

3. Law of Ukraine «About information» of 02.10.1992 № 2657-XII (with changes and amendments) [e-resource] / Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.
4. Law of Ukraine “About accounting and financial reporting in Ukraine” of 16.07.1999 № 996-XIV ((with changes and amendments) [e-resource] / Access mode: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996> – 14.
5. Lovinska L.G. About national accounting policy in Ukraine / Lovinska L.G. // Economy of Ukraine: political-economic journal. 2006. № 4. – P.P. 22 – 29.
6. Methodical Guidelines on enterprise accounting policy approved by the Order of Ministry of Finance of Ukraine of 27 June 2013 , № 635 [e-resource] / Access mode: <http://zakon.nau.ua/doc>.
7. IAS 8 “Accounting policy, changes in accounting assessment and mistakes” [e-resource] / Access mode: http://www.dipifr.info/lib_files/standards/ukr/standards_010109/IAS_8.pdf.
8. Accounting Statements (standards) [e-resource] / Access mode : <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>
9. Sokolov Y.V. History of accounting development / Sokolov Y.V. – M.: Finance and statistics, 1985. – 367 p.,
10. Shpak V.A. Accounting policy is an element of accounting management / Shpak V.A. // Scientific journal of Khmelnytskyi national university. 2009. № 6. V. 1. Pp. 203 – 205.

Отримано 15.12.2018

УДК 658.012

Михайло ЛУЧКО

**Тернопільський національний економічний університет,
Тернопіль, Україна**

ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ: ОКРЕМІ ПИТАННЯ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ КОШТАМИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

***Резюме.** Розглянуто питання методики аналізу ефективності управління коштами місцевих бюджетів. Особливу увагу звернуто на дослідження проблеми аналізу окремих чинників ефективності використання коштів бюджетів в об'єднаних територіальних громадах. Вказується, що аналіз слід проводити на зрізі 5-ти ознак, які характеризують процес наповнення бюджетів, його своєчасність по окремих бюджетоутворюючих чинниках. Наведено формули для аналізу, що дозволять провести розрахунок власних доходів громади на одного зареєстрованого у ній мешканця, динаміку надходжень місцевих податків і зборів та її факторний аналіз, рівень дотаційності бюджетів, ефективність управління об'єднаної територіальної громади, ефективність проведених видатків капітального характеру і їх вплив на наповнення бюджету. Досліджено принципи збалансованості бюджетів та необхідність застосування бюджетного вирівнювання.*

***Ключові слова:** децентралізація утворення громад, фінансовий аналіз, чинники використання бюджетних коштів, ефективність, управління, кошти, місцеві бюджети.*

Mikhaylo LUCHKO

Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine

DECENTRALIZATION: SOME ISSUES OF THE ANALYSIS METHODS OF LOCAL BUDGET MANAGEMENT EFFICIENCY

***Summary.** The article deals with the analysis methods of the management of local budgets efficiency. Particular attention was paid to the study of the problem of analyzing individual indicators of the efficiency of*

budget funds in the united territorial communities. It is indicated that the analysis should be carried out on the 5 characteristics that characterize the process of filling the budgets, its timeliness for individual budget-generating indicators. The following formulas are given for analysis that allow calculation of the community income for one registered resident, the dynamics of revenues of local taxes and fees and their factor analysis, the level of subsidy budgets, the efficiency of management of the united territorial community, the effectiveness of capital expenditures and their impact to fill the budget. The principles of balancing budgets and the need for budget equalization are investigated.

Key words: decentralization of community formation, financial analysis, indicators of budget funds usage, efficiency, management, funds, local budgets.

Вступ. Бюджетна децентралізація, зміни умов фінансово-господарської діяльності об'єднаних територіальних громад ставлять вимоги пошуку нових напрямів дослідження формування та використання бюджетних коштів. Це накладає свій відбиток на необхідність перегляду існуючих методик ефективності використання бюджетних коштів. Оперативне формування масиву необхідних чинників створює можливість значного покращення процесу управління, прийняття своєчасних та потрібних рішень для забезпечення життєдіяльності цих адміністративно-територіальних одиниць. Отримана у ході цього інформація дасть змогу прийняття ефективних управлінських рішень, дозволить встановити причинно-наслідковий зв'язок у фінансово-господарських операціях та зробить певні кроки щодо недопущення неефективного використання бюджетних коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній та іноземній фахових літературах значною мірою приділяється увага дослідженням з фінансового аналізу. Поряд із цим питання фінансового аналізу використання бюджетних коштів, їх ефективності не знайшли належної уваги у наукових здобутках вітчизняних учених. Автор використав ряд ідей з публікацій для досягнення поставленої мети.

Дослідження питань обліку та аналізу в сфері публічного управління проводилося в працях таких учених, як: П.Атамас, М.Болух, Р. Джога, С. Левицької, О. Клименко, Т. Кондрашової, О. Кравченко, І. Кондратюк, К. Полозюк, О. Петрик, М. Сінгаєвської, С. Сушко, С. Свірко. Не зважаючи на проведені дослідження і враховуючи децентралізацію бюджетної сфери, наповнення новим змістом інституційного поля, дана тематика актуальна і потребує змістовного наукового вивчення.

У процесі написання статті використано системний підхід як один із основних методів наукових досліджень, дедукції, прийоми економіко-математичного моделювання, методи аналогій, ретроспективного аналізу, класичний метод гіпотез.

Мета статті. Враховуючи значну актуальність даної теми, до вирішення проблем, котрі виникають при розрахунку чинників економічної ефективності використання коштів бюджетів, протягом багатьох років долучалася певна кількість науковців. Зважаючи на їх досвід та власне бачення, автор поставив собі за ціль узагальнити наявну практику та сформулювати своє бачення вирішення роз'єднаних завдань.

Постановка завдання. На першому етапі визначимо певні відправні точки для наших аргументів – передумови нашого бачення проблеми. На другому – вкажемо на ознаки та чинники, котрі, на нашу думку, найефективніше характеризують використання бюджетних коштів об'єднаних територіальних громад (ОТГ). І при завершенні наших суджень спробуємо описати окремі питання методики їх аналізу.

Виклад основного матеріалу. Збалансованість бюджету – один із основних принципів бюджетної системи. За ним – обсяг передбачених бюджетом витрат повинен покриватися загальним розміром доходів бюджету і надходжень із джерел фінансування його дефіциту.

Важливе значення в забезпеченні збалансованості бюджету має повнота надходжень до бюджету податків та платежів. Їх не надходження чи заборгованість не дозволяють вчасно забезпечувати витрати суб'єктів сфери публічного управління.

Пріоритетним завданням фінансової політики держави є побудова ефективного та дієвого порядку міжбюджетних взаємин як елемента розвитку механізму вирівнювання забезпеченості в усіх ланках бюджетного процесу. Бюджетне вирівнювання – це хід здійснення розпорядниками коштів процесу згладжування різностей в рівнях соціально-економічного розвитку територій, формування збалансованості бюджетів усіх рівнів і відносно рівній перспективі виконання на всій території соціальних гарантій. Інструментом міжбюджетного регулювання є надання безоплатних і безповоротних надходжень у вигляді субвенцій, субсидій та дотацій.

На даний час у рамках реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні проводиться активна робота з формування спроможних територіальних громад. Бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, матимуть прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом. У результаті буде забезпечено виконання одного із напрямків реформи міжбюджетних відносин – перехід від тріступеневої до двоступеневої бюджетної системи [10].

Завдяки реалізації реформи міжбюджетних відносин:

- місцеві органи влади можуть самостійно формувати та затверджувати свої місцеві бюджети, не чекаючи затвердження державного бюджету;
- Міністерство фінансів не визначатиме і не доводитиме до місцевих бюджетів індикативні чинники по доходах;
- значно розширено джерела наповнення місцевих бюджетів для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування видаткових повноважень;
- існуючу систему балансування доходів і видатків місцевих бюджетів замінено принципово новою системою горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій залежно від рівня надходжень на одного жителя;
- запроваджено нові види міжбюджетних трансфертів (освітня та медична субвенції, субвенція на підготовку робітничих кадрів, базова та реверсна дотації);
- на законодавчому рівні визначено механізм розрахунку нових видів міжбюджетних трансфертів;
- надано право самостійно встановлювати ставки податків у граничних межах, визначених законодавством, та надавати пільги з їх сплати. [10].

Після децентралізації бюджети адміністративно-територіальних одиниць здобули нові фінансові можливості та одночасно обов'язки. Разом з тим, бюджетні кошти по-різному розподілилися між населеними пунктами та окремими бюджетами. Беззаперечно, що найбільше зростання бюджетів показали ті, які мають бюджетоутворюючі підприємства, малий та середній бізнес. Значну частку доходів міст і ОТГ складає податок на доходи фізичних осіб, оскільки він залишався до 60% в бюджетах окремих громад.

Важливу роль у покращенні ефективності управління коштами місцевих бюджетів займає фінансовий аналіз. Саме він надає можливість у режимі реального масштабу часу та використання інформаційних технологій встановити фактичний стан справ, виявити недоліки у цьому процесові та розробити своєчасні механізми уникнення кризових явищ у окремих бюджетах, покращити стан справ із наповнення та використання коштів.

Варто зазначити, що для аналізу ефективності наповнення бюджетів варто розрахувати кількісні та якісні чинники, що характеризують динаміку наповнення бюджетів, а також ефективність роботи органів влади у такому процесові.

Такий аналіз слід проводити на зрізі 5-ти ознак, що характеризують процес наповнення бюджетів, його своєчасність у розрізі окремих бюджетоформуючих чинників:

1. Власні надходження в частині доходів бюджету ОТГ на одного зареєстрованого мешканця ОТГ (співвідношення обсягу надходжень власних доходів до кількості мешканців відповідної громади).

2. Динаміка надходжень місцевих податків і зборів у звітному порівняно з попереднім періодами та її факторний аналіз.

3. Рдотаційності бюджетів (співвідношення обсягу базової чи реверсної дотації до загальної суми доходів без урахування субвенцій з державного бюджету).

4. Питома вага видатків на утримання апарату управління у фінансових ресурсах ОТГ (питома вага видатків на утримання апарату управління органів місцевого самоврядування в сумі власних доходів загального фонду).

5. Ефективність проведених видатків і їх вплив на наповнення бюджету ОТГ [12].

Чинник 1. Власні доходи громади на одного зареєстрованого у ній мешканця. Він дає можливість визначити доходи на одного мешканця, а це своєрідний чинник на вагу валового внутрішнього продукту цієї громади. Тому він є найважливішим фактором ефективності оцінки місцевих бюджетів (рис. 1).

Для його розрахунку використовуємо таку формулу:

$$Vm = \frac{Vdz}{Km}, \quad (1)$$

де Vm – власні надходження на одного зареєстрованого в ОТГ (гривень);

Vdz – власні доходи об'єднаної територіальної громади у звітному періоді (гривень);

Km – кількість зареєстрованих мешканців в ОТГ у звітному період, (чоловік).

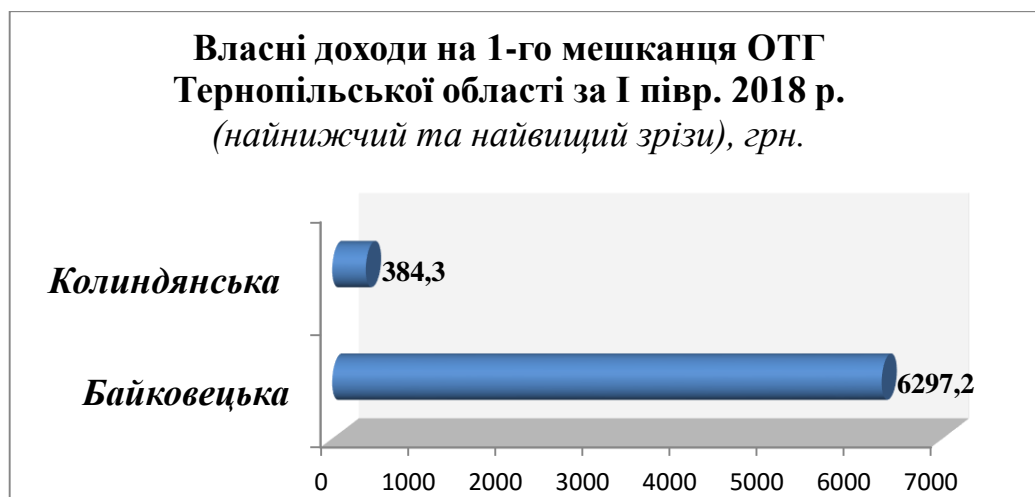


Рисунок 1. Власні доходи на 1-го мешканця ОТГ Тернопільської області за 1-ше півріччя 2018 року (найнижчий та найвищий зрізи), грн.

Чинник 2. Динаміка надходжень місцевих податків і зборів та її факторний аналіз (співвідношення надходжень 2018 року до 2017 року) (рис. 2).

Місцеві податки і збори є суттєвим та важливим індикатором ефективності діяльності органів місцевого самоврядування. Це пояснюється тим, що усі ставки місцевих податків і зборів встановлюються і впроваджуються сесійними рішеннями місцевих рад. Разом з тим, при такому аналізі слід враховувати чинники, котрі вплинули як на позитивну, так і негативну динаміку надходжень. Зростання надходжень до місцевих бюджетів у 2018 році в частині надходжень податку з доходів фізичних осіб є інституційним, оскільки збільшився розмір мінімальної заробітної плати. Таке зростання є статичним і не свідчить про перевиконання плану надходжень і позитивну динаміку.

Слід звернути увагу, що підвищення ролі місцевих податків і зборів, досягнення їх максимально можливої мобілізації повинно бути одним із пріоритетних завдань у роботі органів місцевого самоврядування. Це, в свою чергу, сприятиме посиленню фінансової стійкості та самостійності місцевих бюджетів, ефективності використання наявного фіскального потенціалу відповідних територій і, як наслідок, покращення рівня та якості послуг, що надаються жителям громад. Формування значної частини власних доходів місцевих бюджетів у прямій залежності від того, наскільки ефективно органи місцевого самоврядування зможуть організувати весь комплекс робіт із запровадження та мобілізації місцевих податків і зборів [12].

Для його розрахунку використаємо таку формулу:

$$Dn = \frac{Vdz}{Vdm} \times 100 \%, \quad (2)$$

де Dn – динаміка надходжень місцевих податків та зборів (%);

Vdm – власні доходи ОТГ у минулому періоді (гривень).



Рисунок 2. Динаміка надходжень місцевих податків та зборів ОТГ Тернопільської області за 1-ше 2018 року до 1-шого півріччя 2017 року (найнижчий та найвищий зрізи), %

Чинник 3. Рівень дотаційності бюджетів (питома вага базової/реверсної дотації у власних доходах) – це співвідношення обсягу базової чи реверсної дотації до загальної суми доходів ОТГ (без субвенцій) (рис. 3).

Для його розрахунку використаємо таку формулу:

$$Rd = \frac{Db \setminus r}{Vdz} \times 100 \%, \quad (3)$$

де Rd – рівень дотаційності бюджету ОТГ (%);

$Db \setminus r$ – сума базової\реверсної дотації для ОТГ (гривень).

Для підвищення ступеня фінансової незалежності органи місцевого самоврядування ОТГ повинні здійснювати пошук шляхів для зміцнення фінансового потенціалу своїх територій. Також їх завданням є підготовка привабливих інвестиційних пропозицій та створення робочих місць. Такі кроки дадуть змогу наростити доходи місцевих бюджетів і зменшити їх залежність від державного.

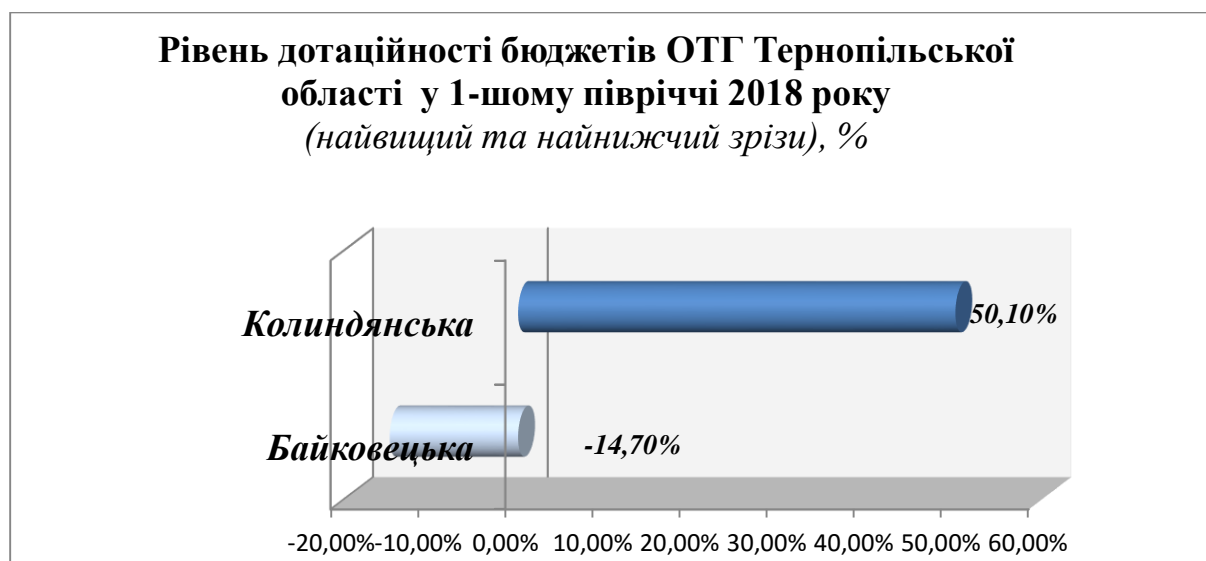


Рисунок 3. Рівень дотаційності бюджетів ОТГ Тернопільської області у 1-му півріччі 2018 року, %

Чинник 4. Ефективність витрат на управління ОТГ визначається як питома вага видатків на утримання апарату управління в загальних видатках ОТГ.

Для їх розрахунку використаємо таку формулу:

$$Eu = \frac{Wu}{Wz}, \quad (4)$$

де Eu – ефективність витрат на управління ОТГ;

Wu – видатки на утримання апарату управління ОТГ (гривень);

Wz – загальні видатки ОТГ (гривень).

При більшій фінансовій здатності бюджету частина витрат на обслуговування керівництва буде меншою. Якщо не враховувати витрат капітального характеру, пов'язаних із утриманням органів управління, такі видатки є постійними. Тому в бюджетах із більшими надходженнями витрати на апарат управління у відсотковому вираженні є меншими. Внаслідок цього, такі громади мають можливість спрямувати більше коштів на розвиток своїх територій.

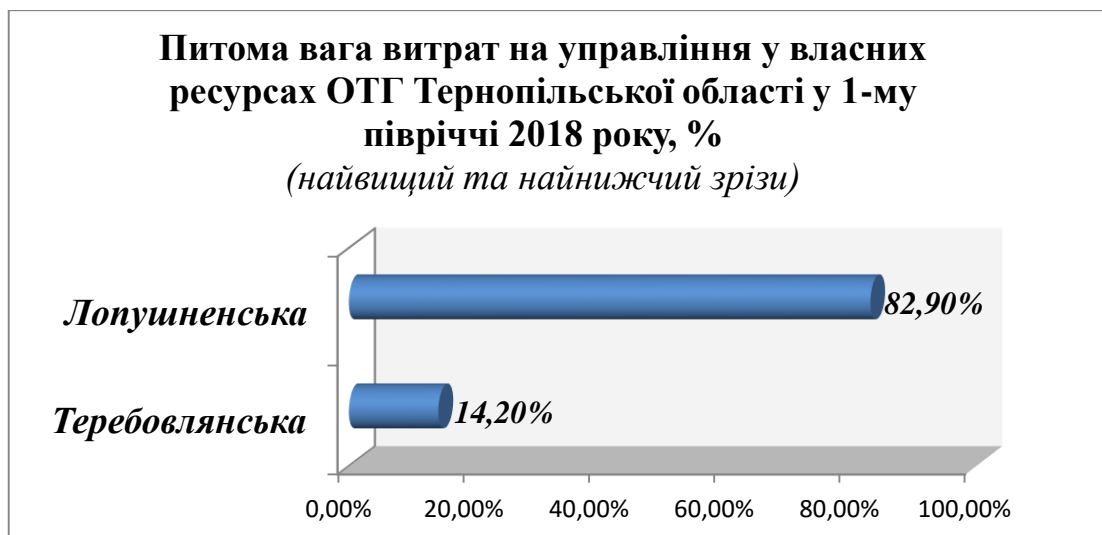


Рисунок 4. Питома вага витрат на управління у власних ресурсах ОТГ Тернопільської області у 1-му півріччі 2018 року, %

Як свідчать проведені розрахунки та обстеження, невеликі за територією та чисельністю населення ОТГ здебільшого не мають високої фінансової спроможності. Це пояснюється тим, що у них відсутній у достатній мірі кадровий потенціал. Також проблемою є те, що для свого розвитку та якісного управління ними не розроблені інвестиційні паспорти своєї території. Разом з тим варто вказати, що за наявності вищенаведеного можливим є розміщення території бюджетоутворюючих підприємства, дрібного, середнього та великого бізнесу. А це у подальшому дасть можливість розвитку території. Тому подальша децентралізація та об'єднання ОТГ є на часі. Це дасть можливість структурно покращити управління. Зменшити видатки на нього, оптимізувати системи навчальних та медичних закладів, що розміщені на території ОТГ, за рахунок збільшення території та кількості трудових ресурсів покращити інвестиційну привабливість, підвищити ефективність капіталовкладень.[12].

Аналогічно до цього розрахунку можливим також є визначення питомої ваги витрат ОТГ, що проведені нею на екологічні потреби, суспільні видатки, охорону здоров'я, медицину, освіту тощо. Це створює передумови формування інтегрованої звітності суб'єктів сфери публічного управління, наприклад, звіту про управління об'єднаної територіальної громади.

Такий аналіз має також і позитивний суспільний та соціальний ефекти, оскільки дає можливість відслідковувати динаміку чинників та формувати відповідні висновки органам управління з метою покращення "здоров'я" бюджетів ОТГ.

Чинник 5. Ефективність проведених видатків капітального характеру і їх вплив на наповнення бюджету.

Для його розрахунку використаємо таку формулу:

$$P_n = W_p \times k^n, \quad (5)$$

де P_n – ефективність проведених витрат;

W_p – проведені витрати капітального характеру суб'єктами господарювання, що зареєстровані в ОТГ за рахунок коштів громади (гривень);

k^n – коефіцієнт, що враховує сплату податків із проведених витрат капітального характеру суб'єктами господарювання, що зареєстровані у ОТГ за рахунок коштів громади.

Освоєна значна сума грошових коштів у частині проведених витрат капітального характеру, наприклад, проведені ремонти доріг за рахунок коштів бюджетів ОТГ (ремонти доріг, приміщень тощо) має збільшити надходження в їх бюджети. Із зазначених сум витрат, що отримують виконавці для проведення різних робіт, згідно з проектно-кошторисною документацією в частині оплати праці, до місцевих бюджетів повинен зараховуватися податок на доходи фізичних осіб. Відсутність такої динаміки може свідчити про порушення бюджетного законодавства в частині закупівель робіт, товарів та послуг за кошти об'єднаної територіальної громади.

Висновки. Бюджетна децентралізація створює додаткові можливості значного збільшення власних надходжень в ОТГ. Основною умовою реалізації цього досягнення є розвиток підприємництва в адміністративно-територіальній одиниці, наявність бюджетоутворюючого підприємства, дрібного, малого та середнього бізнесу.

Разом із тим, методичний інструментарій дослідження місцевих бюджетів повинен відповідати діючій практиці реалізації бюджетної політики на місцях.

Варто у фінансово спроможних громадах приділити увагу та виділити фінансові ресурси на системні дослідження можливостей застосування методик фінансового аналізу ефективності управління коштами місцевих громад. Це дозволить сформувати методичний інструментарій, апробація та практичне використання якого дасть позитивний ефект у наповненні місцевих бюджетів.

Зазначені методики матимуть не локальний характер, а зможуть використовуватися не тільки в об'єднаних територіальних громадах, але й при моніторингу бюджетів міст, районних та обласних бюджетів.

Наступним кроком після ретроспективного аналізу має стати факторний прогнозний аналіз формування та використання бюджетів ОТГ.

Використана література

1. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. URL <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657-XII (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Наказ Міністерства фінансів України від 10 грудня 2010 №1536 «Про результативні чинники бюджетної програми» [Електронний ресурс]. Режим доступу :<http://document.ua/pro-rezultativni-rokazniki-byudzhethoyi-programi-doc42174.html>
5. Аналіз результативних чинників головних розпорядників бюджетних коштів у 2016–2017 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу – <https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2015/11/2017-12-18-kpis-2016-2017.pdf>
6. Болух, М.А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст] / М.А. Балух – Київ : КНЕУ, 2008. – 344 с.
7. Погорелов, І. М., Питання планування доходів та видатків у бюджетних установах. [Електронний ресурс] – Режим доступу - : http://archive.nbu.gov.ua/portal/natural/vcpi/Aprus/2012_31/ekon6.pdf.
8. Седун Н.М., Оверчук А.В. Шляхи вдосконалення механізму формування кошторису бюджетної установи [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>).
9. Лучко, М.Р. Фінансовий аналіз [Текст] / М.Р. Лучко, С.М. Жукевич, А.І. Фаріон. – Тернопіль: Економічна думка, 2016 – 304с.
10. Лучко, М.Р. Контроль у державному секторі економіки [Текст] / М.Р. Лучко, Н.М. Зорій, Н.М. Хорунжак, – Тернопіль:Економічна думка. 2015 – 286с.
11. Місцеві бюджети [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet-local-budg>.
12. Luchko, M.R. Economy of Ukraine: The analysis of the innovative way of the development. Economics, Management and Sustainability, [S.l.], v. 2, n. 2, p. 95-103, dec. 2017. ISSN 2520-6303 <https://doi.org/10.14254/jems.2017.2-2.10>.
13. Експертний аналіз бюджетів 665 ОТГ за 9 місяців 2018 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://decentralization.gov.ua/news/10138>.

Отримано 03.12.2018