

УДК 657.47

*О.В. Кравченко*

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТНИМИ ВИТРАТАМИ**

*Розглянуто проблемні аспекти діяльності бюджетних установ, визначення ними фінансового результату виконання кошторису, запропоновано можливі напрями вдосконалення оцінки ефективності управління бюджетними витратами*

**Ключові слова:** бюджетні установи, кошторис, доходи, витрати, фінансовий результат, контроль.

**Постановка проблеми.** Організація раціонального й ефективного витрачання бюджетних ресурсів є необхідною в будь-якому сучасному суспільстві, оскільки істотно впливає на досягнення оптимальних параметрів функціонування економіки і вирішення пріоритетних завдань соціального розвитку. Подальше реформування бюджетного процесу в Україні повинно передбачати ефективне та раціональне використання бюджетних коштів не лише при розробці стратегічних державних програм, а, передусім, під час їх реалізації учасниками бюджетного процесу. Ефективність використання бюджетних ресурсів визначається досягненням поставлених цілей і завдань у рамках реалізації державних програм шляхом визначення співвідношення між отриманим результатом і витратами. Таким чином, система оцінки якості бюджетних послуг залишається актуальним питанням, що потребує належного організаційного та методичного забезпечення.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблемні аспекти організації ефективної діяльності бюджетних установ посідають чільне місце у працях таких відомих вітчизняних науковців, як: Атамас П.Й., Бутинець Т.А., Джога Р.Т., Калюга Є.В., Опарін В.М., Свірко С.В., Стефанюк І.Б. та ін.

Надбання названих вчених є значним внеском в теорію, методологію та організацію фінансування різних галузей бюджетної системи, а також у вирішення питань щодо вдосконалення їх фінансового забезпечення. Проте, відсутність взаємозв'язку динаміки видатків з цілями державної політики та регулятивними інструментами їх досягнення, розмежування в плануванні витрат, збереження умов та стимулів для невинного збільшення витрат бюджетної сфери вказують на актуальність теми дослідження та обумовлюють необхідність вирішення проблем оцінки ефективного управління витратами в державному секторі економіки країни.

**Метою** статті є дослідження проблемних аспектів оцінки ефективності управління бюджетними витратами на підставі аналізу діяльності бюджетних установ та визначення ними фінансового результату.

**Обґрунтування отриманих наукових результатів.** На сучасному етапі економічного розвитку бюджетні установи повинні бути готовими до оперативного й адекватного реагування на будь-які кон'юнктурні зміни на ринку з метою утримання досягнутих позицій та успішного виконання покладених на них функцій. До числа бюджетних установ і організацій належать такі, що здійснюють свою діяльність згідно з кошторисом доходів і видатків (їхнього головного планового та фінансового документа), отримуючи відповідні кошти із загального та спеціального фондів державного і місцевих бюджетів. Ефективне використання бюджетних коштів передбачає повне, цільове їх використання відповідно до затверджених кошторисів. При цьому відповідальність за цільове й ефективне використання виділених бюджетних коштів відповідно до затверджених кошторисів несуть їх розпорядники.

На сучасному етапі розвитку важливою проблемою є відсутність дієвих стимулів і відповідної мотивації для бюджетних установ щодо ефективного використання отриманих фінансових ресурсів. При цьому за результатами проведених Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами контрольно-аналітичних заходів і звітами Рахункової палати

України можна зробити висновок, що більшість порушень бюджетного законодавства має системний характер.

У відповідності зі статистичними звітами Держфінінспекції за період 2011-2013 рр. кількість бюджетних установ і організацій, в яких було виявлено фінансові порушення складала відповідно 94,5%, 97,5% та 97,6% від загальної кількості перевірених об'єктів. При цьому переважають порушення, що пов'язані з недотриманням чинного законодавства: у 2011 р. – 94,4%, у 2012 р. – 93,4%, у 2013 р. – 93,3%. Позитивним чинником є динаміка зниження загальної суми використаних з порушеннями бюджетних ресурсів на 167973,43 грн. з 1234135,82 грн. у 2011 р. до 1066162,39 грн. у 2013 р. [1].

За висновками Рахункової палати України найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягами були порушення бюджетного законодавства, які можна класифікувати наступним чином:

- використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;
- порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- недотримання встановлених порядку та термінів складання, затвердження і подання документів;
- порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку;
- проведення планування з порушенням чинного законодавства;
- використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства;
- нецільове використання коштів державного бюджету, передбачених на виконання державних програм;
- втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень;
- відволікання коштів державного бюджету в дебіторську заборгованість [2].

Така значна кількість та різноманіття порушень вказують на

відсутність належного планування, координації та контролю за ефективним використанням коштів бюджету, ставлячи перед розпорядниками коштів завдання щодо прогнозування, оцінки ризиків і створення ефективної системи управління, посилення контролю за використанням ресурсів та покращення результативних показників діяльності установ.

Статею 26 Бюджетного кодексу України передбачено контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямованого на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками [3].

При здійсненні зовнішнього контролю перевіряється виконання функцій, покладених на бюджетну установу; проводиться оцінка стану економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик роботи установи; здійснюється перевірка стану дотримання вимог чинного законодавства; проводиться перевірка системи управління коштами загального та спеціального фондів; перевіряється ведення обліку та складання звітності; здійснюється перевірка виконання кошторису доходів і витрат установою.

Внутрішнім контролем охоплюються питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів та ін. [4].

Однією з головних проблем при оцінці ефективності управління бюджетними ресурсами є створення системи індикаторів соціальної та економічної ефективності бюджетних витрат на виконання конкретної функції. В основному, це показники результативності, в яких визначальним критерієм є співвідношення обсягу одержаних коштів і проведених витрат у рамках встановлених бюджетних повноважень.

Результативність діяльності установи передбачає оцінку кінцевих результатів використання бюджетних коштів, і критерієм такої оцінки можуть бути лише кількісні показники діяльності установи. Дані показники

діяльності розкриваються в статистичній і фінансовій звітності бюджетної установи, певна інформація може бути відображеною у внутрішніх звітах.

Основним документом, на підставі якого одержувач бюджетних коштів може будувати прогноз своєї діяльності, є кошторис. Він надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень. Контроль за формуванням і виконанням кошторису дозволяє забезпечити не лише цільове використання коштів, але і визначити планований ефект від їх використання. На основі кошторисних показників можна зробити певні висновки про результати діяльності, які бюджетна установа отримає по закінченню звітного періоду, а порівнюючи їх з фактичними – визначити відхилення.

Головним фінансовим підсумком діяльності бюджетної установи є показник фінансового результату виконання кошторису. Тому формування інформації про фінансовий результат діяльності одержувача бюджетних коштів, про операції, які впливають на його формування, є одним з основних завдань бухгалтерського обліку.

Система бухгалтерського обліку повинна надавати можливість прогнозування і визначення стратегії виконання бюджету та аналізу їх динаміки.

Підвищення якості інформації, що відображається у бухгалтерському обліку, є одним з ключових моментів реформи бухгалтерського обліку в державному секторі. Вдосконалення методології, методики та організації обліку в бюджетних установах має принципове значення для посилення контролю за соціально-економічною віддачею всіх видів ресурсів і покращення якісних показників їх діяльності. У сучасних умовах організація обліку в бюджетних установах України зазнає суттєвих змін у напрямі забезпечення їх відповідності Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку державного сектору та можливої уніфікації з обліком суб'єктів господарювання.

Протягом 2010-2015 рр. передбачено трансформацію вітчизняної системи бухгалтерського обліку, яка сприятиме вдосконаленню: управління державними фінансами; системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий і довгостроковий періоди; порядку складення та виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі; системи контролю за процесом виконання бюджету; інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами [5].

Результатом реформування має бути уніфікована система організаційного й інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, спрямована на забезпечення прозорості руху державних фінансових потоків з метою оцінки ефективності та результативності використання бюджетних коштів. Необхідність такої оцінки зумовлена наступними чинниками:

- переорієнтацією державних видатків у напрямі економності та ефективності;
- обмеженістю бюджетних ресурсів;
- реформуванням бюджетної системи шляхом приведення її у відповідність до стратегії соціально-економічного розвитку держави.

Фінансовий результат діяльності бюджетної установи визначається шляхом проведення підсумкових оборотів щодо списання доходів і видатків за звітний рік. Необхідність здійснення річних підсумкових оборотів обумовлена тим, що кошториси бюджетних установ складаються на рік, який співпадає з бюджетним роком, а в наступному році фінансування бюджетних установ проводиться з бюджету нового року.

У бухгалтерському обліку передбачено для визначення результату виконання кошторису установи як за загальним, так і за спеціальним фондами за результатами звітного року рахунок: 43 «Результати виконання кошторисів» з виділенням субрахунків: 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом» та 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом».

Методика визначення фінансового результату є наступною: доходи

порівнюються з витратами на субрахунках 431 та 432, а сума перевищення обліковується як залишок на субрахунку 431 або 432. Внаслідок річного закриття рахунків списують здійснені протягом року та підтвержені первинними документами видатки, а також у розрізі джерел надходжень: асигнування загального фонду та доходи спеціального фонду. Крім того, на результати виконання кошторису списуються доходи й видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, вартість переоцінених запасів та матеріалів, а також таких, що отримані від ліквідації, розбирання матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації та нараховані курсові різниці. Також на результати фінансової діяльності відносять дебіторську та кредиторську заборгованість, терміни позовної давності яких минули. При закритті рахунків заключними оборотами здійснюється водночас документальна інвентаризація сум, віднесених на ці субрахунки протягом року. Залишок на рахунку 43 на кінець року обраховується розрахунковим способом, може бути як кредитовим, так і дебетовим і відображається в пасиві балансу у вигляді додаткового чи від'ємного сальдо.

Виникнення сальдо виконання кошторису свідчить про:

- недовиконання цільової програми;
- придбання матеріальних цінностей, що не були витрачені до кінця року;
- отримання коштів у більшому обсязі, ніж витрачено.

Причиною таких спотворень результатів використання кошторисів є використання у чинній обліковій практиці різних методів обліку доходів і видатків (касового методу для обліку доходів та методу нарахувань – для видатків). Визнання доходів передбачає, що фінансування з бюджету визнається доходом в періоді отримання. За операціями госпрозрахункового характеру дохід визнається як валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, якщо чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження. Оскільки повне

зарахування суми асигнування до доходів призводить до спотворення розрахунків про фінансові результати, необхідно вдосконалити методику обліку доходів таким чином, щоб для визначення результату виконання кошторису співвідносилися фактичні видатки та фактичні, а не касові доходи. До недоліків чинної практики слід віднести невідповідність методу нарахування через співставлення касових доходів та нарахованих у звітному періоді видатків. Як наслідок, в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому разі в бюджетній установі штучно виникає прибуток, який виводить кошти державного або місцевого бюджету, на які бюджетна установа не має права власності, у категорію фінансових результатів, якими остання вільна розпоряджатися на свій розсуд. Отримання прибутку для бюджетної установи за рахунок загального фонду є абсолютно неприродним, оскільки вона є неприбутковою організацією, основною метою якої є отримання соціального ефекту, а не отримання прибутку.

З метою усунення вказаних недоліків та для оцінки ефективності управління бюджетними витратами необхідно наступне:

- введення системи якісних показників результативності виконання функціональних обов'язків бюджетними установами, які найкраще характеризують ступінь досягнення ними поставленої мети та виконання завдань;
- запровадження методу нарахування для оцінки ефективності використання бюджетних коштів дозволить відображати доходи і видатки в міру виникнення та споживання економічних вигід, а також отримувати інформацію про державні активи і зобов'язання, прогнозувати вплив господарських операцій на фінансову стійкість;
- в рамках виконання установами окремих бюджетних програм ввести додаткові субрахунки для розмежування операцій: для обліку одержаних асигнувань використовувати субрахунок 703 «Асигнування з бюджету на виконання бюджетних програм», для відображення проведених видатків – 803 «Видатки за бюджетними



програмами», для визначення фінансового результату – 433 «Результат виконання бюджетної програми».

Показниками якості можна обрати такі показники, які характеризують досягнуті результати якості створеного продукту, що задовольняють споживача відповідно до їх призначення та відображають послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій у наданні послуг (товарів, робіт) споживачам за рахунок бюджетних коштів. Розробляючи систему оцінки виконання кошторису, необхідно враховувати галузеву специфіку, досвід роботи установи.

Н(С)БОДС, введення яких в дію передбачено з 2015 року, регламентовано застосування методів нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей. Це дозволяє контролювати не лише правильність використання бюджетних коштів, а й результативність їх використання по кожному року і загалом при завершенні програми, а також надасть можливість об'єктивно оцінити активи та зобов'язання [4].

**Висновки.** Таким чином, на сьогодні вітчизняна система фінансового контролю недостатньо уваги приділяє питанням ефективності використання бюджетних коштів, а результати контролю практично не використовуються при формуванні бюджетів та прийнятті управлінських рішень. При цьому для підвищення рівня якості управління бюджетними витратами необхідно використовувати інструменти, що побудовані з урахуванням специфіки конкретного напрямку діяльності. Таким інструментом ефективного витрачання бюджетних коштів може стати контролінг, який синтезує в собі управлінський облік, планування, контроль та аналіз.

#### Список використаних джерел

1. Звіти про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/96310>
2. Звіт Рахункової палати [Електронний ресурс] - Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16742074/Zvit\\_2012.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16742074/Zvit_2012.pdf)
3. Бюджетний кодекс України : Верховна Рада України від 21.06.2001 № 2542-III [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T102456.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102456.html)
4. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах МФУ : наказ МФУ № 995 від 14.09.2012[Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=351955](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=351955)
5. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки : постанова КМУ від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс] - Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/main?art\\_id=293080&cat\\_id=293062](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/main?art_id=293080&cat_id=293062)
6. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі МФУ [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=83023](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023)

### **Кравченко Е.В. Проблемные аспекты оценки эффективности управления бюджетными расходами**

Рассмотрены проблемные аспекты деятельности бюджетных учреждений, определения ними финансового результата выполнения сметы, предложены возможные направления усовершенствования по оценке эффективности управления бюджетными расходами.

**Ключевые слова:** бюджетные учреждения, смета, доходы, расходы, финансовый результат, контроль.

### **Kravchenko E.V. Problematic aspects of the evaluation of management efficiency of budget expenditures**

Considered problematic aspects of budgetary institutions, determination of financial result estimates suggested possible improvements to the evaluation of management effectiveness of budget expenditures.

**Keywords:** budgetary institutions, the budget, revenues, expenses, financial result, control.

**Кравченко Олена Володимирівна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ДВНЗ «УАБС НБУ»