



*Наталія ЯКИМЧУК,*

*завідувач кафедри фінансового та адміністративного права  
Національної академії прокуратури України,  
старший радник юстиції, доктор юридичних наук, доцент*

### КРИТЕРІЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

**Ключові слова:** критерії ефективності використання бюджетних коштів; державний аудит ефективності бюджетних програм; результативні показники виконання бюджетних програм.

У світлі адміністративно-правових реформ та реформ у сфері публічних фінансів підвищення ефективності діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування постає як одне з пріоритетних завдань. Вкрай важливим є питання як планування, так і безпосереднього здійснення державних витрат таким чином, щоб досягати довгострокових перспектив економічного зростання держави, реалізації конституційного принципу побудови бюджетної системи на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.

Підвищення ефективності та результативності державних видатків допомагає не тільки підтримувати фінансову дисципліну, а й вдосконалювати державний механізм, проводити раціоналізацію його структурних ланок, що дає можливість уникнути зайвих витрат бюджету.

В Україні розмови про необхідність посилення відповідальності за неефективне використання бюджетних коштів ведуться давно, що обумовлене широким колом порушень положень бюджетного законодавства та законодавства в сфері здійснення державних закупівель. Окреслені порушення мають ознаки розтрата, нецільового витрачання бюджетних коштів або витрачання понад встановлені обсяги бюджетних асигнувань, а деякі можна віднести до службових. Проте окремо в Кримінальному кодексі України чи в Кодексі України про адміністративні правопорушення відповідальність за таке діяння не встановлено. Зазначимо, що в Російській Федерації внесено законопроект, яким пропонується встановити кримінальну та адмініс-

тративну відповідальність за «недосягнення заданих результатів (за обсягом і/або якістю), встановлених державним (муніципальним) завданням, довгостроковою цільовою програмою або іншою правовою підставою, з використанням визначеного бюджетом обсягу бюджетних коштів, або досягнення заданих результатів (за обсягом і (або) якістю) з перевищенням обсягу бюджетних коштів, необхідних для їх досягнення, виходячи з умов, що існували на момент виконання бюджетного зобов'язання у відповідний період» [1].

Серед дослідників питань ефективності використання бюджетних коштів варто згадати авторів наукових праць у сфері економіки та державного управління, які приділяли увагу критеріям визначення ефективності використання бюджетних коштів: О.Б. Акентьева, З.А. Альбеков, В.І. Глухова, Н.Є. Доценко, С.І. Колесніков, Е.Б. Коровкіна, С.А. Мартинчик, В.А. Морозов, Л.Н. Мякініна, Т.С. Невешкіна, Н.В. Овчарова, Ц.Г. Огонь, Л.Л. Приходченко, М. Процайло, Ю.Д. Радіонов, Т.Ф. Романова, Н.І. Рубан, Т. Сільвестрова, Р.С. Сорокін, С.Є. Стефанов, Л.О. Сухарева, О.Ф. Храмцов, Ю.Е. Федотова, Т.В. Федченко та інші. Окреслена тематика є предметом наукового інтересу і таких вчених, як М. Андріанов, Е.А. Барикін, Н.Н. Бойко, М.Р. Губайдулліна, А. Губенко, І.І. Іванова, К.Б. Маркелов, А.Н. Козирін, Д. Павлов, Л.А. Савченко та І.А. Сікорська.

Мета статті полягає у визначенні критеріїв ефективності використання бюджетних коштів залежно від стадій бюджетного процесу та ступеня досягнення цілей, що поставлені перед бюджетною програмою.

У пункті 6 ст. 7 Бюджетного кодексу України (БК України) закріплено, що одним із принципів, на яких ґрунтується бюджетна система України, є принцип ефективності та результативності. При складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів. З огляду на те, що додержання вказаного принципу має бути забезпечене комплексно, відповідно до ст. 2 та ч. 2 ст. 19 БК України на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється оцінка ефективності управління бюджетними коштами та оцінка ефективності використання бюджетних коштів.

Із впровадженням у бюджетний процес програмно-цільового методу, відповідно до якого бюджетні видатки здійснюються на відповідні програми, ефективність використання бюджетних коштів закладається ще на стадії бюджетного планування. Отже, програмування ефективності програми здійснюється ще на етапі її формування.

Умови, за яких виконується програма, розмір запланованого бюджетного асигнування, обсяг коштів, що планується довести її виконавцям, забезпеченість учасників виконання програми матеріальними засобами та спеціальними пристроями, необхідними для виконання завдань

програми, кадровий потенціал її виконання, тощо є вхідними показниками [2], без забезпечення яких досягнення вагомих цілей бюджетної програми недосяжне. Таким чином, ефективність програми закладається ще на етапі її планування. З цією метою чітко окреслюються показники продуктивності, результативності та ефективності використання коштів, що надходять на виконання програми, вимоги до її виконавців, обґрунтовуються потреби у фінансових ресурсах та обраховується економічна та соціальна ефективність такої програми.

На таблиці, наведеній нижче, показано стадії визначення ефективності використання бюджетних програм: на стадії планування досліджуються вхідні показники програми, програмується результат; на стадії звітування – вихідні показники (продукт, результат), тобто стан досягнення тактичних цілей програми; по завершенні відповідної державної програми, елементом якої була бюджетна програма, або певного періоду діяльності органу державного управління аналізується загальний ефект від виконання програми, загальний результат діяльності органу, тобто стан досягнення стратегічних цілей.

На стадії бюджетного планування оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється за всіма бюджетними програмами, крім бюджетних програм, за якими не складаються паспорти бюджетних програм відповідно до п. 2 розділу I Правил складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2002 року



№1098 та п. 1.2 розділу I Правил складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів, квартального та річного звітів про їх виконання, здійснення моніторингу та аналізу виконання бюджетних програм, оцінки ефективності бюджетних програм, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 9 липня 2010 року №679, та за бюджетними програми, пов'язаними із забезпеченням функціонування апаратів центральних та місцевих органів виконавчої влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм» від 17 травня 2011 року №608 така оцінка здійснюється шляхом аналізу: відповідності бюджетної програми пріоритетам соціально-економічного розвитку країни та окремих галузей економіки (сфер діяльності, регіону); відповідності бюджетної програми плану діяльності головного розпорядника на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди; відповідності бюджетної програми нормативно-правовим актам, на підставі яких передбачається її виконання; мети, завдань бюджетної програми та напрямів використання бюджетних коштів на предмет реалістичності та доцільності їх виконання у плановому бюджетному періоді, їх спрямованості на досягнення певного результату; результативних показників бюджетної програми, яких передбачається досягти при виконанні бюджетної програми в плановому бюджетному періоді, щодо їх відповідності меті та завданням бюджетної програми; фактичних результатів виконання бюджетної програми за попередні бюджетні періоди; зобов'язань та стану розрахунків за ними.

За результатами ж виконання бюджетної програми критерії ефективності використання бюджетних коштів, виділених на її виконання, визначаються з огляду на необхідність з'ясування ступеня досягнення результативних показників цієї програми. Завдання здійснення державного аудиту ефективності використання бюджетних коштів покладено сьогодні на Рахункову палату України, органи Державної фінансової інспекції України та підрозділи внутрішнього аудиту, що діють при центральних органах виконавчої влади.

У загальному розумінні результатом є «остаточний, кінцевий підсумок якого-небудь заняття, діяльності, розвитку» або «наслідок якої-небудь дії, явища». Результат є підсумком, за яким оцінюють значення та ефективність функціонування

бюджетної системи чи бюджетного процесу або навіть окремої стадії останнього.

Незважаючи на те, що критерії оцінки ефективності є індивідуальними для кожної програми, можна виявити і систематизувати загальні критерії, які дають змогу оцінити роботу бюджетних установ та інших виконавців бюджетної програми будь-якої соціальної спрямованості. Визначальною кожна цільова програма має дерево цілей і завдань. На кожну мету припадає декілька завдань, і при плануванні аудиту ефективності бюджетної програми розробляється система критеріїв, кожен з яких формулюється з огляду на той очікуваний результат, що випливає з визначеного завдання. При цьому кожен з критеріїв характеризується за допомогою декількох індикаторів [3], що виражаються у формі вимірюваних абсолютних показників.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» від 14 вересня 2002 року №538-р було визначено кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю й дають можливість здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми. Передбачалось, що їх застосування надасть змогу чітко показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів. Відповідно до Концепції результативні показники поділено на такі групи: показники затрат – визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми; показники продукту – використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей (показником продукту є, зокрема, кількість користувачів товарами, роботами, послугами, виробленими в процесі виконання бюджетної програми); показники ефективності – визначаються як співвідношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) із їх вартістю у грошовому або людському вимірі (витрати ресурсів на одиницю показника продукту); показники якості – відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг).

Оцінка ефективності бюджетних програм на сьогодні здійснюється з урахуванням критеріїв та за формою, що передбачені в додатку до Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 17 травня 2011 року №608. Питання проведення державного аудиту ефективності використання коштів, виділених на виконання бюджетних програм, врегульовані також низкою підзаконних нормативно-правових актів, зокрема указом Президента України «Про вдосконалення діяльності державних органів, роботи державних службовців та підвищення ефективності використання бюджетних коштів» від 11 лютого 2000 року №207/2000, постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» від 28 вересня 2011 року №1001, наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» від 4 жовтня 2011 року №1247 та ін.

Відповідно підхід, за якого в основу визначення ефективності використання коштів покладається вартість одержаного продукту, не може бути застосований як базовий. Натомість продуктивність може визначатися при використанні як міри виміру обсягу наданих публічних послуг у порівнянні з результатами діяльності інших органів, які надають такі ж послуги за аналогічних видіхних умов (штатної чисельності, кваліфікації спеціалістів, обсягу бюджетних асигнувань тощо). У цьому випадку застосовується таке поняття, як оцінка вартості ефективності, і використовуються два основних критерії: економічність (той самий вихід за менших витрат) та продуктивність (максималізація співвідношення між спожитими фінансовими та іншими ресурсами і виходом). Зазначене здійснюється із застосуванням методів фінансового аудиту.

Коли йдеться про перевірку окремих органів державної влади як бюджетних установ і виконавців бюджетної програми, відповідальних за використання бюджетних коштів та додержання принципу ефективності, критеріями проведення оцінки ефективності використання ними бюджетних коштів переважно слугують: реалізація органами державної влади повного обсягу пов-

новажень, передбачених чинним законодавством; неухильне дотримання ними норм чинного законодавства при реалізації повного обсягу повноважень; використання найменшого обсягу бюджетних коштів у процесі реалізації органами державної влади повного обсягу повноважень за умови неухильного дотримання норм чинного законодавства та за умови максимальної продуктивності їх діяльності (зокрема, надання максимальної кількості якісних публічних послуг).

При цьому завжди необхідно враховувати ризики (фактори, діяння (бездіяльність) або події), які могли негативно впливати на виконавців бюджетних програм і призвести до фінансових втрат, завдання шкоди або до неможливості реалізувати функції і завдання, покладені на об'єкт перевірки. Прикладами таких ризиків є: недостатній обсяг фінансування, прийняття управлінських, кадрових чи інших рішень, що перешкоджають виконанню завдань і функцій, покладених на об'єкт перевірки, зовнішні фактори тощо. До так званих зовнішніх факторів, що можуть впливати на досягнення результату використання бюджетних коштів, можна, зокрема, віднести: політичну ситуацію, поточне реформування системи управління, стан економіки, природні катаклізми [3].

Лише за результатами аналізу відповідно до обраних критеріїв використання бюджетних коштів стану виконання тієї чи іншої бюджетної програми та досягнення тактичних цілей (ступеня досягнення безпосередніх показників результативності, надання визначеної кількості послуг, вироблення певного продукту тощо) можна виявити безпосередні порушення, зокрема, бюджетного законодавства. До основних видів неефективного використання бюджетних коштів відносять: витрачання бюджетних коштів із витратами понад необхідні (обґрунтовані) на одержання потрібного результату; витрачання бюджетних коштів без досягнення необхідного результату; невисування вимог до одержувачів державних (місцевих) гарантій (кредитів) щодо відшкодування сум, виплачених по гарантії (кредиту), наданій на умовах повернення, а також вимог щодо нарахування плати за використання одержаних сум, розміру пені за прострочення виплат; необґрунтоване (неефективне) авансування робіт та послуг; неефективне надання бюджетного кредиту або витрачання коштів на виконання бюджетної програми без досягнення результату; неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень; неефективне використан-

ня коштів на придбання основних фондів тощо. Проте інакше постає питання, якщо йдеться про аналіз досягнення стратегічних цілей.

Так, вимоги до проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм, у межах яких виконуються окремі бюджетні програми, визначені у Методичних рекомендаціях, затверджених наказом Міністерства економіки України від 24 червня 2010 року №742, де зазначено, що визначення результативності виконання державної цільової програми (ДЦП) в цілому та за етапами ґрунтується на використанні системи показників (індикаторів), які обчислюються як співвідношення фактичних і планових показників виконання програмних завдань та забезпечують на основі врахування відхилень цих показників прийняття рішень унаслідок оцінки ступеня досягнення встановлених програмних цілей та запланованої ефективності витрат коштів. Порівняння фактичних показників ДЦП із плановими (затверджені програмою) здійснюється шляхом: оцінки витрат з державного бюджету та інших джерел на реалізацію програмних заходів (показників витрат); оцінки ступеня досягнення проміжних і кінцевих цілей реалізації програми з використанням показників обсягу виробленої продукції або виконаних робіт та наданих послуг унаслідок виконання програмних заходів (показників продукту); визначення ступеня досягнення параметрів якості виробленої продукції або виконаних робіт і наданих послуг (показників якості); оцінки ефективності затрат ресурсів, які використані для виконання програмних завдань (показників ефективності); оцінки рівня залучення коштів із бюджетних і позабюджетних джерел та їх співвідношення (індикаторів співфінансування). Враховуючи зазначене, система показників для оцінки ефективності та результативності виконання ДЦП містить такі критерії та показники (індикатори): інтегрований показник фінансування програмних заходів і індикатор (показник) співфінансування.

Відповідно до методичних рекомендацій для інвестиційних, інноваційних та науково-технічних проектів, що входять до складу ДЦП, ефективність їх реалізації оцінюється окремо щодо кожного заходу із застосуванням критеріїв, що наразі використовуються у світовій практиці в умовах ринкової економіки, в основу яких покладено порівняння дисконтованих грошових потоків витрат, необхідних для виконання проекту (завдання, заходу), і доходів, які передбачається одержати в період експлуатації

збудованих промислових та інших об'єктів, технологічних комплексів та систем тощо. З цією метою окреслено в п. 2.5 Методичних рекомендацій відповідні критерії визначення їх ефективності.

Державний сектор в основному надає послуги – формує продукт, ринкова вартість якого невідома, а методи визначення вартості нормативно не встановлені [4].

На відміну від сфери виробництва в суспільному секторі ефективність результату не завжди вимірюється прибутком. Критеріальні кількісні показники мають відображати специфічний характер суспільних послуг при виконанні окремої програми і формуватися залежно від мети програми, сфери її реалізації. Для оцінки отриманого результату при наданні публічних послуг може бути використана система цільових кількісних показників за окремими напрямками державних цільових програм соціально-гуманітарного спрямування.

Отже, результат (ефект) слід розглядати в більш широкому контексті, як такий, що охоплює всі довгострокові, стратегічні результати державної програми, характеризує ступінь досягнення кінцевої мети. Досить часто такі досягнення відображають спільний ефект від реалізації різних видів заходів, які проводились за різними бюджетними програмами, що створює складнощі при обрахуванні ефективності окремих з них. Кінцевий ефект буде, крім того, нерідко визначатися зовнішніми факторами, такими як інституційні реформи, соціально-економічні умови виконання програми тощо. Ці фактори можуть бути поза контролем державних органів, а саме: визначення ефективності може бути проведено лише по завершенні значного періоду часу, на який було розраховано стратегічні цілі програми. Вплив на одержання ефекту програми багатьох чинників часто унеможливорює постановку питання про можливість притягнення до відповідальності осіб, які відповідали за ефективність використання бюджетних коштів у межах виконання визначеної державної програми, оскільки відповідальність в такому разі може бути лише політичною.

Показники соціальної ефективності ДЦП повинні підпорядковуватись критерію найвищого рівня: «Поліпшення якості життя населення країни/регіону», який, у свою чергу, дезагрегується в критерії нижчого рівня: «Підвищення добробуту», «Поліпшення стану здоров'я», «Підвищення соціального благополуччя», «Відтворення населення», «Духовно-етичний розвиток». Відповідно, загальними показниками соціальної ефективності нижчого рівня

е: зайнятість населення; соціальний захист; безпека життєдіяльності; поліпшення споживання товарів та використання послуг; охорона праці; охорона довкілля тощо. Тому для кожної конкретної ДЦП встановлюється перелік специфічних кількісних показників соціальної ефективності.

Отже, питання посилення відповідальності за неефективне використання бюджетних коштів слід вирішувати, здійснивши попередньо комплекс заходів щодо запобігання таким явищам. Зокрема, посилюючи вимоги до окреслення результативних показників бюджетних програм, експертизи проектів державних та бюджетних програм, здійснення державних закупівель, покращення методики визначення ефективності використання бюджетних коштів за окремими напрямками державного фінансового аудиту – діяль-

ності бюджетних установ, виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів тощо. Посилення ж відповідальності за таке діяння може відбуватися лише за умови чіткого відмежування такого діяння, як неефективне використання бюджетних коштів, від таких, як розтрата, нецільове використання бюджетних коштів та інших, з одночасним окресленням основних його складів. При цьому виписати ці склади слід таким чином, щоб уникнути можливості притягнення до відповідальності осіб, які допустили неефективне використання бюджетних коштів не з власної вини, а під впливом ряду зовнішніх чинників, так само тих, політичні рішення яких не виправдались, тобто стратегічні цілі державних програм яких не були досягнуті або досягнення яких супроводжувалось перевищенням запланованих витрат.

**Список використаних джерел:**

1. Депутаты предлагают предусмотреть штрафы и сроки для чиновников за неэффективное использование бюджета: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.dp.ru/a/2013/01/21/Deputati\\_predlagajut\\_predu](http://www.dp.ru/a/2013/01/21/Deputati_predlagajut_predu)
2. Farrell, J. (1957), «The Measurement of productive efficiency», Journal of the Royal Statistical Society, Part III Vol. 120, pp. 11ff
3. Приходченко Л.Л. Щодо складності застосування показників оцінювання ефективності державного управління: теорія і практика / Приходченко Л.Л.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2009-1/doc/1/07.pdf>
4. Ulrike Mandl, Adriaan Dierx, Fabienne Ilzkovitz. The effectiveness and efficiency of public spending // [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications)

*Наталія ЯКИМЧУК*

**КРИТЕРІЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ**

**Резюме**

*У статті викладено аналіз проблем визначення критеріїв ефективності використання бюджетних коштів залежно від етапів бюджетного процесу. Висвітлено стан правового закріплення таких критеріїв, а також показників продуктивності та результативності виконання бюджетних програм, які застосовуються в ході проведення державного аудиту ефективності.*

*Наталія ЯКИМЧУК*

**КРИТЕРИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ**

**Резюме**

*В статье изложен анализ проблем определения критериев эффективности использования бюджетных средств в зависимости от этапов бюджетного процесса. Отражено состояние закрепления в правовых актах таких критериев, а также показателей производительности и результативности выполнения бюджетных программ, которые применяются в ходе проведения государственного аудита эффективности.*

*Natalia YAKYMCHUK*

**CRITERIA OF EFFECTIVENESS FOR THE USE OF BUDGET FUNDS**

**Summary**

*The article represents the analysis of the problem related to determining the criteria of effectiveness for the use of budget funds depending on the stages of the budget process. The state of legal provision of such criteria as well as the indicators of productivity and efficiency of budget programs used in the course of public audit of efficiency are considered by the author.*