

*Підчоса Л.В.,**аспірант,**Державний науково-дослідний інститут  
інформатизації та моделювання економіки**Міністерства економічного розвитку та торгівлі України*

## УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ВИДАТКАМИ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ

**Анотація.** Проблема підвищення ефективності функціонування державного сектора економіки широко обговорюється економістами і політичними діячами багатьох країн світу. Найважливішим ресурсом підвищення результативності державних витрат є: скорочення видатків надання державних послуг, скорочення частки адміністративних видатків у загальній структурі витрат державного сектора, поліпшення якості послуг, що надаються. Інструментом поліпшення якості управління громадськими фінансами є впровадження принципів бюджетування, орієнтованого на результат, у систему управління державними фінансами.

**Ключові слова:** бюджетування, орієнтоване на результат, проект бюджету, бюджетний процес, формат бюджету, показники результативності, видатки, підвищення ефективності.

**Постановка проблеми.** Нині в Україні активно обговорюються шляхи реформування та підвищення ефективності органів державної влади. Постатейне бюджетування, що передбачає розподіл бюджетних коштів за видами витрат, не гарантує ефективного використання державних ресурсів для виконання цілей і завдань політики держави. Новий підхід до підвищення якості управління громадськими фінансами пропонує концепція бюджетування, орієнтованого на результати.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Актуальність обраної теми та визначення основних проблемних питань, що розглядаються в даній статті, було доведено та розглянуто такими відомими науковцями та провідними всесвітньо відомими економістами, як: І. Лютий, J. Stiglitz, F. Measham, L.T. Corrigan, T.R. Machan, J. Chesher, T. Harrison, J. Rodden, G.S. Eskeland, J.I. Litvack, M.I. Bléjer, J.M. Peterba, A. Schick, Marc Robinson, Duncan Last. Проте у наявних дослідженнях наведена занадто оптимістична або песимістична оцінка економічної ситуації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Державний бюджетний процес включає в себе розподіл та освоєння ресурсів на цілі тієї частини державного сектора, підтримка якої здійснюється переважно за рахунок обов'язкових платежів, таких як податки (включаючи інші обов'язкові джерела доходів, такі як обов'язкові внески або збори, а також штрафи). Бюджетне фінансування за рахунок позик може розглядатися як фінансування за рахунок відстрочених податків. Також бюджетний процес включає в себе рішення стосовно того, з яких джерел будуть надходити ресурси які підлягають освоєнню [1]. Також можна стверджувати, що державний бюджетний процес зводиться до розподілу ресурсів і їх подальшого освоєння для надання послуг і здійснення трансфертів. Резюмуючи вищезазначене, державний бюджет – це фінансовий план, який охо-

плює ті установи державного сектора, включаючи міністерства та систему соціального забезпечення, які переважно фінансуються за рахунок податків. Як правило, урядовий бюджет не включає в себе державні корпорації, які є більш самостійними в управлінні своїми фінансовими потоками. Державні корпорації переважно фінансуються за рахунок сплати їх послуг споживачами. Ці ціни є добровільними, оскільки споживачі не несуть юридичного зобов'язання купувати дані послуги. Держбюджет охоплює державні корпорації тільки тією мірою, в якій вони отримують державні субсидії, або їх доходи є додатковими джерелами забезпечення доходів бюджету [1].

Під час реструктуризації бюджетної системи України та трансформування її на бюджетування, орієнтоване на результат, необхідно поділити процес бюджетування на чотири етапи:

Етап 1. Необхідно розробити загальну податково-бюджетну політику. На цьому етапі повинні визначитися основні завдання і цілі уряду щодо бюджетного дефіциту, боргових зобов'язань та інші супутні податкові величини. На підставі цього в подальшому приймаються рішення щодо рівня сукупних доходів і витрат.

Етап 2. На наступному етапі необхідно провести підготовку та прийняти бюджет: уряд визначає обсяги та цілі фінансування по державних установах. Юридично закріплюється законом про бюджет і параметрами бюджетного регулювання, які приймаються парламентом і виконавчою гілкою влади (Президентом або Кабінетом Міністрів).

Етап 3. Виконання бюджету: означає, що на цьому етапі необхідно виконати план із видаткової частини бюджету, включаючи укладення контактів і цільове витрачання коштів.

Етап 4. Бухгалтерський облік, аудит і звітність: необхідно підготувати бухгалтерську документацію за державними видатками та доходами, аудит цієї документації внутрішніми і зовнішніми аудиторами і надати звітність із виконання бюджету урядовим установам, міністрам, парламенту і громадськості [1].

Слід розуміти, що бюджет повинен виконувати три основні завдання:

– використовувати вивірені макробюджетні показники. Цього можна досягти, як правило, за рахунок якісної сукупної податково-бюджетної політики. Ця політика, своєю чергою, покликана забезпечити стабільність податково-бюджетної сфери (або контроль над рівнем дефіциту і боргових зобов'язань), що необхідно для макророзумності стабільності. Слід зазначити, що якщо під час складання бюджету рівень боргу виходить за межі допустимих лімітів, фінансові ринки можуть втратити впевненість у надійності урядових позик. Це може спричинити різке зростання відсоткових ставок, і уряд буде змушений виплачувати їх через свої позики, а в крайніх

випадках такої стрибок може привести до небажання надавати позики уряду. Крім стійкості податково-бюджетної сфери, сукупна податково-бюджетна політика має відігравати важливу роль «стабілізаційної політики», зокрема шляхом підтримки економіки за рахунок додаткових витрат або більш низького рівня податків під час економічного спаду;

– визначати правильні пріоритети щодо видаткової частині: це означає розподіл фондів за секторами та програмами, які є найбільш ефективними з погляду задоволення соціальних потреб. Це означає, наприклад, що якщо в країні виникла значна проблема в секторі охорони здоров'я, у бюджеті повинні бути передбачені додаткові кошти для фінансування програм, покликаних вирішити цю проблему. Як наслідок цього процесу, фонди будуть перерозподілені на ці цілі з тих секторів і програм, витрати по яких не є пріоритетними;

– забезпечити результативність та ефективність послуг: це означає, по-перше, забезпечення результатів наданих урядом послуг, а по-друге, створення такого процесу розроблення й управління цими послугами, який максимізує їх результативність [4].

Слід зазначити, що метою бюджетування, орієнтованого на результат, є обов'язкове виконання третього і четвертого з перерахованих вище завдань. Таким чином, головний акцент робиться на результативність та ефективність. За допомогою результативності можна зрозуміти, якою мірою надана урядом послуга дійсно приносить громадськості ту користь, яку вона повинна принести. Тобто результативність вимірює, якою мірою програма досягає запланованих результатів. Ефективність означає надання послуг за найменшою можливою ціною без шкоди їх якості. Тобто ефективність означає максимально можливе скорочення витрат під час виробництва і надання державних послуг.

Складання бюджету повинно починатися і проводитися з розроблення вивіреної сукупної бюджетно-податкової політики. Тобто рішення про те, який обсяг фінансування слід надавати урядовим установам і департаментам, повинні прийматися в рамках вивіреної політики про сукупний рівень фінансування, яка, своєю чергою, повинна відштовхуватися від загального рівня доходів, а також запланованих показників бюджетного дефіциту і державного боргу.

Необхідно підкреслити, що підвищення результативності та ефективності державних витрат шляхом прив'язки фінансування установ державного сектора до результатів їх роботи є завданням бюджетування, орієнтованого на результат. У межах бюджетування, орієнтованого на результат, повинна використовуватися систематизована низка інформації про результати діяльності для створення цієї прив'язки (показники, оцінки, розрахунок вартості програм тощо). Позитивний вплив бюджетування, орієнтованого на результат, може виражатися у більш ретельному визначенні пріоритетів із державних витрат і підвищеному рівні результативності та/або ефективності послуг. Бюджетування, орієнтоване на результат, також дає урядовим установам та їх керівництву гнучкість у використанні ресурсів порівняно з традиційними, ретельно контрольованими системами управління державними фінансами. Ключовий елемент – велика ступінь гнучкості у виборі того чи іншого поєднання вихідних ресурсів, які будуть використовуватися для надання послуги (наприклад, за рахунок вибору між обсягом трудовитрат міністерства і залученням зовнішніх ресурсів або вибору поєднання зовнішніх поставок і послуг, які будуть використовуватися). Підвищений міжнародний інтерес до даного виду

бюджетування частково пояснюється розумінням того факту, що уряд може легко випустити з поля зору основне завдання, а саме надання громадськості результативних урядових послуг. Організаціям урядового сектора, які фінансуються за рахунок податків та інших обов'язкових зборів, недостає ринкової дисципліни, яка змушує комерційні підприємства, а особливо ті, що живуть в умовах високої конкуренції, концентрувати свої зусилля на потребах клієнта. Політична відповідальність, яка здійснюється через виборчий процес, є надзвичайно важливою, але її може виявитися недостатньо для того, щоб забезпечити акцент на результатах роботи з боку організацій державного сектора. Із цього випливає необхідність визначення пріоритетних сфер державних витрат, та ще раз підкреслюється необхідність упровадження бюджетування, орієнтованого на результат.

Під час упровадженні бюджетування, орієнтованого на результат, українському уряду необхідно акцентувати увагу на визначенні пріоритетів, на які будуть спрямовані державні витрати. Особливе занепокоєння викликає зростаюча тенденція у світовому досвіді, за якої велика частина поточних витрат на програми не піддається ретельному аналізу, а бюджетні рішення приймаються переважно для визначення нових статей та ініціатив щодо видаткової частини. Уряду потрібно приділити достатньо уваги системі визначення пріоритетів, а якщо система визначення пріоритетів недостатньо розвинена, то якщо уряду необхідно вдатися до скорочення витрат, як правило, витрати скорочуються в усіх напрямках, тобто фінансування всіх без винятку міністерств скорочується на певний відсоток. Такі скорочення за визначенням робляться без розбору, а тому менш доцільні, ніж вибіркового підходу, за якого скорочення здійснюються за менш пріоритетними галузями або програмами. Більш ефективна система визначення пріоритетів щодо видаткової частини підвищує стійкість державного фінансування. Якщо, наприклад, скорочення витрат необхідні з міркувань «консолідації податково-бюджетної сфери» (або забезпечення контролю над бюджетним дефіцитом і борговими зобов'язаннями), то можливість вибіркового скорочення витрат на програми, які не є пріоритетними, забезпечить стійкість такої економії коштів (або, іншими словами, зникне необхідність згодом скасувати ці скорочення), що, своєю чергою, підвищить імовірність того, що досягнута таким чином стабільність державних фінансів буде стійкою.

В Україні бюджетування, орієнтоване на результат, слід розглядати в більш широкому контексті реформ, а саме системи «управління, орієнтованого на результат». Управління, орієнтоване на результат, можна визначити як використання формальних показників діяльності для підвищення результативності та ефективності державного сектора. Найголовніший позитивний аспект такого управління є максимально можлива точність у визначенні результатів, яких прагне досягти уряд, а також у забезпеченні взаємозв'язку між кінцевими продуктами, проведеними заходами і вихідними ресурсами, які були задіяні для забезпечення даних результатів. Ретельне стратегічне планування та бізнес-планування є основними елементами управління, орієнтованого на результат. Використовуючи планові цілі та стандарти діяльності, даний тип управління робить акцент на очікувані результати діяльності відомств, агентств, відділів і співробітників.

Стандартним елементом «стратегічного управління кадровими ресурсами» в межах управління, орієнтованого на результат, і одним із найголовніших аргументів для того, щоб впровадити його в Україні, є посилення для державних служ-

бовців зовнішніх стимулів (заохочень і санкцій), прив'язаних до результатів діяльності. Як правило, це призводить до значної гнучкості кадрової політики, що включає в себе можливість накладати санкції або звільняти співробітників, які не отримують заплановані результати, і легше переводити або звільняти співробітників тих програм, які уряд скорочує або зменшує в обсягах.

Нижче наведено приклади інших елементів реформ управління, орієнтованого на результат, у контексті бюджетування, орієнтованого на результат, які було впроваджено в багатьох країнах світу й які можуть бути впроваджені в Україні:

– заходи, що покликані забезпечити пріоритетність клієнта. Прикладом таких заходів можуть послужити «хартії прав клієнта», які визначають права клієнта, що користується тією чи іншою послугою (наприклад, своєчасність надання послуги, тип послуг та ін.);

– реформи за ринковим зразком: включають у себе низку заходів, які спонукають постачальників державних послуг упроваджувати більш ринковий, діловий стиль роботи під впливом деяких видів ринкових сил або механізмів, які стимулюють ринок. Одним із прикладів може слугувати конкурентне проведення тендерів, за якого послуга, що раніше надавалася виключно державною установою, виставляється на відкритий тендер і стає доступною приватної конкуренції. Системи покупця – постачальника також є моделлю бюджетування, орієнтованого на результат, яка підпадає під категорію реформ за ринковим зразком [3].

У світовому досвіді не існує єдиної моделі бюджетування, орієнтованого на результат. Існує низка різних моделей. Усі вони прив'язують фінансування до результатів, але по-різному. Деякі системи бюджетування, орієнтованого на результат, наприклад програмно-цільове бюджетування і бюджетування з нульовою базою, можуть використовуватися по всьому державному сектору. З іншого боку, деякі системи призначені для використання тільки за певними категоріями витрат або видам організацій (наприклад, система фінансування за формулою, що застосовується до шкіл). Системи бюджетування, орієнтованого на результат, також різняться з погляду цілей. Деякі роблять акцент на розстановці пріоритетів за видатками, тоді як інші переважно націлені на підвищення результативності та ефективності державних послуг [2]. Системи даної концепції бюджетування також відрізняються за типом показників ефективності діяльності, що лежать в їх основі, і відображають різноманітні варіанти ув'язки результатів діяльності та фінансування, яким ці системи віддають пріоритет. Це стосується як показників діяльності, які у цих системах використовуються, так і в цілому використання різних типів оцінок та індикаторів. Як було зазначено раніше, в основі всіх систем бюджетування, орієнтованого на результат, лежить базовий постулат, що свідчить про те, що керівникам необхідно надати більше свободи, особливо в плані вибору того чи іншого поєднання вихідних ресурсів для досягнення запланованих результатів.

Найпростішим видом бюджетування, орієнтованого на результат, є бюджетування, у межах якого під час підготовки загальноурядового бюджету систематично використовується інформація про результати діяльності. Загальний інструмент, який використовується у цих цілях, відомий як програмно-цільове бюджетування, у межах якого бюджетні витрати класифікуються за завданнями (кінцевими продуктами і підсумковими результатами), за економічними категоріями (таким як зарплати, витратні матеріали та витрати на зв'язок) та організа-

ційним категоріями (наприклад, по міністерствах і департаментах міністерств). Основним завданням програмно-цільового бюджетування є ретельна пріоритетність витрат. При цьому за рахунок привернення більшої уваги під час підготовки бюджету до показників діяльності бюджетного міністерства цей вид бюджетування, орієнтованого на результат, також підсилює ступінь тиску на міністерства для підвищення результативності та ефективності їх роботи. Програмно-цільове бюджетування має значний потенціал щодо підвищення загальної дисципліни витрат, а тим самим і бюджетної дисципліни. Розширюючи здатність уряду виявляти фонові або неефективні програми, які можна урізати, такий вид бюджетування допомагає у створенні податково-бюджетного простору, який необхідний для фінансування нових пріоритетів без невинного збільшення загального обсягу видатків. Більше того, за необхідності консолідації більш ретельна розстановка пріоритетів дає змогу здійснювати точкове скорочення витрат, щоб мінімізувати їх соціальні наслідки і підвищити ступінь їх стійкості. Необхідно зазначити, що в даному дослідженні бюджетування, орієнтоване на результат, – це загальна концепція, однією з різновидів якої є програмно-цільове бюджетування. Цей аспект необхідно відзначити, оскільки у світовій практиці (іноді) розмежовують програмно-цільове бюджетування і бюджетування, орієнтоване на результат [5].

Бюджетування з нульовою базою. У цілому являє собою один із різновидів бюджетування, орієнтованого на результат. У його первісному вигляді завданням цього виду бюджетування був постійний всеосяжний перегляд і пріоритизація всіх витрат. Для підготовки бюджету всі програми повинні бути розділені на «пакети рішень» (також відомі як «приріст послуг»), які давали б можливість вибору по кожній програмі в певних ключових точках у бік скорочення фінансування на необхідну величину, або, навпаки, у бік збільшення. В ідеалі ці пакети рішень повинні включати в себе всі основні варіанти дій і точки відліку, навіть 100% скорочення фінансування по тій чи іншій програмі (звідси і «нульова база»). Цим пакетам рішення на підставі показників діяльності присвоюється рейтинг пріоритетності, і цей рейтинг згодом використовується для того, щоб наявні обсяги доходів йшли на фінансування тих пакетів рішень, яким присвоєно найбільший пріоритет. Основний недолік бюджетування з нульовою базою полягав у практичній неможливості здійснення всеосяжного перегляду всіх витрат протягом року. Інакше кажучи, перегляд кожної програми до «нульової бази» виявлявся неможливим на практиці. На практиці можливо здійснити лише вибірку оцінку витрат. Визнавши цей факт, бюджетування з нульовою базою трансформувалося й отримало назву «альтернативне бюджетування». Дана концепція бюджетування не ставить завдання розглянути всі варіанти дій за кожною програмою, включаючи навіть стовідсоткове скорочення фінансування по ній, альтернативне бюджетування робить завдання спрощення, звуживши процес щорічного розгляду варіантів дій до незначної низки опцій у бік збільшення або скорочення фінансування за кожною програмою [5].

Слід зауважити, що як у межах програмно-цільового бюджетування, так і бюджетування з нульовою базою зв'язок між результатами діяльності і фінансуванням досить опосередкований, а не автоматичний. Результати за підсумками програм (або пакетів рішень) ретельно аналізуються протягом процесу підготовки бюджету, але під час використання цих систем негативні результати не здійснюють автоматичне скорочення

фінансування, тоді як позитивні результати не тягнуть автоматично його збільшення.

Що стосується саме України, то найдоцільніше впровадити модель, яка буде функціонувати для підвищення результативності та ефективності. Тоді стає можливим задіяти три механізми, які можна використовувати окремо або разом.

Перший із цих механізмів – це створення зв'язку між бюджетом і виконанням планових цілей. Як було зазначено, постановка планових цілей діяльності для міністерств, відділів або окремих співробітників – це загальний напрям управління, орієнтованого на результат. Тільки якщо бюджетне фінансування пов'язане тим чи іншим способом із виконанням планових цілей діяльності, можна стверджувати, що дійсно використовується модель бюджетування, орієнтованого на результат. Найкращих результатів можна досягти, якщо раз у три роки будуть установлюватися планові цілі в рамках багаторічної системи бюджетування. Іншими словами, основні планові цілі по кінцевим продуктам і підсумковими результатами повинні встановлюватися як невід'ємна частина процесу, у рамках якого кожні три роки повинні визначатися основні обсяги фінансування по кожному міністерству на майбутній трирічний період. Планові цілі повинні відштовхуватися від фінансування, а фінансування – залежати від виконання планових цілей.

Під час постановки планових цілей виникає низка питань, одне з яких – проблема вибору правильної кількісної величини для планових цілей. Зрозуміло, що в принципі планова мета не повинна бути ні занадто складною, ні занадто легкою. Проте Міністерству фінансів або іншим центральним відомствам, які приймають рішення, часто складно встановити планові цілі на належному рівні, оскільки вони не мають деталізованих знань у тій сфері, в якій надається конкретна урядова послуга. Інше питання, що виникає у зв'язку із цим, – це питання поведінкових перекося, прикладом чого може послужити небезпека того, що, прагнучи виконати планову мету, встановлену за одним напрямом діяльності, держустанова може різко знизити результативність і прикладати значно менше зусиль в іншому напрямі діяльності, який не відображено в плановій меті (наприклад, якщо цільовий показник встановлено в одиницях вартості постачання послуг, держустанова може пожертвувати якістю послуг, щоб скоротити свої витрати).

Другий механізм, який використовується для створення більш тісного зв'язку між фінансуванням і результатами, – фінансування за формулою. Фінансування за формулою означає, що рівень фінансування урядової установи визначається (цілком або частково) як математична функція тих чи інших змінних. Простий приклад – формула, яка використовується для оцінки середньострокових потреб школи у фінансуванні. Вона залежить від кількості студентів і від витрат на кожного студента (виходячи з демографічних прогнозів). Це розкриває суть формули, що виходить із витрат, обсяг фінансування якої залежить від обсягу кінцевих продуктів, помножених на вартість однієї одиниці (середню вартість) кінцевого продукту.

Третій механізм, який використовується в сучасних моделях бюджетування, – стимули фінансування які прив'язані до результатів діяльності міністерств. Прикладом цього може послужити фінансування як бонус за результатами діяльності. У цьому разі держустанова отримує додаткові кошти за позитивні результати діяльності (або накладаються обмеження у фінансуванні за незадовільні результати діяльності) [3].

Зазвичай витрати здійснюються за рахунок придбання вихідних ресурсів. Існують два різних аспекти цього питання:

прямі і непрямі витрати. Під час розрахунку вартості програм прямі витрати – це витрати на вихідні ресурси, які спрямовані на досягнення цілей тільки цієї програми. Те ж саме стосується і підпрограм. Прямі витрати – це витрати, які здійснюються тільки на цю підпрограму. Припустимо, що існує послуга з інформаційного забезпечення сільгоспвиробників (тобто послуга, у рамках якої фермерам надаються технічні поради і рекомендації) і що ця послуга являє собою підпрограму, наприклад, програми підтримки сектора зернових. Зарплати та інші витрати на роботу персоналу, який надає технічні консультаційні послуги і витратив на це 100% свого робочого часу, будуть уважатися прямими витратами на цю підпрограму. Прямими витратами будуть вважатися і витрати на будь-які транспортні засоби, які виділені виключно для надання цих послуг. З іншого боку, непрямі витрати в даному контексті будуть включати в себе будь-які статті витрат, які сприяють досягненню цілей цієї підпрограми, а також витрачаються на інші підпрограми. Наприклад, якщо транспортний засіб іноді використовується для надання консультаційних послуг фермерам, а іноді – у цілях проекту з надання інших послуг у рамках програми підтримки сектора зернових культур (або інших програм), то у цьому разі ці витрати будуть уважатися непрямими. Звісно, треба розглянути це питання з погляду розподілу витрат між програмами в рамках конкретного міністерства. Отже, у будь-якому міністерстві існує низка «накладних» витрат – витрат на послуги, які підтримують роботу міністерства у цілому. Такі накладні витрати включають у себе, наприклад, витрати на оплату праці вищого керівництва міністерства, завдання якого полягає в управлінні міністерством у цілому. Ці витрати також включають у себе інші важливі функції в установі, такі як фінансове забезпечення та кадрові ресурси. Якщо не існує окремої програми «адміністрування», яка включає в себе ці накладні витрати, то тоді вони за визначенням повинні розглядатися як непрямі витрати, які слід розподіляти за програмами міністерства. Наприклад, для міністерства освіти треба визначити, яка частина загальних витрат міністерства на фінансовий відділ, кадри та вище керівництво має бути віднесена на рахунок програми початкової освіти, яка частина на програму середньої шкільної освіти і так далі. Як можна побачити, прямі витрати – це нескладна частина розрахунку вартості програм, оскільки ці витрати стосуються тільки однієї програми (або підпрограми).

Розподіл непрямих витрат – менш прямолінійний процес. Це завдання управлінського обліку, який широко застосовується у приватному секторі, але не часто застосовується в урядовому секторі. Управлінський облік включає в себе визначення та застосування «затратоутворюючого фактору» для розподілу витрат. Витратоутворюючий фактор – це формула або принцип, який використовується для визначення пропорцій, у яких непрямі витрати розподіляються між двома або більше програмами (або підпрограмами), на рахунок яких вони повинні бути віднесені. Для спрощення обліку бухгалтері часто розподіляють непрямі витрати, використовуючи дуже прості затратоутворюючі фактори. Наприклад, під час використання формули розподілу витрат можна припустити, що всі послуги підтримки у міністерстві роблять внесок у програми виходячи з пропорції персоналу в основних організаційних відділах міністерства. Наприклад, якщо 30% персоналу міністерства освіти працюють безпосередньо з програмою початкової освіти, можна припустити, що 30% вартості послуг підтримки міністерства припадає на програму початкової освіти. Однак це може бути лише дуже приблизним методом розподілу непрямих витрат,

який може виявитися недостовірним. Серед передових методів розподілу непрямих витрат можна виділити метод обліку витрат за видами діяльності. Для цього методу характерні дві визначальні риси. Перша полягає у тому, що цей процес обліку витрат – двоступеневий стосовно підрахунку вартості програм, і під час його використання вихідні ресурси спочатку розподіляються по видах діяльності (включаючи діяльність із підтримки (або адміністрування), такі як послуги відділу кадрів або послуги інформаційних технологій), а потім уже витрати за видами діяльності розподіляються за програмами. Друга полягає у тому, що він вимагає використання затратоутворюючих факторів, що не беруться безпідставно, а дають дійсно реальну картину того, які вихідні ресурси та види діяльності дійсно вносяться у виробництво кінцевих продуктів.

Отже, впровадження бюджетування, орієнтованого на результат, в Україні слід розглядати в контексті більш широких реформ сектора державного фінансового управління. Перед тим як розглядати можливість переходу на дану концепцію бюджетування, вкрай важливо вибудувати систему державного фінансового управління так, щоб вона відповідала щонайменше двом базовим критеріям. Перший – система повинна виробляти прийнятні підсумкові результати на макrorівні у податково-бюджетній сфері. Друге стосується загальної цілісності та некорумпованості системи. Гроші повинні витратитися тільки належним чином на затверджені громадські цілі, а не виводиться на приватні цілі корумпованими політиками та держслужбовцями. Що стосується прийнятних підсумкових результатів на макrorівні у податково-бюджетній сфері, у цьому відношенні особливо важлива стабільність податково-бюджетної сфери, оскільки за нестійкої бюджетної політики велика ймовірність серйозної системної кризи на тому чи іншому етапі з подальшим кардинальним скороченням державних витрат. У виникаючих із цієї причини обставинах нестабільності ефективне та результативне управління витратами буде зірвано. Тільки за рахунок здійснення стійкої політики у податково-бюджетній сфері можна створити досить стабільне середовище, у якому менеджери державних фінансів можуть сконцентрувати свої зусилля на досягненні результатів. Основні причини нестійких податково-бюджетних обставин лежать, як правило, у політичній площині, проте недоліки системи управління державними фінансами також можуть значно погіршити проблему.

Реформи сектора управління державними фінансами, які можуть значно зміцнити стабільність податково-бюджетної сфери в Україні, включають у себе таке:

– під час складання бюджету забезпечити встановлення та виконання сукупного ліміту витрат, порівнянного з вимогами до стійкості податково-бюджетної сфери. У даному контексті останнім часом з'явився серйозний інтерес до розроблення бюджетних процесів, що йдуть «згори вниз». Причина цього полягає у зазначеній тенденції, за якої бюджетні процеси, що йдуть знизу вгору, тобто процеси, за яких бюджетні міністерства можуть подавати необмежені заявки на додаткове фінансування під час бюджетного процесу протягом усього року, підривають установки на сукупні ліміти витрат. У своєму крайньому варіанті бюджетування, що йде зверху вниз, ставить перешкоди такої практики за рахунок одностороннього встановлення на центральному рівні обмежень бюджетного фінансування за кожним бюджетним міністерством. На практиці створення процесу, який повністю функціонував би зверху вниз, є неможливим (за винятком короткострокових процесів) і небажаним. Проте ста-

більність бюджетно-податкової сфери можна зміцнити за рахунок надання ключовим бюджетним процесам більшої динаміки руху зверху вниз. Якщо система середньострокового бюджетування розвинена досить добре, то можна спробувати повністю на верхньому рівні встановлювати ліміти за наявними програмами (на відміну від нових ініціатив за видатками);

– забезпечити під час виконання бюджету дотримання лімітів витрат міністрами та міністерствами, недопущення витрат понад ліміту або накопичення прострочених платежів, що призведуть до витрат понад установлений ліміт у майбутньому.

Забезпечення цілісності державної служби, звичайно, завжди є питанням ступеня невідкупності держслужбовців. Немає країн, у яких не існує корупції під час використання державних коштів. Питання полягає скоріше у тому, чи здатна система забезпечити прийнятний мінімальний рівень чесності державних службовців. Особливо важлива у цьому сенсі якість парламентського та інших видів контролю, котрі обмежують вибір цілей, на що можуть бути витрачені громадські кошти. Ці системи контролю покликані забезпечити витрачання суспільних коштів виключно на громадські цілі.

Юридична система затвердження бюджету відіграє вкрай важливу роль у цьому питанні. Інший важливий елемент – захисні механізми на період виконання бюджету, покликані забезпечити витрачання коштів згідно із заявленими цілями та процедурами. Такий підхід вимагає процесу контролю витрат, а також злагоджено функціонуючої системи внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Для забезпечення стійкості й цілісності в Україні вкрай важлива наявність міцної системи контролю над обсягом зобов'язань, які беруть на себе державні установи. Йдеться про етап, на якому держустанова приймає на себе зобов'язання здійснити виплати у майбутньому, наприклад під час підписання контракту з постачальником на покупку товарів або послуг. Після того як угода укладена та набула юридичної сили, стає практично неможливим уникнути цих виплат у майбутньому. Слабкість системи управління державними фінансами в багатьох країнах полягає у відсутності міцної дисципліни у питанні прийняття на себе зобов'язань, у результаті чого держустанови приймають на себе зобов'язання, котрі або надмірні, або не сумісні із цілями, заявленими в бюджеті, або одночасно й те й інше. Міцна система контролю зобов'язань повинна стати одним із фундаментальних елементів злагодженої системи управління державними фінансами. Однак підходи до контролю зобов'язань значно різняться. В Україні, де дисципліна державної служби недостатньо розвинена, Мінфіну знадобиться безпосередньо контролювати зобов'язання, тобто встановити правило, відповідно до якого держустанови не будуть мати права приймати на себе зобов'язання по виплатах у майбутньому без узгодження з Мінфіном. У більш передових системах контроль зобов'язань децентралізований та працює на рівні міністерств і керівників цих міністерств. Існує також система санкцій, створена для тих випадків, якщо держустанови приймають на себе надмірні або незміцнені зобов'язання.

Також важливо проаналізувати всю систему управління державними фінансами та визначити, чи є недоліки у цих фундаментальних сферах, на які необхідно звернути першочергову увагу. Особливо корисна у цьому контексті система державних витрат та фінансової звітності, що являє собою стандартизовану міжнародну діагностичну систему управління державними фінансами [4].

В Україні існує низка сфер у системі державного фінансового управління та в суміжних сферах, на котрі слід звернути увагу під час переходу до системи бюджетування, орієнтованого на результат. Ці реформи не обов'язково повинні проводитися до початку впровадження системи бюджетування, орієнтованого на результат, але вони повинні супроводжувати систему бюджетування для того, щоб вона успішно функціонувала. Отже, існує два ключових аспекти: поліпшена система пріоритетності витрат під час підготовки бюджету та реформа системи управління діяльністю державної служби, завдання якої – створити мотивацію та надати достатній рівень свободи державних службовців, щоб вони зосередили свої зусилля на досягненні результатів. Інша сфера реформ державного фінансового управління, яка є ключовою для України, – зниження ступеня негнучкості витрат. Негнучкість витрат являє собою серйозну перешкоду для перерозподілу ресурсів. Оскільки бюджетування, орієнтоване на результат, значною мірою залежить від перерозподілу ресурсів від низькопріоритетних та неефективних програм до високопріоритетних програм у всьому урядовому секторі, такий метод бюджетування ніколи не стане функціональним, якщо такий перерозподіл неможливий. Серед негнучких витрат особливе занепокоєння викликають такі галузі:

- схеми позабюджетних фондів, які зобов'язують використовувати певні категорії доходів тільки в певних програмних сферах;

- негнучкість, пов'язана з прийняттям на роботу на державну службу, яка в багатьох країнах унеможливає переведення або анулювання контракту державних службовців, які працюють у програмах, які уряд вважає за потрібне припинити або скоротити.

Система пріоритетності витрат і посилення тиску на міністерства для підвищення результативності їх роботи – це ті два канали, за якими система бюджетування, орієнтованого на результат, що включає весь уряд, здатна підвищити результативність та ефективність урядової діяльності в Україні. Проте, як було сказано раніше, саме по собі складання інформації про вигоди і витрати за програмами не гарантує, що ця інформація буде використана для визначення пріоритетів за видатками та забезпечення підзвітності міністерств за результати своєї діяльності. У бюджетний процес повинні також бути включені формальні процедури перегляду пріоритетів витрат, і ці процедури повинні бути складені так, щоб максимально відштовхуватися від наявної інформації про результативність програм.

Очевидно, що перегляд витрат – це один із ключових аспектів пріоритизації витрат. Перегляд витрат означає систематичний аналіз витрат для виявлення, зокрема, можливостей їх скорочення. Перегляд витрат виходить із результатів оцінки. Більш конкретно, він виходить як з оцінок програм (аналізу тієї чи іншої послуги, що надаються урядом), так і аналізу результативності (завдання якого полягає у тому, щоб знизити вартість поставки послуг). При цьому перегляд витрат включає в себе систематичний аналіз пріоритетів, або, інакше, систематичний процес виявлення програм або елементів програм, які можна скоротити через їх низьку пріоритетність. Програма може бути високорезультативною та високоефективною, але при цьому низькопріоритетною через те, що підсумкові результати, яких потрібно досягти за допомогою цієї програми, не надто важливі для громадськості або не вважаються такими урядом. Без перегляду витрат існує ризик того, що буде продовжуватися витрачання суспільних ресурсів на програми, які є неефек-

тивними, фоновими або закінчився термін корисної служби. Саме в процесі перегляду витрат можна систематично задіяти можливості, котрі надає система програмно-цільового бюджетування, включаючи показники діяльності, оцінки програм та вимірювання їх вартості.

Перегляд витрат є основною ланкою в установленні надійних сукупних підсумкових результатів податково-бюджетної політики, а також збільшення потенціалу уряду знаходити ресурси для задоволення суспільних потреб у новому фінансуванні. Для того щоб вивільнити значний простір для нових важливих ініціатив фінансування майже завжди доведеться урізати наявні витрати. Це також важливо з погляду сукупної дисципліни в податково-бюджетній сфері, оскільки якщо такі сфери скорочень фінансування не будуть визначені, небезпека полягатиме в тому, що нові витрати будуть просто додаватися до наявних, збільшуючи сукупні витрати до більш високого рівня, ніж той рівень, який дасть змогу підтримувати бюджетний дефіцит на керованому рівні. Ретельний перегляд витрат також створює додатковий тиск на бюджетні міністерства в плані підвищення результативності їх діяльності, оскільки він значно збільшує ймовірність того, що уряд виявить нерезультативні програми або неефективні сфери і це призведе або до скорочення бюджетних асигнувань, або до застосування санкцій до керівництва міністерства. У цьому контексті перегляд витрат також повинен бути пов'язаний із процесом поліпшення якості управління і перегляду структури програм. Причина цього в тому, що якщо програма буде визнана неефективною, то не обов'язково фінансування на цю програму буде урізано, оскільки проблема може бути вирішена за рахунок зміни в структурі програми або методах управління нею. Перегляд витрат також повинен бути інтегрований у бюджетний процес. В Україні це буде означати, що перегляд витрат повинен проводитися щороку як частина щорічного бюджетного процесу.

Перегляд витрат в Україні повинен підрозділятися на три рівні дій. На найнижчому рівні необхідно робити перегляд окремих програм, ефективності й інших пов'язаних із цим питань. На наступному рівні необхідно здійснити розроблення на основі цих переглядів та іншого аналізу скоординованих рекомендацій для політичного керівництва щодо найбільш прийнятних варіантів скорочення витрат. Останній рівень – це рівень прийняття рішень про те, які саме скорочення будуть здійснюватися, і ці рішення – за політичним керівництвом.

Рекомендації для політичного керівництва стосовно варіантів скорочення витрат, що виникають за підсумками перегляду витрат, повинні входити в компетенцію Мініну, можливо, у співпраці з управлінням Президента або канцелярією прем'єр-міністра. Ці рекомендації повинні ґрунтуватися на аналізі політики, а також фінансових міркуваннях. Перегляд витрат також має частково проводитися самими бюджетними міністерствами, необхідно, щоб вони розробляли власні процедури внутрішньої оцінки програм.

**Висновки.** Отже, можна сказати, що для ефективного впровадження бюджетування, орієнтованого на результат в Україні необхідно створити базу, на основі якої буде збиратися інформація про результативність діяльності. Завдання на початковому етапі – розробити невелику низку показників результативності програм разом із досить простими системами оцінки програм, які можна було б використовувати в бюджетному процесі. Рід час розроблення показників діяльності надзвичайно важливо зробити акцент на важливості оцінки. Показники, що використовуються окремо, не становлять особливої цінності,

тоді як оцінка може виявитися ключовим компонентом аналізу показників. На ранніх етапах розроблення загальноурядових систем бюджетування, орієнтованого на результат, акцент повинен бути на розробленні простих систем аналізу і перегляду невеликої низки ключових програм протягом кожного бюджетного циклу.

Розроблення структури програм для цілей бюджету – це реформа, яка займає багато років. Перший етап – це визначення актуальних програм у бюджетних міністерствах, тобто програм, які визначаються через підсумкові результати і кінцеві продукти (з обмеженими винятками, наприклад програми адміністрування). Як правило, цей етап займає не менше двох років (а, як правило, набагато більше, ніж два роки). У цьому процесі бюджетним міністерствам знадобиться значна підтримка від Мінфіну у вигляді технічних інструкцій і керівництва, а також масштабних програм підготовки і навчання. Сам процес розроблення програм повинен бути більш інтерактивним процесом, у якому бюджетні міністерства готують проекти, які потім розглядаються і затверджуються Міністерством фінансів. З іншого боку, оскільки програми покликані служити інструментом пріоритетності витрат на центральному рівні, бюджетним міністерствам не можна дозволити розробляти їх цілковито самостійно.

Як уже було сказано, важливою частиною успішного загальноурядового впровадження системи бюджетування, орієнтованого на результат, є реформа бюджетного процесу і зниження ступеня негнучкості витрат, що полегшить перерозподіл обмежених суспільних ресурсів на ті сектори і програми, де вони можуть надати найбільшу суспільну користь.

Отже, бюджетування, орієнтоване на результат, не слід уважати простою реформою, яку можна здійснити в стислі терміни. Навіть у своїй найменш складній формі дана концепція бюджетування – це комплексна, багатоскладова реформа, на розвиток якою необхідно багато часу.

#### *Література:*

1. Improving public financial management. Supporting sustainable development [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.pefa.org](http://www.pefa.org).
2. Marc Robinson (2007b) 'Performance Budgeting Models and Mechanisms', in M. Robinson (2007a) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.focusintl.com/RBM137-0230553567.pdf>.
3. Marc Robinson and Duncan Last / A Basic Model of Performance-Based Budgeting / Fiscal Affairs Department [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0901.pdf>.

4. Marc Robinson: Performance Budgeting [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/reformes/budget-programme/842-not-for-quotation/file>.
5. Schick, A. (2007) 'Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?', OECD Journal on Budgeting, 7(2), 109-138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.oecd-ilibrary.org/governance/performance-budgeting-and-accrual-budgeting\\_budget-v7-art11-en?crawler=true](http://www.oecd-ilibrary.org/governance/performance-budgeting-and-accrual-budgeting_budget-v7-art11-en?crawler=true).

#### **Подчеса Л.В. Управление государственными расходами в Украине: проблемы и направления повышения эффективности**

**Аннотация.** Проблема повышения эффективности функционирования государственного сектора экономики широко обсуждается экономистами и политическими деятелями многих стран мира. Важнейшим ресурсом повышения результативности государственных расходов являются: сокращение расходов предоставления государственных услуг, сокращение доли административных расходов в общей структуре расходов государственного сектора, улучшение качества предоставляемых услуг. Инструментом улучшения качества управления общественными финансами является внедрение принципов бюджетирования, ориентированного на результат, в систему управления государственными финансами.

**Ключевые слова:** бюджетирование, ориентированное на результат, проект бюджета, бюджетный процесс, формат бюджета, показатели результативности, расходы, повышение эффективности.

#### **Pidchosa L.V. Management of state expenditures in Ukraine: problems and directions for improving efficiency**

**Summary.** The problem of increasing the efficiency of the public sector has been widely discussed by economists and politicians around the world. The most important resources for increasing the effectiveness of public spending are: the reduction in the costs of providing public services, reduction in the share of administrative expenses in the overall structure of public sector expenditures, and improvement of the quality of services provided. The tool for improving the quality of public finance management is the implementation of the results-oriented budgeting principles to the public financial management system.

**Keywords:** budgeting for results, draft budget, budget process, budget format, performance indicators, costs, efficiency improvement.