

УДК 336.1

Руденко В. В.

к. е. н., ст. викладач,

Вінницький навчально-науковий інститут економіки ТНЕУ

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ВПРОВАДЖЕННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ, ОРІЄНТОВАНОГО НА РЕЗУЛЬТАТ

У статті аналізується досвід впровадження бюджетування; орієнтованого на результат, його етапність і системність розвитку інструментарію з урахуванням національних особливостей; виділяються загальні характеристики спрямованості реформування бюджетного процесу в умовах управління за результатами.

Ключові слова: управління централізованими фінансами, бюджетування, орієнтоване на результат, програмно-цільове бюджетування, бюджетування з нульовою базою, інструментарій бюджетування, орієнтованого на результат.

Постановка проблеми. В умовах нестабільності світової економіки та дефіциту бюджетних коштів особливого значення набуває інформація для ухвалення своєчасних і ефективних рішень, можливість на стадії планування проводити сценарні розрахунки та здійснювати превентивний контроль витрат, їх відповідності цілям і завданням, які поставлені органами влади усіх рівнів. Бюджетування, орієнтоване на результат, у сфері централізованих фінансів дозволяє вирішувати багатогранні завдання по управлінню бюджетними ресурсами, концентрувати фінансування на пріоритетних напрямках, досягненні поставлених цілей й отриманні запланованих результатів. Тому, вдосконалення практики цієї фінансово-управлінської технології формування бюджету, яка кардинально змінює не тільки зміст усіх стадій бюджетного процесу, але й саму

концепцію державного бюджетного менеджменту, набуває все більшої актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасній науці проблеми підвищення ефективності і результативності технологій бюджетування обговорювалися в останній чверті ХХ століття, але з урахуванням можливості впровадження концепції бюджетування, орієнтованого на результат, існуючі проблеми почали активно обговорюватися тільки в останні десятиліття. Серед помітних публікацій на цю тему слід зазначити праці вітчизняних і зарубіжних дослідників і фахівців: І. Азізової, В. Андрущенка, Т. Бабич, А. Беленчук, Г. Закревської, В. Ільяшенка, К. Ісраїлова, С. Леонова, С. Мішина, Н. Полонської, М. Робінсона, М. Соломко, О. Тетеріної, В. Федосова та інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз праць вітчизняних та зарубіжних вчених свідчить про те, що теорія і методика бюджетування, орієнтованого на результат, повністю ще не сформувалися, відсутній комплексний науковий підхід до обґрунтування його концепції, не підведені економічно обґрунтовані підсумки з впровадження цієї фінансово-управлінської технології формування бюджету. Зміст праць вказаних авторів в контексті сучасних теоретичних і практичних проблем бюджетування, орієнтованого на результат, у зарубіжних державах зумовлює необхідність поглибленого його дослідження як сучасного методу управління централізованими фінансами.

Формування цілей статті. Мета дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні інструментарно-методичного апарату бюджетування, орієнтованого на результат, як новітньої технології управління централізованими фінансами, що широко використовується у зарубіжних державах.

Виклад основного матеріалу. Бюджетування являє собою фінансово-управлінську технологію сучасного бюджетного менеджменту, яка прагне найбільш ефективного витрачання обмежених бюджетних коштів в умовах вибору альтернатив фінансування. Нова технологія бюджетного менеджменту

виходить з концепції інноваційного державного менеджменту та визначається поняттям «бюджетування, орієнтоване на результат».

У світовій науці не існує єдиного підходу до визначення сутності бюджетування, орієнтованого на результат. На думку Леонова С. Н. і Соломко М. Н. аналіз наукових уявлень про цю категорію дозволяє виділити два основні підходи до його трактування: широкий і вузький. Згідно з першим, бюджетування, орієнтоване на результат, являється системою організації бюджетного процесу й державного (муніципального) управління, при якій планування витрат здійснюється у безпосередньому зв'язку з результатами, що досягаються. Відповідно до другого підходу бюджетування, орієнтоване на результат, визначається як система бюджетного планування, в якій в тому або іншому вигляді існує прив'язка структури та обсягів бюджетного фінансування до результатів діяльності органів державної влади [6, с.92].

Бюджетування, орієнтоване на результат (англ. – performance budgeting, results-oriented budgeting), як частина глобальної концепції управління за результатами в державному секторі має 60-річну історію. Появу терміну бюджетування, орієнтоване на результат, прийнято пов'язувати із створенням в 1947 р. Першої Комісії Гувера в США. Запропонований Комісією формат представлення федерального бюджету (що дістав назву «performance budget») переносив акцент з витрат державних ресурсів на виконання державних функцій, здійснення діяльності та досягнення результатів. Як зазначає Тетеріна О. В., «performance budget» повинен був відображати не стільки структуру витрат в розрізі видів витрат (оплата праці, закупівля товарів, оренда приміщень і т. д.), скільки очікуваний результат від здійснення програм або виконання конкретних державних функцій [8, с.89].

Робінсон М. вважає, що єдиної моделі бюджетування, орієнтованого на результат, взагалі не існує. Існує низка різних моделей. Усі вони прив'язують фінансування до результатів, але по-різному. Деякі системи бюджетування, орієнтованого на результат, наприклад, програмно-цільове бюджетування та бюджетування з нульовою базою, можуть використовуватися по усьому

державному секторі. З іншого боку, деякі системи призначені для використання тільки за певними категоріями витрат або видами організацій (наприклад, система фінансування за формулою, що застосовується для шкіл) [7, с.19].

Найпростішим видом бюджетування, орієнтованого на результат, є бюджетування, у рамках якого при підготовці загальноурядового бюджету систематично використовується інформація про результати діяльності. Загальний інструмент, що використовується з цією метою, відомий як програмно-цільове бюджетування, у рамках якого бюджетні витрати класифікуються за завданнями (кінцевими продуктами й підсумковими результатами), а не просто за економічними категоріями (таким як заробітна плата, витратні матеріали й витрати на зв'язок) та організаційними категоріями (наприклад, за міністерствами й департаментами міністерств). Основним завданням програмно-цільового бюджетування є ретельна пріоретизація витрат. При цьому за рахунок привертання підвищеної уваги під час підготовки бюджету до показників діяльності бюджетного міністерства, цей вид бюджетування, орієнтований на результат, також посилює міру тиску на міністерства з метою підвищення результативності та ефективності їх роботи.

Бюджетування з нульовою базою в цілому є одним з різновидів бюджетування, орієнтованого на результат. У його первинному виді, завданням цього виду бюджетування був постійний всеосяжний перегляд і пріоритетизація усіх витрат. Для цього з метою підготовки бюджету усі програми мали бути розкладені на «пакети рішень» (також відомі як «приріст послуг»), які давали б можливість вибору за кожною програмою в певних ключових точках у бік скорочення фінансування на необхідну величину, або, навпаки, у бік збільшення. В ідеалі, ці пакети рішень повинні були включати усі основні варіанти дій і точки відліку, навіть 100% скорочення фінансування за тією або іншою програмою (звідси і «нульова база»). Цим пакетам рішень на підставі показників діяльності привласнюється рейтинг пріоритетності, та цей рейтинг згодом використовується для того, щоб наявні обсяги доходів йшли на

фінансування тих пакетів рішень, яким присвоєний найбільший пріоритет у плані пріоритезації витрат.

Як у рамках програмно-цільового бюджетування, так і бюджетування з нульовою базою, зв'язок між результатами діяльності та фінансуванням досить опосередкований, а не автоматичний. Результати за підсумками програм (або пакетів рішень) ретельно аналізуються впродовж процесу підготовки бюджету, але при використанні цих систем погані результати не тягнуть автоматичного скорочення фінансування, тоді як позитивні результати не тягнуть автоматичного його збільшення.

Уряди тих країн, які вважаються лідерами за використанням принципів бюджетування, орієнтованого на результат, вдалися до впровадження такої моделі бюджетування в періоди фінансових криз. При цьому, чим гостріше була криза державних фінансів, тим масштабнішою бюджетна реформа та радикальнішою стратегія реформування.

Залежно від типу державного устрою, форми правління, наявності парламентської більшості, що підтримує ідею бюджетної реформи, рівня децентралізації податково-бюджетних повноважень субнаціональних органів влади, в зарубіжних державах склалися різні стратегії бюджетних реформ, які А. А. Беленчук умовно об'єднує в три групи [2, с.101-102]:

1. Форсована (радикальна) стратегія реформування передбачає найбільш швидке та повномасштабне здійснення бюджетної реформи, спрямованої на кардинальний перегляд функцій і масштабів громадського сектора. Особливе становище в цьому випадку займають Нова Зеландія, Великобританія і Австралія – парламентські монархії, реформування бюджетного процесу в яких характеризувалося акцентом на приватизації державних функцій та запозиченні ринкових принципів і методів в державному управлінні.

2. Стратегію активної трансформації вибрали держави, що здійснювали широкомасштабну бюджетну реформу з помітним відставанням за темпами її реалізації від форсованої. Лідерами цієї групи країн на початку 1990-х років стали США, Канада, Данія, Нідерланди й Ірландія. Основною метою реформи

було підвищення ефективності функціонування адміністративної та бюджетної систем за допомогою корпоративних інструментів управління без радикального скорочення масштабів громадського сектора, який в цих країнах був традиційно незначним.

3. Стратегія поступової трансформації передбачає покрокове реформування бюджетного процесу шляхом впровадження бюджетування за результатами, у тому числі за допомогою пілотних проектів в різних міністерствах і відомствах. Реформування бюджету спрямоване на підвищення ефективності бюджетної системи з метою підтримки масштабного громадського сектора. До цієї групи реформаторів відносяться Німеччина, Норвегія, Фінляндія, Швейцарія, Швеція, Франція, Японія.

Незалежно від стратегії бюджетних реформ на практиці, як правило, застосовуються дві моделі впровадження середньострокового бюджетування за результатами: «зверху донизу» і «знизу доверху» (табл. 1).

Таблиця 1

Переваги та ризики різних моделей впровадження середньострокового бюджетування, орієнтованого на результат*

Модель	Ризики	Переваги
«Зверху донизу»	Обмежена можливість досягнення результатів	Реформування відбувається за ініціативою згори
	Централізоване нав'язування обмежень може призводити до їх саботажу	Наявність уніфікованого методологічного підходу до проведення реформи
	Висока вартість збору великої кількості інформації	Наявність необхідної інформації для ухвалення рішень в центрі
	Низький рівень підтримки з боку міністерств і відомств, поява для них негативних стимулів	Значні можливості для координації та моніторингу процесу реформ
«Знизу доверху»	Інерційність реформи у зв'язку з відсутністю ініціативи на нижчестоячих управлінських рівнях	Гнучкість та адаптивність процесу реформування
	Тривалість і трудомісткість підготовки реформи	Можливість планування реформи з урахуванням думки міністерств і відомств
	Складність координації процесу реформування та можливість порушення послідовності етапів реформи	Залучення субнаціональних органів влади до розробки та проведення реформи
	Недостатній обсяг інформації «в центрі»	Стимулювання самостійності міністерств і відомств в ході реформи

Складено на основі [2, с.104]

Модель «зверху донизу» характерна для держав з унітарним устроєм і високою мірою централізації влади (Нова Зеландія, Великобританія, Нідерланди і Франція), а також для країн з федеральним устроєм і високою мірою централізації владних повноважень на федеральному рівні, таких як Австралія і Канада.

Більшість економічно розвинених держав в останні десятиліття проводили комплексні бюджетні реформи. Причому період старту реформ, пов'язаних з впровадженням бюджетування, орієнтованого на результат, варіює від кінця 40-х рр. минулого століття (США) до початку століття нинішнього (Нідерланди). Окрім США в авангарді впровадження бюджетування, орієнтованого на результат, знаходилися держави – члени Британської Співдружності націй: Великобританія, Австралія, Нова Зеландія, Канада.

Особливість бюджетування, орієнтованого на результат, як зазначають Г. С. Закревська й С. В. Мішина, в США полягає в тому, що програмний бюджет не затверджується законом про бюджет. У щорічно ухвалюваних Конгресом 13 актах про асигнування затверджуються обсяги бюджетних зобов'язань, які відомства можуть брати на себе впродовж періоду, встановленого відповідним актом про асигнування [3, с.120].

Програмні витрати федерального бюджету США представлені в одному з бюджетних документів («Аналітичні перспективи»), який включається в пакет бюджетних документів, що щорічно направляються Президентом США в Конгрес. Документ «Аналітичні перспективи» містить аналіз бюджету, бюджетних доходів і витрат, запозичень й управління боргом, а також таблиці з детальним розподілом витрат та бюджетних повноважень відомств (їх структурних підрозділів) за функціями, підфункціями і програмами, джерелами фінансування й категоріями витрат.

Програмний бюджет США планується на десятирічний період. Кожне агентство складає бюджет, орієнтований на результат, в якому стратегічні, довгострокові та короткострокові цілі пов'язані з очікуваними витратами на їх досягнення. Цілі побудовані в ієрархічному порядку від стратегічних до

короткострокових. Закон про досягнення результатів від 1993 р. вимагає, щоб агентства щорічно представляли стратегічні плани, річні плани діяльності, щорічні звіти про виконання програм.

З 2004 р. Бюджетне управління при Президентіві проводить систематичні процедури оцінки реалізації програм за п'ятибальною шкалою: ефективна, помірно ефективна, адекватна, неефективна, неможливість оцінки результатів.

Програмний бюджет Великобританії застосовується у рамках відомчої класифікації, проте, на відміну від інших держав тут застосовується ширше тлумачення програмних витрат. Під програмними витратами розуміються витрати, що не включаються в категорію адміністративних витрат. У бюджеті програмами називаються статті витрат, що формуються у рамках бюджетів відомств, за якими здійснюється голосування в Парламенті з питання виділення асигнувань. Розподіл асигнувань здійснюється відповідно до цілей державної політики. Тому програмне бюджетування, на думку В. В. Ільяшенка, трактується як поняття, близьке за змістом до бюджетування, орієнтованого на результат [4, с.47].

Програмний бюджет формально не затверджується актами про асигнування, які містять розподіл асигнувань за відомчою класифікацією та цілями діяльності відомств. Бюджетні проектування у форматі програмного бюджету містяться в спеціальному документі. Програмне проектування здійснюється у рамках трирічного планування.

У Великобританії застосовується найбільш прогресивна система показників результатів діяльності департаментів. У кінці 90-х років ХХ ст. вона формувалася з цільових показників (приблизно 600), велика частина яких відносилася до процесу діяльності, а не до безпосередніх і кінцевих результатів. Нині в систему показників, що включаються в угоди про надання громадських послуг, що укладаються між галузевими департаментами та міністерством фінансів, на основі яких виконується програмний бюджет Великобританії, входить 134 показники, в основному, кінцевих результатів.

Прикладом держави з високою мірою агрегації бюджетних витрат як на організаційному рівні, так і на рівні функцій органів виконавчої влади являється Австралія.

В цілому австралійська схема бюджетування, орієнтованого на результат, полягає, на думку Ісраїлова К. Є., у формуванні програмного бюджету, що застосовується в портфельній структурі, яка є укрупненою відомчою структурою. Програми діяльності відомств сформульовані в Портфельних бюджетних звітах (Portfolio Budget Statement), які приймаються щорічно та включають витрати на поточний річний період, а також плановий трирічний часовий інтервал. Програми відомств є додатком до бюджету та деталізовані за певними напрямками: в них сформульовані місія й основна мета діяльності відомства, основні напрями витрат, опис кожного напрямку витрачання коштів з переліком бюджетних програм та оцінковими характеристиками кожної програми [5, с.291].

У програмному бюджеті Австралії не застосовується економічна класифікація. Парламент не розглядає плановані відомствами витрати. У рамках затверджених асигнувань відомство має можливість самостійно розпоряджатися наданими бюджетними коштами, а також воно наділене значними повноваженнями зі встановлення пріоритетів у витратах. Інформація про результати представлена в двох документах звітності – у відомчих бюджетних заявках (PBS), що складаються кожним департаментом, а також в щорічних звітах кожного департаменту і агентства. Ця інформація не обов'язково повинна проходити формальний аудит, проте для обох документів національний аудиторський орган видав відповідні рекомендації з метою сприяння підвищенню якості виміру результату діяльності. Тому в міжнародній практиці Австралію розглядають як приклад держави, що застосовує програмний бюджет з метою поліпшення системи управління державними фінансами.

Нова Зеландія значно випередила інші країни світу у використанні програмного бюджетування на основі застосування ринкових інструментів

планування та виконання бюджету. Особливістю новозеландської системи є розподіл функцій міністра і функцій керівника державного відомства (департаменту). Міністри розглядаються як покупці державних послуг, постачальниками яких є керівники відомств. Як покупці, міністри можуть придбати послуги як у державних, так і приватних постачальників, а постачальники – конкурувати між собою за ціною та якістю пропонованих товарів і послуг. Як зазначає Азізова І. А., цільові показники безпосередніх результатів виражаються в термінах якості, кількості і своєчасності, а моніторинг організації надання цих послуг здійснюється відповідно до корпоративних планів, щорічних звітів та офіційного аудиту, що проводиться Офісом генерального аудитора, який представляє до парламенту відповідні звіти як за фінансовою інформацією, так і по виміру оцінки результатів діяльності за безпосередніми результатами [1, с.47].

Бюджетне планування здійснюється на наступний і три подальші роки, але затверджуються бюджетні асигнування Парламентом тільки на черговий рік. Проект закону про бюджет готується у формі основного та додаткових законів про асигнування. Разом з проектом закону про асигнування, Уряд направляє до Парламенту великий пакет бюджетної документації, включаючи доповідь про бюджетну стратегію, уточнені економічні та бюджетні прогнози, документ «Оцінки асигнувань Уряду Нової Зеландії» (що містить детальну інформацію за видами асигнувань і програмам, за якими здійснюється голосування), трирічні плани міністерств і показники безпосередніх результатів. Інформація про витрати не включається у бюджетну документацію.

Планування бюджетних асигнувань здійснюється у рамках 68 функцій, за якими проходить голосування в Парламенті. Встановлено шість типів бюджетних асигнувань, у тому числі чотири, що забезпечують фінансування поточних витрат. Програми, що утворюють третій рівень програмного бюджету, групуються у рамках типів бюджетних асигнувань.

Висновки. Таким чином, за допомогою використання у зарубіжних державах бюджетування, орієнтованого на результат, відбувається активізація

діяльності усіх учасників бюджетного процесу відносно підвищення віддачі від використання бюджетних коштів. Бюджетування, орієнтоване на результат, прийняте у низці розвинених країн, здатне підвищити ефективність державних витрат за рахунок концентрації ресурсів на дійсно важливі для суспільства напрями. Позитивний потенціал цієї фінансово-управлінської технології формування бюджету визначається тісним зв'язком витрат держави з досягненням конкретних результатів.

Список використаної літератури

1. Азизова И. А. Бюджетирование, ориентированное на результат : учебн. пособие / И.А. Азизова. – Ташкент : Издательство «infoCOM.UZ», 2010. – 144 с.
2. Беленчук А. А. Бюджетирование, ориентированное на результат: стратегии и перспективы / А. А. Беленчук // Финансовый журнал. – 2010. – №1. – С. 97-106.
3. Закревская Г. С. Применение международного опыта бюджетирования, ориентированного на результат, в бюджетном процессе Российской Федерации / Г. С. Закревская, С. В. Мишина // Вестник Калининградского филиала Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2013. – №3. – С. 118-122.
4. Ильяшенко В. В. Международный опыт внедрения элементов бюджетирования, ориентированного на результат / В. В. Ильяшенко // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2012. – №5. – Т. 43. – С. 43-51.
5. Исраилов К. Е. Мировой опыт развития инструментария результативного бюджетирования / К. Е. Исраилов // Экономические науки. – 2010. – №72. – С. 289-294.
6. Леонов С. Н. Совершенствование бюджетного процесса на уровне субъекта РФ в условиях внедрения бюджетирования, ориентированного на результат / С. Н. Леонов, М. Н. Соломко // Ученые записки

Комсомольского-на-Амуре государственного технического университета.
– 2012. – №9. – Т. 2. – С. 91-96.

7. Робинсон М. Бюджетирование, ориентированное на результат : пособие / М. Робинсон; пер. с англ. оригинала с разрешения Секретариата CLEAR. – Любляна : PEMPAL, 2012. – 234 с.

8. Тетерина О. В. Зарубежный опыт внедрения бюджетирования, ориентированного на результат / О. В. Тетерина // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2012. – №6. – С. 88-92.

РУДЕНКО В. В. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ВНЕДРЕНИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ, ОРИЕНТИРОВАННОГО НА РЕЗУЛЬТАТ

В статье анализируется опыт внедрения бюджетирования; ориентированного на результат, его этапность и системность развития инструментария с учетом национальных особенностей; выделяются общие характеристики направленности реформирования бюджетного процесса в условиях управления по результатам.

Ключевые слова: управление централизованными финансами, бюджетирование, ориентированное на результат, программно-целевое бюджетирование, бюджетирование с нулевой базой, инструментарий бюджетирования, ориентированного на результат.

RUDENKO V. V. FOREIGN EXPERIENCE OF BUDGETING RESULTS-ORIENTED

The article analyzes the introduction of results-oriented budgeting, its stages and system of development of its tools with the account of national peculiarities. The general characteristics of the reform vector of the budget process in the conditions of results-oriented management on results are defined.

Keywords: management of the centralized finance, results-oriented budgeting, program-aimed budgeting, budgeting with zero-base, mechanism of results-oriented budgeting.