

Федосов В.М.,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів
ДВНЗ “Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана”,

Бабич Т.С.,

старший викладач кафедри фінансів
ДВНЗ “Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана”

СУТНІСТЬ І ПРОБЛЕМАТИКА БЮДЖЕТУВАННЯ: УКРАЇНСЬКІ РЕАЛІЇ

Розглянуто теоретичні засади сутності і природи бюджетування як сукупності новітніх технологій для управління державними фінансами. Досліджено головні складові бюджетування, а також здійснено критичний огляд української практики щодо застосування його окремих елементів та інструментів. Запропоновано напрями системних змін для повноцінного впровадження бюджетування в Україні.

The author examine the theoretical principles of the essence and nature of budgeting as an aggregate of state-of-the-art technologies for managing state finances; look into the main components of budgeting; make a critical review of Ukrainian practice as to the application of its separate elements and instruments; and also suggest directions of systemic changes for full-fledged introduction of budgeting in Ukraine.

На рубежі XX і XXI сторіч після багатьох десятиліть політики дефіцитного фінансування уряди західних країн продемонстрували здатність вести державне фінансове господарство на засадах, близьких до підприємницької шкали цінностей. Створений у такий спосіб бюджет не тільки відображає у вартісному еквіваленті масштаби державної діяльності, а й водночас обмежує її певною сумою видатків. Контроль величини видатків не можливий без ефективних управлінських заходів і технологій, орієнтованих на кінцевий результат і за рівнем ефективності наближених до рішень менеджерів у сфері приватного бізнесу, що, як правило, вважається еталоном раціональності.

Управління державними фінансами в західних країнах набуло динамічнішого розвитку в контексті активізації бюджетного менеджменту, вдосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення бюджетного процесу. На передньому краї наукових пошуків — розробки досконаліших способів складання та виконання бюджетів різних рівнів, відомчих кошторисів і цільових програм на основі методів системного фінансового аналізу, а також процесуальних процедур прийняття рішень. Якісні перетворення у сфері бюджету й бюджетного менеджменту сталися завдяки політичній волі національних еліт західних держав та постійній інтенсивній роботі фінансової думки. На Заході, зокрема в США й багатьох країнах Європи, було розроблено спеціальні технології бюджетування (*Budgeting*), що поєднують аналіз, прийняття бюджетних рішень та управління бюджетним господарством держави, фінансами на державному й місцевому рівнях. Вони підпорядковані вихідним позиціям глибинної

сутності західного суспільства — економічному раціоналізму та демократизму прийняття рішень¹. І сьогодні світова фінансова думка має вагомий теоретичний доробок, а країни з розвинутою ринковою економікою — багату й досить ефективну практику бюджетного менеджменту, роботи з державним фінансовим господарством. Вітчизняним фінансистам ще належить оволодіти більшістю сучасних технологій бюджетування.

Під бюджетуванням як важливою складовою бюджетного менеджменту розуміють процес управління бюджетним господарством на основі врахування сукупності соціально-економічних факторів, які зумовлюють державні потреби й відповідні витрати коштів. Як управлінська фінансова технологія цей процес передбачає формування бюджетних видатків відповідно до чітко визначених довгострокових пріоритетів розвитку країни й державних фінансів. Основою цього є обґрунтовані розрахунки ефективності бюджетних видатків і оперативне управління програмами задля досягнення поставлених цілей. Бюджетування більше стосується бюджетних видатків, але в нерозривному зв'язку із загальним балансом бюджету, на який необхідно орієнтуватися з метою реалістичного планування витрат за програмами та дотримання середньострокових фіскальних рамок. Воно має справу з альтернативними варіантами й робить акцент на аналітично-розрахункових, адміністративно-управлінських компонентах бюджетної роботи в контексті ширших політичних та інформаційних процесів, у яких задіяні урядові структури і представники суспільства в цілому (електорат, парламентарії, партійні діячі та ін.).

Отже, бюджетування — це сукупність технологічних процедур бюджетної роботи з аналітично-розрахункової підготовки бюджетів, кошторисів і програм із допомогою порівняння відносної корисності альтернативних варіантів витрачання бюджетних коштів на конкретні види державної діяльності з урахуванням вартості витрат на досягнення кінцевого результату й упущених вигід. У цьому сенсі бюджетування є продовженням прийомів ринкового вибору в державному секторі. Воно враховує певні пріоритети та відображає наміри політичного, соціального й економічного характеру. Отже, бюджетування — специфічна форма бюджетного менеджменту, його важлива складова, пов'язана з розробкою та аналізом бюджетів, окремих кошторисів і державних програм на основі альтернативних варіантів.

У теоретико-методологічному плані бюджетування спирається на теорію граничної корисності, за постулатами якої цінність (вартість) благ визначається на основі суб'єктивного сприйняття їх корисності та рідкості (доступності) для споживачів. Виходячи з цього, бюджетування через оцінку граничних витрат і корисності альтернатив надає можливість знайти критерій для оптимального розподілу бюджетних коштів між конкуруючими варіантами їх застосування, тобто визначити ту комбінацію видатків, яка забезпечить максимальну суспільну корисність. У основі технологій бюджетування — проблема оптимального розподілу

¹ *Mikesell J.L.* Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector / Indiana University; Wadsworth Publishing Company. — Washington, 2003. — P. 374.

ресурсів, оскільки потреби як на мікрорівні, так і на макрорівні, на відміну від ресурсів, не обмежені. Порівняно з попитом на них фінансові ресурси завжди в дефіциті.

У цьому зв'язку не можна не погодитися з одним із фундаторів теорії бюджетування, американським економістом В.О. Кі-молодшим, який вважав, що при формуванні видаткової частини бюджету треба відповісти на головне питання: “На підставі чого приймається рішення виділити X доларів для діяльності A замість B ?”². Якщо навіть припустити, що певне відомство витрачає виділені йому бюджетні асигнування з максимальною ефективністю, то залишається питання: чи потрібне взагалі це відомство, чи не варто перерозподілити кошти на іншу державну діяльність, яка забезпечує більшу суспільну корисність? У контексті вимог бюджетування стверджувати, що певні витратні статті необхідні, із суспільного погляду, недостатньо. Треба довести, що саме в цьому випадку видатки мають більшу корисність, тобто забезпечують більше благ, вигід і потреб, ніж якби вони були витрачені на інші цілі.

Іманентна обмеженість фінансових ресурсів ставить учасників процедур бюджетування — депутатів парламенту, функціонерів міністерства фінансів та інших відомств, чиновників місцевих органів влади — перед вибором. Адже можна дозволити витрати на те або те чи на щось інше, але й на те, й на інше, напевно, бракуватиме коштів. Тому центральне питання бюджетування полягає в тому, на яких підставах робити вибір, який суспільно-політичний механізм може забезпечити адекватний вибір? Відповідь пропонує теорія суспільного вибору, головна роль у розробці якої належить лауреату Нобелівської премії професорові Джеймсу Б'юкенену³.

У кінцевому підсумку на основі бюджетного менеджменту, бюджетного адміністрування та бюджетування визначають, яку роботу треба виконати, які послуги та блага надати, які потреби задовольнити, а понад усе — яких державних цілей досягти та які суспільні завдання виконати через відповідне розміщення бюджетних коштів. У системі бюджетування виконавча влада стоїть не нижче законодавчої, а нарівні з нею. По суті, представницько-законодавчі структури ставлять лише певні межі для “екзекуційних”, за висловом Л. Штейна, дій виконавчих органів. Завдяки своїм спеціальним знанням та професійній компетентності в найважливішій сфері державного життя фінансова адміністрація, у принципі, не може бути поставлена в абсолютну залежність від депутатів парламенту. На думку деяких дослідників, саме в цьому полягає причина постійних бюджетних конфліктів між законодавчою та виконавчою гілками влади в демократичних державах. Зазначене питання досить актуальне і для сьогоденної України.

² Классики теории государственного управления: американская школа: Пер. с англ. / Под ред. Дж. Шафритца, А. Хайда. — М.: Изд-во Моск. ун-та, 2003. — С. 142.

³ Див.: Buchanan J.M. Finance in Democratic Process. Fiscal Institutions and Individual Choice. — Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1967.

Запобігання нерациональному витрачання іманентно обмежених коштів є сутнісним призначенням бюджетування. Процедури бюджетування дають змогу “пов’язати надходження державних коштів із їх витрачанням, а також визначити коло тих, хто платитиме, й тих, хто отримує вигоди внаслідок складного комплексу бюджетних рішень”⁴. Маючи такі властивості, бюджетування чутливо реагує на кон’юнктуру, адекватніше відображає фінансові потреби у світлі суспільних пріоритетів. Із допомогою методу бюджетування аналітик визначає мету та вартість її реалізації, враховує вплив різних соціально-політичних сил, від яких залежить фінансово-ресурсне забезпечення державної, відомчої й муніципальної діяльності.

Процес бюджетування став поступово поширюватися на різні сфери фінансів: державні, корпоративні, фінанси домогосподарств. Його становлення й розвиток на макроекономічному рівні у сфері державних фінансів значно вплинули на мікроекономічний рівень — корпоративні фінанси, управління фінансовою діяльністю суб’єктів господарювання. Цей вплив мав позитивні результати для фінансової практики та певні негативні наслідки для теорії фінансової науки. Ідеться про те, що деякі дефініції понятійно-категоріального апарату державних фінансів (макрофінансовий рівень) — бюджет, бюджетування, бюджетний процес, — виникнення, функціонування, економічна природа й сутність яких іманентно пов’язані з державою, обумовлюються її існуванням, були некоректно, без належної аргументації поширені на мікрофінансовий рівень — корпоративні фінанси, тобто сферу приватного бізнесу. На жаль, західна фінансова наука не відреагувала належним чином на неадекватність і некоректність застосування дефініцій понятійно-категоріального апарату державних фінансів до сфери корпоративних фінансів. Це, не в останню чергу, пов’язано з тим, що в сучасній фінансовій науці Заходу прагматика виступає вихідним і спонукальним мотивом дослідження та певною мірою, в ряді випадків, превалює над теорією.

Тепер кілька слів щодо розуміння і сфери вживання самого терміна “бюджетування” в українській фінансовій теорії та практиці. Ми звертаємо на це увагу тому, що сьогодні, за дуже рідкісним винятком⁵, даний термін у вітчизняній літературі з корпоративних фінансів досить широко вживається не за призначенням, тобто не відповідає його змісту, ролі й сутнісним завданням⁶. Термін “бюджетування” запозичений (на наш погляд, некритично, без необхідних наукових роздумів і підстав) російськими авторами з деяких західних підручників, у яких розглядаються

⁴ Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science / Compiled, selected and edited by: S. Badger, M. Bejzyk, S. Christianson a. o.; University of Manitoba, University of Winnipeg. — Kyiv: Osnovy Publishers, 1994. — P. 42.

⁵ Див.: *Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.* Фінансовий словник. — К.: Т-во “Знання”; КОО, 2002. — С. 58.

⁶ Див., наприклад: *Фінанси підприємств: Підруч.* / За ред. А.М. Поддєрьогіна. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 450—453; *Савчук В.П.* Финансовое планирование и разработка бюджета предприятия. — К., 2004; *Терещенко О.О.* Теоретичні засади бюджетування на підприємстві // *Фінанси України.* — 2001. — № 11. — С. 17—23; *Мельник О.Г.* Бюджетування в системі управління підприємством: Автореф. дис. — Львів, 2004.

питання організації та сутності фінансового господарства й фінансового менеджменту корпорацій, а багатьма українськими авторами — переважно з російських джерел. У цій літературі категоріальна дефініція “бюджет” широко вживається на рівні корпоративних фінансів, при цьому називається близько двадцяти різних бюджетів. Більшою чи меншою мірою те саме характерне і для фінансової практики. І все це викладається на сторінках підручників, монографій і фахових наукових журналів. Не треба добре знатися на фінансовій теорії, щоб розуміти: на мікрофінансовому рівні не можна й не треба вживати категорію “бюджет”; поняття “бюджет продажу”, “бюджет виробництва”, “бюджет закупівлі/використання матеріалів”, “бюджет затрат праці” та ін. не мають жодного стосунку до дефініції “бюджет” (основний фінансовий план держави); бюджет, як один із видів фінансових планів, не може складатися тільки з доходів або лише з видатків.

Слід підкреслити, що в західній економічній літературі дефініції “бюджет” і “бюджетування” історично завжди застосовувалися тільки як поняття макроекономічного рівня (державних фінансів) і лише згодом, значно пізніше, у зв’язку з розвитком корпоративних фінансів, почали вживатися також у літературі, присвяченій цій проблематиці. Переважна частина найвідоміших західних економістів поняття “бюджет” стосовно акціонерних товариств пов’язують із рухом грошових потоків (касовий бюджет), а бюджетування — з капітальними вкладеннями (*capital budgeting*)⁷. Але якщо на Заході вживання термінів “бюджет” і “бюджетування” на рівні корпоративних фінансів має на те свої причини та значною мірою йшло від практики, представників якої не дуже цікавлять тонкощі фінансової теорії, то в Україні поширення цих термінів іде переважно від науковців. Більше того, не зовсім коректне вживання термінів “бюджет” і “бюджетування” з легкої руки українських авторів деяких підручників поширилося й у дисертаційних роботах аспірантів.

На наш погляд, така ситуація склалася через значне відставання фінансової науки і практики в Україні від світової фінансової думки та західної практики, відсутність у багатьох сьгоднішніх науковців фундаментальних знань основ економічної й фінансової теорії. Українська фінансова наука і практика (особливо на макрофінансовому рівні) недостатньо обізнані з надбанням Заходу. Хоч як це прикро, нам доводиться знов і знов констатувати, що вітчизняна фінансова наука, як і фінансова практика, значною мірою зупинилась у своєму розвитку на постсоціалістичному рівні (з більшістю старих підходів і догм) — досить переглянути зміст деяких підручників із низки фінансових дисциплін⁸. Насамперед це стосується категоріальних

⁷ Shapiro A. *Modern Corporate Finance*. — L.; N.Y.: Macmillan Company, 1990. — P. 692; Block S.B., Hirt G.A. *Foundations of Financial Management*. — Homewood; Illinois: Irwin, 1989. — P. 178; Collin P.H. u. and. *Fachwörterbuch Bank und Finanzwesen*. — Stuttgart: Verlag für Wissen und Bildung, 1995. — S. 42; Колб P.B., Подругес P.Дж. *Финансовый менеджмент*. — М.: Финпресс, 2001. — С. 100, 114; Stüchtling I. *Finanzmanagement: Theorie und Politik Unternehmensfinanzierung*. — Wiesbaden: Gabler, 1995. — S. 278; Brigham E.F., Gapenski L.C. *Financial Management (Theory and Practice)*. — 5th ed. — Chicago; N.Y.: The Dryden Press, 1988. — P. 255.

⁸ Доречно нагадати, що питання теорії фінансів підприємств ще з радянських часів є найслабшим місцем вітчизняної фінансової науки.

домінуючих дефініцій фінансової науки, знань сучасної фінансової теорії і практики Заходу. Як і за радянських часів у ряді підручників із корпоративних фінансів фігурують цілі розділи, присвячені оборотним коштам та їх нормуванню, відтворенню основних засобів, фінансовим ресурсам, і жодним словом не згадується про оборот капіталу, ціну капіталу, його структуру й ризик, управління працюючим капіталом, дивідендну політику тощо. Це позавчорашній день, який не має нічого спільного із сучасною світовою фінансовою наукою та практикою.

На нашу думку, із погляду як теорії, так і фінансової практики, бюджет — категорія макроекономічного рівня, державного фінансового господарства. Й історично, і з погляду економічної природи, внутрішньої фінансової сутності, якісних рис та наукової логіки бюджет є домінуючою, центральною складовою категоріального апарату державних фінансів. При цьому треба наголосити: це категорія макрофінансового рівня, державного фінансового господарства, поряд із такими категоріями й поняттями, як державні фінанси, державні доходи, податки, державний кредит, державні видатки, державний борг, бюджетний дефіцит, бюджетування. Водночас є й мікрофінансовий рівень, де функціонують корпоративні фінанси на полі бізнесового, переважно приватного, середовища. І саме тут існують свої, притаманні тільки цьому фінансово-економічному середовищу, категорії, власний категоріальний апарат: фінанси суб'єктів господарювання (та їх специфічна форма — корпоративні фінанси), капітал, прибуток, амортизація тощо.

Категорії макро- й мікрофінансового рівня виражають принципово відмінні економічні відносини, внутрішню природу та сутність, логіку функціонування й руху. На макроекономічному рівні перед державою стоять зовсім інші цілі та завдання (які вона розв'язує з допомогою різних інструментів і важелів, у тому числі бюджету), ніж на мікроекономічному рівні перед корпорацією. Саме тому бюджет пов'язаний не так із вигодою держави, як із забезпеченням ефективного перерозподілу частини вартості національного продукту для стимулювання суспільного виробництва, надання суспільних благ і задоволення суспільних потреб. Наявність бюджетного дефіциту, за інших рівних умов, ще не свідчить про зниження ефективності виробництва, державної фінансової діяльності та масштабів надання суспільних товарів, послуг і благ.

Якщо на макроекономічному рівні перед державою передусім стоїть завдання розподілу й перерозподілу вартості, то на мікроекономічному рівні — її створення. Вигода — це поняття, насамперед, мікроекономічного рівня, корпоративних фінансів. Мета корпорації — підвищення її вартості, одержання прибутку та зростання доходів акціонерів. Усе це яскраво проявляється в її фінансовій діяльності, зорієнтованій на вигоду — прибуток. Мета державної політики (в тому числі фінансової) у сфері економіки — підвищення ефективності суспільного виробництва, в соціальній сфері — загального добробуту. Якщо на мікроекономічному рівні рішення приймаються, як правило, тільки тоді, коли вигода перевищує пов'язані з нею витрати, то на макроекономічному рівні рішення у сфері державної політики приймаються й при дефіциті бюджету.

Бюджет є інструментом задоволення загальнодержавних потреб, корпоративні фінанси — приватних інтересів акціонерів. Державний бюджет виражає відносини примусового вилучення частини доходів фізичних і юридичних осіб (на основі закону) та їх подальшого перерозподілу. Сфера функціонування цих відносин обмежується рамками перерозподілу частини вартості національного продукту на загальнодержавному рівні для надання суспільних товарів, послуг і благ, задоволення суспільних потреб. Корпоративні фінанси відбивають відносини формування доходів корпорації, їх розподілу й перерозподілу в інтересах отримання максимального прибутку, підвищення добробуту акціонерів.

Отже, слід розрізняти макро- й мікроекономічний (фінансовий) рівні та категорії й поняття, що їм внутрішньо притаманні, та правильно їх застосовувати до кожного з них. Звідси похідними від бюджету категоріями й поняттями макрофінансового рівня (а не корпоративних фінансів — мікрорівня) є податки, бюджетний дефіцит (профіцит), бюджетний процес, бюджетний менеджмент, бюджетний контроль, бюджетування тощо. Таким чином, бюджетування як складова бюджетного менеджменту — невід’ємне поняття макрофінансового рівня, і вживання його на рівні корпоративних фінансів, із наукового погляду, не доцільне. Науковцям, які досліджують проблематику мікрофінансового рівня — корпоративних фінансів, мабуть, слід більш енергійно і плідно працювати над понятійно-категоріальним апаратом, об’єктивно притаманним саме цій сфері фінансів, питаннями теорії та практики її функціонування.

У своєму розвитку методи, технології та процедури бюджетного менеджменту у країнах Заходу за останніх 50 років зазнали швидких і суттєвих змін: від традиційного бюджету, бюджету від результатів (виконання), базового бюджетування, бюджетування “з нуля”, бюджетування “sunset” до бюджету на основі цільових програм. За традиційного управління бюджетом ведеться жорсткий і регулярний фінансовий контроль видатків підпорядкованих бюджетних організацій (або з боку законодавчих органів — діяльності структур виконавчої влади). Традиційно бюджет обґрунтовується на основі співвідношення по суті витратних показників наявності ресурсів, рівня цін і кількісних характеристик діяльності бюджетних установ. Головний недолік складеного за традиційним підходом бюджету полягає в тому, що він не дає уявлення про те, чи досягнуто поставлених цілей, достатньо або замало асигновано коштів на ту чи іншу діяльність.

Бюджет від виконання (або бюджет на основі результатів) виходить із засад і підходів — концепції прийняття бюджету за функціями, видами діяльності та її результатами. Головне в цьому підході — реалізація й контроль здійснюваних операцій через раціональний розподіл ресурсів. Бюджет від виконання певною мірою розв’язує такі завдання, як ефективне використання існуючих ресурсів для досягнення цілей, що стоять перед організацією; забезпечення оперативного контролю виконання конкретних завдань відповідно до графіка. Під час складання такого бюджету спочатку визначають вид діяльності, збирають інформацію про неї, а потім порівнюють витрати з результатами. Щоправда, подібне завдання просте, коли

йдеться про конкретні результати від витрачених коштів (площа побудованих приміщень, кількість погашених пожеж, довжина збудованих доріг тощо). Складніше визначити ефективність бюджету від виконання в разі фінансування нематеріальних послуг і сфер діяльності (освіта, охорона здоров'я, наукові дослідження та ін.).

З огляду на ці обставини система планування бюджету від виконання й управління ним певний час співіснувала із традиційним підходом витратного типу. У зв'язку з цим використовувалися й відповідні форми та методи бюджетного менеджменту. Орієнтація тільки на контроль і ефективність управління не давала бажаних результатів, бо не завжди передбачала глибокий і ретельний попередній аналіз діяльності та вибір (із існуючих альтернатив) найменш витратного варіанта досягнення мети. А підхід до управління бюджетом насамперед на основі кінцевих результатів покінчив зі старою традицією, оскільки під час розподілу асигнувань передбачав переорієнтацію уваги з фінансування організації як такої на результати її діяльності. А це, у свою чергу, привело до якісних змін у самому бюджетному менеджменті.

Починаючи з 60-х років ХХ століття відбувається рішучий перехід до планування бюджету й управління ним на основі аналізу альтернатив. У зв'язку з цим останніми десятиліттями в західних країнах набули поширення програмно-цільові бюджети (в тому числі на середньо- й довгостроковий періоди), відомі також як бюджети пріоритетів. Вони призначені для реалізації загальнонаціональних стратегічних інтересів, відповідно до яких окремим відомствам, галузям, регіонам, програмам, проектам, грантам виділяються ліміти коштів. Західні економісти дуже високо оцінюють систему програмно-цільового управління бюджетом. Деякі з них навіть вважають, що вона ознаменувала революцію у сфері бюджетного менеджменту. Найбільш інтенсивний розвиток система програмно-цільового управління бюджетом і споріднені з нею технології дістали у Сполучених Штатах Америки та країнах Західної Європи⁹. Великого значення набули питання програмування бюджету, у тому числі на середньо- й довгостроковий періоди.

На сьогоднішній день вважається, що найсучаснішою, найбільш прогресивною й ефективною формою бюджетування є програмно-цільове бюджетування, яке використовується в багатьох країнах світу. Це не просто нова технологія калькулювання витрат на різні види державної діяльності. Це система багатоаспектного аналітичного підходу до процесу прийняття рішень щодо бюджету в державному секторі.

Програмно-цільове бюджетування є фінансовою технологією управління бюджетними ресурсами в коротко- та середньостроковій перспективі, яка передбачає розробку й реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат (згідно зі стратегічними цілями) із застосуванням критеріїв оцінки їх результативності та ефективності використання бюджетних коштів. Воно базується на транспарентності прийняття управлінських рішень у ході бюджетування та широкому залученні до нього громадськості, охоплює всі стадії бюджетного процесу.

⁹ Managing Public Expenditures: A Reference Book for Transition Countries / Ed. by R. Allen and D. Tomasi. — OECD, 2001. — P. 411.

За програмно-цільовим бюджетуванням певні обґрунтовані нормативи, які застосовуються, наприклад, у сфері освіти, охорони здоров'я та інших галузях, трансформуються в державні стандарти надання послуг, які мають постійно переглядатися й, за потреби, корегуватися. Таким чином, одне із завдань його застосування полягає в поліпшенні якості бюджетних послуг шляхом підвищення відповідальності виконавців програм (надавачів послуг) та порівняння затрат і результатів від надання таких послуг для суспільства.

Суб'єктами бюджетування є всі установи й організації, задіяні в бюджетному процесі. Але, на відміну від України, у країнах із громадянським суспільством важливим суб'єктом бюджетування виступає громадськість, яка не формально, а реально бере активну участь у публічних заходах із обговорення питань фінансової політики й бюджету та може досить вагомо впливати на формування пропозицій для органів державної й місцевої влади. Світова практика виділяє такі головні елементи програмно-цільового бюджетування, як:

- стратегічне планування діяльності органів державної влади та його складова — фінансове стратегічне планування (перший етап циклу бюджетування);
- середньострокове бюджетування, що визначає певні часові фіскальні рамки для оптимального розподілу ресурсів у середньостроковій перспективі за програмами (другий етап циклу бюджетування);
- система моніторингу й оцінки бюджетних програм і результатів діяльності їх виконавців (основою для останньої є стратегічні плани).

Технічними інструментами програмно-цільового бюджетування є:

- 1) стратегічний план головного розпорядника бюджетних коштів;
- 2) середньострокові фіскальні рамки (обсяги доходів, видатків і джерел фінансування дефіциту на середньострокову перспективу);
- 3) бюджетна програма, що є інструментом реалізації бюджетування, який систематизує цілі та очікувані результати від витрачання бюджетних коштів;
- 4) показники виконання, що відбивають безпосередні результати (від реалізації програми) та кінцеві результати діяльності органів державної влади (показники реалізації стратегії).

Зарубіжний досвід свідчить про те, що єдиної методики програмно-цільового бюджетування, яку можна застосувати в будь-якій країні, не існує. Це обумовлюється особливостями бюджетного устрою й побудови бюджетної системи кожної країни. Проте для програмно-цільового бюджетування завжди характерне органічне поєднання чітко структурованої та змістовної частини програми з формуванням і використанням організаційного та фінансового механізмів її реалізації, контролем виконання й досягнення запланованих результатів.

Головними перевагами програмно-цільового бюджетування над традиційними підходами до бюджетного планування¹⁰, що склалися в Україні, є:

¹⁰ В українській теорії та практиці термін “бюджетування” інколи неправомірно ототожнюється з бюджетним плануванням. Крім цього, досить часто серед фінансистів державних

— кількарічне планування видатків, що дає змогу пов'язати бюджетні видатки з фіскальним впливом на макроекономічні показники розвитку країни в середньостроковій перспективі (тоді як балансовий, нормативний і метод прямого рахунку передбачають здебільшого формування видатків лише на один рік);

— підвищення відповідальності міністерств у забезпеченні прозорості системи управління бюджетними програмами, встановлення індикаторів результативності програм і діяльності установи в цілому.

Останній елемент (індикатори результативності) є ключовим у процесі прийняття рішення про розподіл видатків за напрямками, оскільки обсяг бюджетних коштів завжди обмежений порівняно з потребами, навіть у найбільш економічно розвинених країнах. Бюджет виступає базовим інструментом у процесі розподілу обмежених фінансових ресурсів для задоволення соціальних потреб. Тому важливо знайти оптимальне поєднання наявних ресурсів із розв'язанням пріоритетних завдань у найефективніший, із точки зору витрачання ресурсів на одиницю бюджетної послуги, спосіб.

Недоліком програмно-цільового бюджетування є досить докладний періодичний аналіз усіх програм, що потребує значних людських ресурсів і часто фінансових витрат. До моменту завершення аналізу та прийняття управлінських рішень може виникати невизначеність щодо майбутнього фінансування програм.

Аналіз досвіду багатьох країн із запровадження програмно-цільового бюджетування допомагає зробити висновки, що наведені нижче.

1. Програмно-цільове бюджетування є дуже важливим, та лише одним зі структурних елементів цілої низки реформ державного управління, спрямованих на поліпшення діяльності державних установ. Підвищити ефективність видатків бюджету за рахунок удосконалення лише однієї управлінської технології, не зачіпаючи всі складові бюджетного процесу, неможливо. Крім того, недоцільно впроваджувати або вдосконалювати методику програмно-цільового бюджетування в усіх міністерствах і відомствах одночасно. Тобто рекомендується впроваджувати (або вдосконалювати) сучасну методику в окремих пілотних міністерствах і відомствах, адаптуючи нові технології до існуючої бюджетної практики з наступним поширенням здобутого досвіду на інші міністерства.

2. Запровадження програмно-цільового бюджетування передбачає наявність ефективної системи фінансового контролю, звітності та аудиту. Обов'язковим елементом є побудова систем моніторингу та оцінки програм і діяльності їх виконавців.

3. Є труднощі при вимірюванні результатів. У деяких випадках вплив програми може виявити себе лише через якийсь час після виконання певних завдань програми (або програми в цілому), і тому інколи результативність окремих етапів реалізації програми може бути непоказовою або помилковою. Результати реалізації

установ, і передусім Міністерства фінансів України, під традиційним методом бюджетного планування розуміється використання нормативного й балансового методів останнього. Інколи його також називають постатейним методом. На думку авторів статті, це швидше метод відображення видатків у фінансових документах, ніж бюджетного планування.

бюджетної політики можуть бути наслідком взаємодії кількох програм, а також інших факторів. Точний вплив окремої програми, зокрема соціального спрямування, оцінити складно.

4. Програмно-цільове бюджетування впроваджується поступово: окремі його елементи спочатку вводяться й перевіряються, а з часом, тобто з розвитком самого процесу бюджетування, модифікуються. Країнам, які першими запровадили цю форму бюджетування (США, Австралія), знадобилося багато років для розробки ідей та втілення їх у життя, крок за кроком. І сьогодні вони постійно вдосконалюють цю систему. Тому використання досвіду інших країн — як позитивного, так і негативного, може виявитися корисним для країн, які лише розпочинають її впровадження, зокрема для України.

5. Майже всі країни, що переходили до програмно-цільового бюджетування, мали складнощі, пов'язані з недооцінкою поставлених завдань, браком спеціально підготовленого персоналу в міністерствах та відомствах, і в першу чергу в бюджетному департаменті міністерства фінансів, а також підтримуючих інформаційних систем.

В Україні сучасні технології бюджетування практично не використовуються, хоча деякі їх елементи було запроваджено ще з 2001-го, у рік прийняття Бюджетного кодексу України. Тому, на наш погляд, навіть попри використання певних елементів бюджетування (зміна формату подання бюджетної інформації, підготовка середньострокових бюджетних прогнозів) більш коректним буде говорити про поки що експериментальний характер бюджетування на рівні державного бюджету. На наше переконання, використання елементів бюджетування в Україні було спрямовано здебільшого на поліпшення якості бюджетної інформації на стадії підготовки проекту бюджету й підвищення загальної прозорості бюджетного процесу. Хоча обох цілей вдалося досягти тільки частково, цим було зроблено великий крок уперед у реформуванні бюджетної системи.

Запровадженню змін значною мірою сприяло розуміння фахівцями середньої ланки управління державних фінансових інституцій необхідності таких змін. Значну роль у цьому процесі також відіграла технічна допомога від міжнародних організацій (Міжнародного валютного фонду, Світового банку та ін.), експертів (у рамках міжнародної технічної допомоги, наприклад від USAID), програм обміну досвідом між різними країнами (зокрема, Францією, Польщею, Кореєю, Німеччиною), які реалізуються в Україні з 90-х років минулого століття. Треба наголосити: без таких перших кроків, власного досвіду, навряд чи вдалося б навіть зрушити з місця неефективну систему бюджетного планування, яка існувала в Україні до нововведень.

У середовищі фінансистів вважається, що першим кроком бюджетної реформи стало набрання чинності Бюджетним кодексом України, який урегулював більшість нерозв'язаних питань бюджетної реформи. І хоча цей документ не містить суттєвих норм саме щодо бюджетування, він передбачив застосування програмної класифікації при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом (стаття 10),

а також низку норм щодо показників бюджету на середньострокову перспективу (стаття 38). Із 2001 року в українському бюджетному процесі розпочалася робота з упровадження прогресивних методик бюджетування, які на практиці дістали назву “програмно-цільовий метод”, без застосування терміна “бюджетування”¹¹. Нововведення стосувалися лише державного бюджету і здійснювалися на фрагментарній основі на підставі статті 10 Бюджетного кодексу, без заздалегідь розробленої програми або концепції де-юре, яка передбачала би план заходів і часові рамки їх проведення.

Із 2002 року всі видатки державного бюджету формуються в розрізі бюджетних програм, тоді як до того часу — в розрізі функцій, які були надто узагальненими й виконувалися кількома відповідальними виконавцями. Запровадження програм мало на меті встановлення безпосереднього зв'язку між програмою та її виконавцем, що є однією з основних ознак програмно-цільового бюджетування. Щоб уникнути розпорошення відповідальності, кожен бюджетну програму було закріплено лише за одним виконавцем.

Зарубіжний досвід свідчить про те, що в багатьох випадках програмні цілі є комплексними й потребують залучення кількох виконавців. Для цього у програмі створюється другий рівень — підпрограми, кожна з яких має свого виконавця, але під загальною координацією головного виконавця на рівні програми в цілому. В Україні було запроваджено лише однорівневі програми (без деталізації за підпрограмами). Відсутність чітких критеріїв віднесення видатків до окремих програм або включення до складу комплексної програми спричинила фактичне перетворення існуючих до 2002 року функцій на так звані програми.

Окрім цього, суб'єктивні фактори, наприклад бажання кожного головного розпорядника коштів або політика відображати видатки “окремим рядком” (як гарантія фінансування програми), або різноплановість самих заходів за програмами спричинили появу в державному бюджеті величезної їх кількості (понад 900). Незважаючи на щорічні намагання Міністерства фінансів України оптимізувати програми, їхня кількість залишається значною через віднесення до окремих із них фінансування багатьох заходів, які можуть бути підпрограмами або й навіть окремими завданнями в рамках комплексних програм. Таким чином створюється плутанина в розумінні цілей і пріоритетних завдань головного розпорядника, а головне — не відбиваються результати його діяльності.

Звичайно ж, це не означає, що кожна програма має містити в назві конкретну мету, що навіть технічно дуже складно, але сукупність програм розпорядника коштів має відображати його пріоритети. Тому серед програм не повинно бути таких, які не відповідають функціям і пріоритетам розпорядника. Оскільки сам закон про державний бюджет України на відповідний рік не містить інших компонентів

¹¹ Це зайвий раз свідчить про рівень вітчизняної фінансової практики й бюджетного менеджменту, невід'ємною складовою якого є не програмно-цільовий метод, а бюджетування, його технології. Програмно-цільовий метод є лише специфічним інструментом впровадження бюджетування у фінансову практику.

програм, окрім їх назви й обсягів фінансування, таке відображення видатків практично не підвищило прозорість і зрозумілість бюджетної інформації.

На рівні головних розпорядників і Міністерства фінансів України бюджетна інформація під час підготовки проекту бюджету є детальнішою та включає також такі обов'язкові елементи, що використовуються при бюджетуванні, як показники виконання програм. Проте ця інформація фактично закрита й міститься виключно в бюджетних запитах головних розпорядників, а потім у паспортах бюджетних програм, які не підлягають оприлюдненню. Треба зазначити, що ці елементи були запроваджені в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду, зокрема США, окремих держав ЄС і навіть деяких країн СНД (Казахстану). У цих країнах така інформація підлягає обов'язковому включенню до пакета бюджетних документів, що подаються на затвердження до парламенту й потім публікуються. Проте в Україні, незважаючи на стрімкий розвиток інтернет-технологій, які сприяють збільшенню рівня відкритості інформації, підвищують оперативність її оновлення та створюють інтерактивний зворотний зв'язок між державними інституціями й населенням, така інформація навіть у стислому вигляді не розміщується на офіційних веб-сторінках державних установ.

Щоправда, в цьому напрямку було зроблено певні позитивні кроки, приміром оприлюднення стислих оглядів виконання бюджету та результатів проведених державними установами (Контрольно-ревізійною службою й Рахунковою палатою) аудитів у галузі державних фінансів. Але такі огляди поодинокі та, звичайно ж, не охоплюють усі державні витрати. Натомість у зарубіжних країнах (США, Австралія, Нова Зеландія, країни ЄС) щороку публікуються змістовні звіти про діяльність державних установ, де головна увага приділяється досягнутим результатам і ефективності використання бюджетних коштів, а не тільки аспекту цільового й повного використання останніх, як в Україні. Такі звіти в зарубіжних країнах також включаються до законопроекту про бюджет як обов'язковий аналітичний матеріал.

Отже, попри запровадження програмного відображення видатків бюджету, вдосконалення форм бюджетних запитів у бік збільшення інформації про бюджетні видатки, складання та затвердження паспортів бюджетних програм, програмно-цільове бюджетування в Україні має фрагментарний характер і реально стосується лише однієї стадії бюджетування — бюджетного планування. До речі, метод “базового” бюджетування взагалі не застосовується, а варто було б враховувати окремі його позиції, адже йдеться про важливі вихідні питання — виконання взятих зобов'язань із метою дотримання послідовності й наступності видатків на програми. До речі, всі документи, які формують основу для використання програмно-цільового бюджетування в Україні, створювалися в ході згаданих змін. Наприклад, Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі України (далі — Концепція) була затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів у вересні 2002 року, тоді як проект державного бюджету на 2002 рік уже було складено в розрізі програм. Також було створено або модифіковано інші документи,

що регулюють правила, процедури, пов'язані з підготовкою бюджету. Надалі в них було внесено певні зміни, зокрема у зв'язку із запровадженням двох нових видів класифікації видатків бюджету — програмної й функціональної.

Загалом можна сказати, що основним документом, який формалізував використання елементів програмно-цільового бюджетування в Україні, стала саме Концепція. Утім, сучасний стан розвитку державних фінансів потребує розробки іншого документа, який врахував би як наявний український досвід, так і сучасну зарубіжну фінансову практику, зокрема країн ЄС. Більше того, оскільки чимало заходів, передбачених Концепцією, так і не було здійснено, необхідно оцінити їх реалістичність та розробити поетапність їх запровадження. Під реалістичністю розуміється оцінка доцільності й можливості поглибленого використання новітніх технологій бюджетування. Передусім ідеться про програмно-цільове бюджетування на рівні місцевих бюджетів, які здебільшого виконують соціальні програми, у тому числі за рахунок ресурсів із державного бюджету (міжбюджетних трансфертів). Але впроваджувати програмно-цільове бюджетування на місцевому рівні слід лише після оцінки результатів використання окремих елементів програмно-цільового бюджетування на державному рівні та його вдосконалення. Інакше проблеми лише загостряться й поширяться на місцевому рівні, що може призвести до несприйняття органами місцевого самоврядування нових підходів та до опору таким змінам.

Існування різних рівнів функціонування бюджету й управління ним диктують, насамперед, імперативи політичного, фінансово-економічного й соціального характеру. Вихідними та домінуючими між різними рівнями влади, а отже й між різними ланками бюджетної системи, є міркування державної доцільності, національних інтересів, суспільної солідарності. Завдання бюджетного менеджменту — забезпечити ефективне формування фінансових ресурсів і раціональне їх розміщення між різними рівнями влади в територіальному розрізі. Це завдання дуже важливе й нелегке. Світовий досвід нагадує, що міжнаціональні конфлікти та сепаратистські рухи, не в останню чергу, підігруються незадоволенням розподілом бюджетних ресурсів, розмовами про те, “хто кого годує”.

В ідеалі розподіл функцій між різними рівнями влади й відповідне їм фінансове забезпечення мають бути оптимальними, а витрачання коштів — максимально ефективним. Із подібними проблемами має справу бюджетний (фіскальний) федералізм. Відомий канадський учений-фінансист П. Расел визначає бюджетний федералізм як трансферт багатства від “багатих” до “бідних” територій із метою перерозподілу доходів для забезпечення порівняно прийняттого рівня суспільних послуг за більш-менш допустимих рівнів оподаткування¹². Отже, поєднуючи владні повноваження з фінансовими можливостями, бюджетний федералізм охоплює широке коло питань менеджменту взагалі й бюджетного

¹² Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science / Compiled, selected and edited by S. Badger, M. Bezyk, S. Christianson a.o.; University of Manitoba, University of Winnipeg. — Kyiv: Osnovy Publishers, 1994. — P. 164.

менеджменту зокрема — від суто політичних процедур прийняття рішень до скоординованої організації руху бюджетних потоків у масштабах держави й управління ними із допомогою сучасних технологій.

На відміну від поняття “бюджетне вирівнювання”, яке використовується у вітчизняній фінансовій літературі, дефініція “бюджетний федералізм” має незрівнянно ширший зміст, що включає політичний і національний рівень. Бюджетний федералізм сприяє консолідації регіонів із різними фінансово-економічними потенціалами в єдиний державний організм і тим самим згуртовує націю. У системі бюджетного федералізму кожен адміністративно-територіальний бюджет окрім суто фінансового набуває соціального, політичного й етнічного змісту, оскільки перетворює на співгромадян усіх, незалежно від величини фінансових внесків окремих етнічних, регіональних чи суспільних груп населення.

Отже, соціально-психологічна перевага сучасного бюджетного федералізму полягає в тому, що він, по суті, не показує й не дає можливості відчувати фінансово-економічну слабкість та певну ущербність окремих регіонів і тим самим забезпечує загальнонаціональну єдність, не протиставляючи регіони-донори регіонам-реципієнтам. Звідси головне призначення бюджетного федералізму — гармонізація співробітництва різних рівнів влади як фактора національної єдності та суспільної стабільності. Ми цілком свідомо зробили наголос на питаннях бюджетного федералізму. Вважаємо, що українські владні структури повинні звернути на них особливу увагу, враховуючи сьогоднішню ситуацію в державі.

В Україні місцеві органи влади фактично не наділені повноваженнями приймати рішення стосовно доцільності та економічної ефективності фінансування тих чи інших послуг у галузях охорони здоров'я, культури, освіти, соціального захисту тощо. Тому запровадження програмно-цільового бюджетування на місцевому рівні потребує докорінного перегляду видаткових повноважень органів місцевого самоврядування, а також удосконалення існуючої законодавчої й нормативно-правової бази з метою перегляду застарілих нормативів і можливої зміни підходів до фінансування, збільшення ресурсної частини місцевих бюджетів.

Наступним нерозв'язаним питанням залишилися паспорти бюджетних програм. Згідно з Концепцією та Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098 “Про паспорти бюджетних програм” цей документ має відображати повну інформацію про бюджетну програму та бути основою для її виконання й оцінки. Однак на практиці цей документ є просто описом програми. Він не може бути основою для її виконання, оскільки фінансування відбувається за кодами економічної класифікації в цілому за програмою, без урахування завдань чи напрямів її діяльності, що є структурними елементами програми згідно з Концепцією. Разом із тим для оцінки результативності програми потрібно оцінити рівень виконання кожного із завдань, що в ній поставлені, або напрямів діяльності, але це практично не можливо через відсутність відповідної методики. Тому оцінка програми здійснюється в цілому та здебільшого стосується лише одного фінансового аспекту — дотримання запланованих обсягів видатків. Показники виконання також не аналізуються через

відсутність методики такого аналізу й необ'єктивність даних за показниками. Таким чином, ідея із запровадженням паспорта бюджетної програми є вдалою, але нерозробленою й невтіленою в життя.

На нашу думку, паспорти бюджетних програм можуть бути трансформовані в аналог угод про бюджетні послуги, як у Великобританії¹³. Вони повинні укладатися на більш-менш тривалий період і, скажімо, щороку переглядатися на предмет корегування фінансових показників. У такому разі можливе застосування технологій бюджетування, які полягатимуть у сприянні послідовному фінансуванню програмних заходів у поєднанні з моніторингом та періодичною оцінкою ходу виконання програм. Звертаємо увагу на те, що такі аспекти бюджетування, як структура програм, програмна класифікація, форми бюджетної документації та ін., є технічними аспектами, які зазвичай потребують чимало часу для розробки, адаптації й подальшого використання. А головною системною проблемою, без розв'язання якої неможливо вирішити всі технічні питання, є відсутність в Україні взаємоузгодженої системи стратегічного планування та середньострокового бюджетування. Саме ці ключові компоненти бюджетування залишилися нерозробленими й невпровадженими в Україні, хоча передбачені Концепцією.

Зарубіжний досвід використання бюджетування як однієї з технологій управління державними фінансами свідчить про те, що воно саме по собі не може існувати без системного підходу, оскільки орієнтоване на певні результати від витрачання бюджетних коштів. Ефективного результату, у свою чергу, практично неможливо досягти виключно за рахунок застосування технологій бюджетування, оскільки це взаємопов'язаний ланцюг заходів і фінанси лише обслуговують їх здійснення. Саме тому в більшості зарубіжних країн технології бюджетування запроваджувалися або одночасно зі структурними реформами, або одразу ж після них. І передусім реформуванню підлягала вся система державного управління (в Австралії, Новій Зеландії, Великобританії¹⁴, Сполучених Штатах Америки та інших країнах) — із метою підвищення відповідальності урядових інституцій за результати своєї діяльності.

Враховуючи зарубіжний досвід, нам, у першу чергу, необхідно вдосконалити підходи до визначення стратегічних цілей, під які потім будуть розроблятися програми та застосовуватися сучасні технології бюджетування. Наприклад, програми в галузі охорони здоров'я, освіти й культури фінансуються через багатьох головних розпорядників бюджетних коштів (створену ще за радянських часів інфраструктуру). Така ситуація яскраво відображає системну проблему в галузі державних фінансів — розпорошення коштів, що ускладнює загальну координацію в певних галузях відповідними міністерствами.

¹³ Див.: HM Treasury, 1998, "Outcome Focused Management in the United Kingdom", a Comprehensive Spending Review (London).

¹⁴ Див.: Ackroyd S., Kirkpatrick I., Walker R.M. Public management reform in the UK and its consequences for professional organization: A comparative analysis. — Public administration 85 (1). — 2007. — March.

Більше того, у разі впровадження у практику роботи міністерств і відомств стратегічного планування (як це передбачається вже кілька років поспіль у бюджетних резолюціях, зокрема на 2007 рік) реалізація стратегічних цілей профільними міністерствами буде практично неможливою через підпорядкування багатьох закладів системи охорони здоров'я, освіти й культури іншим міністерствам. Тому для реалізації технологій бюджетування необхідно провести структурні реформи, зокрема в соціальній сфері. Доступність і ефективність функціонування систем охорони здоров'я, якісної освіти, налагодженого соціального захисту сприяють розвитку людського потенціалу й підвищенню рівня життя, поліпшенню демографічної ситуації в державі, що є надзвичайно актуальним для України.

Більшість зарубіжних країн впроваджували методики бюджетування в комплексі з іншими реформами протягом багатьох років. Для цього розроблялися відповідні стратегії в рамках єдиного документа (наприклад, загальнодержавна стратегія, що визначається президентом або урядом). В Україні система стратегічного планування перебуває на стадії формування, хоча трансформаційні процеси в ній тривають уже 18 років. Розбудова держави, впровадження нових інструментів ринкового регулювання соціально-економічних процесів потребують чітко визначеної та прийнятної для суспільства стратегії досягнення пріоритетних цілей державної, у тому числі фінансової, політики. Така стратегія повинна будуватися на певній економічній доктрині та обов'язково включати питання регіонального розвитку.

Від стратегічного бачення напрямів фінансово-економічної й соціальної політики залежить вироблення відповідних заходів, реалізація яких дасть змогу в кінцевому підсумку досягти стійкого економічного зростання на основі виважених, системних і послідовних кроків та ефективного використання бюджетних коштів. Відсутність документа щодо основних напрямів економічного й соціального розвитку може призвести до марного витрачання й без того обмежених бюджетних ресурсів та розбалансування фінансової й економічної систем. Усе це слід враховувати, адже на сьогоднішній день програма діяльності уряду, яка за своєю сутністю є стратегічним документом та відповідно до цілей і пріоритетів якої мали б формуватися галузеві стратегії, здійснюватися акумуляція й розподіл фінансових ресурсів, на жаль, не є довгостроковим документом.

До того ж уся система прогнозування і програмування включає велику кількість установ (відповідальних за розробку), тому досить складно забезпечити їх координацію в рамках обмеженого часу. Також у цій системі існують певні протиріччя, зокрема такі:

- розподіл коштів на виконання програм не завжди пов'язується із прогнозуванням і програмуванням, хоча це взаємозалежні процеси;
- не існує довго- або середньострокових програмних документів;
- згідно з Бюджетним кодексом “Основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період” (бюджетна резолюція) — документ, у якому повинні передбачатися параметри бюджетної політики на наступний рік. У статті 33 Бюджетного кодексу розкривається зміст згаданого документа, але при цьому

відсутня важлива інформація про наміри щодо фіскальної, цінової й соціальної політики уряду, а також важливі параметри макрофінансової бази (наприклад, очікуваний рівень надходжень, обсяг видатків відповідно до функціональної чи економічної класифікації)¹⁵;

— не існує політичного програмного документа, на основі якого має розроблятися проект бюджету. Державна програма економічного й соціального розвитку, яка містить завдання та пріоритети на наступний рік, розробляється паралельно з бюджетом, і не існує механізму для забезпечення їх цілковитої взаємної відповідності.

На особливу увагу заслуговує існуючий механізм державних цільових програм, кількість яких в Україні щороку зростає. У цілому, цільові програми є непоганим інструментом координування діяльності центральних і регіональних органів влади, відповідальних за їх виконання. Але в Україні реалізація таких програм пов'язана з низкою проблем: по-перше, оцінка фіскального впливу нових цільових програм не проводиться належним чином через недостатній рівень відповідних навичок і зацікавленості їх розробників¹⁶; по-друге, немає єдиного загальнодержавного стратегічного документа, що призвело фактично до відсутності чітко встановлених довгострокових пріоритетів державної політики, на реалізацію яких мають бути спрямовані цільові програми; по-третє, цільові програми не узгоджуються з бюджетними ресурсами; по-четверте, нерозвиненість середньострокового бюджетування не дає змоги врахувати поступову реалізацію цільових програм протягом кількох років, що в ряді випадків веде до часткового їх фінансування (а часто й цілковитої його відсутності).

Така ситуація є наслідком неефективного управління у сфері загальноекономічного планування розвитку держави в цілому й управління бюджетом зокрема, яке, власне, є одним із найдієвіших інструментів регулювання соціально-економічних процесів у країні. Затверджується багато програм, які відповідають індивідуальним або груповим інтересам, без прив'язки до загальнодержавної (національної) стратегії. Як наслідок — у державі з'являються приховані зобов'язання у формі затверджених (навіть на рівні Верховної Ради України) програм, які фінансуються недостатньо чи не фінансуються взагалі. На переконання авторів статті, складові кожної цільової програми повинні бути включені у структуру бюджетної програми й затверджені як складова бюджету. Зобов'язання щодо здійснення процедури оцінки фіскального впливу має бути закріплено в законодавчому порядку в Бюджетному кодексі або в Законі про цільові програми.

¹⁵ На сьогодні Верховною Радою затверджено Закон “Про Кабінет Міністрів України”, згідно з яким до 1 березня року, що передє плановому, урядом розробляється Бюджетна декларація. Проте основний зміст нового документа не визначено. Водночас зміни до Бюджетного кодексу України в частині основних напрямів бюджетної політики на відповідний рік (бюджетної резолюції) не внесено, що створює колізії в законодавстві.

¹⁶ *Juraj Rencko*. Modernization of the system of strategic planning and macroeconomic forecasting as a basis for effective budgeting in Ukraine: Concept. — RTI International, MBR Project, 2007. — P. 5.

Для забезпечення включення бюджетної частини цільової програми у структуру бюджетної програми потрібно внести зміни в методику бюджетування. Найпростіше включити цільові програми в бюджетну структуру як підпрограми (програми другого рівня) міжгалузевих програм. Останні використовуються, як правило, для координування зусиль декількох державних відомств, залучених до виконання конкретної програми. При цьому визначається відомство-координатор, а відповідальність за досягнення цілей програми несуть усі відомства. Потім цільова програма включається у структуру програм координатора на вищому рівні й, у вигляді підпрограми, у структуру інших залучених відомств. Отже, запровадження дворівневої структури бюджетних програм може стати вдалим виходом із ситуації, що склалася. Усі державні програми потрібно класифікувати, зважаючи на їхній вплив на фіскальну ситуацію у країні та можливості бюджету для забезпечення їх стабільного фінансування. З цією метою треба закріпити відповідальність за проведення оцінки впливу на бюджет розробника програм. Нести відповідальність за підготовку методики проведення оцінки фіскального впливу, тренінгу працівників галузевих міністерств і державних відомств із цих питань, а також надавати свої висновки має Міністерство фінансів.

Активне впровадження бюджетування сприятиме зміцненню взаємозв'язку стратегічних цілей розвитку держави й результатів діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування та інших учасників бюджетного процесу. Це потребує як запровадження нових сучасних технологій управління державними фінансами, включаючи бюджетування, так і вдосконалення самого бюджетного процесу.

Висновки

На думку авторів, головними перешкодами на шляху повноцінного запровадження технологій бюджетування в Україні є:

— відсутність загальнодержавних і регіональних стратегічних орієнтирів розвитку, а також якісного та зрозумілого стратегічного планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів. Прийняття виважених, обґрунтованих і послідовних рішень про напрями реалізації бюджетної політики (як складової загальнодержавної фінансово-економічної політики) є запорукою досягнення поставлених цілей, оскільки часта зміна державних пріоритетів свідчить про відсутність комплексного й довгострокового бачення результатів діяльності всіх учасників бюджетного процесу;

— нереформованість більшості галузей економіки, що ускладнює застосування прогресивних технологій бюджетування;

— недостатня обізнаність фахівців провідних державних установ та органів місцевого самоврядування з надбанням світової фінансової теорії і практики, української фінансової науки;

— недосконалість управління державним і місцевими бюджетами, форм та методів бюджетного менеджменту, відсутність реального планування і прогнозування

бюджету на середньо- й довгостроковий періоди на основі новітніх світових бюджетних технологій, які досить успішно застосовуються в Західній Європі.

Для повноцінного застосування програмно-цільового бюджетування в Україні потрібні системні зміни. По-перше, модернізація всієї системи стратегічного планування і програмування державної політики. Цей крок має також враховувати структурні реформи в Україні, спрямовані на підвищення ефективності функціонування галузей і підвищення якості надання державних послуг. По-друге, вдосконалення методики бюджетування (в даному випадку — програмно-цільового бюджетування на основі принципу “базового” бюджетування) з огляду на світовий досвід. Ця методика повинна бути науково обґрунтованою, максимально адаптованою до вітчизняних фінансових реалій та враховувати останні досягнення західної практики бюджетування й бюджетного федералізму. По-третє, поступове і професійне навчання сучасних методик бюджетування фахівців, що працюють у сфері державних фінансів, починаючи з рівня політиків, державних службовців, які приймають управлінські рішення, й закінчуючи фахівцями на місцях і майбутніми спеціалістами.

Для реалізації зазначеного необхідно здійснити перелічені нижче заходи.

1. Розробити чітку систему державних програмних і прогнозних документів, на основі яких формується державний та місцеві бюджети на наступний рік і середньострокову перспективу. Їх перелік має бути структурований за терміном дії (коротко-, середньо- та довгострокові), включати документи, що стосуються регіонального аспекту, й водночас відповідати принципу достатності (оптимальна кількість документів). Запровадити єдину методику середньострокового бюджетного планування на основі середньострокового прогнозування ресурсної та витратної частин бюджету, а також системи міжбюджетних трансфертів.

2. Здійснити поступові структурні зміни, передусім у соціально-культурній сфері, з метою забезпечення раціонального використання бюджетних коштів. Такі зміни мають передбачати оптимізацію бюджетних установ, запровадження нової системи договірних відносин про надання послуг за рахунок бюджетних коштів, визначення переліку бюджетних послуг за галузевим принципом та розроблення і впровадження державних стандартів надання бюджетних послуг, передачу відомчих закладів до компетенції відповідних міністерств. Ці дії повною мірою відповідають вимогам сучасних підходів до управління бюджетними ресурсами та сприятимуть проведенню профільним міністерством єдиної політики у відповідній галузі, що, у свою чергу, слугуватиме встановленню безпосередньої відповідальності за витрачені ресурси й досягнуті в галузі результати.

3. Створити систему оцінювання результативності бюджетних програм на основі безпосередніх показників їх виконання та ефективності діяльності бюджетних установ і організацій, що надають бюджетні послуги, за кінцевими результатами. Ця система має передбачати механізм удосконалення управління програмами або припинення їх реалізації. Запровадити оприлюднення міністерствами й відомствами звітів про досягнуті результати з метою підвищення

транспарентності бюджетного процесу та підзвітності органів державної влади громадянам.

4. Змінити підходи до формування й виконання бюджетних програм на рівні державного бюджету. Запровадити дворівневу структуру програм — підпрограми для комплексного охоплення проблем, що планується розв'язати, та більш гнучкого управління програмами. Обов'язковою умовою формування програм і включення їх до проекту бюджету має бути повна відповідність стратегічним цілям головного розпорядника, що забезпечить тісний взаємозв'язок очікуваних кінцевих результатів (соціальних ефектів для суспільства) й безпосередніх результатів від реалізації програми (обсягу та якості наданих бюджетних послуг).

5. Удосконалити бюджетну класифікацію в частині програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, яка може бути застосована як для державного, так і для місцевих бюджетів. Необхідно розробити ефективний механізм управління коштами в середньостроковій перспективі, а не лише протягом одного бюджетного року. Поетапно запровадити програмно-цільове бюджетування на рівні місцевих бюджетів із метою мінімізації ризиків, пов'язаних із неготовністю як місцевих, так і центральних органів виконавчої влади, до впровадження реформи.

Усі запропоновані заходи треба здійснювати поступово, з урахуванням зарубіжного досвіду реформування державного управління, важливою складовою якого є запровадження сучасних технологій бюджетування. Аналіз світового досвіду допоможе не тільки оцінити переваги та недоліки різних методів бюджетування, а й обрати та поступово впровадити оптимальний для України варіант.