

УДК 336.144

Євтушенко М. С.

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ПЛАНУВАННЯ ВИДАТКІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ: ЗАРУБІЖНИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД

Досліджено сучасні засади побудови бюджетних систем на місцевому рівні в розвинутих країнах, які можна охарактеризувати узагальнюючим поняттям “нове суспільне управління видатками”. Розглянуто сутність його принципів та основні завдання, проведено оцінювання важливості реалізації цих завдань для України, виявлено необхідність визначення пріоритетів під час планування видатків на реалізацію місцевих бюджетних програм. Проаналізовано особливості планування місцевих видатків у країнах – членах ОЕСР, розглянуто підходи до визначення ролі місцевих бюджетів, їхньої фінансової бази обліку та планування видатків, бюджетних принципів. Окреслено проблеми, пов’язані з побудовою дієвої системи моніторингу та використанням індикаторів ефективності витрачання публічних коштів. Наголошено на важливості підвищення ролі нефінансових показників під час моніторингу та оцінювання результативності. Розкрито чинники успіху при розробленні індикаторів результативності, доведено необхідність їх поділу на показники мікро- та макrorівнів. Проведено критичний аналіз запровадження програмно-цільового методу на рівні місцевих бюджетів в Україні. Розглянуто системи моніторингу результативних показників Великої Британії, Колумбії, Чилі й Фінляндії та основні фактори їх успіху. Здійснено порівняння зарубіжних підходів до планування видатків місцевих бюджетів з українським, охарактеризовано вітчизняний досвід планування суспільних видатків. Надано пропозиції щодо часткового переходу на програмно-цільовий метод на рівні місцевих бюджетів України, а також використання показників результативності при розрахунку обсягів субвенцій із державного бюджету місцевим бюджетам.

Ключові слова: місцеві бюджети, суспільне управління видатками, суспільна послуга, програмно-цільовий метод, індикатори результативності.

Літ. 24.

Євтушенко М. С.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ПЛАНИРОВАНИЮ РАСХОДОВ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ: ЗАРУБЕЖНЫЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ

Исследованы современные основы построения бюджетных систем на местном уровне в развитых странах, которые можно охарактеризовать обобщающим понятием “новое общественное управление расходами”. Рассмотрены сущность его принципов и основные задачи, проведена оценка важности реализации этих задач для Украины, выявлена необходимость определения приоритетов при планировании расходов на реализацию местных программ. Проанализированы особенности планирования местных расходов в странах – членах ОЭСР, рассмотрены подходы к определению роли местных бюджетов, их финансовой базы учета и планирования расходов, бюджетных принципов. Обозначены проблемы, связанные с построением действенной системы мониторинга и использованием индикаторов эффективности траты публичных средств. Сделан акцент на важности роли нефинансовых

© Євтушенко М. С., 2016

показателей при мониторинге и оценке результативности. Раскрыты факторы успеха при разработке индикаторов результативности, доказана необходимость их разделения на показатели микро- и макроуровней. Проведен критический анализ внедрения программно-целевого метода на уровне местных бюджетов в Украине. Рассмотрены системы мониторинга результативных показателей Великобритании, Колумбии, Чили и Финляндии и основные факторы их успеха. Осуществлено сравнение зарубежных подходов к планированию расходов местных бюджетов с украинским, охарактеризован отечественный опыт планирования общественных расходов. Даны предложения по частичному переходу на программно-целевой метод на уровне местных бюджетов Украины, а также использованию показателей результативности при расчете объемов субвенций из государственного бюджета местным бюджетам.

Ключевые слова: местные бюджеты, общественное управление расходами, общественная услуга, программно-целевой метод, индикаторы результативности.

Mykhailo Yevtushenko

METHODOLOGICAL APPROACHES TO LOCAL EXPENDITURE BUDGET PLANNING: INTERNATIONAL AND DOMESTIC PRACTICES

This article explores the contemporary foundation of budgeting at the local level in developed countries. This foundation can be described by the summarizing concept of a "new public expenditure management." The essence of its principles and main tasks are discussed, the importance of accomplishing these tasks for Ukraine is assessed, and the need for determining priorities in planning expenditures for implementing local budget programs is identified. The article analyzes distinctive features of local expenditure planning in OECD countries, considers approaches used to determine the role of local budgets, their financial basis of accounting and expenditure planning, budgetary principles. Emphasis is placed on the importance of increasing the role of nonfinancial indicators in performance monitoring and evaluation. The author specifies success factors in developing performance indicators and proves the need for dividing them into micro- and macro level indicators. A critical analysis of the implementation of results-based budgeting at the local level in Ukraine is provided. Performance indicator monitoring systems of the UK, Colombia, Chile and Finland are considered and their main success factors are outlined. The article compares and contrasts international approaches to local budget planning with the Ukrainian approach, describes domestic practices of public expenditure planning. The article also contains proposals for the partial transition to results-based budgeting at the local level in Ukraine and for the use of performance indicators in calculating the amounts of subventions from the central state budget to local budgets.

Key words: local budgets, public expenditure management, public service, results-based budgeting (results-oriented budgeting, performance-based budgeting), performance indicators.

JEL classification: H60, H61, H72.

Більшість країн – членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) за останні 20 років реформували системи обліку та планування видатків органів місцевого самоврядування відповідно до принципів "нового суспільного управління" – підходу, вперше сформульованого в праці Д. Озборна та Т. Геблера "Перебудова державного управління". Виокремимо такі основні його принципи: дерегуляція, стимулююче управління, децентра-

лізація, орієнтація на ринок, зміна культури управління, орієнтація на громадян, стратегічні здібності пристосовуватися до зміни середовища, політична відповідальність, підзвітність і прозорість, акцентування уваги на результатах діяльності, що сприяє конкуренції як усередині державного управління, так і ззовні.

Причинами проведення реформ країнами – членами ОЕСР є: зміни концептуальних підходів до місцевого самоврядування й у культурному мисленні громадян, бюджетні та економічні обмеження, вимога надання якісніших суспільних послуг, підвищення ефективності використання бюджетних коштів (громадяни сподіваються на більший обсяг послуг за ті самі кошти), вимога стосовно посилення підзвітності та прозорості, зміни в інструментах та теоріях менеджменту в бізнес-секторі, інновації в технологіях надання суспільних послуг, внутрішній та зовнішній тиск із боку урядових установ та міжнародних організацій [1].

Усі ці виклики актуальні й для нашої країни, тому вивчення зарубіжного досвіду планування видатків місцевих бюджетів, зокрема європейського, вкрай важливе у контексті проведення бюджетної реформи та децентралізації державних фінансів.

Застосування ринкових принципів до сфери суспільного управління було закладено ще класиками економічної теорії. Подальший внесок у розвиток теорії суспільного управління зробили Дж. Б'юкенен [2], П. Самюельсон [3], Ч. Тібу [4], В. Оутс [5]. Проблему покращання надання суспільних послуг, що фінансуються саме за рахунок бюджетів місцевого рівня, досліджували українські вчені В. М. Булавинець [6], А. Є. Буряченко [7], Є. Ю. Кузькін [8; 9], Г. Б. Маркович [10], В. М. Опарін [11], К. М. Роменська [12], О. В. Шишко [13; 14], І. Ф. Щербина [15] та ін. Проте питання планування видатків місцевих бюджетів залишається актуальним з огляду на реалізацію положень адміністративно-територіальної та бюджетної реформ, що пов'язано зі зростанням кількості учасників бюджетного процесу та необхідністю повноцінного використання потенціалу галузевих субвенцій місцевим бюджетам.

Представники класичної теорії суспільного управління та суспільного вибору розглядають переважно “раціональні” суб'єкти управління, дії яких спрямовані на досягнення максимальних результатів при наданні послуг споживачам. Натомість насправді бюрократизація прийняття управлінських рішень, нормативно-правова зарегульованість процесів надання послуг, починаючи з етапу планування, не завжди забезпечує високі результати та ефективність.

Тому мета статті – дослідження методологічних та нормативних підходів до планування видатків місцевих бюджетів у розвинутих країнах, а також критерії оцінювання ефективності використання суспільних коштів для надання послуг із позиції принципів “нового суспільного управління”. Завданням статті є дослідження підходів до оцінки ролі місцевих бюджетів, основних принципів їх формування, фінансової бази обліку та планування, її зв'язку з нефінансовими показниками оцінки ефективності використання бюджетних коштів, а також порівняння зазначених практик із застосовуваними в Україні.

Принципи “нового суспільного управління” у контексті планування видатків місцевих бюджетів полягають у переході від складання “бюджетів утримання” до “суспільного управління видатками” (public expenditure management), основні завдання якого пов’язані з досягненням трьох головних цілей:

- дотримання загальної фінансової дисципліни (aggregate fiscal discipline), згідно з принципом збалансованості, закріпленим у ст. 7 Бюджетного кодексу України, за яким загальний обсяг видатків бюджету має відповідати наявному обсягу доходів;
- ефективний розподіл ресурсів (allocative efficiency), за якого гранична вигода від витрачених суспільних коштів буде максимальною. Цей принцип можна сформулювати також як “витрачати суспільні кошти на те, що потрібно”. Але визначення “потрібних” напрямів полягає у виконанні двох завдань: виявленні пріоритетів (preference revelation) та обрахуванні вартості (cost revelation) певного заходу або програми;
- забезпечення операційної ефективності (operational efficiency), тобто досягнення відповідного співвідношення ціни та якості послуг, котрі надаються у межах затверджених та розподілених обсягів фінансових ресурсів. Успішній реалізації такої мети перешкоджають дві значні проблеми: монополія державних органів чи органів місцевого самоврядування у наданні окремих послуг та рівень ефективності роботи персоналу, що працює в бюджетній сфері, а також суперечності у відносинах керівників і виконавців (проблема “принципал – агент”) [16].

Для України реалізація першої цілі – бездефіцитності бюджету – більше ускладнена для державного бюджету, ніж для місцевих. Останніми забезпечується принцип збалансованості, а недостатність доходів зазвичай покривається трансфертами з державного бюджету, а не запозиченнями, при цьому формально місцевий бюджет залишається збалансованим. Досягнення третьої цілі також швидше стосується загальнонаціональної політики у сфері державної служби при прийнятті нормативних документів щодо посадових окладів працівників бюджетних установ та відповідальності за неефективне виконання покладених обов’язків, насамперед керівників державних і комунальних закладів.

Реалізація другої цілі – ефективного розподілу ресурсів – є вирішальною для органів місцевого самоврядування при плануванні видатків. Саме визначення оптимального співвідношення пріоритетності заходів та їхньої вартості становить істотну проблему при плануванні. Виконання певної місцевої програми може бути порівняно дешевим для місцевого бюджету, але якщо пріоритет цієї програми для громади практично нульовий, то виділення коштів на її фінансування неефективне. Так само реалізація програми з першочерговою пріоритетністю може бути неможливою через високу вартість, оскільки спроба реалізувати її за недостатнього обсягу ресурсів призведе до порушення принципу збалансованості.

Виявлення пріоритетів місцевих програм – дуже складне завдання, оскільки пов’язане з уподобаннями громади. Пріоритети населення можуть не збігатися із загальнодержавними та нормативно визначеними. У такому разі

дотримання певних правил та інструкцій не забезпечує позитивного результату й суперечить основному принципу суспільного управління видатками – орієнтації на споживача. На практиці будь-які механізми оцінювання пріоритетів окремих видатків залишаються недосконалими.

Оцінювання загальної вартості тієї чи іншої програми також ускладнене, позаяк серед галузевих управлінь органів місцевого самоврядування поширена практика приховування або замовчування довгострокової вартості реалізації певної програми. Затвердження місцевою радою певної програми та початкове виділення коштів на неї полегшує подальші запити на додаткове її фінансування, внаслідок чого кінцева вартість фінансування програми істотно перевищує початковий бюджетний запит.

Середньострокове планування лише частково розв'язує зазначену проблему, оскільки навіть за наявності планових сум видатків за програмою на декілька років все одно постають питання достовірної оцінки майбутніх витрат галузевим управлінням та повноти інформації, наданої ним фінансовому органу, який включатиме програму до проекту бюджету.

Цікавий поділ видатків у цьому аспекті властивий бюджетній системі Індії, де в 1951 р. запроваджено систему п'ятирічних планів. Видатки бюджету поділяються на планові та непланові. Всі видатки за програмами, виконуваними в межах чинного п'ятирічного плану, є плановими. Видатки, здійснювані на виконання поточних обов'язкових функцій уряду (заробітна плата державним службовцям, витрати на поліцію, оборону, міжурядові трансферти тощо), вважаються неплановими [17]. Водночас у звіті урядової комісії Індії з питань ефективного управління суспільними видатками визнається неефективність такого поділу, оскільки немає чіткого зв'язку між неплановими видатками й отриманими результатами. Зазначена комісія надала рекомендацію щодо його скасування [18].

На підставі аналізу практики ведення обліку місцевих видатків та планування бюджетів, проведеного Керівним комітетом з питань місцевої та регіональної демократії ОЕСР, можна виокремити особливості планування місцевих видатків у країнах – членах ОЕСР.

Бюджет як інструмент управління і контролю є найважливішим документом для місцевого самоврядування в інформаційних системах Албанії, Данії, Іспанії, Італії, Люксембургу, Молдови, Нідерландів, Німеччини, Норвегії, Португалії, Словенії, Угорщини та Чеської Республіки. Бюджет є інструментом управління і контролю.

В органах місцевого самоврядування усіх країн, окрім Чеської Республіки, бюджет використовується для авторизації видатків. Зазвичай процес являє собою встановлення відповідності між ресурсами та економічними видатками, і тільки Великобританія, Нідерланди та Чеська Республіка вирізняються в цьому плані.

Бюджет також потрібний для визначення співвідношення між ресурсами та цілями й заходами. Більшість країн розподіляє видатки за заходами, хоча переважно бюджетування, орієнтоване на результат, не застосовується. Лише в Албанії, Італії, Нідерландах, Словаччині, Словенії та Угорщині бюджет ви-

користується з метою встановлення відповідності ресурсів та результатів, яких прагне досягти місцева влада.

Країни – члени ОЕСР застосовують певною мірою схожий набір бюджетних принципів, зокрема щорічності, єдності, універсальності, цільового використання, збалансованості, повноти, обмеження бюджетних призначень та ін.

У більшості країн-респондентів розрізняють видатки обов'язкові (встановлені законом, що не можуть бути зменшені, наприклад, заробітна плата чи обслуговування боргу) та дискреційні, або необов'язкові (котрі можна зменшувати, наприклад, видатки на гранти асоціаціям). У Фінляндії та Хорватії немає диференціації на обов'язкові й необов'язкові видатки [1].

Бюджетним кодексом України також закріплено перелік захищених статей, обсяг яких не може бути зменшено під час скорочення загального обсягу видатків. Проте на практиці постає суперечність між визначенням цього поняття в нормативних документах та використанням його у бюджетному процесі. Відбувається підміна поняття “захищені видатки” на “першочергові видатки”, оскільки зусилля органів місцевого самоврядування спрямовані на пріоритетне проведення захищених статей видатків. Незахищені статті видатків зазвичай не фінансуються та не проводяться Державною казначейською службою України (ДКСУ) в разі непроведення захищених статей видатків або наявності кредиторської заборгованості за ними (заробітна плата, енергоносії тощо).

Але це зовсім не означає, що незахищені статті видатків є необов'язковими або непершочерговими. Скажімо, закупівля пального для шкільного автобуса, який підвозить дітей до школи у сусідньому селі, є більш першочерговою статтею видатків, ніж заробітна плата вчителя зазначеної школи. Такий самий приклад можна навести й стосовно швидкої медичної допомоги.

Проведення незахищених статей видатків також затримується ДКСУ через відсутність дозволу на проведення незахищених статей.

Позаяк усі видатки, затвержені у рішенні сесії відповідної ради про місцевий бюджет та заплановані у помісячному розписі, є обов'язковими для виконання, при їх плануванні доцільно відокремити поняття “першочергові” видатки від “захищених”, а функція визначення першочерговості проведення має належати фінансовим органам (котрі керуються рішенням про місцевий бюджет), а не ДКСУ.

Однак під час здійснення секвестру видатків державного та місцевих бюджетів у 2014 р., а також виконанні державного бюджету у 2015 р. видатки на заробітну плату також були скорочені, хоч і належали до захищених статей. Отже, визначення поняття захищених статей видатків умовне та не відповідає його застосуванню на практиці.

Наступним напрямом аналізу є фінансова база обліку й планування видатків місцевих бюджетів. Базис планування та моніторингу місцевих бюджетів являє собою сукупність принципів бухгалтерського обліку, покладених в основу інформаційної системи органів місцевого самоврядування.

Виокремлюють чотири основні методи: касовий, модифікований касовий (включає також платежі та надходження у найближчий період), нарахувань та модифікований метод нарахувань.

Більшість країн – членів ОЕСР використовує метод нарахувань при складанні фінансової та бухгалтерської звітності і касовий метод при складанні бюджетної звітності. В Україні також застосовується зазначений підхід.

Методом нарахувань послуговуються при складанні бюджетної (а не лише фінансової) звітності у Великобританії, Нідерландах, Фінляндії та Швеції через те, що він полегшує публічне звітування за використані кошти, відображає реальну вартість, краще висвітлює досягнуті результати та демонструє отримані продукти, є ефективнішим підґрунтям при ухваленні рішень. Цей метод складніший у застосуванні, але забезпечує вірогідніші результати у поєднанні з бюджетуванням, орієнтованим на результат.

Досвід усіх країн підтверджує, що бюджет встановлює обмеження видатків на рік для кожного їхнього класу (за винятком Швеції, де обмеження не поширюються на всі класи видатків). Таким чином, бюджет є лімітуючим, на відміну від індикативного бюджету бізнес-сектору. У більшості країн бюджет завжди збалансований. Наприклад, у регіонах Бельгії принцип збалансованості означає, що бюджет не може бути затверджений із дефіцитом та мати уявного балансу. У Фінляндії вимога щодо балансування доходів і видатків у щорічному плані не висувається.

У кількох країнах у бюджет інтегрується кошторисна оцінка вартості. В Італії її частково передбачено в розділі, що стосується поточних видатків. Наприклад, амортизація включається у вигляді рекомендації і не є обов'язковою для всіх органів місцевої влади. Навіть більше, у розділі, присвяченому зазначеним видаткам, міститься положення щодо прострочених боргів та непередбачуваних видатків.

Цілі та завдання інтегровані в бюджети Албанії, Італії, Нідерландів, Німеччини, Норвегії, Угорщини, Словаччини, Словенії та Швеції. Окремі країни включають до бюджету нефінансові показники результативності, які можуть бути використані для оцінки досягнень місцевого самоврядування та рівня виконання завдань. Бюджет містить виконавчий план, де вказані цілі, котрі мають бути досягнуті кожним управлінням.

За законодавством сімох країн, у бюджеті увага акцентується на результатах (Албанія, Греція, Італія, Нідерланди, Російська Федерація, Словенія та Угорщина). Це типовіше для англосаксонських, ніж континентальних країн, де цільове використання коштів відповідно до економічної класифікації не досить суттєве, а бюджет застосовується для підвищення ефективності діяльності місцевих установ. У Швеції та Великобританії схожий підхід, але вони не використовують інформації щодо показників результативності [1].

Проте поширена тенденція до підвищення ролі нефінансових показників, важливих для забезпечення підзвітності та прозорості. На сьогодні є чимало напрацювань із вивчення особливостей запровадження бюджетування, орієнтованого на результат (*performance budgeting*), але в науковій літературі недостатньо посилянь на практичні аспекти запровадження індикаторів ефективності.

М. Фернандо Кастро виокремлює такі чинники успіху при розробленні індикаторів:

- використання оцінок як додаткового інструменту для розширення інформаційної бази за відсутності досконалої системи показників. Окремі виміри результативності встановити вкрай складно, і, крім того, на остаточні результати можуть впливати контекстні фактори;
- чітке визначення із самого початку, як і для чого державні службовці планують застосовувати показники – на мікрорівні етапу впровадження або для цілей централізованого бюджетування на макрорівні;
- уникнення складної системи результатів. У певних країнах фактором успіху стало прийняття простого, але ретельного підходу до розроблення критеріїв і систем моніторингу;
- застосування засобів формального контролю якості показників (процеси технічної розробки та перегляду, відкритий доступ до бази показників і джерел інформації, періодичні зовнішні перевірки) [19].

Особливої уваги потребує зазначений принцип поділу індикаторів результативності на показники вищого (макро) та нижчого (мікро) рівня. Перші дають змогу оцінити зовнішній вплив від запровадження всіх програм і передусім становлять інтерес для посадовців вищого рівня при плануванні та визначенні стратегічних цілей. Саме ці показники найважливіші для жителів держави загалом чи окремої громади. Водночас індикатори нижчого рівня охоплюють показники продукту, витрат і заходів, які мають значення для управлінців галузевого спрямування (наприклад, головних розпорядників бюджетних коштів чи підрозділів фінансових органів).

Обидві групи показників життєво важливі для вимірювання ефективності суспільних видатків. Водночас потрібно встановлювати взаємозв'язки чи кореляцію між показниками нижчого рівня, безпосередньо залежними від обсягів видатків місцевих бюджетів, та макроіндикаторами, які мають з ними лише опосередкований зв'язок та є також результатом різноманітних зовнішніх чинників.

У Великобританії цілі й результати обох рівнів інтегруються за допомогою Угоди про надання державних послуг (Public Service Agreements System) – системи, вперше запровадженої у 1998 р. (далі – УНДП). Це чіткі угоди, цілі та індикатори, узгоджені міністерством фінансів та індивідуальними департаментами, котрі забезпечують комплексний механізм надання державних послуг. Основними елементами УНДП є:

- мета високого рівня, яку уряд намагається досягти до певного періоду часу у сфері державних послуг, а також перелік міністрів і вищих посадовців, відповідальних за її реалізацію;
- сукупність конкретніших цілей, які сприятимуть досягненню мети;
- комплекс обмежених у часі та орієнтованих на конкретні результати завдань;
- технічна записка з викладенням порядку вимірювання результатів за кожним завданням або показником, моніторингу та звітності.

Перелік цілей вищого рівня постійно зменшувався: з 250 у 1998 р., 160 у 2000 р., 110 у 2004 р. до близько 30 цілей у 2007 р., що оцінювалися 180 по-

казниками результативності. До таких цілей, зокрема, належали: збільшення продуктивності економіки; підвищення до 2020 р. рівня вмінь і навичок населення; забезпечення контрольованої міграції; розвиток науки й інновацій; створення надійної та ефективної транспортної системи [20].

На рівні державного бюджету програмно-цільовий метод (ПЦМ) бюджетування запроваджено з 2002 р. після прийняття Бюджетного кодексу України. Проте щодо місцевих бюджетів запровадження ПЦМ досі перебуває у стадії експерименту, започаткованого у 2009 р. як спільний проект Міністерства фінансів України та Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень. Прикінцевими положеннями останньої редакції Кодексу встановлено, що цей метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів, які мають взаємовідносини з державним бюджетом, застосовується, починаючи зі складання їхніх проектів на 2017 р. [21].

Міністерством фінансів України затверджено дев'ять основних галузевих наказів, котрими визначено примірні переліки результативних показників бюджетних програм, кожна з яких відповідає чинній тимчасовій класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів. Проблема застосовуваного підходу до запровадження ПЦМ в Україні полягає у зміщенні акцентів з ефективного управління на виконання певного комплексу бюрократичних процедур, пов'язаних із затвердженням паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання.

Наприклад, тільки обласний бюджет Запорізької обл. налічує понад 50 бюджетних програм, за якими необхідно затвердити паспорт. За рік у середньому до бюджету вноситься близько п'яти змін, через що протягом двох тижнів мають бути затверджені зміни до чинних паспортів програм. Кожен паспорт, навіть за наявності одного завдання, повинен містити від 5 до 20 показників.

Програма “Багатопрофільна стаціонарна медична допомога населенню” (КТКВК 80101), скажімо, включає 19 примірних індикаторів, із них 6 показників затрат (кількість установ, штатних одиниць, ліжок тощо), 5 показників продукту (кількість ліжко-днів, відвідувань, пролікованих хворих та ін.), 4 показники ефективності (завантаженість ліжкового фонду, середня тривалість лікування) та 4 показники якості (рівень виявлення захворювань, зниження захворюваності, зменшення показника летальності) [22]. Програма “Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами” (КТКВК 70201) охоплює 11 показників, з яких 8 показників витрат (заклади, класи, штатні одиниці), по одному – показників продукту, ефективності та якості. При цьому показник якості – “кількість днів відвідування” – зовсім не відображає результативності діяльності школи [23].

Такий самий підхід було використано при розробленні примірних переліків результативних показників за іншими галузями соціально-культурної сфери. Найбільша кількість запропонованих критеріїв – показники витрат і продукту, котрі в будь-якому разі обраховуються установами та головними розпорядниками коштів (ГРК) під час складання бюджетних запитів, розподілу бюджетних асигнувань і складання кошторисів. Тобто акцент робиться на показниках утримання бюджетних установ, а не на результативності їхньої

діяльності. У наведеному прикладі показники якості за лікарнями певною мірою можна вважати індикаторами результативності, але проблемою є те, що обрахування цих індикаторів закінчується на рівні ГРК.

Припустимо, що ГРК за цією програмою – департамент охорони здоров'я облдержадміністрації, тоді в паспорті бюджетної програми обчислюватимуться цільові показники результативності для всіх його підвідомчих установ – а це лише установи, фінансовані з обласного бюджету. Існує питання, яке жодним чином не вирішують використовувані підходи до запровадження ПЦМ на рівні місцевих бюджетів, а саме зведення зазначених паспортів хоча б на рівні області. На державному рівні визначення ефективності галузі ще більше ускладнюється. В ідеалі зведені показники результативності місцевих програм (як фактичні, так і планові) повинні становити інформаційну базу галузевих міністерств для оцінювання ефективності реалізації їхньої політики. Підсумком такого оцінювання мають бути адекватні управлінські рішення щодо виявлених негативних тенденцій.

Отже, при запровадженні ПЦМ на рівні місцевих бюджетів найбільша увага приділяється мікропоказникам, цікавим лише для управлінців нижчого рівня, а стосовно показників вищого рівня навіть немає механізму обчислення та зведення.

Підходи до моніторингу індикаторів результативності мають особливості. У більшості бюджетних систем здійснюються збирання та зведення даних для завдань бюджетування. Показники результативності (особливо макропоказники) відрізняються від фінансових показників, і їх варто ретельніше перевіряти та аналізувати. Такі показники зазвичай збирають органи статистики, відокремлені від бюджетного процесу. Роль інтегратора фінансових та показників результативності слід узяти на себе фінансовим органам, котрі відповідають за підготовку бюджету. На нашу думку, недоцільно створювати окремі відділи внутрішнього аудиту, незалежні від бюджетного процесу.

На жаль, відомо мало прикладів ефективних систем моніторингу індикаторів результативності. Успішними в цьому плані є система Великобританії (згадана Угода про надання державних послуг), а також Інформаційна система моніторингу урядових цілей Колумбії. Вони вирізняються тим, що замість складних і технологічно вартісних інформаційних систем під час аналізу індикаторів використовують нерегламентовані підходи та методи, основані на принципах “здорового глузду”. Відповідальні виконавці самі обирають методи реалізації цілей без регламентації значної кількості індикаторів, відкидаючи нерелевантні показники та очищуючи потужний потік інформації.

Також як приклад можна навести Фінляндію та Чилі. У Фінляндії було розроблено Відкриту систему звітування (Netra reporting system), що з 2004 р. функціонує як відкритий інтернет-застосунок, де поєднано фінансові показники з показниками результативності. Система “Netra” використовується державними органами різних рівнів для прийняття рішень та публічного контролю громадянами через систему звітів встановленої форми щодо витраток і наданих послуг. У Чилі також застосовується інтернет-програма для передачі показників результативності від галузевих міністерств та агенцій до

бюджетного підрозділу міністерства фінансів, хоча вона закрита для зовнішніх користувачів [19].

Стисло розглянувши особливості бюджетування та планування видатків зарубіжних країн і сучасні тенденції та підходи до їх реформування, можна зробити певні висновки для України в контексті організації планування видатків місцевих бюджетів.

Загалом підходи, використовувані в нашій країні у бюджетному процесі як на державному, так і на місцевому рівні, за роки незалежності дуже наблизилися до підходів, запроваджених у розвинутих державах. Визначення ролі бюджету, його функції, принципи бюджетної системи відповідають міжнародним практикам.

Недоліком є те, що всі спроби реформування бюджетної системи накладаються на стару систему “бюджетів утримання”, котра нівелює ці намагання. На місцевому рівні, особливо рівні районів та сіл, ця проблема ще відчутніша через неефективну застарілу кадрову систему.

Розвинуті країни протягом останніх десятиліть докладають зусиль щодо трансформування бюджетних систем у напрямі “суспільного управління видатками” – гнучкої системи, котра ґрунтується насамперед на ефективному використанні бюджетних коштів та максимальному задоволенні потреб громади.

З огляду на це, місцевим органам самоврядування потрібно, по-перше, впроваджувати адекватні системи оцінювання уподобань громадян щодо першорядних завдань із розвитку території, які, у свою чергу, мають бути узгодженими зі стратегічними пріоритетами держави.

По-друге, варто вдосконалити порядок оцінювання вартості реалізації певних програм і заходів, а також систему обміну інформацією між галузевими управліннями та фінансовими органами з метою реальної оцінки можливостей бюджету.

По-третє, для повноцінного переходу на бюджетування, орієнтоване на результат, слід інтегрувати у фінансову систему нефінансові показники та дієві підходи до їх моніторингу. Процес моніторингу критеріїв результативності має бути частиною бюджетної системи, а не просто її надбудою.

Систему цілей та індикаторів її досягнення доцільно зробити багаторівневою з поділом на макро- та мікропоказники. Стратегічні цілі держави, реалізація яких залежить від діяльності місцевих органів самоврядування, так само повинні мати адекватні механізми вимірювання. З огляду на те, що експеримент із запровадження програмно-цільового методу планування та виконання місцевих бюджетів у загальнодержавному масштабі проводився з 2012 р. і досі не представлено дієвих результатів та оцінки його впровадження, необхідно переглянути механізми стимулювання місцевих органів влади до використання ПЦМ при плануванні та виконанні бюджетів.

Оскільки місцеві бюджети значно залежать від державних субвенцій на освіту й охорону здоров'я, механізм цільового трансфертного фінансування з умовою досягнення результатів може стати в цьому досить дієвим стимулом. А. Шах наводить приклад для галузі освіти: “умовою для продовження фінансування є підвищення рівня знань учнів або принаймні досягнення базо-

вих результатів за стандартизованими тестами, збільшення відсотка успішних випускників та зменшення відсотка відрахованих учнів” [24].

Вимірювання нефінансових показників ефективності можна проводити у різноманітні способи, наприклад, за допомогою анкетування учнів чи їхніх батьків.

Проблемою залишається те, що навіть у результаті нормативного запровадження ПЦМ на рівні місцевих бюджетів із 2017 р. збережеться підхід “бюджетного утримання” комунальних установ. У цьому контексті доцільно часткового запровадити бюджетування, орієнтоване на результат. З огляду на практику Індії пропонується поділити місцевий бюджет на дві частини: бюджет утримання та стратегічний. Принципи фінансування видатків за бюджетом утримання залишаться незмінними та відповідатимуть теперішній практиці. Видатки за стратегічним бюджетом здійснюватимуться на виконання певної цілі з обов’язковим вимірюванням показників результативності як нижчого, так і вищого рівнів. Усі ці питання потребують подальших досліджень.

Список використаних джерел

1. Accounting Rules and Practice at Local Level: Summary of Survey Results / F. Khrouz, I. Brusca / Council of Europe. – Strasbourg, 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://secure2.gov.mt/localgovernment/file.aspx?f=5692>.
2. *Buchanan J. M.* Fiscal Equalization Revisited / M. James Buchanan // Conference Paper / Conference co-sponsored by the Atlantic Institute for Market Studies, the Montreal Economic Institute and the Frontier Centre for Public Policy. – Montreal, 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aims.ca/wp-content/uploads/2016/03/fiscal.pdf>.
3. *Samuelson P. A.* The Pure Theory of Public Expenditure / P. A. Samuelson // The Review of Economics and Statistics, 1954. – Vol. 36, № 4. – P. 387–389.
4. *Tiebout Ch.* A Pure Theory of Local Expenditures / Ch. Tiebout // Journal of Political Economy. – 1956. – Vol. 64, № 5. – P. 416–424.
5. *Oates W. E.* Fiscal Federalism: An Overview / W. E. Oates // Public Finances With Several Levels of Government / ed. by R. Prud’homme; proceedings of the 46th Congress of the International Institute of Public Finance. – Brussels, 1990. – P. 1–18.
6. *Булавинець В. М.* Удосконалення методики планування й прогнозування видатків місцевих бюджетів соціального призначення / В. М. Булавинець // Вісник ТНЕУ. – 2014. – № 2. – С. 64–80.
7. *Буряченко А. Є.* Функціональна децентралізація та вдосконалення системи бюджетних відносин / А. Є. Буряченко // Фінанси України. – 2014. – № 2. – С. 19–29.
8. *Кузькін Є. Ю.* Розширення повноважень місцевого самоврядування в сучасних умовах: основні напрями та подолання перешкод / Є. Ю. Кузькін, О. В. Шишко // Фінанси України. – 2015. – № 11. – С. 43–55.
9. *Кузькін Є. Ю.* Зарубіжний досвід фіскальної децентралізації: проблеми та шляхи їх розв’язання / Є. Ю. Кузькін, Я. В. Котляревський, О. В. Шишко // Фінанси України. – 2015. – № 12. – С. 63–72.
10. *Маркович Г. Б.* Пріоритетні напрями вдосконалення методологічних засад щодо запровадження програмно-цільового методу на місцевому рівні / Г. Б. Маркович // Фінанси України. – 2012. – № 9. – С. 52.

11. *Опарін В. М.* Домінанти та пріоритети фінансового вирівнювання в Україні / В. М. Опарін // *Фінанси України*. – 2015. – № 6. – С. 29–43.
12. *Роменська К. М.* Посилення результативності використання коштів місцевих бюджетів України у забезпеченні соціально- економічного розвитку регіонів / К. М. Роменська // *Вісник ДДФА. Економічні науки*. – 2014. – № 2. – С. 97–103. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vddfae_2014_2_14.
13. *Шишко О. В.* Напрями розвитку системи міжбюджетних відносин України в середньостроковій перспективі / О. В. Шишко // *Фінанси України*. – 2011. – № 7. – С. 51–61.
14. *Шишко О. В.* Теоретичні аспекти формування фінансової автономії місцевого самоврядування в сучасних умовах / О. В. Шишко // *Наукові праці НДФІ*. – 2015. – Вип. 2. – С. 70–83.
15. *Щербина І. Ф.* Планування місцевих бюджетів на основі програмно-цільового методу: навч. посіб. / [під заг. ред. І. Ф. Щербини]; ІБСЕД, Проект “Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження”. – К.: Нора-Друк, 2012. – 100 с.
16. *Campos J. E.* What is public expenditure management (PEM)? / J. E. Campos // *Asian Development Bank Quarterly Publication*. – 2001. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.worldbank.org/publicsector/LearningProgram/anticorrupt/GovernanceBrief-Issue.pdf> – Title from screen.
17. *Singh J.* Plan and Non-Plan Expenditure of Indian Government / J. Singh [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economicdiscussion.net/government/plan-and-non-plan-expenditure-of-indian-government-micro-economics/767>.
18. Report of the High Level Expert Committee on Efficient Management of Public Expenditure / Government of India Planning Commission. – New Delhi, 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://planningcommission.nic.in/reports/genrep/rep_hle.pdf.
19. *Castro M. F.* Defining and Using Performance Indicators and Targets in Government M&E Systems / M. F. Castro // *The Nuts and Bolts of M&E Systems / The World Bank*. – 2011. – № 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://siteresources.worldbank.org/INTPOVERTY/Resources/335642-1276521901256/ME12_v2.pdf.
20. *Micheli P.* Performance Measurement in the Public Sector in England: Searching for the Golden Thread / P. Micheli, A. Neely // *Public Administration Review*. – 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/PAR%20-%20UK%20Public%20Svc%20Agreements%20\(2010\).pdf](http://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/PAR%20-%20UK%20Public%20Svc%20Agreements%20(2010).pdf).
21. Бюджетний кодекс України: закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
22. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Охорона здоров’я”: наказ Міністерства фінансів України та Міністерства охорони здоров’я України від 26.05.2010 № 283/437.
23. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Освіта”: наказ Міністерства фінансів України та Міністерства освіти і науки України від 01.06.2010 № 298/519.
24. *Shah A.* Grant Financing of Metropolitan Areas: A Review of Principles and Worldwide Practices / A. Shah // *World Bank*. – Washington, DC, 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/17124>.

References

1. Khrouz, F., Brusca, I. (2007). *Accounting Rules and Practice at Local Level: Summary of Survey Results*. Strasbourg. Retrieved from <https://secure2.gov.mt/localgovernment/file.aspx?f=5692>.

2. Buchanan, J. M. (2002). Fiscal Equalization Revisited. *Conference Paper*. Montreal. Retrieved from <http://www.aims.ca/wp-content/uploads/2016/03/fiscal.pdf>.
3. Samuelson, P. A. (1954). The Pure Theory of Public Expenditure. *The Review of Economics and Statistics*, vol. 36, № 4, 387–389.
4. Tiebout, Ch. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*, vol. 64, № 5, 416–424.
5. Oates, W. E. (1990). Fiscal Federalism: An Overview. *Public Finances With Several Levels of Government*. Brussels.
6. Bulavynec, V. M. (2014). Udokonalennya metody ky planuvannya j prohnozuvannya vy`datkiv miscevy`x byudzhetyv social`noho pry`znachennya [Improved methods of planning and forecasting expenditures of local budgets for social purposes]. *Visnyk TNEU*, 2, 64–80 [in Ukrainian].
7. Buryachenko, A. Ye. (2014). Funkcional`na decentralizaciya ta vdokonalennya sy`stemy` byudzhetyv`x vidnosy`n [Functional decentralization and improvement of budgetary relations]. *Finansy` Ukrainy`* [Finance of Ukraine], 2, 19–29 [in Ukrainian].
8. Kuz`kin, Ye. Yu., Shy`shko, O. V. (2015). Rozshy`rennya povnovazhen` miscevoho samovryaduvannya v suchasny`x umovax: osnovni napryamy` ta podolannya pereshkod [Expanding the powers of local government in modern terms: the basic directions and overcoming obstacles]. *Finansy` Ukrainy`* [Finance of Ukraine], 11, 43–55 [in Ukrainian].
9. Kuz`kin, Ye. Yu., Kotlyarevs`ky`j, Ya. V., Shy`shko, O. V. (2015). Zarubizhny`j dosvid fiskal`noyi decentralizaciyi: problemy` ta shlyaxy` yix rozv`yazannya [Foreign experience of fiscal decentralization: problems and solutions]. *Finansy` Ukrainy`* [Finance of Ukraine], 12, 63–72 [in Ukrainian].
10. Markovy`ch, H. B. (2012). Ppiory`tetni napryamy` vdokonalennya metodolohichny`x zasad shhodo zaprovadzhennya prohramno-cil`ovoho metodu na miscevomu rivni [Priorities improve methodological framework for the introduction of program-target method locally]. *Finansy` Ukrainy`* [Finance of Ukraine], 9, 52 [in Ukrainian].
11. Oparin, V. M. (2015). Dominanty` ta priory`tety` finansovoho vy`rivnyuvannya v Ukraini [Dominants and priorities of financial compensation in Ukraine]. *Finansy` Ukrainy`* [Finance of Ukraine], 6, 29–43 [in Ukrainian].
12. Romens`ka, K. M. (2014). Posy`lennya rezul`taty`vnosti vy`kory`stannya koshtiv miscevy`x byudzhetyv Ukrainy` u zabezpechenni social`no-ekonomichnoho rozvy`tku rehioniv [Strengthening the effectiveness of the use of local budgets Ukraine to ensure socio-economic development]. *Visnyk DDEA. Ekonomichni nauky`*, 2, 97–103 [in Ukrainian].
13. Shy`shko, O. V. (2011). Napryamy` rozvy`tku sy`stemy` mizhbyudzhetyv`x vidnosy`n Ukrainy` v seredn`ostrokovij perspekty`vi [Areas of development of intergovernmental relations Ukraine in the medium term]. *Finansy` Ukrainy`* [Finance of Ukraine], 7, 51–61 [in Ukrainian].
14. Shy`shko, O. V. (2015). Teorety`chni aspekty` formuvannya finansovoyi avtonomiyi miscevoho samovryaduvannya v suchasny`x umovax [The theoretical aspects of financial autonomy of local government in modern conditions]. *Naukovi praci NDFI* [Scientific works of NDFI], vol. 2, 70–3-83 [in Ukrainian].
15. Shherby`na, I. F. (2012). *Planuvannya miscevy`x byudzhetyv na osnovi prohramno-cil`ovoho metodu* [Planning of local budgets based on Program Performance]. Ky`yiv: Nora-Druk [in Ukrainian].
16. Campos, J. E. (2001). What is public expenditure management (PEM)? *Asian Development Bank Quarterly Publication*, 1. Retrieved from <http://www1.worldbank>.

- org/publicsector/LearningProgram/anticorrupt/ GovernanceBrief-Issue.pdf – Title from screen.
17. Singh, J. (n. d.). *Plan and Non-Plan Expenditure of Indian Government*. Retrieved from <http://www.economicdiscussion.net/government/plan-and-non-plan-expenditure-of-indian-government-micro-economics/767>.
 18. *Report of the High Level Expert Committee on Efficient Management of Public Expenditure*. (2011). New Delhi: Government of India Planning Commission. Retrieved from http://planningcommission.nic.in/reports/genrep/rep_hle.pdf.
 19. Castro, M. F. (2011). Defining and Using Performance Indicators and Targets in Government M&E Systems. *The Nuts and Bolts of M&E Systems*, 12. Retrieved from http://siteresources.worldbank.org/INTPOVERTY/Resources/335642-1276521901256/ME12_v2.pdf.
 20. Micheli, P., Neely, A. (2010). Performance Measurement in the Public Sector in England: Searching for the Golden Thread. *Public Administration Review*. retrieved from [http://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/PAR%20-%20UK%20Public%20Svc%20Agreemts%20\(2010\).pdf](http://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/PAR%20-%20UK%20Public%20Svc%20Agreemts%20(2010).pdf).
 21. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Byudzhetny`j kodeks Ukrayiny` : zakon Ukrayiny`* [Budget Code of Ukraine: the law of Ukraine] (Low № 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
 22. Ministry of Finance of Ukraine, Ministry of Healthcare of Ukraine. (2010). *Pro zatverdzhennya Ty`povoho pereliku byudzhetny`x prohram ta rezul`taty`vny`x pokazny`kiv yix vy`konannya dlya miscevy`x byudzhetiv u haluzi "Oxorona zdorov`ya"* [On approval of the list of budget programs and performance indicators for their execution of local budgets in the field of "Health Care"] (Order № 283/437, May 16). [in Ukrainian].
 23. Ministry of Finance of Ukraine, Ministry of Education and Science of Ukraine. (2010). *Pro zatverdzhennya Ty`povoho pereliku byudzhetny`x prohram ta rezul`taty`vny`x pokazny`kiv yix vy`konannya dlya miscevy`x byudzhetiv u haluzi "Osvita"* [On approval of the list of budget programs and performance indicators for their execution of local budgets in the field of "Education"]. (Order № 298/519, June 1). [in Ukrainian].
 24. Shah, A. (2012). Grant Financing of Metropolitan Areas: A Review of Principles and Worldwide Practices. *World Bank*. Washington, DC. retrieved from <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/17124>.