/237-2018-п/ed20200505#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
104. Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 14.02.2017 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/88-2017-п#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
105. Примірний перелік засобів навчання та обладнання навчального і загального призначення для навчальних кабінетів початкової школи: затверджений наказом Міністерства освіти і науки України від 13.02.2018 № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0137729-18#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
106. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (дата звернення: 16.06.2020).
107. Про виплату допомоги вчителям закладів загальної середньої освіти: постанова Кабінету Міністрів України від 15.11.2019 № 1028. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1028-2019-п#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
108. Про вищу освіту : Закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/ed20200318#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
109. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік : Закон України від 13.04.2020 № 553-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/553-20#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
110. Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 04.04.2018№ 237 і від 12.02.2020. № 105 : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2020 № 325. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/325-2020-%D0%BF#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
111. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 30.11.2016 № 925 : постанова Кабінету Міністрів України від 12.02.2020 № 104. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/104-2020-п#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
112. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ : наказ Міністерства освіти і науки України від 26.09.2005 № 557. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05/ed20181002#Text> (дата звернення: 12.02.2020).
113. Про Державний бюджет України на 2019 рік : Закон України23.11.2018№ 2629-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
114. Про Державний бюджет України на 2020 рік : Закон України від 14.11.2019 № 294-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
115. Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії : Закон України від 05.10.2000 № 2017-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2017-14#Text>(дата звернення: 12.02.2020).

116. Про добровільне об'єднання територіальних громад : Закон України від 05.02.2015 № 157-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
117. Про затвердження Державного стандарту базової і повної загальної середньої освіти : постанова Кабінету Міністрів України від 23.11.2011 № 1392. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1392-2011-п#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
118. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету : Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02/ed20190212#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
119. Про затвердження Інструкції про організацію та діяльність гімназії. Інструкції про організацію та діяльність ліцею : Наказ Міністерства освіти України № 1/9-472 від 28.10.2002. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v-472290-02> (дата звернення: 12.02.2020).
120. Про затвердження нормативів, коефіцієнтів та інших показників для бюджетів міста районного значення, селища, сіл на 2019 рік : розпорядження Голови Сарненської районної державної адміністрації від 21.12.2018 № 601. URL: <https://sarny-rda.gov.ua/book/export/html/129628>(дата звернення: 12.02.2020).
121. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 № 796. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-п/ed20191203#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
122. Про затвердження Положення про опорний заклад освіти : Постанова Кабінету Міністрів України від 19.06.2019 № 532. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/532-2019-п/ed20190619#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
123. Про затвердження Положення про опорний заклад : Постанова Кабінету Міністрів

- України від 19.06.2019 № 532. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/532-2019-%D0%BF#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
124. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
125. Про затвердження Порядку та умов погодження Міністерством освіти і науки України пропозицій обласних, Київської міської державних адміністрацій щодо використання освітньої субвенції у 2020 році : Наказ Міністерства освіти та науки України від 04.02.2020 № 126. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0167-20#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
126. Про затвердження Програми надання фінансової підтримки дошкільним та загальноосвітнім навчальним закладам м. Львова приватної форми власності на 2017 рік : Ухвала № 1810 від 06.04.2017. URL: [https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly.nsf/\(SearchForWeb\)/94DFF3DC7B5B05D5C22580FE0034D742?OpenDocument](https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly.nsf/(SearchForWeb)/94DFF3DC7B5B05D5C22580FE0034D742?OpenDocument) (дата звернення: 12.02.2020).
127. Про затвердження формули розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1088. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1088-2017-п/ed20200619#n10>(дата звернення: 12.02.2020).
128. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр/ed20200607#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
129. Про місцеві державні адміністрації : закон України від 09.04.1999 № 586-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/586-14/ed20200402#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
130. Про Національну доктрину розвитку освіти : Указ Президента України від 17.04.2002 № 347. URL: <http://zakon2/rada.gov.ua/laws/show/347/2002>(дата

звернення: 12.02.2020).

131. Про освіту : Закон України від 05.09.2017 № 2145-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19/ed20200402#Text> (дата звернення: 06.06.2020).
132. Про повну загальну середню освіту : Закон України від 16.01.2020 № 463-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/463-20#Text> (дата звернення: 22.05.2020).
133. Про погодження розподілу додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я між місцевими бюджетами у 2020 році : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.12.2019 № 1327-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1327-2019-p#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
134. Про професійну (професійно-технічну) освіту : Закон України від 10.02.1998№ 103/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/103/98-vr/ed20200520#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
135. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015№ 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19/ed20200419#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
136. Про Рахункову палату: закон України від 02.07.2015№ 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19/ed20200320#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
137. Про результати аналізу державної підтримки розвитку соціальної сфери села: Бюлетень Рахункової палати України. URL: http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/991715?cat_id=412(дата звернення: 12.02.2020).
138. Про співробітництво територіальних громад: Закон України від 17.06.2014№ 1508-VIIю. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1508-18#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
139. Прошунин М. М. Понятие и виды государственных и муниципальных

- расходов. *Финансовое право* : учебник / К. С. Бельский □ и др. ; отв. ред. и авт. предисл. С. В. Запольский □. 2-е изд., испр. и доп. Москва : Юридическая форма «Контракт» : Волтерс Клувер, 2011. 792 с.
140. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 46 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень частини п'ятої статті 6, частини першої статті 11, частини четвертої статті 16, пунктів 3, 5, 6, 9, 10, 16 частини першої статті 26, частин третьої і четвертої статті 41, частини шостої статті 42, статей 51, 52, 53, 54, частини четвертої статті 61, частини першої статті 62, частин першої, шостої, сьомої статті 63, частин четвертої, п'ятої, шостої статті 78, частин третьої, п'ятої, сьомої статті 79, абзацу третього пункту 2 розділу V «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» (справа про місцеве самоврядування) від 09.02.2000 № 1-рп/2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-00#Text>(дата звернення: 12.02.2020).
141. Рожков А. И. Правовые подходы к модернизации типологии образовательных учреждений, реализующих основные общеобразовательные программы. *Ежегодник российского образовательного законодательства*. 2009. Т. 4. Вып. 1. С. 4–21. URL: <http://lexed.ru/ezhegodnik-rossiyskogo-obrazovatel'nogo-zakonodatelstva/pdf/том%201%20Статьи.pdf>(дата звернення: 12.02.2020).
142. Розпутенко І. Управління державними видатками в перехідних економіках. Київ : Вид-во УАДУ, 1998. 224 с.
143. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. 407 с.
144. Свод законов США. URL: <http://uscode.house.gov>(дата звернення: 12.02.2020).
145. Синюра-Ростун Н. Р. Територія організація дошкільної та шкільної освіти регіону в умовах сучасних реформ : дис... канд. економ. наук : 08.00.05 / Нац. академія наук України ; ДУ «Інститут регіональних досліджень

- імені М. І. Долішнього НАН України». Львів, 2018. 330 с.
146. Соколова Э. Д. Правовое регулирование бюджетной деятельности государства и муниципальных образований. *Очерки бюджетно-правовой науки современности* : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенка. Москва ; Харьков : Право, 2012. С. 91–113.
147. Солдатенко О. В. Видатки як фінансово-правова категорія. *Фінансове право*. 2009. № 4 (10). С. 31– 35.
148. Софій О. Проект закону «Про освіту». *Європейський діалог*. URL:<http://dialog.lviv.ua/finansuvannya-serednoyi-osviti-problemi-ta-perspektivi/>(дата звернення: 12.02.2020).
149. Сперанский М. М. План финансов // У истоков финансового права : сборник (в серии «Золотые страницы российского финансового права») / под ред. А. Н. Козырина. Москва : Статут, 1998. 350 с.
150. Сунцова О. О. Місцеві фінанси : навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 560 с.
151. Тимчишин Б. Освітня реформа: друга школа втрачає спецстатус, гімназію – збережуть. 2018. URL: <http://vikna.if.ua/news/category/education/2018/04/04/83308/view> (дата звернення: 12.02.2020).
152. Травкина Н. М. Федеральный бюджет США: Закон и политика ; Ин-т США и Канады. Москва : Наука, 2002. 224 с.
153. Финансовое право / отв. ред. О. Н. Горбунова. Москва : Юристъ, 2006. 587 с.
154. Финансовое право России : учеб. пособие / отв. ред. М. В. Карасева. Москва : Юрайт : Высшее образование, 2009. 370 с.
155. Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. Москва : Юристъ, 2002. 576 с.
156. Фінансове забезпечення закладів освіти під призмою нового Закону про освіту. *Бюджетна бухгалтерія*. 2017. № 39. URL:

- <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/october/issue-39/article-31417.html>(дата звернення: 12.02.2020).
157. Фінансове забезпечення розвитку соціокультурної сфери. *Державні фінанси в транзитивній економіці* : навч. посібник. Київ, 2003. С. 63–91.
 158. Фінансове право : навч. посібник / Л. К. Воронова, Н. Ю. Пришва, Н.Я. Якимчук та ін. ; за заг.ред. проф. Н. Ю. Пришви. Київ : Ліра-К, 2018. 380 с.
 159. Фінансове право : підручник / Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко та ін. ; кер. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. Харків : Консум, 1998. 496 с.
 160. Фінансове право : підручник / М. П. Кучерявенко, О. О. Дмитрик, О. А. Лукашев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2016. 440 с.
 161. Фінансування освіти: скільки, кому і як? *Євроосвіта*. URL: <http://www.euroosvita.net/prog/print.php/prog/print.php?id=4879> (дата звернення: 15.06.2020).
 162. Химичева Н. И., Покачалова Е. В. Финансовое право / отв. ред. д-ра юрид.наук, проф. Н. И. Химичева. Москва : Норма, 2005. 464 с.
 163. Хофманн Ханс-Георг. Новые формы финансирования, гарантирующие равное образование для всех, и развитие системы платного образования. *Университетское управление*. 2000. № 4 (15). С. 35–42. URL: <http://ecsosman.hse.ru/univman/>.(дата обращения: 12.02.2020).
 164. Цивільний кодекс України 16.01.2003№ 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ed20200523>(дата звернення: 12.02.2020).
 165. Цілі сталого розвитку 2016–2030 / Саміт ООН для прийняття Порядку денного в галузі розвитку на період після 2015 року. Нью-Йорк, 2015. URL: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsili-staloho-rozvytku.-11> (дата звернення: 12.02.2020).
 166. Чередник В. Фінансування загальної середньої освіти в Україні. *Економічний вісник університету*. 2015. № 24. С. 169–173.

167. Чередник В. Джерела додаткового фінансування загальної середньої освіти в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 11. Ч. 5. С. 115–119.
168. Черноверхский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации : монография. Москва, 2010. 190 с.
169. Шевелева Н. А. Развитие принципа самостоятельности бюджетов бюджетной системы в Российской Федерации. *Очерки бюджетно-правовой науки современности* : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенка. Москва ; Харьков : Право, 2012. С. 287–299.
170. Шелевева Н. А. Бюджетная система России : опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. Санкт-Петербург : Изд-во юрид. фак. С.-Петерб. гос. ун-та, 2004. 280 с.
171. Широкопояс О. Ю. Аналіз видатків зведеного бюджету на фінансування закладів освіти в Україні. *Економічний простір*. 2019. № 147. С. 186–202. URL: <http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/146>(дата звернення: 12.02.2020).
172. Шкільний бюджет у сучасних умовах : практико-орієнтований посібник для директора школи / за заг. ред. Ю. В. Шукевича. Київ, 2009. 144 с.
173. Шукевич Ю. Бюджет освіти та науки 2019. *Аналітичний центр SEDOS*. 2018. URL: <https://cedos.org.ua/uk/articles/biudzhet-osvity-ta-nauky-2019> (дата звернення: 12.02.2020).
174. Шукевич Ю. Экономика школы: прозрачно, честно, легально. URL: https://zn.ua/EDUCATION/ekonomika_shkoly_prozrachno,_chestno,_legalno.html (дата звернення: 12.02.2020).
175. Щодо надання коштів освітньої субвенції приватним закладам загальної середньої освіти : Лист Міністерства освіти і науки України від 10.07.2019 № 1/11-6243. URL: <https://www.privateschools.org.ua/wp->

content/uploads/2019/08/ListMON_subventsiya_10.07.2019.pdf(дата звернення: 12.02.2020).

176. Якимчук Н. Я. Розпорядники бюджетних коштів: система та правовий статус : монографія. Чернівці : Вид-во Чернівецького нац. ун-ту, 2009. 647 с.
177. Якимчук Т. В., Завацька В. Б. Проблеми фінансування загальноосвітніх шкіл та напрями їх вирішення URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=31770>(дата звернення: 12.02.2020).
178. Ярош А. О. Способи фінансування загальної середньої освіти в зарубіжних країнах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2015. № 16. Т. 1. С. 99–101.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПРАЦЬ ЗДОБУВАЧА

*Публікації, що висвітлюють**основні наукові результати дисертації*

*Статті в наукових фахових виданнях України,
включених до міжнародних наукометричних баз*

1. Зінухова В. М. Правові проблеми фінансування загальної середньої освіти за рахунок коштів місцевих бюджетів. *Право та державне управління* : зб. наук. пр. / за ред. А. О. Монаєнка. Запоріжжя : КПУ, 2012. № 4 (9). С. 103–108.

2. Зінухова В. М. Особливості кошторисного планування у середніх загальноосвітніх школах. *Право та державне управління* : зб. наук. пр. / за ред. А. О. Монаєнка. Запоріжжя : КПУ, 2013. № 2 (11). С. 30–36.

3. Зінухова В. М. Створення фінансово-правових основ стимулювання розвитку загальної середньої освіти в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. № 1. Т. 4. С. 23–31.

4. Зінухова В. М. Публічний фінансовий контроль за використанням бюджетних коштів в сфері загальної середньої освіти. *Правові новели*. 2019. № 7. Т. 2. С. 52–60.

5. Зінухова В. М. Видатки на повну загальну середню освіту в системі публічних видатків. *Правові новели*. 2020. № 10. Т. 2. С. 32–43.

*Публікації, що додатково відображають наукові результати дисертації**та засвідчують обов'язкову апробацію матеріалів дисертації**Матеріали конференцій*

6. Зінухова В. М. Актуальні проблеми правового регулювання фінансування освіти в Україні. *Наука і вища освіта* : тези доповідей учасників XX Міжнар. наук. конф. студентів і молодих учених. Запоріжжя : КПУ, 2012. Т. 2. С. 39–40.

7. Зінухова В. М. Роль головних розпорядників бюджетних коштів у фінансуванні загальної середньої освіти. *Актуальні питання публічного та приватного права* : тези доповідей учасників III Міжнар. наук.-практ. конф. Запоріжжя : КПУ, 2012. С. 192–193.

8. Зінухова В. М. Деякі аспекти фінансування видатків на загальну середню освіту. *Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні* : зб. наук. пр. за матеріалами круглого столу та наук.-практ. інтернет-конф. Київ : Алерта, 2012. С. 111–113.

9. Зінухова В. М. Аналіз позабюджетної діяльності загальноосвітніх навчальних закладів. *Актуальні проблеми сучасного адміністративного права* : матеріали круглого столу / за ред. В. М. Огаренка. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 87–89.

10. Зінухова В. М. Бюджетний контроль за діяльністю закладів загальної середньої освіти. *Актуальні проблеми публічного та приватного права* : тези доповідей учасників IV Міжнар. наук.-практ. конф. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 128–130.