

Чечуліна О.О.,

кандидат економічних наук, доцент,
заслужений економіст України,
заступник голови ГоловкиРКУ України

МОДЕРНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО БЮДЖЕТУВАННЯ

Проаналізовано дві визначальні складові модернізації державного фінансового контролю: програмно-цільовий метод бюджетування та бухгалтерський облік за методом нарахувань. На цій основі окреслено напрями розвитку державного фінансового контролю на сучасному етапі реформування економіки України.

Two key determinative components of the modernization of public financial control are analyzed: these are program and target method of budgeting and accrual basis of accounting. On this base is directions of development of public financial control at the present-day stage of reforming the economy of Ukraine are defined.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, ПЦМ бюджетування, бюджетна програма, результативні показники, моніторинг, оцінка, ефективність, бухгалтерський облік, метод нарахувань.

Однією з найважливіших складових економічної політики держави є бюджетна політика, яка за своїм призначенням має істотно впливати на визначення курсу розвитку країни, відобразити її інтереси, забезпечувати реалізацію її функцій, що потребує бюджетних коштів.

На сучасному етапі соціально-економічного розвитку України розуміння ролі бюджету в економічній системі держави має бути поглибленим, а його зв'язок зі стратегічними цілями розвитку економіки — тіснішим. Сьогодні, в період політичних дискусій та загострення соціально-економічних проблем, особливо актуальним є питання поліпшення якості надання державних послуг, що залежить як від обсягу фінансових ресурсів, котрі надходять до бюджету, так і від того, наскільки ефективно розпорядники бюджетних коштів управляють ними. Відповідно, якщо процес бюджетування орієнтований на результат, одним із основних завдань державного фінансового контролю повинна стати оцінка показників результативності, досягнутих у процесі виконання бюджетних програм. Тобто реальною перспективою розвитку державного фінансового контролю є контроль не цільового й економічного використання бюджетних коштів на утримання установи, а максимального досягнення результатів за мінімальних витрат таких коштів на виконання бюджетних програм.

Із прийняттям 1 січня 2011 р. нової редакції Бюджетного кодексу¹, що передбачає докорінні зміни в організації бюджетного процесу завдяки подальшому

¹ Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.

запровадженню програмно-цільового бюджетування, перехід від контролю доходів і видатків бюджету до контролю використання всіх державних активів і пасивів є логічним кроком його розвитку та відповідає принципам реформування державних фінансів, рекомендованим Міжнародним валютним фондом і прийнятим у 2001 р., реалізація яких розпочата в багатьох країнах. У рамках програмно-цільового методу планування з метою проведення оцінки та встановлення пріоритетів бюджетної політики важливою й необхідною є наявність механізмів обліку інформації щодо ефективності бюджетних програм.

Метою даної статті є визначення та аналіз основних складових модернізації державних фінансів (програмно-цільового методу бюджетування й бухгалтерського обліку за методом нарахування при виконанні бюджетів) та їх впливу на організацію й методологію державного фінансового контролю.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, метою програмно-цільового методу (ПЦМ) є досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу. Повнота досягнення таких результатів простежується через ряд результативних показників. Ст. 20 Бюджетного кодексу встановлено порядок застосування таких показників для оцінки ефективності бюджетної програми та їх зміст. Результативні показники включають кількісні та якісні, котрі визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми.

Тобто ефективний державний фінансовий контроль за умови впровадження програмно-цільового бюджетування — це аналіз чіткого дотримання розпорядниками бюджетних коштів вимог ПЦМ планування бюджету (кошторису) та контроль досягнення запланованих показників результативності.

За програмно-цільового підходу фінансовий контроль бюджетних видатків зміщується від контролю цільового використання коштів до контролю досягнення результативних показників соціальної й економічної ефективності. В такому разі повинне змінитися співвідношення попереднього, поточного й подальшого контролю. Пріоритет при виконанні бюджетних програм надається попередньому й подальшому внутрішньому контролю. Відповідальність за прийняття рішень і ефективність використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення делегується керівникам — розпорядникам бюджетних коштів; для цього проводиться моніторинг та аналіз ефективності витрачання таких коштів, а потім — подальший зовнішній аудит фінансів і результатів виконання бюджетних програм.

Основною ознакою ПЦМ є те, що вкладені фінансові ресурси повинні працювати на результат. Утім, для України розуміння необхідності оцінювати результативність бюджетних видатків є досить новим явищем.

У нашій країні цей метод уперше був використаний при складанні держбюджету на 2002 р., оскільки положення ст. 2, 10, 30, 38 і 87 Бюджетного кодексу

в редакції від 21.06.2001² визначали можливість застосування ПЦМ лише в бюджетному процесі.

Ширше мета й основні принципи застосування ПЦМ були визначені Концепцією застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі (*дали* — Концепція), схваленою розпорядженням Кабміну³. Можна сказати, що цим розпорядженням узаконено запровадження ПЦМ в Україні, оскільки саме Концепцією вперше встановлено його мету й елементи.

Вимоги і принципи застосування бюджетних програм як основного елементу ПЦМ визначені Бюджетним кодексом України, Концепцією, наказами Мінфіну⁴.

Метою застосування ПЦМ, згідно з Концепцією, є “встановлення безпосереднього зв’язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання”, що фактично визначає сутність цього методу, тобто орієнтацію на кінцевий результат здійснюваних бюджетних витрат і планування витрат під реалізацію поставлених цілей.

Отже, під ПЦМ розуміють систему управління бюджетними коштами, спрямовану на поєднання соціально-економічних пріоритетів із заходами бюджетної політики в поточному, плановому й наступних за ним бюджетних періодах, шляхом структурування фінансових ресурсів навколо бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат. Процес починається із зосередження уваги на результатах, що їх необхідно досягти в державному секторі, а вже потім ставиться питання про те, які ресурси слід використати для їх досягнення.

Раніше при використанні постатейного (традиційного) методу формування бюджету акцент робився саме на ресурсах, а результатам від їх використання уваги не приділялося. Метою цього методу було збереження мережі закладів, їх організаційної структури та забезпечення діяльності. Наголошувалося на затратах і адміністративних потребах, котрі визначалися з використанням норм, зокрема на виплату заробітної плати, оплату комунальних послуг, послуг зв’язку, на придбання матеріалів тощо. Таким чином, здійснюючи бюджетування за постатейним методом, неможливо визначити доцільність видатків, результативність розподілу ресурсів, якість наданих послуг та користь, отриману державою.

Характеристику відмінностей між постатейним і програмно-цільовим методами формування бюджету подано в таблиці.

² Бюджетний кодекс України: Закон України від 21.06.2001 № 2542-III: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>.

³ Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538-р: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=538-2002-%F0>.

⁴ Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі: Наказ Міністерства фінансів України від 14.12.2001 № 574: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1241-10>; Про паспорти бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0049-09>; Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11: [Електр. ресурс]. — http://licbiz.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=55&Itemid=120.

Таблиця. Характеристика відмінностей ПЦМ і постатейного методу формування бюджету

Постатейний метод	Програмно-цільовий метод
Планування бюджету здійснюється на короткострокову перспективу — на 1 рік	Планування бюджету здійснюється на середньострокову перспективу, тобто на 3—5 років
Обґрунтування бюджету проводиться на основі "історичних даних", без оцінки доцільності видатків та якості бюджетних послуг	Обґрунтування видатків проводиться "від майбутнього", на основі визначення цілей їх здійснення та показників соціальної, економічної ефективності й результативності
Бюджет складається в розрізі функцій та кодів економічної класифікації видатків бюджетних послуг	Бюджет складається в розрізі бюджетних програм та кодів економічної класифікації
Бюджет спрямований лише на утримання бюджетних установ, їх мережі	Бюджет спрямований на якомога ефективніше здійснення бюджетних видатків
Відповідальність за результати діяльності бюджетних установ та якість послуг, що надаються, відсутня	Керівники установ і організацій персонально відповідають за досягнення результатів бюджетних програм

В умовах постатейного методу формування бюджету контролювалося переважно цільове використання бюджетних коштів на утримання установ, а не досягнення відповідних результатів. Результати перевірок органів Держфінінспекції України показують, що нецільове використання бюджетних коштів зустрічається дуже рідко (якщо не вважати таким здійснення видатків із порушенням вимог економічної класифікації — неправильне застосування кодів економічної класифікації видатків). Водночас на ефективність витрачання бюджетних коштів, досягнення мети увага майже не зверталась ані розпорядниками бюджетних коштів, ані ревізорами. Тобто при використанні постатейного методу формування бюджету мало кого цікавить, чи досягнута мета, на яку виділялися бюджетні кошти. Що стосується проведення державного аудиту представниками Рахункової палати та/або Держфінінспекції України, то їхні висновки робляться на підставі методик, затверджених цими установами.

Аналіз європейського законодавства й відповідної практики дає підстави стверджувати, що ПЦМ у бюджетному процесі передбачає:

1) зміщення акценту з потреби в коштах, необхідних для виконання державою своїх функцій, на результати, що очікуються від використання цих коштів, тобто на забезпечення ефективності їх використання;

2) раціональне управління, спрямоване на розв'язання соціально-економічних проблем, шляхом визначення мети, якої необхідно досягти в результаті використання бюджетних коштів;

3) зміну характеру обговорення бюджетної політики: наголос переноситься з контролю виконання зобов'язань за окремими статтями видатків на забезпечення ефективності використання бюджетних коштів при досягненні результативних показників у цілому по бюджетній програмі;

4) забезпечення за результатами виконання бюджету проведення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей та

виконання завдань, а також аналізу причин неефективного виконання бюджетних програм;

5) у аналітичному плані ПЦМ вводить у бюджетний процес елементи аналізу порівняння витрат і досягнутих результатів.

При цьому перевагами ПЦМ є його нерозривний зв'язок зі стратегією розвитку (економіки, галузі тощо) та зосередження на пріоритетних напрямках при розподілі фінансових ресурсів для досягнення цілей.

Повне впровадження ПЦМ позитивно вплине на реалізацію бюджетної політики відповідного рівня, адже фінансове планування на довгострокову перспективу допомагає органам влади визначати соціальні цілі і пріоритети чіткіше й послідовніше, а бюджетні програми на середньо- й довгострокову перспективу та показники їх виконання дають змогу встановити відповідність діяльності влади визначеній бюджетній політиці.

Слід зазначити, що Бюджетним кодексом у новій редакції зроблено значні кроки на шляху до реалізації вказаних цілей. Зокрема, визначено основи системи середньострокового стратегічного планування в бюджетному процесі на рівні як бюджету, так і головних розпорядників бюджетних коштів, а саме:

1) процедуру складання проекту Державного бюджету України на відповідний рік на показниках прогнозу держбюджету;

2) порядок складання прогнозу держбюджету на наступні за плановим два бюджетних періоди, зокрема коригування його показників залежно від показників затвердженого закону про Державний бюджет України на плановий період;

3) порядок складання плану діяльності розпорядників бюджетних коштів на наступні за плановим два бюджетних періоди.

Разом із тим треба зауважити, що на сьогодні одним із основних серед прогнозно-програмних документів залишається Закон України “Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України”, прийнятий ще в 2000 р.⁵ Він передбачає складання Прогнозу економічного й соціального розвитку України на середньостроковий період (п'ять років). Окрім того, в розпорядженні КМУ від 04.10.2006 № 504-р⁶ вказано на необхідність розробки прогнозно-програмних документів на довго- (понад п'ять років) і середньостроковий періоди (до п'яти років).

З урахуванням зазначеного норми нового Бюджетного кодексу є лише ланкою на шляху переходу України до довгострокового бюджетного планування та формування середньострокового бюджету. Для досягнення цієї мети потрібно розробити новий закон про державне прогнозування і стратегічне планування в

⁵ Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України: Закон України від 23.03.2000 № 1602-III: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1602-14>.

⁶ Про вдосконалення системи прогнозних і програмних документів з питань соціально-економічного розвитку України: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 04.10.2006 № 504-р: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=504-2006-%F0>.

Україні, який має визначити нові засади формування цілісної системи документів державного прогнозування та стратегічного планування розвитку країни, окремих галузей економіки (сфер діяльності) й адміністративно-територіальних одиниць як складової частини загальної системи державного регулювання розвитку України.

До позитивних сторін нової редакції Бюджетного кодексу варто віднести й детальне визначення порядку застосування ПЦМ як на державному, так і на місцевому рівнях (ст. 20). На сьогодні вже проходить експеримент щодо застосування ПЦМ складання й виконання місцевих бюджетів у Автономній Республіці Крим, Житомирській, Луганській і Львівській областях відповідно до нормативних актів уряду і Міністерства фінансів⁷.

До особливих складових ПЦМ у бюджетному процесі належать бюджетні програми, їх відповідальні виконавці, паспорти й результативні показники.

Бюджетна програма є основним елементом ПЦМ та, згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу, сукупністю заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань і очікуваного результату, визначення й реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Розробляє бюджетну програму головний розпорядник бюджетних коштів під час складання проекту бюджету на наступний бюджетний період і проекту прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетних роки та в установленому порядку погоджує з Мінфіном. Ця норма має забезпечити здійснення розпорядником бюджетних коштів аналізу потреби в затвердженні відповідної бюджетної програми з урахуванням пріоритетів розвитку держави та недопущення випадків затвердження бюджетних програм, реалізація котрих на практиці не здійснюватиметься (не фінансуватиметься) та/або не відповідатиме державним потребам.

Аналіз динаміки кількості бюджетних програм, затверджених законами про Державний бюджет України на 2009–2011 рр., свідчить, що істотна її оптимізація відбудеться лише з прийняттям закону “Про Державний бюджет України на 2012 рік”⁸, яким передбачене значне зменшення числа бюджетних програм — до 580-ти.

За даними контрольних заходів за попередні бюджетні періоди, дублювання мети, завдань і законодавчих підстав окремих бюджетних програм свідчить про наявні можливості скорочення їх кількості. Так, у 2009 р. бюджетні призначення були затверджені за 813-ма бюджетними програмами, в 2010-му — за 857-ма, а в 2011-му — за 932-ма. При цьому фактично взагалі не виконувалися в 2009 р.

⁷ Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 308-р: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=308-2007-%F0>; Про деякі питання проведення експерименту із запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2010 № 679: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0573-10>.

⁸ Проект Закону про Державний бюджет України на 2012 рік від 15.09.2011, реєстраційний № 9000: [Електр. ресурс]. — http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=41157.

29 бюджетних програм (3,0 % загальної кількості затверджених), а в 2010-му — 19 (2,6 % затверджених бюджетних програм, виконання яких передбачалося по загальному фонду). Крім того, багато державних цільових програм за порядком розробки й виконання потребують приведення у відповідність із нормативно затвердженими вимогами⁹.

У ході аудиту встановлено: до узагальненої інформації про проведену державними замовниками роботу з перегляду державних цільових програм та приведення їх у відповідність із вимогами Закону України “Про державні цільові програми”¹⁰ за I півріччя 2008 р. Мінекономіки включено 161 державну цільову програму, що не відповідає вимогам вказаного закону й Порядку розроблення та виконання державних цільових програм. Державним замовникам надано відповідні висновки щодо приведення у відповідність із вимогами чинного законодавства закріплених за ними державних цільових програм. Передусім це стосується того, що останні не містять переліку конкретних заходів і завдань, обґрунтованих обсягів фінансування в розрізі виконавців та за роками виконання, оцінки очікуваних результатів виконання.

Результати аудиту показали таке:

— щодо 30 % (62 од.) діючих державних цільових програм державні замовники не погоджуються з висновками Міністерства економіки та не працюють над приведенням відповідних програм у відповідність із вимогами Закону “Про державні цільові програми” та постанови КМУ “Про затвердження Порядку розроблення та виконання державних цільових програм”;

— щодо 44 % (92 од.) діючих державних цільових програм державними замовниками проводиться певна робота з приведення їх у відповідність із вимогами чинного законодавства. З них щодо 58-ми програм як орієнтовний термін завершення роботи з приведення у відповідність із вимогами чинного законодавства визначено 2008 р., щодо 2-ох — 2009 і 2010 рр., а щодо 30-ти — термін завершення роботи державними замовниками не визначений взагалі.

Відповідно до Концепції та ст. 21 нової редакції Бюджетного кодексу України, бюджетна програма формується з метою досягнення цілей, установлених планом діяльності органу виконавчої влади, котрий складається відповідно до прогнозних і програмних документів економічного й соціального розвитку, державних цільових програм із визначенням очікуваних результатів діяльності на плановий і наступні за плановим два бюджетних періоди.

З урахуванням зазначеного інструктивними листами стосовно заповнення форм бюджетного запиту до проекту держбюджету на плановий рік Міністерством

⁹ Про затвердження Порядку розроблення та виконання державних цільових програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 31.01.2007 № 106: [Електр. ресурс]. — http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=227158878&cat_id=227124430&ctime=1248679125123.

¹⁰ Про державні цільові програми: Закон України від 18.03.2004 № 1621-IV: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1621-15>.

фінансів задекларовано оновлену організацію бюджетного процесу, яка має ґрунтуватися на широко застосовуваній у світі моделі “бюджетування, орієнтованого на результати в рамках середньострокового фінансового планування”. Таку інструкцію Мінфін щорічно доводить до відома головних розпорядників бюджетних коштів, яка є інструктивним матеріалом із додатками з цього питання.

Слід зазначити, що п. 3 загальної форми бюджетного запиту містить інформацію про стратегічні цілі головного розпорядника бюджетних коштів, визначені планами його діяльності на середньострокову перспективу, та взаємозв'язок даних цілей із бюджетними/галузевими програмами (проектами), що ним виконуються. При визначенні стратегічних цілей кожний головний розпорядник повинен виходити зі стратегічних цілей і пріоритетів соціально-економічного розвитку країни, регіону та окремих галузей економіки, соціальної сфери, окреслених стратегічними й програмними документами. Так, необхідно врахувати положення декларації цілей та завдань бюджету на відповідний рік (бюджетної декларації), програми діяльності Кабінету Міністрів України, проекту державної програми економічного та соціального розвитку України та проекту прогнозу економічного та соціального розвитку України на середньо- й короткостроковий періоди. При цьому стратегічні цілі головного розпорядника мають бути оптимально визначені з огляду на можливі ризики виконання завдань соціально-економічного розвитку, не бути занадто віддаленими в часі та залежними від інших причин, не пов'язаних із завданнями головного розпорядника¹¹.

При здійсненні видатків за бюджетними програмами відповідальність за виконання поставлених програмою цілей, завдань, а також показників результативності програм повинна покладатися на визначеного в установленому порядку відповідального виконавця, для того щоб у разі невідповідного виконання програми можна було проаналізувати кількісні та якісні фактори, які призвели до відхилення від запланованих показників результативності, тобто з'ясувати, чому це сталося, та вжити відповідних заходів.

Правовий статус *відповідальних виконавців* та особливості їх участі в бюджетному процесі визначають нова редакція Бюджетного кодексу (ст. 20, ч. 4), Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі (р. 2, п. 2) та Інструкція про статус відповідальних виконавців бюджетних програм. Згідно з цими нормативними документами, відповідальним виконавцем може бути головний розпорядник бюджетних коштів та/або розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, котрий виконує бюджетні програми в системі головного розпорядника. Відповідальний виконавець бюджетних програм визначається головним розпорядником бюджетних коштів за погодженням із Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом).

¹¹ Управління державним бюджетом України: Підруч. / Кол. авт. за заг. ред. М.Я. Азарова. — К.: Зовн. торгівля, 2010. — С. 281—283.

У процесі виконання бюджетних програм відповідальний виконавець забезпечує цільове й ефективне використання бюджетних коштів протягом усього терміну реалізації відповідних бюджетних програм у межах визначених бюджетних призначень.

Основним документом, що фіксує мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, інші характеристики бюджетної програми та забезпечує можливість подальшого моніторингу, оцінки реалізації й контролю ефективності виконання бюджетної програми та цільового використання бюджетних коштів, є *паспорт бюджетної програми*.

Слід зазначити, що норми Бюджетного кодексу України в редакції від 08.07.2010 прямо не визначають правила застосування паспортів бюджетних програм. У цьому акті є лише відповідні статті, які перенесено із законів про Державний бюджет України минулих років, тим самим нормам, що стосуються паспортів бюджетних програм, у новому Бюджетному кодексі надано “особливий статус”.

Кодекс містить тільки такі норми, що стосуються паспортів бюджетних програм:

— паспорти бюджетних програм та звіти про їх виконання складаються за формою й у порядку, встановленими Міністерством фінансів України;

— бюджетні запити складаються з урахуванням звітів про виконання паспортів бюджетних програм;

— на основі звітів про виконання паспортів бюджетних програм складаються документи, на підставі аналізу яких бюджетний запит включається до проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік;

— при реєстрації й обліку бюджетних зобов’язань проводиться перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів паспорту бюджетної програми;

— платежі на доручення розпорядників бюджетних коштів Державна казначейська служба України здійснює лише за наявності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми;

— на підставі паспорта бюджетної програми, звіту про його виконання та інших документів оцінюється ефективність бюджетної програми.

За підсумками аудиту встановлено невідповідність напрямів використання коштів і, відповідно, результативних показників, визначених бюджетним запитом і паспортом бюджетної програми, у кожній другій бюджетній програмі. Незважаючи на те, що з 29 січня 2009 р. набули чинності зміни¹², згідно з якими головні розпорядники й Міністерство фінансів забезпечують відповідність змісту паспортів бюджетних програм закону про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період, бюджетному розпису, порядкам використання бюджетних коштів та Правилам складання паспортів бюджетних програм, інформація, наведена в бюджетному запиті, використовується головними розпорядниками

¹² Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098 “Про паспорти бюджетних програм”: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2008 № 1549: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0049-09>.

бюджетних коштів лише під час формування паспорта бюджетної програми. Аналіз результатів аудиту за цей період показав, що одна зі стадій бюджетного процесу — складання проекту бюджету — не є вирішальною в частині визначення пріоритетності напрямів вкладення державних ресурсів, що також нівелює сутність застосування ПЦМ у бюджетному процесі. Тим самим фактично пере-креслюються такі принципи бюджетного процесу, як обґрунтованість і відповідальність.

Зміна напрямів використання коштів при виконанні бюджетних програм порівняно з плановими та протягом бюджетного року свідчить про те, що головні розпорядники бюджетних коштів не завжди спроможні на стадії планування чітко окреслити напрями діяльності в рамках цієї бюджетної програми. Це, у свою чергу, ускладнює визначення й відстеження напрямів витрачання бюджетних коштів, а отже й виконання контрольних функцій, та практично унеможливує здійснення належної оцінки ефективності й результативності використання бюджетних коштів.

Для забезпечення оцінки ефективності бюджетної програми головний розпорядник бюджетних коштів забезпечує складання переліку результативних показників щодо кожної бюджетної програми відповідно до наказів Мінфіну¹³.

Результативні показники, відповідно до Концепції та вказаних наказів, поділяються на показники затрат, продукту, ефективності та якості. Вимоги до визначення результативних показників бюджетної програми показано на рисунку.

Аналіз результативних показників є основою оцінки ефективності бюджетних програм. Оцінка здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу шляхом моніторингу, аналізу та контролю цільового й ефективного використання бюджетних коштів. Організаційно-методологічні засади такої оцінки визначені наказом Мінфіну¹⁴, згідно з яким основними завданнями оцінки ефективності бюджетних програм є:

- визначення рівня ефективності й результативності бюджетної програми шляхом установлення взаємозв'язку досягнутих результатів і використаного обсягу бюджетних коштів;
- визначення ступеня досягнення запланованої мети, виконання завдань бюджетної програми шляхом аналізу виконання результативних показників;
- виявлення чинників, що перешкоджають виконанню бюджетних програм та досягненню запланованих результативних показників бюджетної програми;

¹³ Про результативні показники бюджетної програми: Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1353-10&p=1321376245142547>; Про затвердження Примірною переліку результативних показників бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 15: [Електр. ресурс]. — http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=282924&cat_id=50097.

¹⁴ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 № 608: [Електр. ресурс]. — http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3fart_id=293133&cat_id=285157.

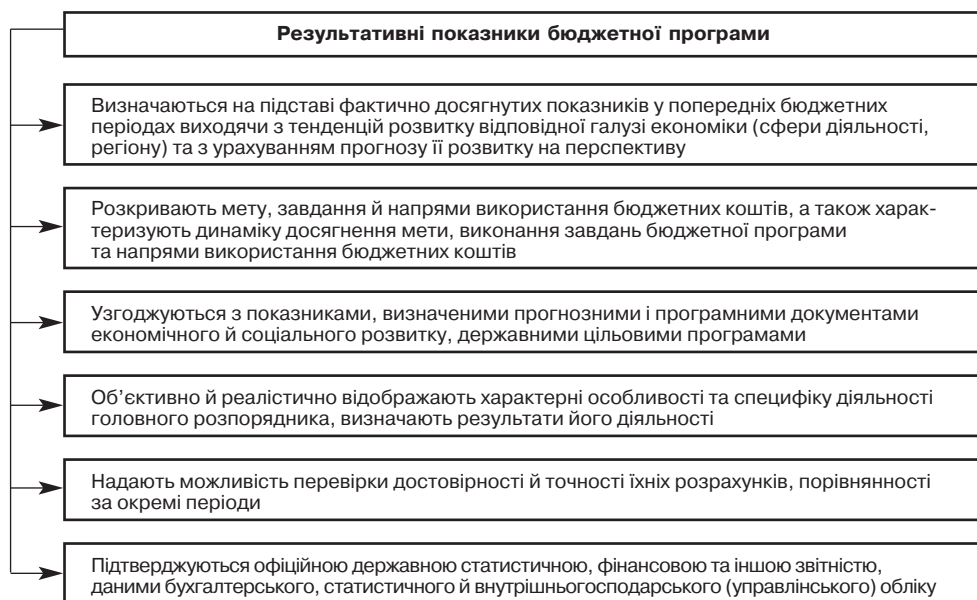


Рис. Вимоги до визначення результативних показників бюджетної програми

- розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів;
- прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Разом із тим при визначенні результативних показників за окремими бюджетними програмами застосовуються результативні показники не за всіма чотирма їх групами, що надалі ускладнює здійснення належної оцінки виконання бюджетних програм. За результатами перевірок виявлено факти відсутності жодного з результативних показників виконання бюджетної програми, а в деяких випадках — відмінності між результативними показниками в бюджетних запитах окремих бюджетних програм і тими, що зазначені в паспортах цих програм. Це може призводити до неналежного планування бюджетних видатків та вказує на необхідність удосконалення оцінки результативності виконання бюджетних програм.

Усупереч нормам Бюджетного кодексу України, котрі не містять поняття “загальнодержавні видатки”, діюча бюджетна класифікація включає відомчу класифікацію, що визначає головних розпорядників за загальнодержавними видатками. Як наслідок, у 2007—2011 рр. законами про Державний бюджет України затверджувалися загальнодержавні видатки головним розпорядником бюджетних коштів за відповідними бюджетними програмами. Так, лише в 2007—2008 рр. такі видатки затверджувалися 15-ти головним розпорядникам бюджетних коштів за 64-ма й 61-єю бюджетними програмами відповідно.

Аналіз результативних показників бюджетних програм засвідчив, що головні розпорядники бюджетних коштів формально ставляться до визначення таких показників як у бюджетних запитах, так і в паспортах бюджетних програм; окремі результативні показники не відображають мети й завдань бюджетної програми, не відповідають функціям і завданням головного розпорядника. Відсутність обґрунтованих результативних показників не дає змоги належним чином оцінити виконання бюджетних програм.

З огляду на зазначене існує потреба в подальшому методологічному вдосконаленні питання визначення результативних показників за відповідними ознаками, які характеризують певну діяльність, галузь, що поліпшить роботу головних розпорядників бюджетних коштів при формуванні бюджетних запитів, складанні паспортів бюджетних програм, а також сприятиме підвищенню дієвості внутрішнього контролю стану виконання бюджетних програм, у т. ч. їх оцінки.

Згідно з Правилами складання паспортів бюджетних програм¹⁵, такі паспорти затверджуються спільним наказом головного розпорядника та Міністерства фінансів у трьох примірниках протягом 45-ти днів від дня набрання чинності законом про державний бюджет України на відповідний бюджетний період. А ст. 44 Бюджетного кодексу України визначено, що розпис затверджується в місячний термін від дня прийняття закону про держбюджет. Враховуючи аналіз динаміки затвердження розпису державного бюджету, датою його затвердження є кінець січня поточного року, що фактично ускладнює забезпечення дотримання головними розпорядниками й Мінфіном норм щодо ухвалення паспортів бюджетних програм у місячний термін після набрання чинності законом про Державний бюджет України.

Аналіз і оцінка бюджетної програми повинні давати вичерпну інформацію про результати й наслідки здійснюваної політики. Звіти про виконання паспортів бюджетних програм, подані відповідно до п. 2.2 вищезгаданого наказу, разом зі статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю за відповідний бюджетний період є підставою для визначення фактичних результативних показників та аналізу ефективності виконання кожної бюджетної програми, що підлягають врахуванню при прийнятті рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту державного бюджету на наступні бюджетні періоди.

Оцінка виконання бюджетної програми полягає в проведенні аналізу її виконання на підставі планових і фактично досягнутих результативних показників, а також витрат у розрізі напрямів використання коштів та, за потреби, вжиття окремих заходів за такими напрямками: відповідність поставлених завдань меті; ступінь досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми; відповідність фактичних результативних показників запланованому рівню витрат на досягнення цих показників; відхилення показників результативності за певний період від планових

¹⁵ У редакції, чинній із січня 2008 р. (див.: Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098 “Про паспорти бюджетних програм”: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2008 № 1549: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0049-09>).

та обґрунтування причин такого відхилення; відповідність отриманих результатів інтересам державних замовників та результативних показників — поставленим завданням. У разі виявлення істотних відмінностей (як позитивних, так і негативних) між плановими й фактичними показниками за кожним напрямом проводиться аналіз факторів, що спричинили ці розбіжності. При цьому виділяються внутрішні фактори, на які головний розпорядник міг впливати, й зовнішні фактори, на котрі він не міг впливати, включаючи форс-мажорні обставини. До речі, порівняння можливе не лише з плановими, а й із відповідними показниками попередніх періодів, подібними програмами в інших головних розпорядників, установленими стандартами й нормами.

Аналіз, проведений у минулі бюджетні роки, свідчить, що протягом 2007—2008 рр. у Міністерстві фінансів створено механізм оцінки результативності виконання головними розпорядниками бюджетних програм, який, однак, не знайшов належного застосування ні на стадії планування бюджетних програм, ні їх виконання.

За результатами аналізу виконання головними розпорядниками коштів держбюджету бюджетних програм у 2007 р. виявлено, що основними недоліками й упущеннями в їх діяльності при виконанні Закону України “Про Державний бюджет України на 2007 рік”, зокрема, були:

- несвоєчасне затвердження нормативно-правових актів, котрі регулюють процес виконання державного бюджету, що негативно вплинуло на реалізацію заходів за бюджетними програмами;

- визначення й реалізація заходів бюджетної програми у відриві від пріоритетів, завдань певної галузі або сфери діяльності; результативні показники не відображали мети й завдань бюджетної програми, не відповідали функціям і завданням головного розпорядника бюджетних коштів;

- не проводилися постійний моніторинг, аналіз і контроль виконання бюджетних програм, у т. ч. розпорядниками нижчого рівня (одержувачами), щодо досягнення конкретного результату, що призвело до невиконання запланованих результативних показників, визначених паспортом бюджетної програми.

Зазначені недоліки виконання бюджетних програм констатуються й за результатами моніторингу, здійсненого в 2008 р.

Окрім того, в періоді, що перевірявся, спостерігалася стійка тенденція несвоєчасного й неповного виконання головними розпорядниками запланованих результативних показників бюджетних програм. Це було спричинене системними прорахунками головних розпорядників в управлінні бюджетними коштами, зокрема невиконанням умов застосування ПЦМ та відсутністю з боку головних розпорядників бюджетних коштів належного контролю й постійного моніторингу за виконанням бюджетних програм. Отже, фінансова політика головних розпорядників бюджетних коштів і Міністерства фінансів була неефективною. Результати моніторингу й аналізу виконання бюджетних програм, проведених Мінфіном, не стали інструментом підвищення ефективності бюджетних витрат та якості управління бюджетною програмою.

Разом із прямими перевагами ПЦМ складання бюджету повинен забезпечувати підвищення відповідальності керівництва бюджетного сектору за наслідки своєї роботи — завдяки формуванню належної системи звітування й оцінки їх роботи, підвищенню прозорості ухвалення рішень у державному секторі.

Водночас для розвитку ПЦМ в Україні необхідно вдосконалити законодавство в цій сфері. Підтвердженням зазначеного завдання в частині забезпечення розвитку середньострокового бюджетного планування та ПЦМ бюджетування є те, що застосування сучасних форм і методів управління бюджетними коштами визначене Декларацією цілей та завдань бюджету на 2011 рік.

Одним із напрямів реалізації заходів щодо запровадження ПЦМ є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в секторі державного управління. Тому масштабні реформи бюджетного процесу й управління, що здійснюються в багатьох країнах світу, підвищили вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності як інформаційної бази для проведення моніторингу, аналізу, оцінки бюджетних програм.

Саме в контексті розвитку й удосконалення ПЦМ бюджетування та бухгалтерського обліку в секторі державного управління має одночасно здійснюватися розбудова й удосконалення державного фінансового контролю. Лише такий підхід забезпечить гармонійний розвиток бюджетної політики держави, ефективне використання її бюджетних ресурсів та досягнення поставленої мети.

Зосередження управління більшою мірою на результатах, ніж на ресурсах, потребує відображення в бухгалтерському обліку споживання ресурсів у формі витрат замість руху готівки у формі платежів. Однак запровадження в системі державного управління бухгалтерського обліку за методом нарахувань, який уже довгий час застосовується в приватному секторі, передбачає прийняття цілого ряду серйозних рішень, у т. ч. адаптацію міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі до українських реалій¹⁶.

Разом із тим бухгалтерський облік у державному секторі, що будується на тих же принципах, котрі застосовуються в приватних компаніях, дасть змогу державі скористатися досягнутими результатами досліджень і розробок у цій галузі, а також технічною реалізацією у відповідних автоматизованих системах, розроблених для приватного сектору.

За традицією державні інституції різних країн зазвичай застосовували касовий метод ведення бухгалтерського обліку при виконанні бюджетів. Цей метод передбачає реєстрацію операцій за доходами, видатками та фінансуванням різниці між доходами й видатками в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів та відображення всіх операцій із виконання бюджету на час їх реєстрації в обліку. Всі доходи й витрати записуються в тому бюджетному періоді, в якому вони були здійснені. Це означає, що доходи реєструються в бухгалтерському обліку при зарахуванні податків, зборів та інших доходів бюджету на

¹⁶ На це націлена, зокрема, Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34.

єдиний казначейський рахунок, тобто на рахунки, відкриті для обліку коштів бюджету в органах Державної казначейської служби України (ДКСУ). Видатки державного бюджету відображаються при здійсненні оплати рахунків розпорядників і одержувачів коштів держбюджету з рахунків, відкритих на їхнє ім'я також у органах ДКСУ. При оплаті рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів органи ДКСУ виконують функцію попереднього й поточного контролю. Не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду ДКСУ, відповідно до положень ст. 57 Бюджетного кодексу України, закриває всі рахунки, відкриті в поточному бюджетному періоді.

Перевага касового методу полягає в його порівняній простоті, оскільки сумніви з приводу моменту надходження або виплати грошових коштів виникають рідко. Водночас бухгалтерський облік за касовим методом не дає повної картини господарської діяльності установи та стану виконання бюджету в цілому. В першу чергу це стосується зобов'язань установи, що виникають при її розрахунках за роботи, товари, послуги.

У сучасних умовах розвитку державних фінансів, обмеженості фінансових ресурсів при прийнятті управлінських рішень надзвичайно важливо володіти інформацією щодо боргів бюджетів (зовнішніх і внутрішніх) як на стадії їх планування, так і виконання. Саме тому в багатьох країнах світу, в їхніх державних інституціях, спостерігається інтерес до впровадження методу нарахувань у секторі державного управління, що означає надання переваги реєстрації економічної події в той момент, коли вона фактично відбулася.

Відмінності бухгалтерського обліку за касовим методом та за методом нарахувань добре видно на прикладі придбання основних фондів, таких як комп'ютерне обладнання чи автомобіль, термін служби котрих перевищує один рік. У обліку за касовим методом уся сума витрат на придбання відображається як видатки в момент здійснення платежу. Втім, активи можуть використовуватися протягом декількох років, що дає змогу розподілити суму витрат на термін їх служби під час щорічного списання зносу. Таким чином, бухгалтерський облік за методом нарахувань дає більш достовірну інформацію про діяльність бюджетної установи та/або стан виконання бюджету й тим самим більше відповідає основним принципам, на яких ґрунтуються бухгалтерський облік і звітність (повне висвітлення інформації про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій і подій, обачність). При цьому облік за методом нарахувань не скасовує реєстрацію руху готівки: всі платежі по надходженнях і витратах обліковуються в системі бухгалтерського обліку, просто ця інформація не є головною для складання звітності.

Отже, модернізація системи бухгалтерського обліку в секторі державного управління потребує запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в цьому секторі, єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, гармонізованого з бюджетною класифікацією, методу нарахування про виконання бюджетів. Це дасть змогу формувати в режимі реального часу інформацію не тільки про фінансовий, а й про майновий стан держави на основі даних

єдиного інтегрованого програмного забезпечення, а також, і це найголовніше, ефективно управляти фінансами для досягнення результативності надання бюджетних послуг та задоволення користувачів їх якістю.

Реалізація завдань у галузі бухгалтерського обліку здійснюватиметься задля отримання якісної фінансової інформації, основу якої становить бухгалтерський облік. У зв'язку з цим потреба у прозорій і достовірній інформації, придатній для аналізу діяльності держави, та порівняння її з показниками фінансового стану інших держав стала передумовою перегляду системи бухгалтерського обліку в секторі державного управління та адаптації економічної інформації до міжнародних вимог і стандартів.

Згідно з чинним законодавством, бухгалтерський облік виконання державного й місцевих бюджетів здійснюють органи ДКСУ касовим методом із застосуванням елементів методу нарахування (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів), а кошторисів бюджетних установ — розпорядники бюджетних коштів за методом нарахування.

Державні цільові фонди, з точки зору державного регулювання, перебувають у окремому законодавчому полі. Діяльність кожного фонду регулюється окремим законом, що не дає змоги організувати бухгалтерський облік і звітність належним чином. Наслідком цього є відсутність єдиного принципу відображення в бухгалтерському обліку операцій, котрі проводяться в секторі державного управління, а також неможливість одержувати повну, достовірну й прозору інформацію про фінансовий стан країни, прогнозувати вплив здійснюваних операцій на фінансову стійкість суб'єктів державного управління, що значно ускладнює проведення ефективного державного фінансового контролю.

До того ж консолідація звітності про виконання бюджетів здійснюється паралельними потоками, а саме через вертикаль установ галузевих міністерств і відомств та окремо через систему органів ДКСУ, що призводить до додаткових витрат бюджетних коштів на обробку звітності та, головне, на отримання недостовірної інформації.

Для запровадження єдиних вимог до фінансової звітності в секторі державного управління потрібно створити уніфіковану організаційну й інформаційну облікову систему, дієвість і ефективність якої забезпечуватиметься шляхом розширення повноважень і підвищення відповідальності керівників за стан ведення бухгалтерського обліку та ефективність використання бюджетних коштів.

Удосконалення бухгалтерського обліку в секторі державного управління має бути гармонізоване зі статистикою державних фінансів та створенням системи національних рахунків України. Це надасть можливість:

- отримувати реальну інформацію про грошові ресурси;
- ефективно управляти наявними ресурсами та оперативно задовольняти першочергові й інші потреби розпорядників бюджетних коштів згідно із законом про Державний бюджет України на поточний рік;
- забезпечити прозорість та контроль цільового спрямування бюджетних коштів;

— своєчасно перераховувати належні кошти всім рівням бюджетів для подальшого їх спрямування на виконання соціальних програм органів місцевого самоврядування.

Отже, в умовах модернізації державних фінансів реформа державного фінансового контролю повинна стати значимою складовою в комплексі вищезазначених заходів із запровадження бюджетування, орієнтованого на результат. І ключову роль у розвитку ефективної системи державного фінансового контролю відіграватиме Міністерство фінансів України, яке створюватиме й забезпечуватиме реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також гармонізацію функцій бюджетування з контрольними функціями.