РОЗДІЛ 8. ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

КОНТРОЛЬ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

CONTROL OVER THE EFFICIENCY OF THE USE OF LOCAL BUDGETS

УДК 336.1

Жадан О.В.
аспірант
Науково-дослідний фінансовий інститут
Державної навчально-наукової
установи
«Академія фінансового управління»

У статті розглянуто особливості аудиторського контролю ефективності використання коштів місцевих бюджетів. Визначено перелік питань, що підлягають контролю з боку Державної аудиторської служби України. Проаналізовано порушення, що допускають розпорядники під час використання коштів місцевих бюджетів. Запропоновано визначити основні напрями аудиторського контролю: встановлення реальної потреби у здійсненні закупівлі; визначення результативності здійснення закупівлі; дотримання вчасності проведення видатків. Наголошено на необхідності внесення відповідних змін стосовно напрямів контролю ефективності використання коштів місцевих бюджетів у Методичні рекомендації з проведення ревізій місцевих бюджетів.

Ключові слова: *фінансовий контроль, аудит, видатки місцевого бюджету, ефективність використання коштів, розпорядник бюджетних коштів, закупівля товарів.*

В статье рассмотрены особенности аудиторского контроля за эффективностью использования средств местных бюджетов. Определен перечень вопросов, подлежащие контролю со стороны Государственной аудиторской службы Украины. Проанализированы нарушения, которые допускают распорядители при использовании средств местных бюджетов. Предложено выделить основные направления аудиторского контроля: определение реальной потребности в закупке; оценка результативности осуществления закупки; соблюдение своевременности проведения расходов. Отмечена необходимость внесения соответствующих изменений относительно направлений контроля за эффективностью использования средств местных бюджетов в Методические рекомендации по проведению ревизий местных бюджетов.

Ключевые слова: *финансовый контроль, аудит, расходы местного бюджета, эффективность использования средств, распорядитель бюджетних средств, закупка товаров.*

The article presents features of the auditor control over efficiency of use of local budgets. By author was determined a list of issues to be monitored by the State Audit Service of Ukraine. The author analyzed violations, which allow managers of funds of local budgets. In this article was offered to allocate the basic directions of the auditor control: definition of real need for purchase; evaluation of the effectiveness of the procurement; compliance with timeliness of spending. It was noted that it is necessary to make appropriate changes in the directions for monitoring the effectiveness of using local budget funds in the Methodological recommendations for carrying out audits of local budgets.

Key words: *financial control, audit, local budget expenditures, efficiency of use of funds, manager of budget funds, purchase of goods.*

Постановка проблеми. Фінансові ресурси місцевих бюджетів є цінним джерелом, яке дає можливості розвиватися регіонам країни та створювати сприятливі умови для забезпечення існування їх населення. Для досягнення цілей, що ставляться перед місцевими органами влади, процес використання коштів місцевих бюджетів повинен здійснюватися із дотриманням принципів законності й ефективності їх використання.

З метою встановлення законності, ефективності та дотримання цільового використання бюджетних коштів на кожному етапі бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль.

Аналіз результатів фінансового контролю за 2007–2016 роки показує, що кількість операцій із ресурсами місцевих бюджетів, проведених із порушенням чинного законодавства, зменшилася на 14,4% (з 25% до 10,6%), проте, загальне число об'єктів перевірки за цей період скоротилося у 4,6 раза (з 13498 до 2943 об'єктів), тому про покращення використання бюджетних коштів однозначно говорити не можна. За період із 2007 по 2016 рік сума нецільових витрат коштів місцевих бюджетів зменшилася на 0,7% (із 15,3% до 14,6%), але найбільша її частка припадала на 2010 рік – 29,6% [1]. Сума ж незаконних витрат, навпаки, збільшилася на 0,4% (із 84,6% до 85%), що свідчить про зниження ефективності використання місцевих фінансових ресурсів.

У зв'язку з вищенаведеними показниками фінансово-бюджетної дисципліни питання здійснення фінансового контролю за ефективністю використання коштів місцевих бюджетів є актуальним і потребує вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток теорії, методології, методики й організації фінансового контролю за ефективністю використання коштів місцевих бюджетів здійснили відомі вчені, зокрема: Басанцов І.В., Гуцаленко Л.В., Єфименко Т.І., Калюга Є.В., Кириленко О.П., Лисяк Л.В., Ловінська Л.Г., Ніколаєва О.М. та інші. Проте, науковці приділя-

ють недостатньо уваги питанню щодо контролю за ефективністю використання, зокрема, визначенню методів здійснення результативного контролю за ефективністю використання коштів.

Постановка завдання. Завданням, що ставиться в рамках даної статті є дослідження стану аудиторського контролю за ефективністю використання коштів місцевих бюджетів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Серед повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства статтею 113 Бюджетного кодексу України [2] визначено здійснення контролю за цільовим та ефективним використанням коштів місцевих бюджетів, у тому числі шляхом проведення державного фінансового аудиту.

Відповідно до статті 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3] державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці й аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

У фаховій літературі питання контролю за цільовим використанням коштів місцевих бюджетів розглядають Басанцов І.В., Гуцаленко Л.В., Єфименко Т.І., Лисяк Л.В., Калюга Є.В., Собкова Н.Д. та інші вчені.

Зокрема, вдосконалення бюджетної класифікації видатків, що здатне позитивно вплинути на підвищення ефективності бюджетних видатків досліджує Калюга Є.В. [4, с. 22; 5, с. 32]. Шляхи підвищення ефективності контролю за допомогою методів підвищення ефективності видатків у своїх працях визначають Собкова Н.Д., Басанцов І.В., Гуцаленко Л.В.

Автори пропонують розглядати ефективність державного фінансового контролю у двох аспектах, а саме: ефективність формування та використання державних коштів і власності (Басанцов І.В.) й ефективність державного фінансового контролю з точки зору системи, що управляється (результативність діяльності органів фінансового контролю,

Таблиця 1

Перелік питань для перевірки контролюючими органами стану виконання місцевих бюджетів за видатками

Найменування питання	Сутність питання
1. Структура видаткової частини бюджету на дотримання статей 89–91 Бюджетного кодексу України при здійсненні видатків	Перевірка недопущення проведення видатків, не віднесених до відповідного місцевого бюджету, або ж видатків, які належать до іншого бюджету
2. Загальні програми, що потребували виділення коштів місцевого бюджету, прийняття та визначення обсягу бюджетних коштів, виділених на зазначені цілі, досягнення результативних показників, визначених програмами	При цьому необхідно дослідити, чи не було передбачено всупереч вимогам Бюджетного кодексу України [2] здійснення, під виглядом виконання місцевих програм, видатків із бюджету на утримання установ та організацій, а також проведення інших заходів, які не підлягають здійсненню або ж узагалі не відповідають змісту визначеної в рішенні про місцевий бюджет програми
3. Незаконність затвердження документів	Перевіряються факти затвердження уповноваженими органами всупереч законодавству документів, на підставі яких перераховувались кошти з рахунків бюджету організаціям, що не утримуються з місцевого бюджету чи утримуються з бюджету іншого рівня, або ж у більших розмірах, ніж передбачено відповідним рішенням про бюджет
4. Рівномірність здійснення видатків	Перевірка дотримання рівномірності здійснення видатків бюджету залежно від наповнення дохідної частини та першочергового спрямування їх на заробітну плату, інші соціальні виплати та захищені видатки
5. Дотримання ефектив-ності використання коштів	Проаналізувати дотримання вимог заходів, прийнятих органами місцевого самоврядування й органами виконавчої влади на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 11.10.2016 р № 710 «Про ефективне використання державних коштів» [7], і вплив скорочення витрат на діяльність установ і організацій відповідного місцевого бюджету
6. Розподілення і вико-ристання коштів резервного фонду відповідного місцевого бюджету	Перевіряється чи не використовувались кошти резервного фонду на цілі, видатки на які можна передбачити в бюджеті, або спрямовувались на видатки, не пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій техногенного, природного, соціального характеру. Також необхідно перевірити стан виконання розпоряджень, рішень органів місцевого самоврядування та виконавчих органів щодо здійснення видатків за кошти резервного фонду. З метою вивчення цього питання доцільно провести вибіркові зустрічні звірки щодо законності та цільового використання коштів резервного фонду

методів державного фінансового контролю) (Гуцаленко Л.В., Собкова Н.Д.).

Водночас учені приділяють недостатньо уваги питанню контролю за ефективністю та цільовим використанням, тобто, як можна виміряти ефективність, що є її показником конкретно для місцевих бюджетів та яким чином (методами) здійснювати контроль за ефективністю використання коштів для отримання реальних результатів.

Органами державного фінансового контролю для своїх структурних підрозділів розроблено Методичні рекомендації з проведення ревізій місцевих бюджетів [6], в яких описано перелік питань для перевірки при здійсненні контролю виконання місцевих бюджетів за видатками (табл. 1).

Тобто, органами державного фінансового контролю перевірка щодо проведення видатків місцевих бюджетів здійснюється переважно на предмет дотримання законності цих видатків відповідно до вимог Бюджетного кодексу України [2]. Проте, у вищенаведених Методичних рекомендаціях з проведення ревізій місцевих бюджетів [6] недостатньо приділяється уваги контролю за ефективністю використання бюджетних коштів, який повинен здійснюватися органами державного фінансового контролю.

На практиці під час виконання місцевих бюджетів за видатками мають місце порушення з боку розпорядників, сутність яких полягає у наступному.

1. Закупівлі товарів, робіт і послуг за кошти державного і місцевих бюджетів регулюються Законом України «Про публічні закупівлі» [8]. Розпорядники бюджетних коштів, плануючи укласти договір, наприклад, на постачання електроенергії, не можуть здійснити закупівлю без застосування вимог зазначеного Закону, якщо очікувана вартість цієї закупівлі дорівнює або перевищує 200 тис. грн. Наразі здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг передбачає використання електронної системи закупівель, що забезпечує проведення процедур закупівель, створення, розміщення, оприлюднення й обмін інформацією та документами в електронному вигляді.

Так на практиці мала місце ситуація, в якій розпорядник бюджетних коштів наприкінці бюджетного року (у грудні) провів процедуру закупівлі із порушенням вимог Закону України «Про публічні закупівлі» [8], що призвело до неможливості реєстрації бюджетних зобов'язань в органах Казначейства. Після чого розпорядник повторно проводить процедуру закупівлі вже без порушення вимог Закону України «Про публічні закупівлі» [8] та у найкоротші терміни, щоб встигнути оплатити рахунки за електроенергію до кінця бюджетного року. Але, звернувшись до постачальника електроенергії за рахунком для оплати згідно з договором про закупівлю, розпорядник бюджетних коштів отримав відповідь, що рахунок на оплату буде виписано, але пізніше того терміну, який є кінцевим для оплати рахунків у поточному бюджетному році. У результаті даної ситуації кошти місцевого бюджету не були використані у повному обсязі, як передбачалося планом закупівель, та були повернуті до бюджету на підставі того, що відповідно до Бюджетного кодексу України [2] один бюджетний період становить один календарний рік, а асигнування виділяються на один бюджетний рік, тобто по завершенні року вони перераховуються в доходи відповідного бюджету.

Крім цього, у розпорядника бюджетних коштів залишилася кредиторська заборгованість за неоплачену електроенергію. Уважаємо, що причиною даної ситуації стало безвідповідальне ставлення та допущення помилок розпорядника бюджетних коштів при проведенні процедури закупівлі електроенергії.

2. Наступна ситуація, в якій розпоряднику бюджетних коштів було виділено кошти у сумі 800 тис. грн у вигляді субвенції з місцевого бюджету для закупівлі комп'ютерної та копіювальної техніки.

Через те, що сума для здійснення закупівлі техніки перевищує 200 тис. грн, розпорядник запланував проведення процедури закупівлі через електронну систему з дотриманням вимог Закону України «Про публічні закупівлі» [8]. Перед оголошенням проведення процедури закупівлі розпорядник повинен розробити тендерну документацію, тобто документ, в якому прописати технічні вимоги для техніки, яку планується закупити, та кваліфікаційні вимоги для учасників, які будуть подавати свої тендерні пропозиції з переліком техніки. У зв'язку з цим розпорядником було розроблено тендерну документацію, але вимоги щодо підтвердження кваліфікаційних вимог учасниками було зазначено для них недостатньо точно та незрозуміло, в результаті чого учасником тендеру, пропозиція якого мала найнижчу ціну порівняно з іншими, було подано в електронному вигляді документ, який не відповідав дійсним вимогам розпорядника. Крім цього, відповідно до положень Закону України «Про публічні закупівлі» [8] учасникам забороняється подавати документи не в електронному вигляді та після проведення оцінки пропозицій учасників електронною системою. Тендерна пропозиція іншого учасника, який подав всі документи правильно, не відповідала вимогам розпорядника за технічними параметрами товару, тому прийнявши її, розпорядник не отримав би товар із належними технічними характеристиками й якістю.

У зв'язку з цим розпорядник бюджетних коштів повинен був або вибрати пропозицію, в якій комп'ютерна та копіювальна комп'ютерна техніка

не відповідає його вимогам, або скасувати торги. Щоб не використовувати бюджетні кошти на товар, який не задовольняє потреб розпорядника, процедуру закупівлі було відмінено, часу на проведення нової процедури вже не було через закінчення бюджетного року, в якому необхідно використати кошти. Тому залишки коштів субвенції, виділених для закупівлі техніки, наприкінці року було повернуто до державного бюджету як невикористані.

У даному випадку причиною невикористання бюджетних коштів у повному обсязі стала переважно необізнаність працівників розпорядника, які складали тендерну документацію.

Вищезазначені ситуації свідчать про те, що недостатня компетентність працівників розпорядників бюджетних коштів і недосконаліть законодавства України може призвести до випадків, в яких виділені для потреб розпорядників бюджетні кошти будуть невикористаними та повернутими до бюджету, що можна вважати неефективним використанням коштів місцевого бюджету.

3. Іншим випадком, у результаті якого використання бюджетних коштів не дає очікуваного результату й достатньої вигоди від їх використання, є здійснення закупівель товарів, робіт або послуг за цінами, що не відповідають середнім ринковим і значно їх перевищують. Таким прикладом може бути закупівля продуктів харчування для закладів освіти або ліків, медичного обладнання для закладів охорони здоров'я.

4. Наступним випадком, в якому бюджетні кошти використовуються без дотримання принципів економності й ефективності, можна вважати, наприклад, закупівлю товару в обсязі, що перевищує реальну потребу розпорядника бюджетних коштів у цьому товарі. Це може статися через штучне завищення реальної потреби, наприклад, у медикаментах, які потім пролежать на складі до втрати терміну своєї придатності. Але розпорядник бюджетних коштів може вчинити так, щоб у наступному бюджетному періоді йому виділили не менше коштів, ніж у поточному.

Досить часто розпорядники бюджетних коштів здійснюють закупівлі різних товарів, робіт або послуг не через потребу в них, а тільки тому, що необхідно використати бюджетні кошти. Переважно такі випадки спостерігаються наприкінці бюджетного року, особливо якщо розпоряднику бюджетних коштів протягом року, наприклад, для закупівлі канцелярських товарів виділялися кошти в недостатніх для повноцінної закупівлі розмірах, а потім наприкінці року додатково отримували кошти у значній сумі (тобто нерівномірний розподіл фінансування протягом року). Якщо ж кошти не будуть використані, то їх буде перераховано до бюджету по завершенні бюджетного року. Це спонукає розпорядника бюджетних коштів використовувати їх не тільки виходячи з реальної потреби, але й навіть для закупівлі тих товарів або послуг, що не є насправді важливими та необхідними для забезпечення його функціонування.

Отже, можна вважати, що бюджетні кошти використані ефективно не тільки, якщо за них придбано максимальну кількість товарів, робіт або послуг, при цьому за мінімальний обсяг коштів, але й якщо ця закупівля здійснена вчасно та є дійсно необхідною для виконання своїх функцій розпорядником бюджетних коштів.

Вважаємо, що для підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів головні розпорядники бюджетних коштів під час затвердження обсягів видатків розпорядникам коштів нижчого рівня мають зосереджуватися саме на аналізі їх реальної потреби в обсягах коштів

Таблиця 2

Пропозиції щодо визначення напрямів контролю за ефективним використанням коштів місцевих бюджетів

Сутність напряму	Характеристика напряму
1. Визначення реальної потреби у здійсненні закупівлі	Перевірити, чи потрібна саме та кількість товару, яку запитує розпорядник бюджетних коштів; чи необхідний саме той товар, який закуповують; чи можна купити інший аналогічний товар і за меншу ціну. Таку перевірку можна здійснювати на стадії попереднього та поточного контролю, при цьому використовувати метод аналізу інформації
2. Результативність здійснення закупівлі	Перевірити, наприклад, скільки хворих забезпечено ліками в результаті проведення видатків місцевих бюджетів або скільки фахівців підвищили кваліфікацію із загальної кількості працівників органів місцевого самоврядування. Також результати можна порівняти з аналогічними за попередній бюджетний період, що дозволить визначити вплив інфляції на результативність витрат бюджетних коштів. При цьому, перевірку можна здійснювати як на стадії поточного, так і наступного контролю, використовуючи методи фінансового аудиту
3. Дотримання термінів проведення видатків	Перевірити, наприклад, в який період року затверджено кошторисом видатків суму коштів, яку планується витратити, через який проміжок часу здійснено ці видатки. Якщо з моменту затвердження видатків до здійснення оплати минув тривалий час, то необхідно встановити причини (затримка прийняття рішення керівника щодо освоєння коштів, довготривала тендерна процедура тощо) та визначити, чи використано кошти саме в тому бюджетному періоді, на який вони заплановані. Перевірка може здійснюватися на етапі поточного та наступного контролю, наприклад, методом інспектування

за конкретними напрямами. Зокрема, розпорядники при складанні прогнозних показників видатків часто показують завищену суму потреби в коштах, тому що вважають, що в наступному році кошти на цю потребу не виділять узагалі або виділять недостатньо, якщо в поточному році за певним напрямом буде використано менше запланованого. Отже, головним розпорядникам необхідно здійснювати фінансування розпорядників виходячи не з обсягів коштів, які було використано в попередньому році, а із дійсних потреб розпорядника в поточному році.

Ретельний аналіз обсягів використаних коштів за конкретним напрямом й реальної потреби в коштах за цим напрямом та підвищення рівня кваліфікації працівників розпорядників бюджетних коштів сприятиме вчасному й ефективному використанню бюджетних коштів на закупівлі товарів робіт і послуг.

Отже, з метою підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів необхідно у Методичних рекомендаціях, які застосовуються органами державного фінансового контролю, визначити основні напрями контролю за ефективним використанням коштів місцевих бюджетів (табл. 2).

Здійснення аудиторського контролю за вищезазначеними напрямами дозволить підвищити його ефективність і запобігти низьким показникам результативності й своєчасності використання коштів місцевих бюджетів.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, дослідження особливостей аудиторського контролю за проведенням видатків свідчить про необхідність посилення контролю, у зв'язку з чим пропонується його здійснювати у трьох основних напрямах: встановлення реальної потреби у закупівлі; визначення результативності здійснення закупівлі; дотримання вчасності проведення видатків. Підвищення результативності фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів покращить забезпечення населення регіону необхідними товарами та послугами, що фінансується за рахунок бюджетних коштів, і сприятиме зростанню показників соціально-економічного розвитку певного регіону країни. Подальшим дослідженням у цьому напрямі стане визначення особливостей внутрішнього контролю ефективності видатків місцевих бюджетів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Статистична інформація про результати діяльності органів Державної аудиторської служби України. – Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index.

2. (2) Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456–17.

3. (3) Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.93 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939–12.

4. Калюга Є.В. Бюджетна класифікація як основа застосування методу нарахування в державному секторі / Є.В. Калюга // Наукове видання «Вісник Київського національного університету ім.Тараса Шевченка». – 2016. – Вип. 2 (179). Економіка. – С. 22–28.

5. Калюга Є.В. Витрати бюджету як об'єкт бухгалтерського обліку / Є.В. Калюга // Науковий журнал «Science Rise»: НВП ПП «Технологічний центр». – 2015. – Вип. 12/1 (17). – С. 31–35.

6. Методичні рекомендації: затв. наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN72011.html.

7. Про ефективне використання державних коштів: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2016 р. № 710 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249412232.

8. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/922–19.