

ПИТАННЯ ПРАКТИЧНОГО ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ БЮДЖЕТУВАННЯ, ОРІЄНТОВАНОГО НА РЕЗУЛЬТАТ

Попова Т.О., аспірант

Донецький державний університет управління

У статті розглядається проблема впровадження сучасної системи бюджетування, запропоновано модель бюджетування, орієнтованого на результат, що відповідає сучасним умовам та дозволить підвищити ефективність бюджетної системи України.

Ключові слова: бюджет, бюджетна система, система бюджетування, орієнтованого на результат, показники результативності, бюджетна програма, програмно-цільове управління.

Постановка проблеми. Аналіз діючої практики бюджетотворення в останні роки засвідчує наявність суттєвих прорахунків у бюджетному плануванні і прогнозуванні, що безпосередньо вплинуло на якість бюджету і його фактичні параметри. Перманентне застосування у бюджетних розрахунках консервативного сценарію розвитку економіки призвело не лише до фіскальних втрат, а й викривлення фінансово-інформаційного простору країни.

Дослідження засвідчило, що основні причини виникнення загроз в сфері бюджетного планування і прогнозування пов'язані з нерозвиненістю системи державного фінансового планування загалом, яка, незважаючи на значну нормативну врегульованість у фундаментальних моментах, не відображає сучасні передові технології бюджетотворення, які апробовано в практиці країн з розвинутим ринком та високими стандартами демократії. Тому досліджувана проблема є актуальною та потребує подальшого вивчення та вирішення.

Мета дослідження – розробка моделі бюджетування, орієнтованого на результат, що відповідає умовам сучасної України.

Аналіз останніх досліджень. Питаннями реформування бюджетної системи займаються такі вчені, як Чугунов І. [1], Самошкіна О. [1]; дослідженням програмно-цільового методу складання бюджету Лівдар М. [2], Перун З. [3], Романюк О. [3], Куликов М. [4], Чайникова Л. [4]. Однак питання практичного впровадження системи бюджетування, орієнтованого на результат, що відповідає сучасним українським умовам, є недостатньо дослідженим та потребує подальшого вивчення та вирішення.

Основна частина. Запровадження програмно-цільового методу складання бюджету в Україні є «суттєвою зміною в ідеології, оскільки змінюється характер розроблення та реалізації фінансово-бюджетної політики – наголос переноситься із забезпечення виконання зобов'язань на забезпечення ефективності використання бюджетних коштів. З упровадженням програмно-цільового підходу до складання бюджетів реалізується принцип переходу від утримання бюджетних установ до виділення їм коштів для надання суспільних послуг» [1].

Категорично заявляти про абсолютну байдужість вітчизняних творців бюджету до програмування видатків навряд чи можна. Ще у 2002 р. розпорядженням Уряду було схвалено Концепцію застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. З 2001 р. вітчизняна бюджетна класифікація містить програмну класифікацію видатків. Перехід до програмно-цільового методу формування бюджету визначають і 2, 38, 87, 90, 92 статті Бюджетного кодексу України [3]. З року в рік у державному бюджеті відображаються кошти на фінансування різноманітних державних цільових програм, однак стабільність їхньої присутності там доволі низька. Виною цьому є їх значна

кількість й неадекватна потребам величина бюджетних ресурсів. Тому такі програми фінансуються залежно від суб'єктивної пріоритетності та наявності вільних коштів. Більше того, в бюджеті відображається лише загальна сума видатків, що спрямовується на фінансування програми, коли її зміст і характеристики залишаються поза бюджетом. Також Кодексом не передбачено бухгалтерську звітність та результуючі показники оцінки ефективності виконання програм.

Зазначена практика програмного бюджетування загалом є неприйнятною, адже при цьому порушуються елементарні вимоги строковості та безперервності бюджетної програми, актуальності благ, що в її рамках пропонуються, оцінки результативності. У такий спосіб поєднується не поєдане – річний бюджет, затверджений на постатейній основі, і середньострокові цільові програми.

Завершальним етапом моделі реформування бюджетної системи має стати інтеграція в систему управління суспільними фінансами принципів бюджетування, орієнтованого на результат. В їх основі – перехід від парадигми «адміністрування витрат» до парадигми «управління результатами». В центрі процедури – документовано обґрунтована потреба в коштах. Ціль – максимізація результатів за мінімізації витрат.

Перехід до системи управління результатами передбачає зміну ідеології бюджетного процесу, критеріїв, цілей і завдань бюджетотворення. При цьому звичні девізи збалансованості бюджету, казначейського касового виконання бюджету, цільового використання коштів відповідно до планів, фінансової допомоги по міжбюджетних каналах змінюється матрицею цілей, де першочерговими є: чітка регламентація рівнів бюджетної системи, середньострокове планування, бюджетування за цілями і результатами, реорганізація бюджетних установ, облік і звітність за міжнародними стандартами. Таким чином, реформування сфери бюджетного планування повинно базуватись на інтеграції в бюджетний процес методики бюджетування, орієнтованого на результат (рис. 1) [4].

На даному етапі розвитку України складаються сприятливі умови для прискорення бюджетної реформи, ціль якої – створити передумови й забезпечити умови для максимально ефективного використання бюджетних ресурсів відповідно до пріоритетів соціально-економічної політики держави шляхом розширення самостійності й відповідальності адміністраторів бюджетних коштів у рамках чітких середньострокових орієнтирів.

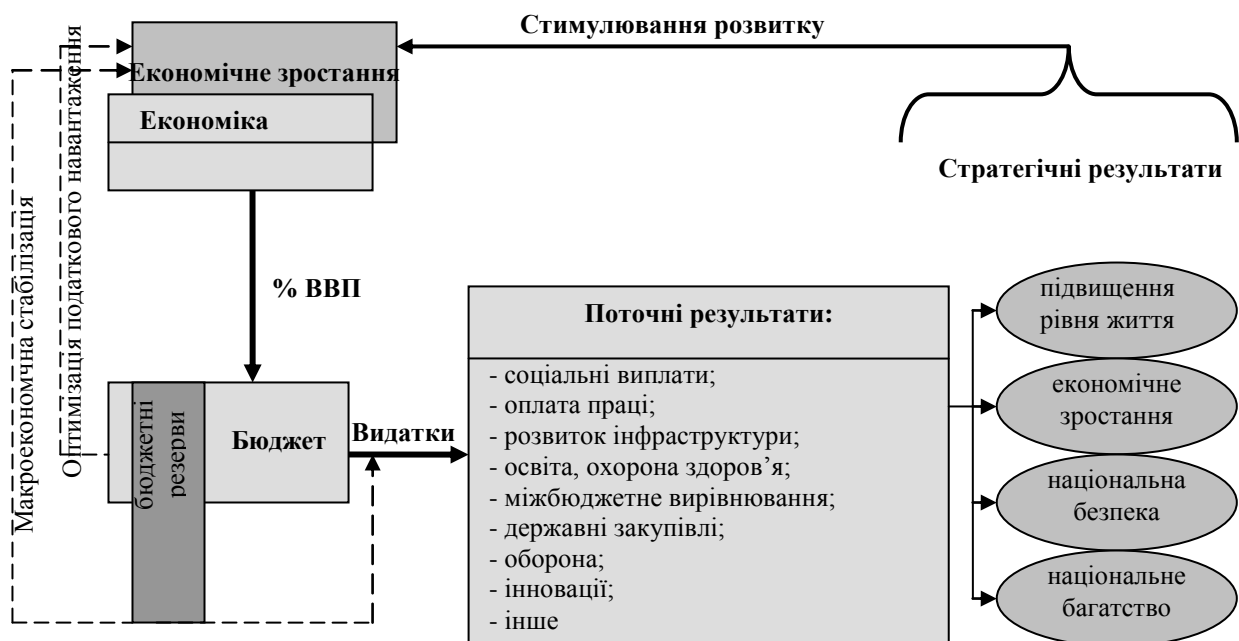


Рис. 1. Бюджетування, орієнтоване на результат (БОР)

Тому на основі проведеного дослідження розроблено наступну модель щодо основних шляхів вдосконалення системи управління фінансами регіону на основі впровадження системи бюджетування, орієнтованого на результат (рис. 2).

Під терміном БОР розуміють такий підхід до бюджетного процесу, при якому витрати фінансових ресурсів зв'язуються з очікуваними від нього суспільно-значимими результатами. Обрій планування від 3 до 5 років. Завдання бюджету при системі БОР – установа пріоритетів видатків, надання простору для оперативного управління, створення стимулів для економії коштів. Видатки прив'язані до функцій, програм, послуг, видів діяльності і їх результатів. Вихідним при плануванні діяльності є обґрунтування пріоритетів і очікуваних результатів.



Рис. 2. Основні шляхи реформування регіональних фінансів

Бюджетні видатки прив'язуються до показників результативності через розрахунки їх результативності. Основним стає програмний метод планування. Встановлюються довгострокові перехідні ліміти асигнувань з їх щорічним корегуванням. Керівникам державних органів і їх підрозділів надається можливість оперативного управління коштами у вигляді перекидання між статтями й періодами видатків. Лімітується лише загальна сума асигнувань (глобальний бюджет) на певні функції й види діяльності. Фіксована величина бюджету стимулює його відносну економію за рахунок раціоналізації діяльності. Пріоритет віддається внутрішньому попередньому контролю. Відповідальність за прийняття рішень делегується на нижні рівні. Проводиться моніторинг і наступний зовнішній аудит фінансів і результатів діяльності. Попереднього підтвердження видатків і доходів у рамках установлених лімітів асигнувань не потрібно. Застосування бюджетування, орієнтованого на результат, дозволяє визначити підходи до вирішення наступних завдань [2]:

- 1) розподіл бюджетних ресурсів не по видах витрат, а по стратегічним цілям;
- 2) надання послуг, на які населення реально пред'являє попит;

3) контроль над витратами на бюджетні послуги шляхом вибору найбільш економічного способу їх надання;

4) порівняння видаткових програм і вибір найбільш економічних з них за результатами оцінки ефективності й результативності видатків;

5) зіставлення послуг з погляду їх якості з подібними послугами в інших країнах, регіонах і містах;

6) підвищення прозорості й обґрунтованості бюджетних видатків;

7) визначення позитивного суспільного ефекту від послуги, а не тільки вартості її надання;

8) зсув акценту із зовнішнього контролю над цільовою витратою коштів на підвищення внутрішньої відповідальності й внутрішнього контролю над ефективністю видатків;

9) облік наслідків прийнятих рішень за обсягом і структурою видаткових статей бюджетів.

Бюджет результативності складніше формувати, обробляти та аналізувати, ніж постатейний, але він надає значно більше інформації для обговорення та ухвалення рішень.

Цілком очевидно, що БОР ставить дуже серйозні вимоги до кадрового забезпечення, вимагаючи наявності потрібної кількості кваліфікованих працівників, більшої, ніж це необхідно для формування постатейного бюджету. Ця форма бюджетування вимагає також додаткових систем обліку і звітування для цілей моніторингу та управління. БОР трудомістке на всіх етапах процесу, тож персонал рідко має час на інші завдання. Сьогодні, завдяки прогресу в концептуалізації оцінки та методах оцінювання, проблема вибору показників результативності для системи БОР вже не є такою істотною, як колись. Однак для бюджетування результативності необхідні великі обсяги статистичної роботи, що пов'язано з потребою проведення вимірювань та подальшого застосування одержаних оцінок. Вимірювання здійснюються на основі даних, одержаних за допомогою показників результативності, які спираються на класифікацію за напрямками діяльності.

Оскільки особам, відповідальним за бюджетні рішення, завжди доводиться мати справу з тим, що загальні обсяги, які треба або хотілося б профінансувати, перевищують загальні обсяги прогнозних надходжень, то, незалежно від форми бюджету, постає дилема: як знайти баланс між запитами та очікуваними надходженнями. У абсолютному економічному сенсі ця дилема сьогодні постала жорсткіше, ніж будь-коли у минулому, через постійне зменшення рівня еластичності державних ресурсів. Запровадження політичних обмежень може дещо пом'якшити дилему, з якою стикаються ті, хто приймає рішення, проте вона ніколи не зникне. Прикладом такого обмеження може бути запровадження заборони розглядати запити про фінансування змінених, нових чи більш досконалих послуг, за винятком випадків, коли вони фінансуються шляхом внутрішнього перерозподілу поточних обсягів наявних ресурсів у межах одного розпорядника коштів.

Завдяки тому, що система БОР зосереджує увагу на результатах та досягненнях діяльності влади та її структур, вона дозволяє посилити дієвість та ефективність бюджетування. В аналітичному плані він запроваджує в бюджетний процес важливі елементи аналізу зіставлення витрат і досягнутих результатів. Цей аналіз є інструментом оцінки програм, який забезпечує схвалення та здійснення у бюджетній сфері тих програм, результати від реалізації яких (що можуть бути визначені кількісно) перевищуватимуть витрати на них. Однак оскільки часто результати, яких досягають, витрачаючи державні кошти, є нематеріальними за своєю природою, в багатьох випадках застосовувати аналіз витрат і результатів непросто. За умови, коли результат важко оцінити кількісно, нерідко застосовується дещо менш потужний критерій ефективності, а саме критерій ефективності витрат. Аналіз ефективності витрат спонукає розробників бюджетної політики шукати такий метод досягнення тієї чи іншої цілі, який пов'язаний із

якнайменшими витратами.

Завдяки тому, що система БОР формує систему звітування та оцінки роботи, він забезпечує вищий рівень прозорості ухвалення рішень у державному секторі. При застосуванні системи БОР як суспільство в цілому, так і законодавча гілка влади можуть отримати значно чіткішу картину того, що робить головний розпорядник бюджетних коштів і для чого він взагалі існує, чого він намагається досягнути, яким чином він намагається це здійснювати і, в кінцевому результаті, наскільки успішно він це здійснює. Ця чітка картина, у свою чергу, сприяє створенню таких умов, в яких стає можливим приймати більш раціональні фінансові рішення стосовно рівня та складу видатків бюджету.

Із запровадженням системи БОР помітно змінюється характер обговорення державної політики. Акцент переноситься з потреби в коштах для утримання бюджетних установ на те, які результати будуть від використання бюджетних коштів, тобто забезпечується ефективність їх використання. Розробники політики зосереджують свою увагу на тому, що одержує суспільство за ті кошти, які воно витрачає. Замість того, щоб ставити питання, чи правильно витрачаються кошти при виконанні бюджетного плану, спочатку піднімаються питання про те, наскільки добре витрачаються кошти при досягненні цілей.

Під час визначення бюджетної програми головним розпорядникам бюджетних коштів необхідно чітко усвідомлювати, яким чином вимірювати результати її реалізації. Однак мета програми може бути надто складною та не піддаватися кількісному виміру. У такому випадку під результатом можна розуміти [2]:

- спроможність ефективно виконувати свої функції;
- безпосередній продукт (товари або послуги);
- корисність кінцевого продукту для суспільства або окремих категорій населення (молоді, пенсіонерів тощо);
- кількість або вид категорії населення – одержувачів кінцевого продукту;
- зміни, до яких може привести реалізація бюджетної програми.

Такий підхід у свою чергу вимагає розробки показників результативності. Використання показників результативності для оцінки видатків бюджету має важливе значення для планування бюджетних програм, оскільки дозволяє чітко показувати віддачу від використаних бюджетних коштів та економічність (співвідношення результатів та витрат), підтверджує необхідність цих програм та їх дійсну відповідність поставленій меті, а також надає можливість порівнювати успішність виконання аналогічних програм різними головними розпорядниками бюджетних коштів і оцінювати динаміку їх здійснення, що, зрештою, дозволить відбирати найбільш ефективні бюджетні програми при розподілі обмежених бюджетних ресурсів.

Застосування показників результативності сприяє якісному та кількісному аналізу стану виконання бюджетної програми в частині фінансового забезпечення реалізації її заходів та ефективності виконання.

На першому етапі впровадження системи БОР розробка базових показників результативності повинна здійснюватись структурними підрозділами Мінфіну разом з головними розпорядниками. Знаючи специфіку роботи головних розпорядників та сфери їх діяльності, на основі статистичної інформації (звітів Держкомстату, аналітичних матеріалів, отриманих від головних розпорядників тощо) структурні підрозділи розробляють базові показники результативності, за допомогою яких можна якнайкраще проаналізувати ті бюджетні програми, які планується реалізувати в наступному бюджетному році. При подальшому формуванні показників проекту бюджету на наступні роки на основі бюджетних програм ці показники мають удосконалюватися, виходячи з впливу різних факторів на зміну самих показників, наприклад, структурних змін у системі головних розпорядників, додаткових напрямів діяльності в бюджетних

програмах тощо. Окрім того, доцільно приділити значну увагу аналізу показників за минулі роки, зокрема, виявити динаміку їх змін і відстежити позитивні чи негативні результати від проведення видатків із бюджету на певні заходи.

Оцінка результативності програм є досконалим інструментом управління, який дає можливість здійснити оцінку ефективності використання головним розпорядником коштів на виконання бюджетної програми для досягнення її мети та завдань.

Різні результативні показники не повинні розглядатися як такі, що суперечать один одному, а як такі, що доповнюють один одного. Використання показників результативності – це корисний аналітичний інструмент. Чим більше показників результативності, тим краще можна визначити ступінь ефективності використання головним розпорядником бюджетних коштів.

Багатопланові і багатоаспектні критерії оцінки надання конкретних послуг можуть сприяти продовженню функціонування або розширенню програми. Системи постійного контролю, в яких наголос робиться на аналізі показників результативності, який проводиться для визначення шляхів поліпшення функціонування головного розпорядника бюджетних коштів, можуть сприяти відстеженню результатів діяльності, а з часом і їх поліпшенню.

Оцінка результативності програм може сприяти визначенню пріоритетів у діяльності головного розпорядника. Особливо важливим для проведення оцінки та відстеження ефективності виконання програми є вчасне отримання даних, які відображають надання послуг. Оцінка повинна стосуватися всієї організації як цілісної системи. Важливо при цьому вивчити діяльність та результати програми в цілому, а не просто її кількісні показники або ефективність.

Показники результативності можуть бути використані для різних напрямків роботи. Аби успішно управляти своїми організаціями державні управлінці повинні володіти ключовими даними про свої відомства. Це стосується всіх рівнів управління і всіх типів організацій. Необхідно, щоб оцінка результативності програми розглядалася як невід'ємна і дуже важлива частина управлінського процесу.

Показники результативності можна поділити на такі типи [4]:

1. показники затрат або вхідних ресурсів – визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми (кількість штатних одиниць, кількість установ, кількість обладнання тощо);

2. показники продукту (обсяг виконаних робіт) – використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей (кількість студентів, підготовлених спеціалістів, вилікуваних хворих, відвідувачів бібліотек і музеїв тощо);

3. показники ефективності (рентабельності) – визначаються як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості у грошовому або людському вимірі. Ці показники визначають вартість (у грошах або робочих годинах) одиниці продукції, витрати ресурсів на одиницю показника продукту (кількість студентів на одного викладача, вартість підготовки одного студента тощо);

4. показники якості – відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг). Вони показують користь від здійснення заходів бюджетної програми (зниження захворюваності порівняно із минулим періодом).

При збиранні даних і проведенні оцінки виконання бюджетної програми необхідно визначити програми, які функціонують так, як було заплановано, і ті, які є недостатньо функціональними. Якщо якась програма істотно перевищує результати, визначені на стадії планування, то слід провести дослідження на предмет можливого підвищення планових показників на наступний рік або визначення реальної ефективності програми. Якщо виявляється, що програма була особливо ефективною, то потрібно визначити ресурси, необхідні для підтримання даного рівня, а зайві ресурси спрямувати на виконання іншої програми. Однак, якщо програма не відповідає заданому рівню або очікуваним результатам, організація повинна визначити, чи прийнятний такий рівень, чи

слід шукати додаткових ресурсів для неї. Якщо рівень виконання програми є дуже низьким, тобто таким, що програма перетворюється на неефективну, слід відмовитись від її виконання.

Кожен з результативних показників має свої переваги. Для різних типів програм використовують різні показники. Таким чином, при розробці й використанні показників, посадові особи, відповідальні за розробку рішень, а також за оцінку програми, повинні вибирати й використовувати ті показники, які найкраще відображають результати програми – досягнення встановленої мети та виконання поставлених завдань.

Всі результативні показники потрібно вибирати для кожної програми за трьома критеріями.

По-перше, вони повинні бути переконливими і стосуватися головних завдань бюджетної програми на рік; бути значимими для керівників у процесі розробки рішень і управління програмою, ефективно показувати вплив різних напрямів діяльності на виконання завдань і пріоритетів програми, сприяти визначенню впливу різних рівнів витрат на продуктивність програми та її пріоритети. Показники повинні бути вимірними, щоб їх можна було використовувати протягом року.

По-друге, результативні показники мають бути чіткими і не повинні залишати сумнівів у тому, що дана інформація означає.

По-третє, вони повинні бути послідовними і стосуватися безпосередньо питання, яке характеризують; їх слід використовувати в однаковий спосіб кожного разу, коли вони з'являються.

Добре побудована система оцінки результативності програм дасть можливість її виконавцям виявити як слабкі сторони програми і спрогнозувати негативний вплив на неї зовнішніх чинників, так і визначити її сильні сторони і можливості, які вона відкриває. Таким чином, визначення сильних і слабких сторін дасть керівникові можливість для організаційного вдосконалення і буде спонукати до вжиття необхідних заходів.

Висновки. Таким чином, впровадження системи БОР має такі переваги:

1. забезпечення прозорості бюджетного процесу, що чітко визначає цілі і завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетних програм;

2. забезпечення за результатами виконання бюджету здійснення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей та виконання завдань, а також проведення аналізу причин неефективного виконання бюджетних програм;

3. упорядкування організації діяльності головного розпорядника бюджетних коштів щодо формування і виконання бюджетних програм шляхом чіткого розмежування відповідальності за реалізацію кожної бюджетної програми між визначеними головним розпорядником бюджетних коштів відповідальними виконавцями бюджетних програм;

4. підвищення якості розроблення бюджетної політики, ефективності розподілу і використання бюджетних коштів.

Впровадження прогресивних технологій планування і прогнозування та їх інсталяція в бюджетний процес є необхідною умовою забезпечення бюджетної безпеки держави, встановлення об'єктивних макроекономічних базисів державної політики, гарантування як найповнішого використання потенціалу економічного зростання для стабільного розвитку країни в довгостроковій перспективі.

Література:

1. Чугунов І.Я. Теоретико-методологічні засади удосконалення програмно-цільового методу планування видатків бюджету/ І.Я. Чугунов, О.А. Самошкіна // Фінанси України. – 2004. – № 9. – С. 37-44.

2. Ливдар М.В. Програмно-цільовий метод складання бюджету/ М.В. Ливдар// Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 109-114.

3. Перун З. Програмно-цільовий метод формування бюджету: навч. посіб. / З. Перун, О. Романюк, Н. Товста, Л. Литвинцева, С. Лідс, І. Ряшенцева – К.: Універс. – 2002. – 153с.

4. Куликов Н.И. Современная бюджетная система России : учеб. пособие / Н.И. Куликов, Л.Н. Чайникова, Е.Ю. Бабенко. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 104 с.

Аннотация

ВОПРОСЫ ПРАКТИЧЕСКОГО ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ, ОРИЕНТИРОВАННОГО НА РЕЗУЛЬТАТ

Попова Т.А., аспирант

Донецкий государственный университет управления

В статье рассматривается проблема внедрения современной системы бюджетирования, предложена модель бюджетирования, ориентированного на результат, которая соответствует современным условиям и позволит повысить эффективность бюджетной системы Украины.

Ключевые слова: бюджет, бюджетная система, система бюджетирования, ориентированного на результат, показатели результативности, бюджетная программа, программно-целевое управление.

Summary

QUESTIONS OF PRACTICAL INTRODUCTION OF SYSTEM OF THE BUDGETING FOCUSED ON RESULT

Popova T.A., the post-graduate student

Donetsk state university of management

In article the problem of introduction of modern system of budgeting is considered, it is offered model of the budgeting focused on result which corresponds to modern conditions and will allow to raise efficiency of budgetary system of Ukraine.

Key words: budget, budgetary system, system of the budgeting focused on result, productivity indicators, budgetary program and a program-goals management.

Надійшла до редакції 24.04.2010 р.

Науковий керівник: Баршнікова Л. П., к.э.н., доцент.

© **Попова Т.О., 2010 р.**