

УДК 336. 148

Зорій Н. М.,*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері ТНЕУ,***Данилюк І. В.,***кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту, ревізії та контролінгу ТНЕУ*

НЕЦІЛЬОВЕ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ: ТЕОРЕТИКО-ПРАГМАТИЧНИЙ АСПЕКТ

У статті здійснено критичну оцінку законодавчих визначень терміна “нецільове використання бюджетних коштів” та подано низку рекомендацій щодо категорійного узгодження з метою забезпечення вдосконалення бюджетної політики та оптимізації контролю за бюджетними коштами.

Ключові слова: бюджетні кошти, цільове використання, кошторис, бюджетна програма, бюджетні правопорушення, фінансовий контроль.

В статье осуществлена критическая оценка законодательных определений термина “нецелевое использование бюджетных средств” и сделан ряд рекомендаций относительно согласования категорий с целью обеспечения совершенствования бюджетной политики и оптимизации контроля за бюджетными средствами.

Ключевые слова: бюджетные средства, целевое использование, смета, бюджетная программа, бюджетные правонарушения, финансовый контроль.

The article presents a legal definitions of the term “budgetary funds misuse” critical assessment and made several recommendations about categorical agreement in order to improve budget policy and control over public funds optimizations.

Keywords: Budgetary funds, target use, estimate, budget program, budget violations, financial kontrol.

Постановка проблеми. Дотримання законності в бюджетній сфері є винятково важливим завданням державної політики та відповідних контролюючих служб. Особливо актуалізується воно в умовах модернізації та реформування бюджетних взаємовідносин, в тому числі за рахунок зміни законодавчих основ, пошуку нових механізмів систематизації вертикальних і горизонтальних управлінських зв'язків і, безумовно, оптимізації й збалансування фінансового забезпечення.

Суттєвим кроком до вдосконалення бюджетного устрою в Україні стало прийняття Бюджетного кодексу. Одночасно загострилися проблеми у питанні

нях про бюджетні правопорушення. Невідповідність різних законодавчих актів і відсутність чіткого взаємозв'язку між їх нормами щодо одних і тих самих об'єктів права набули неабиякої актуальності, тому фактично стали в центрі уваги вітчизняних вчених. Зокрема з цим пов'язані порушення щодо формування та використання бюджету, які виникають як на етапі складання проєктів бюджетів, так і у процесі виконання самого Закону про Державний бюджет на відповідний рік. У переліку таких порушень важливе місце посідає нецільове використання бюджетних коштів, оскільки в багатьох випадках воно призводить до важких соціально-економічних наслідків і відволікання бюджетних коштів від задоволення життєво необхідних суспільних потреб.

Віднесення бюджетного правопорушення контрольно-ревізійними органами до нецільового використання бюджетних коштів не завжди є простою процедурою. Це пояснюється складністю й неоднорідністю як самої категорії, так і існуванням можливостей неоднозначного її трактування у зв'язку з різними законодавчими нормами. Звідси неадекватність реагування на порушення цільового призначення бюджетних коштів та застосування штрафних санкцій до порушників.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Слід зауважити, що в останні роки дослідження питань контролю за цільовим використанням бюджетних коштів дещо активізувалися. Наприклад, низка аспектів викладені у науково-практичних роботах вітчизняних учених-економістів і практиків С. Булгакової, О. Зварича, В. Каленської, О. Колодія, П. Перепічки, В. Пилипенка, І. Стефанюка, В. Стоян, О. Чечуліної, С. Юрія та інших. Їх наукові праці ґрунтовно висвітлюють загальні питання здійснення бюджетного процесу, казначейського й фінансового контролю, застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства тощо. Цільове використання бюджетних коштів досліджувалося більш вузьким колом науковців. Зокрема, певним чином воно охоплено у працях О. Щекевич і В. Разумцева. Практика свідчить про наявність об'єктивної потреби розширення предметного дослідження вказаного напрямку й акцентування уваги на правовому полі та категорійних означеннях, які у ньому розглядаються.

Мета і завдання дослідження. Нецільове використання бюджетних коштів крім негативного впливу на ефективність бюджетної системи призводить до порушення принципів "справедливості й неупередженості, які передбачають, що бюджетна система України ґрунтується на засадах справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами" [6, с. 48]. У сучасних умовах, щоб визначити способи раціональної організації контролю за цільовим використанням бюджетних коштів необхідно переглянути підходи до визначення критеріїв віднесення здійснених порушень до вказаної категорії. У зв'язку з цим, метою статті є здійснення критичної оцінки законодавчих визначень терміна "нецільове використання бюджетних коштів" та формування відповідних рекомендацій щодо категорійного узгодження. Завдан-

ня написання статті – забезпечення вдосконалення бюджетної політики та оптимізації контролю за бюджетними коштами.

Виклад основного матеріалу. Задоволення потреб суспільства в охороні здоров’я, соціальному захисті, освіті, науці, культурному розвитку, здійсненні правосуддя та багато інших напрямів є основною прерогативою кожної держави. Такі потреби, як правило, завжди є більшими, ніж можливість їх виконання через проведення видатків з державного та місцевих бюджетів. Статтею 2 Бюджетного кодексу України визначено, що видатки бюджету – це “кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом”, а точніше найважливіших із них для країни або окремої територіально-адміністративної одиниці.

Таке трактування визначає адекватність видатків досягненню цілей відповідно до моделі: дія – результат. Вказаний підхід містить у собі внутрішню потребу забезпечення спрямування коштів на ті цілі, які були визначені законом чи затверджені на відповідних рівнях управління бюджетним процесом. На практиці бувають випадки недотримання такого принципу. Упущення у нормативно-правових актах часто слугують можливістю виправдання не правочинних дій з боку посадових осіб (розпорядників бюджетних коштів). Тому варто зосередити увагу на дослідженні понять “цільове” й “нецільове” використання коштів і їх економічному змісті з урахуванням рівнів деталізації та розподілу. Це забезпечить логічну послідовність розгляду предмета дослідження, його взаємозв’язок та узгодженість за рівнями, а також уможливить досягнення недопущення скерування бюджетних коштів не за цільовим призначенням. Забезпечення прямого й зворотного контролю процесу використання бюджетних коштів на різних рівнях, на наш погляд, є достатньо дієвим механізмом оптимізації державних і місцевих фінансових ресурсів.

Сьогодні в Україні діє трьохрівнева система розподілу бюджетних коштів і відповідні їй рівні деталізації цільового їх призначення (рис. 1).

На рисунку 1 представлено деталізацію цільового призначення бюджетних коштів за рівнями, які характеризуються суб’єктами виконання та прийняттям відповідного документа, положенням якого може суперечити дійсне їх використання. Мається на увазі закон про державний бюджет (рішення про місцевий бюджет), бюджетний розпис, кошторис тощо. Подальша деталізація цільового призначення здійснюється за відомчою, програмною, функціональною та економічною класифікацією видатків у розрізі розпорядників бюджетних коштів і їх одержувачів. Процес деталізації завершується поділом видатків на поточні, капітальні та видатки на кредитування з розбивкою за кодами економічної класифікації. Цільове використання бюджетних коштів, зазначене в основних розпорядчих документах, як свідчить практика діяльності контролюючих органів, нерідко порушується їх розпорядниками та одержувачами. Така ситуація стала причиною появи поняття “нецільового використання бюджетних коштів”.

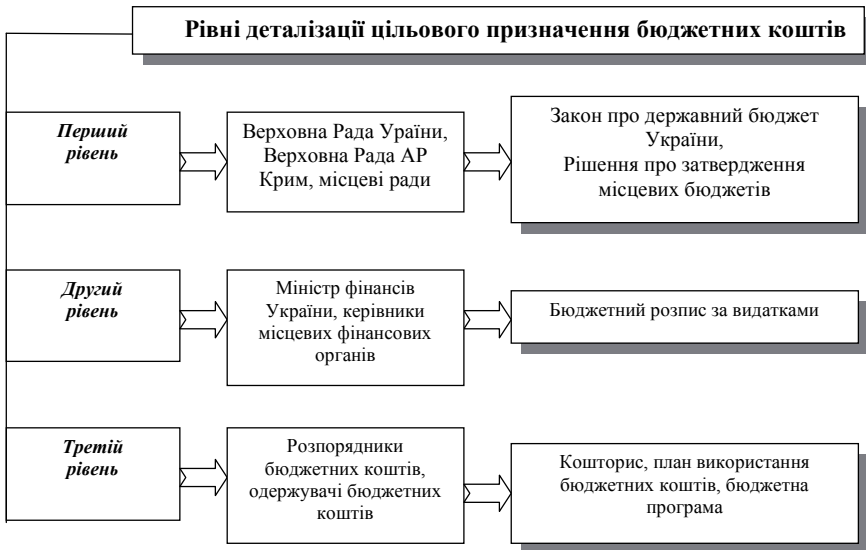


Рис. 1. Рівні деталізації цільового призначення бюджетних коштів

Насамперед потрібно зазначити, що поняття “нецільове використання бюджетних коштів” з’явилося вперше лише наприкінці ХХ століття в нормативно-правових актах республік колишнього Радянського Союзу.

Так, у статті 289 Бюджетного кодексу Російської Федерації визначено, що “нецільове використання бюджетних коштів” – це спрямування і використання бюджетних коштів на “цілі, що не відповідають умовам одержання зазначених коштів, які визначені затвердженням бюджетом, бюджетним розписом, повідомленням про бюджетні асигнування, кошторисом доходів і видатків або іншими правовими основами їх одержання” [2].

Російські законодавці до нецільового використання бюджетних коштів зараховують порушення і недоліки, виявлені під час державного фінансового контролю:

Використання коштів на цілі, не пов’язані із здійсненням завдань і функцій держави.

Порушення регламентованого режиму використання коштів бюджетної системи.

В обох зазначених нормативних документах Російської Федерації економічний зміст, що вкладається в поняття “нецільове використання бюджетних коштів”, ґрунтується на принципах адресності та цільового характеру бюджетних коштів. До слова, майже аналогічний зміст вкладається у це поняття у Республіці Білорусь.

Зовсім інший зміст поняття “нецільового використання бюджетних коштів” у Казахстані. Відповідно до статті 132 Бюджетного кодексу Республіки Казахстан “нецільове використання бюджетних коштів” – це “використання коштів республіканського і місцевих бюджетів, у результаті якого не досягнуті цілі та індикатори, передбачені паспортом бюджетної програми” [1]. В цьому документі не використовується принцип цільового використання, тому визначення ґрунтується лише на принципах ефективності та результативності при використанні бюджетних коштів.

В Україні визначення поняття “нецільового використання бюджетних коштів” подається у Бюджетному кодексі [3], нова редакція якого внесла суттєві корективи в це поняття.

По-перше, з 2011 року до нецільового використання бюджетних коштів додатково належить витрачання їх не у відповідності до напрямів, зазначених у порядках використання бюджетних коштів, які затверджуються Кабінетом Міністрів України чи центральними органами виконавчої влади і покликані уточнювати цільове спрямування бюджетних коштів.

По-друге, до нецільового використання належить використання бюджетних коштів не у відповідності до різних документів, що позначають певні етапи у процесі деталізації цільового призначення (Законом про Державний бюджет, рішенням про місцевий бюджет, розписом бюджету та кошторисом, планом використання бюджетних коштів, паспортом бюджетних програм).

Отже, оновлене визначення використовується щонайменше двома документами, які визначають цільове призначення бюджетних коштів, а саме: розписом бюджету та паспортом бюджетних програм.

Отож, відповідно до статті 119 Бюджетного кодексу нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають:

- бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);
- напрямам використання бюджетних коштів, визначених у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів;
- бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів) [3].

Варто зазначити, що Бюджетний кодекс України – це єдиний нормативний документ, що містить дефініції “нецільового використання бюджетних коштів”, а всі інші (Кримінальний кодекс України, Постанова КМУ від 17. 03. 2011 р. № 255 “Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів” тощо) – визначають лише заходи реагування контролюючих органів при здійсненні таких порушень.

Практика контрольно-ревізійної роботи показала неоднозначність трактування нецільового використання бюджетних коштів з боку ревізорів. Перша частина визначення переважно правильно розуміється ревізорами,

тому при виявленні нецільового використання бюджетних коштів уповноваженими органами вживається весь спектр встановлених законодавством заходів: призупинення бюджетних асигнувань, зупинення операцій з бюджетними коштами, зменшення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму коштів, що витрачені не за цільовим призначенням, притягнення винних осіб до відповідальності. А от у другій і третій частині визначення головним критерієм нецільового використання бюджетних коштів ревізори безпідставно вважають здійснення видатків за невідповідними кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ), які визначаються для бюджетних установ кошторисом і планом асигнувань та для одержувачів бюджетних коштів – планом використання бюджетних коштів.

Тому більшість неправомірних видатків, які призводять до збитків, ревізорами кваліфікуються лише як незаконні. Ця думка ґрунтується на тому, що ці видатки здійснено в рамках виділених асигнувань і відповідно до КЕКВ кошторису, при цьому упускається, що вони здійснені з порушенням норм законодавства. Таке незаконне використання бюджетних коштів фактично відволікає їх від виконання бюджетної програми, на яку вони виділялися. Тож не досягається її ефективність та результативність, а тому ця частина незаконних видатків за своєю сутністю одночасно є нецільовим використанням бюджетних коштів.

Таку думку підтверджує оновлений Бюджетний кодекс (стаття 116) в частині переліку порушень бюджетного законодавства, до яких віднесено порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації, у зв'язку з чим нецільове використання бюджетних коштів може як супроводжуватись, так і не супроводжуватись порушенням вимог щодо застосування бюджетної класифікації.

Варто відмітити, що зазначені нами неправильні та неоднозначні трактування частиною контрольно-ревізійних працівників поняття “нецільове використання бюджетних коштів” призводять у кінцевому підсумку до труднощів під час призначення конкретних заходів впливу та відшкодування збитків, спричинених такими порушеннями.

У контексті цієї проблеми Головкив у листі від 21. 07. 2009 р. № 26-18/17 “Про поняття “Нецільове використання бюджетних коштів” вимагає застосовувати в практичній роботі органів КРУ поняття “нецільове використання бюджетних коштів” у повній відповідності до Бюджетного кодексу та вимог нормативно-правових актів, які регулюють бюджетні відносини. Тому всі видатки, на здійснення яких не надано повноважень кошторисом, і які здійснені понад визначений обсяг або здійснення яких не пов'язане з виконанням бюджетною установою своїх функцій чи досягненням цілей одержувачем бюджетних коштів, необхідно трактувати як “нецільове використання бюджетних коштів” і застосовувати до порушників весь спектр заходів реагування, встановлених законодавством [5].

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, варто зазначити, що категорія “нецільове використання бюджетних коштів” є складною і неоднорідною, має багато особливостей, об’єднує низку різних порушень, які не можна ігнорувати в практичній діяльності ревізорів.

Разом з тим, нецільове використання може “призводити або не призводити до втрат бюджетних коштів”, що, своєю чергою, “може супроводжуватись або не супроводжуватись отриманням суспільством адекватних вигод” [7].

Якщо використання коштів не за цільовим призначенням не призводить до втрат ресурсів і здійснено в рамках виділених асигнувань і відповідно до КЕКВ кошторису та супроводжується отриманням суспільством вигод, то необхідно виробити механізм і критерії оцінки ефективності фактичного використання бюджетних коштів у цих випадках. Такі функції слід віднести до компетенції органу, який встановив цільове призначення бюджетних ресурсів у межах обсягів, визначених вищим органом. Власне саме забезпечення оптимізації використання бюджетних коштів має бути метою діяльності контролюючих органів, а не просто контроль цільового їх використання. Важливо забезпечити отримання кращих результатів при мінімальних видатках і цьому може служити формування власної позиції розпорядника бюджетних коштів кожного конкретного ієрархічного рівня.

Розглядуваний аспект проблем тісно пов’язаний з іншими напрямками наукових досліджень, а тому є перспективним з точки зору системності. Зокрема, як показує практичний досвід ревізорів, почастишали випадки нецільового використання товарів, придбаних за бюджетні кошти. Відповідно до цього бюджетне законодавство України потрібно доповнити поняттям “нецільове використання товарів, придбаних за бюджетні кошти” та заходами реагування на такі порушення, що, своєю чергою, вимагає належного наукового підходу та обґрунтування.

Література:

1. Бюджетний кодекс Республіки Казахстан від 24. 04. 2004р. № 548 зі змінами від 18. 02. 2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pavlodar.com/zakon/index.html?dok=03038&all=02001>.

2. Бюджетний кодекс Російської Федерації від 31. 07. 1998 р. № 145-ФЗ зі змінами від 06. 04. 2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bdkodeks.ru/>.

3. Бюджетний кодекс України від 08. 07. 2010 р. № 2456-VI із змінами від 01. 01. 2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>.

4. Постанова КМУ від 17. 03. 2011р. № 255 “Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yandex.ua/yandsearch?text=4>.

5. Лист ГоловкиРУ від 21. 07. 2009 р. №26-18/17 “Про поняття “Нецільо-

ве використання бюджетних коштів”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua/>.

6. Стефанюк І. Невеселий коментар про нецільове використання бюджетних коштів // Фінансовий контроль. – 2008. – № 6 (47). – С. 48-51.

7. Перепічка П. Нецільове використання бюджетних коштів: економічний зміст, проблемні питання та шляхи їх розв’язання // Фінансовий контроль. – 2010. – № 3 (56), № 4 (57), № 5 (58). – С. 18-23, С. 35-39, С. 45-47.

8. Стоян В. І., Зварич О. П. Організація фінансового контролю у системі Казначейства // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 128-137.